

CARF ワーキングペーパー

CARF-J-950

企業会計基準適用指針が果たしている役割 —会計基準の階層構造—

東京大学大学院経済学研究科
米山 正樹

2013 年 7 月

✿ 現在、CARF は第一生命、野村ホールディングス、三井住友銀行、三菱東京 UFJ 銀行、明治安田生命（五十音順）から財政的支援をいただいております。CARF ワーキングペーパーはこの資金によって発行されています。

CARFワーキングペーパーの多くは
以下のサイトから無料で入手可能です。
http://www.carf.e.u-tokyo.ac.jp/workingpaper/index_j.html

このワーキングペーパーは、内部での討論に資するための未定稿の段階にある論文草稿です。著者の承諾無しに引用・複写することは差し控えて下さい。

企業会計基準適用指針が果たしている役割

—会計基準の階層構造—

米山 正樹

I はじめに —問題の所在—

企業会計基準委員会 (Accounting Standards Board of Japan, ASBJ) が開発し、公表する会計基準等(企業会計の基準およびその実務上の取扱いに関する指針)は、現在、①企業会計基準、②企業会計基準適用指針、および③実務対応報告の categories に区分することとされている¹。具体的には、会計処理および開示の基本となるルールを企業会計基準として、基準の解釈や基準を実務に適用するときの指針を企業会計基準の適用指針として開発することとされている。これと併せて、いまだ基準がない分野についての当面の取扱いや、緊急性のある分野についての実務上の取扱いなどについては、実務対応報告によって対応することとされている。

こうした区分が設けられている理由を ASBJ は明記していないが、おそらく、企業会計を取り巻く環境が大きく変化しない限り揺らぐことのない基本的なルールと、それを個別具体的な事例に適用する際、多義的な解釈の余地を残さないために必要とされるガイドラインとでは、改訂の頻度が異なるはずだという事実認識が、上記の区分の背後にあると考えられる。両者の区分は、あるいは、次元の異なるルールは異なる文書にとりまとめたほうがわかりやすい、という素朴な発想や、本体の会計基準と適用指針類とに分けて基準を開発するやり方が、日本でも、また海外主要国でも、長期にわたって踏襲されてきた慣行に根ざしたものかもしれない。

いずれにせよ、会計基準は、「長期にわたり揺らぐことのない基本原則(本体の会計基準)」と「その基本原則を実務に適用する際に必要となる細則(適用指針)」とに適宜区分することとされている。ただ、そうした区分が字義通りに遵守される保証はない。むしろ適用指針が当初の予定通りには運用されていないことを示唆する事実が散見される。

図表 1 と図表 2 は、企業会計基準とその適用指針との対応関係を示している²。こ

¹ 企業会計基準委員会[2001]を参照。

² 同様の基礎データを実務対応報告についてとりまとめたのが図表 3 である。

れによると、例えば適用指針第 3 号「その他資本剰余金の処分による配当を受けた株主の会計処理」には、直接対応する本体の会計基準がみられない。基準の解釈や基準を実務に適用するときの指針の提供を適用指針に期待されている「ほんらいの役割」とみるのであれば、解釈を加える対象の会計基準を見出せない以上、第 3 号がその役割を果たすことには困難が予想される³。

続く資料 1 は、適用指針第 12 号「その他の複合金融商品（払込資本を増加させる可能性のある部分を含まない複合金融商品）に関する会計処理」および第 17 号「払込資本を増加させる可能性のある部分を含む複合金融商品に関する会計処理」が解釈や運用面の指針を提供する対象とされている、企業会計基準第 10 号「金融商品に関する会計基準」の第 36 項から第 40 項までを抜粋したものである。この図表が示しているように、適用指針第 12 号や第 17 号については、適用指針第 3 号と異なり、直接的に対応している本体の会計基準を見出すことができる。

ただ、項目数で測った適用指針の大きさ（適用指針第 12 号は本文 13 項と背景説明 18 項の合計 31 項、適用指針第 17 号は本文 30 項と背景説明 29 項の合計 59 項）とくらべたとき、関連する本体基準の規定は極端に少ない。こうした事実は、適用指針第 12 号や第 17 号が、対応する本体基準（「金融商品に関する会計基準」）に関する解釈や指針の提供という役割を超え、本体基準の補完（ほんらい本体基準が果たすべき役割の肩代わり）という機能を担っている可能性を示唆している。

さらに本体の会計基準と適用指針とが一対一に対応している（ある本体基準の総体と対応している適用指針が、その本体基準について 1 つだけ存在している）ケースに話を限っても、項目数で測った大きさの比率（適用指針の項目数を対応する本体基準の項目数で除したもの）は、テーマごとに大きく異なっている。リースに関する会計基準では、適用指針の項目数が本体基準の 3 倍程度にも達するのに対し、工事契約やセグメント情報の開示に関する会計基準では、適用指針の項目数が本体基準の 3 分の 1 程度にとどまっている。

³ 適用指針第 3 号が取り扱っているテーマはどちらかといえばローカルなものであり、汎用性に欠くことから、これを企業会計基準とすることを ASBJ が躊躇したとも考えられる。ただ、図表 1 をみれば、企業会計基準の中には、適用指針第 3 号と同程度にローカルなテーマを取り扱っているものもみられる。「汎用性の欠如」は、もともと、企業会計基準で取扱うか、それとも適用指針で取扱うのかに関する判断規準に含まれていないことに加え、いずれに分類するのかに関する実際の判断においても考慮されていないといえる。

もちろん、本体基準の大きさと適用指針の大きさととの比率は、多様な要因の影響を受けるものであり、この比率がテーマ毎に異なっているとしても、それがただちに「一部の適用指針は字義通りに運用されていない」という結論と結びつくわけではない。とはいえ、本体基準と適用指針の大きさの比率がこれだけ大きくばらついている事実は、適用指針が(本体の会計基準との関係において)テーマ毎に異なる役割を果たしている可能性を示唆している。そうであれば、適用指針が期待されている役割を字義通りに果たしているかどうか、より厳密な手続にてらして確かめなければならない⁴。こうした判断から、本稿では、「ASBJによって開発・公表された企業会計基準適用指針が字義通りに運用されているかどうか」を主題として考察を進める。

主題の提示に続いては、先行研究をレビューし、通説として受け入れられている仮説に対し、本稿がどのような貢献を試みようとしているのかを明らかにするのが、学術論文に関する慣行に倣った対応と考えられる。しかし本稿と主題を共有している先行研究を見出すのは難しい。「適用指針が字義通りに運用されていること」は確かめるまでもなく自明なこと、という通念が市場関係者の間で共有されており、それが事実かどうかを確かめる必要性は唱えられてこなかったのであろう。とはいえ、本体の会計基準と適用指針との関係が、テーマ毎に異なっていることを示唆する事実が散見されているのは上述のとおりである。本稿では、本体の会計基準と適用指針との間で実際にどのような役割分担がみられるのか、に関する議論の嚆矢となることを目指したい⁵。

II 適用指針の運用状況に関する作業仮説の導出

(1)最終的な検討課題と当面の検討課題

—「字義通りに運用されているか」と「本体基準の役割を担わされていないか」—

前項でも記したように、ここで最終的に解明を目指しているのは「企業会計基準の

⁴ 本法か、政令か、それとも省令かによって改正手続きが異なる法律と異なり、企業会計基準と企業会計基準適用指針とは、ともに企業会計基準委員会が新設・改廃の主体であり、改正に必要な手続きも基本的に同一であることにも求められる。その事実は、法律の場合とくらべて、会計基準については、基準開発の当事者たちが本体の会計基準と適用指針とに必ずしも厳密な区分を求めている可能性を示唆している。

⁵ 会計基準の階層構造を対象とした先行研究としては、今福[1991]、海老原[2008]、真田[2009]、徳賀[1993]などを参照。また会計基準の運用状況を対象とした先行研究としては、山田[2008]を参照。ただしこれらの先行研究の主題は、本稿と大きく異なる。

適用指針は(時代やテーマの違いを超え)常に字義通りに運用されているかどうか」、すなわち「会計処理および開示の基本となるルールは企業会計基準として、基準の解釈や基準を実務に適用するときの指針は企業会計基準の適用指針として開発・公表されているかどうか」である。

「企業会計基準の適用指針は字義通りに運用されている」という仮説を確かめるためには、例えば、「会計処理や開示の基本となるルール」(ほんらい企業会計基準に包摂されるべきもの)を定式化したうえで、それが企業会計基準にしか見出せないかどうか(すなわち、適用指針には会計処理や開示の基本となるルールが含まれていないかどうか)の検討が必要となる。その際には、併せて、「基準の解釈や基準を実務に適用するときの指針」を定式化したうえで、それが適用指針にしか見出せないかどうか(すなわち、本体の会計基準には基準の解釈や基準を実務に適用するときの指針が含まれていないかどうか)の検討も必要となる。

こうした検討の結果、「会計処理や開示の基本となるルール」は本体の会計基準にしか含まれておらず、また「基準の解釈や基準を実務に適用するときの指針」は適用指針にしか含まれていないことが確かめられたとき、さしあたり、適用指針は字義通りに運用されているといつてよい⁶。ここに記したとおり、本体の会計基準と適用指針との関係を論じるためには、ほんらいなら、本体基準と適用指針の双方を対象とした検討が必要である。しかし本稿では、もっぱら研究資源の制約から、「会計処理や開示の基本となるルールは適用指針には含まれていない」といえるかどうかだけを検討対象としている。

「基準の解釈や基準を実務に適用するときの指針は、本体の会計基準には含まれていない」といえるかどうかよりも、この問題の検討を急いだ理由は以下の通りである。すなわち「適用指針が字義通りに運用されていない可能性を示唆する事実」として前節に指摘したものは、いずれも、会計処理や開示の基本となるルールが本体の会計基準において十分に提供されていないことを原因とするものであった。その限りにおいて、会計処理や開示の基本となるルールが適用指針に混在している可能性のほうが、基準の解釈や実務に適用する際に必要となる指針が本体の会計基準に含まれ

⁶ ただ、本文に記した仮説の検証では、「本体の会計基準に基本となるルールが過不足なく含まれているかどうか」や「基準の解釈や基準を実務に適用するときの指針として必要なものが適用指針に過不足なく含まれているかどうか」は確かめられない。この問題については、別の検証手続が必要となる。

ている可能性よりも高いと考えられる。こうした事実認識から、本稿ではもっぱら適用指針を対象とし、その記載事項が果たしている役割について分析を進める。

(2)「ほんらいの役割を果たしている項目」の抽出 —より具体的な作業方針—

続いて問題となるのは、「適用指針には会計処理や開示の基本となるルールが含まれていない」という仮説をどう確かめるのかである。適用指針の各項目が「基本的なルール」に相当するかどうかを客観的な指標にてらして判断しうるのであれば、上記の仮説を直接確かめることができる。しかし実際には、「基本的なルール」といえるかどうかの判断はかなり主観的なものになってしまう。

こうしたことから本稿では、「基本的なルールが含まれていないかどうか」を直接確かめることに代え、さしあたり、「適用指針に含まれるべきことが外形上明らかな項目（すなわち基準の解釈や基準を実務に適用するときの指針）」と、「適用指針に含まれるべきかどうかの判断が分かれうる項目」との区分に努めることとした。「基本的なルールが含まれているかどうか」ではなく、「基本的なルールが含まれる可能性を強く疑うべきかどうか」の検討を試みたのである。

具体的には、まず(a)本体基準の特定項目に記載されている抽象的なルールに具体的な解釈を与えている項目、(b)本体会計基準に記載されている事項のうち、とくに重要なものを適用指針において再度取り上げ、その重要性について注意を喚起する役割を担っている項目、および(c)財務諸表作成者が負担するコストを斟酌し、本体基準に記されている本則(原則的な処理)に対し、簡便な処理を容認する役割を担っている項目、を「適用指針が担うべき役割を果たしていることが外形上明らかな項目」とみなし、独立に把握する。これと併せて、(d)適用指針においてある規定を設けた理由や背景を説明する役割を担っている項目にも独立したカテゴリーを割り当て、適用指針の「背景説明」に記載されている項目の多くは、ここに包摂されるだろうと予想した⁷。

⁷ 適用指針の役割に関する ASBJ の公式な説明(基準の解釈や基準を実務に適用するときの指針)を反映した分類方法は、ここで踏襲した(a)から(d)までの分類以外も想定しうる。本稿で踏襲した分類規準が、ASBJ の適用指針に対する期待を反映した唯一の分類規準となる保証はない。本稿では恣意的な分類に陥ることを避けるため、想定可能な複数の規準による試行錯誤を重ねた結果、本体基準との結びつきが直接的で明確な項目を(ア)漏れなくいずれかのカテゴリーに区分しうる規準のうち、(イ)使用するカテゴリーが最小という意味でもっとも単純なものを選択しているが、それでも分類の恣意性は免れない。ただ後に詳述するように、本稿の分析において最も重

そうすると上記(a)から(d)までのいずれにも該当しない項目には、それらが「適用指針に担わせるべきことが外形上明らかな項目」と考えられる以上、「適用指針が担うべき役割を逸脱している可能性を有している項目(適用指針に含めるべし、という明確な判断を下せない項目)」という解釈が与えられる。

この「第5の категория」に分類される項目が無視しうるほど僅少であれば、適用指針はその限りにおいて字義通りに運用されている(より正確には、ほんらい本体の会計基準が果たすべき役割の「肩代わり」は行われていない)こととなる⁸。逆にこの categoria に含まれる項目が無視しえない比率で観察されるのであれば、適用指針が字義通りに運用されているかどうかについて、当面は明確な判断を下せない。明確な判断のためには、「第5の categoria」に分類された項目が果たしている役割に関する、より詳細な分析が求められることとなろう。

本稿ではこの「第5の categoria」に着目し、そこに分類された項目に関する追加的な分析手続が必要とされるほど、適用指針が字義通りに運用されているかどうかには疑義が向けられるのか、それともそれが字義通りに運用されていることは外形上明らかかといえるのかを当面の分析目標とする。

技術的に可能なら、適用指針に「基本的なルール」が含まれているかどうかをより直接的に確かめるのが望ましい。ただ、その直接的な把握は困難と考えられることから、本稿では、より客観的に把握しうる「適用指針に期待されている役割が果たされているケース」の把握に努め、「適用指針に期待されていない役割が担われているケース」と「適用指針に期待されている役割が果たされているかどうかについて、明確なことをいえないケース(グレー・ゾーンに属するケース)」については厳密な区分を断念し、これらを一括把握することとした。「適用指針に期待されている役割が果たされている」と言い切れないケースは、グレー・ゾーンに属する項目を含めてもなお僅少である、と言いうるかどうかを確かめるのである。

以上をふまえ、次節では、本稿で行った具体的な分析手続を記述する。

要なのは、((a)から(d)までではなく)(e)に分類される項目の比率である。(a)から(d)までに含まれる項目の内訳分類には恣意性が介在するとしても、(e)に含まれるか否かの分類については、十分な客観性を担保しうる。

⁸ 先述のとおり、ここでの検証作業からは、「基準の解釈や基準を実務に適用するときの指針」の要素が本体の会計基準に含まれているかどうかについての含意は得られない。その意味では「適用指針が字義通りに運用されているかどうか」に関しては、未解明の検討課題が残されている。

Ⅲ 具体的な分析手続の概要

(1)分析対象

本稿の主題は、企業会計基準審議会が公表した適用指針が総体として字義通りに運用されているかどうかである。こうしたことから、本稿では、2012 年末(分析開始時点)までに企業会計基準委員会が公表した適用指針のうち、その時点において廃止されていないものすべてを分析対象とした。2012 年末までに第 1 号から第 25 号までの適用指針が公表されてきたが、このうち第 5 号「自己株式及び法定準備金の取崩等に関する会計基準適用指針(その 2)」と第 7 号「『退職給付に係る会計基準』の一部改正に関する適用指針」は 2012 年末までに廃止済みとなっていたことから、分析対象となったのはこれらを除く 23 の適用指針となった。

本稿では、次いで 23 の適用指針を構成する項目(本文と「結論の背景」の双方)をパラグラフごとに取り上げ、果たしている役割にてらしてそれらの分類を試みた。ここでは原則としてすべてのパラグラフを分類の対象としたが、「適用指針が字義通りに運用されているかどうか」という、本稿の主題に影響を及ぼさないと考えられる少数の項目は分析対象外とした⁹。具体的には、(1)議決に関する記述、(2)適用指針のどこに、どのような内容の記述がみられるのかに関して、適用指針の構成を解説している記述、および(3)関連する会計基準の改訂を促すような記述などが分析対象外とされた。こうした項目を除外した結果、適用指針本文の 807 項目と「結論と背景」の 644 項目、合計 1,451 項目が分析対象となった。

(2)主要な分析手法:役割にもとづく 5 分類

前節でも簡単に記したとおり、本稿では、分析の対象となったパラグラフを、それぞれが果たしている役割にもとづき(a)から(e)までの 5 つのカテゴリーに分類した。このうち(a)から(d)までの 4 つのカテゴリーについては、特定の要件を充足した項目を分類することとし、(a)から(d)までのいずれにも分類できない項目を(e)に分類することとした。カテゴリー(e)はその意味で、「性格を一義的には決められないもの」あるいは「残

⁹ それぞれの適用指針が有しているパラグラフの数を本文と「結論の背景」に分けて集計した結果を示している図表 5 および図表 6 と、個々のパラグラフが果たしている役割に関する分析結果を示している図表 4 とで、適用指針のそれぞれに含まれているパラグラフ数が異なっているのはそのためである(ただし図表 4 においては、パラグラフの数を集計していない)。

余」といいうる項目を包摂する役割を担っている。

カテゴリー(a): 解釈の付与

続いてそれぞれのカテゴリーを解説する。まず「解釈の付与」というタイトルを付したカテゴリー(a)は、文字通り、本体の会計基準に記されている基本的だが抽象的なルールについて多義的な解釈の余地が残されているとき、どのような解釈が期待されているのかを明示する役割を担っている項目を包摂するものである。ここに含まれる項目の典型例は、ある基本的なルールにもとづく判断のよりどころとなる数値基準の導入や、ある基本的なルールにもとづく具体的な会計処理の例示である。適用指針の規定が本体の会計基準に記されている基本的なルールと直接的な対応関係を有しており、かつその基本的なルールに関する解釈の余地を狭めているとき、そうした規定はこのカテゴリーに分類されることとなる。

カテゴリー(b): 重要事項に関する注意の喚起

続いては「重要事項に関する注意の喚起」というタイトルを付したカテゴリー(b)である。このカテゴリーは、既に本体の会計基準で明示されている内容を繰り返す役割を担っている項目や、本体の規定から誰もが容易に推察しうる内容を指摘する役割を担っている項目を包摂するものである。適用指針には明記されていないものの、本体と同様の内容が繰り返されているのは、おそらく、当該規定の重要性に関する注意を喚起するためであろう。カテゴリー(a)と(b)との違いは、前者が本体の会計基準に記されている内容に関する解釈の余地を狭める役割を果たしているのに対し、後者は本体基準の規定を基本的にそのまま繰り返している点に求められる。逆に本体基準に記されている基本的なルールとの間に直接的な対応関係が認められる点では、(a)に分類される項目と(b)に分類される項目とは共通している¹⁰。

カテゴリー(c): 簡便な対応の容認

さらに「簡便な対応の容認」というタイトルを付したカテゴリー(c)は、文字通り、主として本体の会計基準に記されている原則的な処理に対し、より簡便な例外処理を容

¹⁰ 「基準の解釈や基準を実務に適用するときの指針(の提供)」をどれだけ厳密にとらえるのかに応じて、カテゴリー(b)に分類された項目が「適用指針に期待されているほんらいの役割」を果たしているかどうかについては評価が分かれるであろう。本稿では、ある規定の重要性に関する注意を喚起することも、基準を実務に適用する際に必要な指針の提供に該当する、という判断から、これを「適用指針にほんらい期待されている役割」の1つとみなしている。

認する役割を担っている項目を包摂するものである¹¹。簡便な処理が容認されるのは、本則の画一的な適用を求めると、財務諸表に係る過大な作成コストを負担できない（あるいは、コスト負担にみあう便益を期待できない）企業が生じてしまうからであろう。そうした企業に対し、本則の趣旨をできるだけ損なわないように努めながら、コスト負担の削減を許容するのは、まさしく「基準を実務に適用するときの指針（の提供）」に相当するといえるであろう。こうした判断から、本稿では、「簡便な処理の容認」もまた、適用指針に期待されるほんらいの役割の 1 つに含めている。

容認された簡便な処理は、いうまでもなく、より厳密な処理や開示を求めている本則との関係においてはじめて意味を持つ。このカテゴリーに分類されること自体が、主として本体基準に記されている本則との直接的な対応関係の存在を示唆しているといえるであろう。

カテゴリー(d): 理由や背景の説明

独立した定義が与えられている最後のカテゴリーである(d)には、「理由や背景の説明」というタイトルが付されている。このタイトルが示唆しているように、これは適用指針の本文というより、むしろ「結論の背景」に属する項目の「受け皿」として設けたカテゴリーである。

ここに分類される項目は、それ自身が直接的に「適用指針にほんらい期待されている役割」を果たすことはない。ただ、適用指針において複数の代替案の中から特定の解釈などが選ばれたことについて、説得力ある説明がなされている場合は、十分な説明を欠く場合とくらべたとき、カテゴリー(a)から(c)までに分類された項目（すなわち「ほんらいの役割を直接果たしている諸項目」）はより円滑に運用されるであろう。その意味では、このカテゴリーに分類された項目もまた、間接的とはいえ、適用指針が字義通りに運用されているかどうかを示唆することとなる。こうした事実認識から、本稿では、カテゴリー(d)を(a)から(c)までと並列に取扱い、これらを総体として「適用指針にほんらい期待されている役割を果たしていることが外形上明らかな諸項目」として取り扱っている。

これもいうまでもなく、理由や背景の説明が意味を持つのは、解説を必要とする項目が存在するからである。その意味では、このカテゴリーに分類されること自体が、直

¹¹ 本稿では、（本体の会計基準ではなく）適用指針に記されている解釈や指針に関して設けられた例外的な取扱いについても、これをカテゴリー(c)に含めている。

接的な対応関係を有する規定の存在を示唆している。

カテゴリー(e):その他(本体基準の補完等)

分析対象となった項目のうち、上記の(a)から(d)までのいずれにも区分できないものは、カテゴリー(e)「その他」に分類されることとなる。分類の「受け皿」となるカテゴリーの設定に際し、直接的に対応する規定を本体基準と適用指針のいずれかに見出しうる項目を、余すことなく独立したカテゴリーに分類できるように努めたのは先述の通りである。「適用指針にほんらい期待されている役割を果たしているパラグラフについては、解釈や補完を必要としている別のパラグラフとの間に、直接的な対応関係を見出せるはずである」という考えが、こうした分類を支えている。とすれば、カテゴリー(e)には「直接対応する規定を本体の会計基準等に見出せない」という点で共通している項目が収容され、それらには「適用指針に期待されている役割が果たされているかどうかは明らかではない項目」という解釈が与えられることとなる。

先述のとおり、適用指針にはほんらい、基準の解釈や基準を実務に適用するときの指針(の提供)という役割が期待されている。こうした役割を果たすためには、解釈を付与する対象としての、あるいは実務指針の対象としての「基本的だが抽象的なルール」の存在が前提となる。それを特定化できない項目、すなわち「直接対応する規定を本体の会計基準等に見出せない項目」は、その意味で「適用指針にほんらい期待されている役割を果たしているかどうかは定かでない項目」と位置づけられることとなる。

カテゴリー(e)に分類される典型的な項目としては、第1節においても参照した適用指針第17号「払込資本を増加させる可能性のある部分を含む複合金融商品に関する会計処理」のうち、新株予約権や自己新株予約権の会計処理に関する規定を例示しうる。対応する本体基準である第10号「金融商品に関する会計基準」とくらべたとき、適用指針第17号のほうがより基本的な金融商品を取り扱っているのは明らかである。新株予約権付社債等の会計処理は新株予約権等の会計処理に関する応用問題と考えられる以上、そこでは、本体の会計基準に記載されている事項と少なくとも同格で、おそらくはより基本的なルールが適用指針のほうに収容されていることとなる。

この状況において適用指針第17号が果たしている役割は、「解釈や指針の提供」というより、むしろ本体基準の補完であろう。いわゆる複合金融商品に関してほんらい本体基準に記載すべき「基本的なルール」を欠くことから、その内容が適用指針第17

号に盛り込まれたのであろう。本体基準に記されている規定の不足を与件としたとき（より正確には、その不足に関して、本体基準自身の改訂による改善が見込めないとき）、適用指針でそれを埋めようとするのは自然なことといえる。ただ、そうした「補完」は、本体基準と適用指針との関係に「歪み」が観察されることに起因するものである。例外的な状況において適用指針が果たしている役割を、「ほんらいの役割」とみることとはできない。ここで例示した適用指針の規定は、その意味で、カテゴリ(e)に分類される典型例といえる。

以上の考察をふまえ、以下では、具体的な分類作業を概観する。

(3)具体的な分類作業の概要

(a)分類先の優先順位

上記のカテゴリを用いた5分類に際しては、まずそれぞれの項目を可能な限り(a)から(d)までのいずれかに分類するように努めた。いわばカテゴリ(a)から(d)までを「優先的な分類先」として取扱い、いずれにも区分できない「残余」をカテゴリ(e)に分類することとした。こうした優先順位は、「適用指針がほんらい期待されている役割を果たしているケースをより積極的に識別する」という、分析上の基本方針によるものである¹²。

(a)から(d)までのいずれかのカテゴリに含めるのか、それともカテゴリ(e)に含めるのかの判断は、(ア)直接的に対応するパラグラフが適用指針に明記されているケースにおいては容易だが、(イ)それが明記されていないものの、内容や付されている見出し、あるいは前後の文脈にてらして特定のパラグラフとの対応関係が明らかなケースについては判断が分かれうる。本稿では、(ア)だけでなく、(イ)もまた「直接的な対応関係を見出せるケース」に含めることとし、カテゴリ(a)から(d)までのいずれかに分類することとした¹³。

¹² こうした基本方針は、先述のとおり、「適用指針にほんらい期待されている役割が果たされているケースの識別のほうを、より客観的な事実に基づいた形で行いうる」という事実認識に支えられている。

¹³ 例えば「資産除去債務に関する会計基準の適用指針」(適用指針第21号)は、資産除去債務が複数の固定資産から構成される場合の留意点を記している(第6項および第7項)。本体の「資産除去債務に関する会計基準」(企業会計基準第18号)は、除去に要する支出は単独の資産から生み出されることを暗黙の前提としており、適用指針が想定しているようなケースを念頭に置いていない。それゆえ上記の適用指針第6項と第7項については、直接的に対応するパラグラフを

いうまでもなく、(ア)のケースに加え、(イ)をも「直接的な対応関係を見出せるケース」に含める場合、対応関係の有無に関する判断は客観性を欠き、曖昧なものとなる。にもかかわらず、本稿において(イ)も含めて「直接的な対応関係を見出しうるケース」と判断したのは、第1に、どの本体基準に記載されているどのパラグラフを対象として解釈や指針が提供されているのかが明らかな場合は、対応するパラグラフの記載が省略されているケースも少なくなかったためである。にもかかわらず、(ア)だけを「直接的な対応関係を見出せるケース」とみなした場合、「ほんらいの役割が果たされているケース」を過少に推定する結果となる。こうした事態を避けるため、本稿では、「直接的な対応関係を見出せるケース」に(イ)をも含めている。

(イ)のケースも含めて(a)から(d)までに区分した第2の理由は、本稿の主要な仮説と関わっている。かりに(イ)に該当する規定を(e)に含めた場合、「適用指針が字義通りに運用されているとは言い切れない」という主張が受容される可能性は高まる。事実は「適用指針は字義通りに運用されている」という通念に反している、といえるかどうかを確かめようとしている本稿では、通念に反する説明が受け入れやすくなるようリサーチ・デザインを組むことには慎重でなければならない。「禁欲的なスタンスをとつてもなお、適用指針が字義通りに運用されているとは言い切れない」ことを示すため、ここでは、(イ)に該当する項目も(e)ではなく、(a)から(d)までのいずれかに区分するよう努めている。

(b)複数の役割を担っている項目の取扱い

適用指針に収容されている項目の多くは、それぞれが1つずつの役割を果たしているが、適用指針のパラグラフの中には長文で、1つのパラグラフが複数の役割を担っている場合もみられた。このうち複数の役割の間に明らかな軽重の関係がみられるケースでは、役割自身は複数であっても、明らかに重視されているほうだけに着目した分類を行うこととした。ただ、果たしている役割に軽重の違いが認められないケースもみられ、そこでは1つのパラグラフを、例外的に、複数のカテゴリーに分類することとした。

本体の会計基準に見出すことができない。資産と負債の両建計上を求めている本体基準の第7項から第9項までの規定が、適用指針の第6項や第7項と関連しているのは確かだが、その結びつきは間接的なものととどまる。本稿ではこれを(イ)に該当するケースとみて、先に記した(a)のカテゴリーに分類している。

IV 主要な分析結果とその含意

(1)少数にとどまったカテゴリー(e)への分類項目

前節までに記した規準にもとづく分類結果は、図表 4 のとおりである。その結果を集計・要約したのが図表 5 および図表 6 である。それらに記されているとおり、カテゴリー(e)に分類される項目は総数で 6、カテゴリー(e)に属する規定を有する適用指針は 2(適用指針第 3 号および適用指針第 17 号)にとどまった。先に記したとおり、分類先に関して判断に迷うケースでは、カテゴリー(a)からカテゴリー(d)までに分類する方針をとっているため、上記の数値は「適用指針にほんらい期待されている役割を果たしているかどうか、明確な判断が下せない項目」をきわめて控えめに推定した結果となっている。ただ、その点に配慮したとしても、「適用指針は、全体として、期待されている役割を果たしている」という結論が大きく覆されることはないであろう。

(2)カテゴリー(e)に分類した項目の概要

①適用指針第 17 号「払込資本を増加させる可能性のある部分を含む複合金融商品に関する会計処理」

カテゴリー(e)に分類された 6 項目のうちの 3 項目は、適用指針第 17 号「払込資本を増加させる可能性のある部分を含む複合金融商品に関する会計処理」の第 5 項から第 7 項までである¹⁴。このうち第 5 項と第 6 項は、新株予約権の発行者側に関する会計処理を定めている。具体的には、新株予約権が行使されたときには、新株予約権に対する払込額と、権利行使に伴って新たに払い込まれた額とを一括し、それらを会社法の定めに従って資本金または資本準備金として処理するように求めている。また失効時については、新株予約権の簿価を期間利益に振り替えるように求めている

¹⁴ カテゴリー(e)に属する項目がほかならぬ適用指針第 17 号に見出された理由は必ずしも定かでない。ただ、旧商法や会社法の新株予約権に関する既存の規定や、企業会計審議会時代に公表された「金融商品に係る会計基準」が母体となっている「金融商品に関する会計基準」の新株予約権に関する規定が制約となって、基本的なルールをこの適用指針に含めなければならなかった可能性は指摘しうる。この点については、実務対応報告第 1 号「旧商法による新株予約権及び新株予約権付社債の会計処理に関する実務上の取扱い」の「目的」を参照。同実務対応報告の「Q1」に対する回答、および実務対応報告第 16 号「会社法による新株予約権及び新株予約権付社債の会計処理に関する実務上の取扱い」の「Q1」に対する回答には、それぞれ、旧商法および会社法にもとづき発行された新株予約権に関する会計処理が定められている。適用指針第 17 号に関するコメントとして、石川[2007]および小宮山[2007]を参照。また旧実務対応報告第 1 号については上田[2002]を、実務対応報告第 16 号については石川[2006]を参照。

る。

新株予約権が行使された時と、失効した時については、いずれも、会計処理に関して多様な選択肢を想定しうる。そうした状況下で、第 5 項と第 6 項は、発行者側に求められている新株予約権の会計処理を根幹で定めているものと位置づけられる。実際、別の箇所では定められている自己新株予約権の会計処理や新株予約権付社債の会計処理は、上記パラグラフに根ざしたものとなっている。両パラグラフはその意味で、新株予約権に関わる諸項目に共通する基本的なルールと位置づけられる。

残る第 7 項は、取得者側の会計処理を定めたものであり、そこでは新株予約権の取得を通常の有価証券の取得として取扱うことが求められている。新株予約権の取得者側に求められる会計処理として、適用指針第 17 号(および企業会計基準第 10 号)に記されている規定は、すべてこのパラグラフに記された事実認識に根ざしたものと見てよい。この規定もその意味で、第 5 項および第 6 項と同様の「基本的なルール」と考えられる。

②適用指針第 3 号「その他資本剰余金の処分による配当を受けた株主の会計処理」

カテゴリー(e)に分類された残りの 3 項目は、適用指針第 3 号「その他資本剰余金の処分による配当を受けた株主の会計処理」の第 3 項から第 5 項までである¹⁵。このうちの第 3 項は、株主がその他資本剰余金の処分による配当を受けた場合、原則として配当受領額を配当の対象である有価証券の帳簿価額から減額するように指示している。続く第 4 項は、上記の原則に対する例外として、配当の対象となる有価証券が売買目的有価証券である場合を掲げている。その場合は、その他資本剰余金を原資とする配当であっても、配当受領額を受取配当金(売買目的有価証券運用損益)として計上するように指示されている。

さらに続く第 5 項は、第 3 項に記されている原則を逐語的に解釈すると明らかに不合理な結果が導かれる場合には、当該原則にかかわらず、配当受取額を受取配当金として処理することを、第 4 項が指示しているケース以外についても容認するもの

¹⁵ カテゴリー(e)に属する項目がほかならぬ適用指針第 3 号に見出された理由も定かではない。受取配当金の会計処理に関する規定は「金融商品会計に関する実務指針」第 94 項や第 286 項にみられるものの、これは未収配当金の取扱いに関するものに過ぎず、基本的なルールとは言い難い。先に記した適用指針第 17 号(新株予約権)のケースと同様、会社法(会社計算規則)の関連規定が何らかの制約となった可能性は指摘しうるが、それも十分な理由とは考えられない。この適用指針に関するコメントとして、梅村[2002]および高津[2006]を参照。

である。具体的には、(1)配当の対象となる時価のある有価証券を時価まで減損処理した期における配当、(2)投資先企業を結合当事企業とした企業再編が行われた場合において、結合後企業からの配当に相当する留保利益が当該企業再編直前に投資先企業において存在し、当該留保利益を原資とするものと認められる配当、および(3)配当の対象となる有価証券が優先株式であって、払込額による償還が約定されており、一定の時期に償還されることが確実に見込まれる場合の当該優先株式に係る配当が例示されている。

上記のとおり、第3項から第5項までは、一体となって、その他の資本剰余金を原資とする配当を受けた場合の会計処理に関する基本的なルールを定めている。「投資の払戻しとしての性格を有する配当については、配当を受けた株主の側では、有価証券の帳簿価額を減額によって対応するのが現行の会計実務である」という事実認識と、「その他資本剰余金の処分による配当は、原則として投資の払戻しの性格を持つが、支払側の配当原資が自動的に受取側の会計処理を決めるわけではなく、受取配当金としての処理のほうが適切なケースもありうる」という事実認識とが、この基本的なルールを支えているようである¹⁶。

上記の項目については、「受け取った配当金は、受取配当金という名称の収益として処理すべし」という、広く受け入れられた実務慣行に対する例外を定めたものに過ぎず、それはむしろ基本的なルールを実務に適用する際の指針を提供する役割(すなわち適用指針にほんらい期待されている役割)にほかならない、という見解もありえよう。ただ、上記の基本的なルールは、その他資本剰余金を配当原資として念頭に置いたものではない。原資が異なれば、等しく配当と呼ばれる行為も、利益計算上は異質な取引として取り扱われる可能性がある。とすれば、その他資本剰余金を原資とする配当の処理は、「既存の基本原則に関する応用問題」というより、むしろ「企業会計を根幹で支える前提や原則に根ざした基本的なルールの構築が求められる問題」と位置づけられよう。

(3)分析結果の含意と残された検討課題

これまでも繰り返してきたとおり、本稿の主要な検討課題は、「適用指針は字義通り

¹⁶ 適用指針第3号の第11項から第15項までを参照。

に運用されており、ほんらい期待されている役割(だけ)を果たしている」といえるかどうかであり、より厳密には「ほんらい期待されている役割を果たしているかどうかに関して、明確な判断が下せない項目が適用指針に混在している」といえるかどうかであった。今回の分析結果は、ほんらい本体の会計基準が果たすべき役割の「肩代わり」が適用指針に強いられていることを積極的に示す証拠が得られなかった、という意味において「適用指針は字義通りに運用されている」という仮説を支持するものとなっている。本体の会計基準と適用指針の双方について、企業会計基準委員会が開発を担っている状況では、ほんらいとは異なる役割を適用指針にわざわざ担わせる誘因はない、ということなのであろう¹⁷。

ところで上記の分析結果は、適用指針が必ずしも字義通りに運用されていないことを示唆するものとして第1節で取り上げた「寓話的な証拠」とは整合していない。そこで指摘したとおり、本体の会計基準と適用指針との(パラグラフの数でとらえた)「規模のバランス」は一樣ではない。第1節では、この事実を適用指針が字義通りに運用されていない可能性を示唆するものとして取り上げたが、今回の分析結果は、そうした「バランスの欠如」が生じている原因に関する「ほんらい本体の会計基準が担うべき役割を『肩代わり』している適用指針が存在しており、そうした適用指針は『平均的な適用指針』とくらべて本体基準との相対的規模が大きくなっている」という仮説に否定的なものとなっている。

もっとも、上記の仮説が否定されたからといって、ただちに「本体の会計基準と適用指針とのバランスが一樣でないのは、取り扱うテーマの違いに応じて、解釈や実務指針の必要性も異なる」という仮説、つまり「相対的規模の違いは、人為的につくられたものではなく、本体基準と適用指針との『棲み分け』が字義通りに行われた結果である」という仮説が無条件に支持されるわけではない。今回の分析を通じて得られた「副次的な含意」のひとつに、「本体基準の規定は、『抽象的な基本原則』にとどまっていることもあれば、基本原則の運用局面を意識した具体的な指針をも盛り込んでいることもある」がある¹⁸。この事実もまた、「適用指針に本体基準の役割が課されているから

¹⁷ 本体基準の開発を企業会計審議会が、実務指針の開発を日本公認会計士協会が担っていた時代(すなわち本体の会計基準とその解釈や指針を提供するガイドラインとで開発主体が異なっていた時代)においても、当時の実務指針が字義通りに運用されていたかどうかは、この仮説が事実に適うものかを検証する際の助けとなりうる。

¹⁸ 適用指針の記載内容を理解するためには、対応・関連している本体基準の記載内容について

ではなく、むしろ一部の本体基準が適用指針の役割をも部分的に『肩代わり』していることから、『バランスの欠如』が生じている」というシナリオと整合的である。

例えば、企業会計基準第 21 号「企業結合に関する会計基準」は、共同支配企業の形成や共通支配下の取引に該当しない企業結合を、一律に「取得」に相当するものとみたうえで、「取得」に相当する企業結合に関して求められる会計処理をかなり詳細に定めている。具体的には、取得企業の決定方法、取得原価の算定方法、および取得原価の配分方法に関する詳細な規定は、「基本原則の提示」という役割を逸脱している可能性がある。また、例えば企業会計基準第 16 号「リース取引に関する会計基準」が、セール・アンド・リースバック取引の会計処理を適用指針に委ねていることとのバランスを考えれば、第 21 号の記載事項のうち、例えば逆取得における個別財務諸表上の会計処理に関するものは、基本原則を特定境域に適用する際の留意事項として適用指針に委ねるべき事項とも考えられる。

ここで述べたとおり、本体の会計基準と適用指針との規模に関するバランスが一様でない理由については、本稿をつうじて仮説の 1 つが事実上棄却されたものの、いまだ複数のシナリオが想定可能となっている。いずれが事実に適う説明なのかは、今後の検討課題として残されている。

(4)暗黙のうちに依拠している事実認識や価値判断の析出 —派生的な検討課題—

①派生的な検討の趣旨

本稿では分類作業の一環で、適用指針に含まれているパラグラフのうち、どのような事実認識や価値判断に支えられた解釈や指針を提供しているのかが必ずしも明らかではないものについて、暗黙のうちに与件とされている事実認識や価値判断を推察のうえ、その結果を備考欄に記している。例えばカテゴリー(a)に属するパラグラフは、抽象的で総論的な本体基準の規定を特定の状況に適用する際に必要な指針を提供する役割を担っている。複数の選択肢を想定しうる状況で、ある特定の解釈だけが受け入れられ、残りの選択肢が棄却されたことの背後には、何らかの事実認識が示され、あるいは価値判断が下されているはずである。

も理解を深めておく必要がある。こうしたことから、今回の分析に際しては、(分析結果は図表に集約していないものの)本体基準についても適用指針と同様に、それぞれのパラグラフがどのような役割を果たしているのかを分析対象としている。

そうした事実認識や価値判断は、必要なら、「結論の背景」などにおいて明示されることとなる。その一方、基準設定主体が「多くの市場関係者にとって自明な内容」あるいは「前後の文脈から推察可能な内容」などと考えている事実認識や価値判断は、「暗黙知」にとどまることとなる。

こうした「暗黙知」が実際に市場関係者に広く受け入れられていれば問題は生じない。ただ、市場関係者が広く受け入れている事実認識や価値判断に根ざした適用指針の開発が、首尾一貫した形で行われる保証はない。例えば基準設定主体が主として職業的専門家によって構成される場合、専門家集団の間でしか受け入れられていない「暗黙の合意」が、市場関係者総体にとっての「暗黙の合意」とみなされてしまうおそれは免れられない。「市場関係者の合意に根ざした適用指針の開発が行われている」といえるかどうかは、事実にてらして確かめてみなければならない。主要な研究主題に関連した「派生的な検討課題」として、適用指針が依拠している事実認識や価値判断に本稿が着目したのは上記のような事情による。

もちろん、適用指針が提供している解釈がどのような事実認識や価値判断に根ざしたものなのかに関する著者の説明は、適用指針に記されている解釈等と整合する唯一の説明でもなければ、ASBJ が適用指針の開発に際して念頭に置いていた説明と一致している保証もない。筆者が見出した事実認識や価値判断(筆者が顕在化させた暗黙知)は、現時点においては、想定可能な説明の 1 つに過ぎない。

ただ、適用指針の規定(の一部)が暗黙のうちに依拠している事実認識や価値判断について、他の研究者や基準設定主体の関心を惹きつけ、他の研究者による類似の分析を促したり、基準設定主体自身による「開発済みの会計基準に関するレビューと、それにもとづく基準の修正」を促したりするためには、こうした手法による分析について誰かが先鞭をつけなければならない。十分な客観性が担保できない状況下で、本稿がこうした分析を試みたのはこうした考えによる。

②分析結果とその含意

適用指針の各パラグラフが依拠している事実認識や価値判断に関する調査結果は、図表 4 の備考欄に記したとおりである。適用指針が暗黙のうちに依拠している事実認識や価値判断の推察を筆者が試みたのは、適用指針で示されている解釈や指針の必要性や必然性を理解するのが筆者にとって困難なものに限られている。

適用指針が暗黙のうちに依拠している事実認識や価値判断が問題を生み出す典

型例は、(a)等質的な状況において相互に矛盾する事実認識や価値判断に依拠した解釈や指針が提供されている場合や、(b)市場関係者が広く受け入れているとは言い難い事実認識や価値判断に根ざした解釈や指針が提供されている場合であろう。

これらのケースに該当する事例がみられるかどうかを客観的な事実にてらして確かめるのは難しい。主要な検討課題には直結しないこともあり、本稿ではこの点に関する厳密な調査を行っていない。あくまでも印象論にとどまるが、上記の(a)に関連した仮説「適用指針が依拠している事実認識や価値判断は首尾一貫している」や、(b)に関連した仮説「適用指針が依拠している事実認識や価値判断は、市場関係者が幅広く受け入れているものに限られる」の反証に資する事例は見出せなかった。

その一方、テクニカルな問題を取り扱っている適用指針(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」など)を中心として、どのような事実認識や価値判断に根ざした解釈や指針が提供されているのかの理解に時間を要するパラグラフ(最終的には広く知られた事実認識や価値判断に関連づけられるが、関連を見出すのに助けが必要な項目)も少なくなかった。その責任の一端が企業会計を支えている基礎概念や基本前提に関する筆者の洞察不足にあるのは事実としても、多分に「行間を読ませる」構成となっている、という指摘は免れられない。

市場関係者が受け入れている「暗黙知」は、時の経過とともに変化しうる。その事実を鑑みると、適用指針を公表している時点で広く受け入れられている暗黙の事実認識や価値判断をどの程度までなら「暗黙知」の状態にとどめておいてよいのかについては、慎重な対応が必要といえる。この点についても、さらなる学術的な検討が期待される。

参考文献

- 石川[2006]、石川和正「新会計基準解説 実務対応報告第 16 号『会社法による新株予約権及び新株予約権付社債の会計処理に関する実務上の取扱い』について」『税経通信』第 61 巻第 3 号、2006 年 3 月、税務経理協会、196-202 頁。
- 石川[2007]、石川和正「公表基準等の解説 企業会計基準適用指針第 17 号『払込資本を増加させる可能性のある部分を含む複合金融商品に関する会計処理』の

解説『季刊会計基準』第 17 号、2007 年 6 月、財務会計基準機構、130-137 頁。

今福[1991]、今福愛志「会計基準設定の階層化(産業・経営における労働の諸問題)」『産業経営研究(日本大学)』第 10 巻、1991 年 3 月、81-95 頁。

上田[2002]、上田秀一「時事解説 実務対応報告第 1 号『新株予約権及び新株予約権付社債の会計処理に関する実務上の取扱い』の解説」『企業会計』第 54 巻第 7 号、2002 年 7 月、中央経済社、1029-1036 頁。

梅村[2002]、梅村明宏「『その他資本剰余金の処分による配当を受けた株主の会計処理』の解説」『企業会計』第 54 巻第 6 号、2002 年 6 月、中央経済社、782-785 頁。

海老原[2008]、海老原論「会計基準の拘束力に関する一考察 一日・英・米、証券規制の比較検討を中心として」『経営論集(文京学院大学)』第 18 巻第 1 号、2008 年、83-97 頁。

企業会計基準委員会[2001]、企業会計基準委員会「会計基準等の開発・公表の手続きについて」

(https://www.asb.or.jp/asb/asb_j/asbj/commitment/procedure.pdf)

小宮山[2007]、小宮山賢「企業会計基準委員会(ASBJ) 企業会計基準適用指針第 17 号『払込資本を増加させる可能性のある部分を含む複合金融商品に関する会計処理』」『会計・監査ジャーナル』第 19 巻第 7 号、2007 年 7 月、日本公認会計士協会、209-222 頁。

真田[2009]、真田正次「国際会計基準の正統性モデルに関する一考察 一正統性モデルの構成要素一」『経済論叢(京都大学)』第 183 巻第 1 号、2009 年 1 月、63-77 頁。

高津[2006]、高津知之「『その他資本剰余金の処分による配当を受けた株主の会計処理』の改正について」『季刊会計基準』第 12 号、2006 年 3 月、財務会計基準機構、90-92 頁。

徳賀[1993]、徳賀芳弘「日本型企业会計と会計の国際的調和化に関する一試論」『経営行動』第 8 巻第 4 号、43-51 頁。

山田[2008]、山田純平「企業結合会計基準の運用と課題--支配の主体と対象をめぐって」『企業会計』第 60 巻第 2 号、2008 年 2 月、中央経済社、296-303 頁。

Ⅶ 複合金融商品

1. 払込資本を増加させる可能性のある部分を含む複合金融商品^(注1)

35. 契約の一方の当事者の払込資本を増加させる可能性のある部分を含む複合金融商品である新株予約権付社債の発行又は取得については、第36項から第39項により会計処理する。

(1) 転換社債型新株予約権付社債

発行者側の会計処理

36. 転換社債型新株予約権付社債の発行に伴う払込金額は、社債の対価部分と新株予約権の対価部分とに区分せず普通社債の発行に準じて処理する方法、又は転換社債型新株予約権付社債以外の新株予約権付社債に準じて処理する方法のいずれかにより会計処理する。

取得者側の会計処理

37. 転換社債型新株予約権付社債の取得価額は、社債の対価部分と新株予約権の対価部分とに区分せず普通社債の取得に準じて処理し、権利を行使したときは株式に振り替える。

(2) 転換社債型新株予約権付社債以外の新株予約権付社債

発行者側の会計処理

38. 転換社債型新株予約権付社債以外の新株予約権付社債の発行に伴う払込金額は、社債の対価部分と新株予約権の対価部分とに区分する^(注15)。

(1) 社債の対価部分は、普通社債の発行に準じて処理する。

(2) 新株予約権の対価部分は、純資産の部に計上し、権利が行使され、新株を発行したときは資本金又は資本金及び資本準備金に振り替え、権利が行使されずに権利行使期間が満了したときは利益として処理する。

取得者側の会計処理

39. 転換社債型新株予約権付社債以外の新株予約権付社債の取得価額は、社債の対価部分と新株予約権の対価部分とに区分する^(注15)。

(1) 社債の対価部分は、普通社債の取得に準じて処理する。

(2) 新株予約権の対価部分は、有価証券の取得として処理し、権利を行使したときは

資料 1 企業会計基準第 10 号「金融商品に関する会計基準」の複合金融商品に関する規定

株式に振り替え、権利を行使せずに権利行使期間が満了したときは損失として処理する。

(注 15) 新株予約権付社債を区分する方法について

1 発行者側においては、次のいずれかの方法により、新株予約権付社債の発行に伴う払込金額を社債の対価部分と新株予約権の対価部分とに区分する。

(1) 社債及び新株予約権の払込金額又はそれらの合理的な見積額の比率で配分する方法

(2) 算定が容易な一方の対価を決定し、これを払込金額から差し引いて他方の対価を算定する方法

2 取得者側においては、1 の(1)又は(2)のいずれかの方法により、新株予約権付社債の取得価額を社債の対価部分と新株予約権の対価部分とに区分する。ただし、保有社債及び新株予約権に市場価格がある場合には、その比率により区分することもできる。

2. その他の複合金融商品(注 1)

40. 契約の一方の当事者の払込資本を増加させる可能性のある部分を含まない複合金融商品は、原則として、それを構成する個々の金融資産又は金融負債とに区分せず一体として処理する。

図表1 企業会計基準のリスト(2013年1月1日現在)

号数	タイトル	初度公表日	改訂・廃止回数 (平成24年末末)	関連する企業会計基準適用指針のタイトル	項目数: 本文	項目数: 背景説明
第1号	「自己株式及び準備金の額の減少等に関する会計基準」	平成14年2月21日		第2号「自己株式及び準備金の額の減少等に関する会計基準の適用指針」(参考:第5号「自己株式及び法定準備金の取崩等に関する会計基準適用指針(その2)」)	26	40
第2号	「1株当たり当期純利益に関する会計基準」	平成14年9月25日		第4号「1株当たり当期純利益に関する会計基準の適用指針」	42	28
第3号	「『退職給付に係る会計基準』の一部改正」 ※ 企業会計基準第26号(平成24年5月17日公表)の適用により廃止される(当該会計基準の第40項参照)。	平成17年3月16日		1 (第7号「『退職給付に係る会計基準』の一部改正に関する適用指針」)	8	7
第4号	「役員賞与に関する会計基準」	平成17年11月29日		0 なし	6	9
第5号	「貸借対照表の純資産の部の表示に関する会計基準」	平成17年12月9日 (平成24年5月17日)		1(2) 第8号「貸借対照表の純資産の部の表示に関する会計基準等の適用指針」	13	27
第6号	「株主資本等変動計算書に関する会計基準」	平成17年12月27日		1 第9号「株主資本等変動計算書に関する会計基準の適用指針」	17	14
第7号	「事業分離等に関する会計基準」	平成17年12月27日		1 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」	61	89
第8号	「ストック・オプション等に関する会計基準」	平成17年12月27日 (平成20年12月26日)		0(2) 第11号「ストック・オプション等に関する会計基準の適用指針」	20	50
第9号	「棚卸資産の評価に関する会計基準」	平成18年7月5日		1 なし	28	64
第10号	「金融商品に関する会計基準」	平成18年8月11日		2 第12号「その他の複合金融商品(払込資本を増加させる可能性のある部分を含まない複合金融商品)に関する会計処理」、第17号「払込資本を増加させる可能性のある部分を含む複合金融商品に関する会計処理」および第19号「金融商品の時価等の開示に関する適用指針」	49	78
第11号	「関連当事者の開示に関する会計基準」	平成18年10月17日 (平成20年12月26日)		0(1) 第13号「関連当事者の開示に関する会計基準の適用指針」	14	26
第12号	「四半期財務諸表に関する会計基準」	平成19年3月14日		6 第14号「四半期財務諸表に関する会計基準の適用指針」	59	61
第13号	「リース取引に関する会計基準」	平成19年3月30日		0 第16号「リース取引に関する会計基準の適用指針」	27	20
第14号	「『退職給付に係る会計基準』の一部改正(その2)」 ※ 企業会計基準第26号(平成24年5月17日公表)の適用により廃止される(当該会計基準の第40項参照)。	平成19年5月15日		1 (第7号「『退職給付に係る会計基準』の一部改正に関する適用指針」)	4	11
第15号	「工事契約に関する会計基準」	平成19年12月27日		0 第18号「工事契約に関する会計基準の適用指針」	28	46
第16号	「持分法に関する会計基準」	平成20年3月10日		1 第22号「連結財務諸表における子会社及び関連会社の範囲の決定に関する適用指針」	23	17
第17号	「セグメント情報等の開示に関する会計基準」	平成20年3月21日		2 第20号「セグメント情報等の開示に関する会計基準の適用指針」	44	62
第18号	「資産除去債務に関する会計基準」	平成20年3月31日 (平成24年5月17日)		0(1) 第21号「資産除去債務に関する会計基準の適用指針」	21	42
第19号	「『退職給付に係る会計基準』の一部改正(その3)」 ※ 企業会計基準第26号(平成24年5月17日公表)の適用により廃止される(当該会計基準の第40項参照)。	平成20年7月31日		1 (第7号「『退職給付に係る会計基準』の一部改正に関する適用指針」)	6	13
第20号	「賃貸等不動産の時価等の開示に関する会計基準」	平成20年11月28日		1 第23号「賃貸等不動産の時価等の開示に関する会計基準の適用指針」	12	25
第21号	「企業結合に関する会計基準」	平成20年12月26日		0 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」	59	71
第22号	「連結財務諸表に関する会計基準」	平成20年12月26日		2 第15号「一定の特別目的会社に係る開示に関する適用指針」および第22号「連結財務諸表における子会社及び関連会社の範囲の決定に関する適用指針」	52	43
第23号	「『研究開発費等に係る会計基準』の一部改正」	平成20年12月26日		0 なし	4	3
第24号	「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」	平成21年12月4日		0 第24号「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準の適用指針」	26	44
第25号	「包括利益の表示に関する会計基準」	平成22年6月30日		1 なし	19	31
第26号	「退職給付に関する会計基準」	平成24年5月17日		0 第1号「退職給付制度間の移行等に関する会計処理」第25号「退職給付に関する会計基準の適用指針」	42	48

図表2 企業会計基準適用指針のリスト(2013年1月1日現在)

号数	タイトル	初度公表日	改訂・廃止回数 (平成24年末まで)	関連する企業会計基準適用指針のタイトル	項目数: 本文	項目数: 背景説明	関連する 本体基準 の項目 数:本文	関連する 本体基準 の項目 数:背景説明	本体基準 との一対 一対応 関係	ある適用指針 が複数の会計 基準と対応し ている場合に おいて、その 適用指針との 対応関係が明 確な複数基準 のリスト	適用指針 /本体基準 百分比 (本文のみ)	適用指針 /本体基準 百分比 (背景説明も含んだ総体)
第1号	「退職給付制度間の移行等に関する会計処理」	平成14年1月31日 (平成24年5月17日)	0(1)	第26号「退職給付に関する会計基準」(企業会計審議会「退職給付に係る会計基準」等)	16	20	42	48	N			
第2号	「自己株式及び準備金の額の減少等に関する会計基準の適用指針」	平成14年2月21日 (平成20年12月26日)	2	第1号「自己株式及び準備金の額の減少等に関する会計基準」	26	33	26	40	N			
第3号	「その他資本剰余金の処分による配当を受けた株主の会計処理」	平成14年2月21日	1		8	9	N/A	N/A	N/A			
第4号	「1株当たり当期純利益に関する会計基準の適用指針」	平成14年9月25日	3	第2号「1株当たり当期純利益に関する会計基準」	51	24	42	28	Y		121.42	107.14
第5号	旧「自己株式及び法定準備金の取崩等に関する会計基準適用指針(その2)」※改正企業会計基準適用指針第2号(平成17年12月27日公表)の適用により廃止(当該改正適用指針の第23項参照)	平成14年9月25日	N/A	第1号「自己株式及び準備金の額の減少等に関する会計基準」	19	40	26	40	N			
第6号	「固定資産の減損に係る会計基準の適用指針」	平成15年10月31日	2	企業会計審議会「固定資産の減損に係る会計基準」等	69	80	N/A	N/A	(N/A)			
第7号	「『退職給付に係る会計基準』の一部改正に関する適用指針」 ※ 企業会計基準第26号(平成24年5月17日公表)の適用により廃止される(当該会計基準の第40項参照)。	平成17年3月16日	N/A	第3号「『退職給付に係る会計基準』の一部改正」、第14号「『退職給付に係る会計基準』の一部改正(その2)」および第19号「『退職給付に係る会計基準』の一部改正(その3)」	7	0	8 4 6	7 11 13	N	旧企業会計基準第3号 旧企業会計基準第14号 旧企業会計基準第19号		
第8号	「貸借対照表の純資産の部の表示に関する会計基準等の適用指針」	平成17年12月9日	1(2)	第5号「貸借対照表の純資産の部の表示に関する会計基準」	11	21	13	27	Y		84.61	82.5
第9号	「株主資本等変動計算書に関する会計基準の適用指針」	平成17年12月27日	1(2)	第6号「株主資本等変動計算書に関する会計基準」	17	10	17	14	Y		100	87.1
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	3(4)	第7号「事業分離等に関する会計基準」および第21号「企業結合に関する会計基準」	288	100	61 59	89 71	N	企業会計基準第7号 企業会計基準第21号		
第11号	「ストック・オプション等に関する会計基準の適用指針」	平成17年12月27日	1	第8号「ストック・オプション等に関する会計基準」	37	38	20	50	Y		185	107.14
第12号	「その他の複合金融商品(払込資本を増加させる可能性のある部分を含まない複合金融商品)に関する会計処理」	平成18年3月30日 (平成20年3月10日)	0(1)	第10号「金融商品に関する会計基準」	13	18	49	78	N			
第13号	「関連当事者の開示に関する会計基準の適用指針」	平成18年10月17日 (平成20年12月26日)	0(1)	第11号「関連当事者の開示に関する会計基準」	22	12	14	26	Y		157.14	85
第14号	「四半期財務諸表に関する会計基準の適用指針」	平成19年3月14日	5(6)	第12号「四半期財務諸表に関する会計基準」	74	33	59	61	Y		125.42	89.17
第15号	「一定の特別目的会社に係る開示に関する適用指針」	平成19年3月29日	2	第22号「連結財務諸表に関する会計基準」(企業会計審議会「連結財務諸表原則」等)	12	8	52	43	N			
第16号	「リース取引に関する会計基準の適用指針」	平成19年3月30日	1	第13号「リース取引に関する会計基準」	87	46	27	20	Y		322.22	282.98
第17号	「払込資本を増加させる可能性のある部分を含む複合金融商品に関する会計処理」	平成19年4月25日	0(1)	第10号「金融商品に関する会計基準」	30	29	49	78	N			
第18号	「工事契約に関する会計基準の適用指針」	平成19年12月27日	0	第15号「工事契約に関する会計基準」	11	20	28	46	Y		39.29	41.89
第19号	「金融商品の時価等の開示に関する適用指針」	平成20年3月10日	1	第10号「金融商品に関する会計基準」	10	34	49	78	N			
第20号	「セグメント情報等の開示に関する会計基準の適用指針」	平成20年3月21日	0(1)	第17号「セグメント情報等の開示に関する会計基準」	20	8	44	62	Y		45.45	26.42
第21号	「資産除去債務に関する会計基準の適用指針」	平成20年3月31日	1	第18号「資産除去債務に関する会計基準」	18	14	21	42	Y		85.71	50.79
第22号	「連結財務諸表における子会社及び関連会社の範囲の決定に関する適用指針」	平成20年5月13日	2	第16号「持分法に関する会計基準」および第22号「連結財務諸表に関する会計基準」	36	23	23 52	17 43	N	企業会計基準第16号 企業会計基準第22号		
第23号	「賃貸等不動産の時価等の開示に関する会計基準の適用指針」	平成20年11月28日	0	第20号「賃貸等不動産の時価等の開示に関する会計基準」	20	15	12	25	Y		166.67	94.59
第24号	「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準の適用指針」	平成21年12月4日	0	第24号「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」	14	7	26	44	Y		53.84	30
第25号	「退職給付に関する会計基準の適用指針」	平成24年5月17日	0	第26号「退職給付に関する会計基準」(企業会計審議会「退職給付に係る会計基準」等)	71	59	42	48	N			

図表3 実務対応報告のリスト(2013年1月1日現在)

号数	タイトル	初度公表日	改訂・廃止回数 (平成24年末末)	関連する企業会計基準等
第1号	「旧商法による新株予約権及び新株予約権付社債の会計処理に関する実務上の取扱い」	平成14年3月29日	1(2)	企業会計基準第10号「金融商品に関する会計基準」および「改正前金融商品会計基準」
第2号	「退職給付制度間の移行等の会計処理に関する実務上の取扱い」	平成14年3月29日	1(2)	企業会計基準第26号「退職給付に関する会計基準」および「改正前退職給付会計基準」
第3号	「潜在株式調整後1株当たり当期純利益に関する当面的取扱い」※ 企業会計基準適用指針第4号(平成14年9月25日公表)の適用により廃止(当該適用指針の第44項参照)	平成14年5月21日	N/A	平成13年改正商法および「財務諸表等規則」
第4号	「連結納税制度を適用する場合の中間財務諸表等における税効果会計に関する当面的取扱い」※ 改正実務対応報告第5号(平成22年6月30日公表)の適用により廃止(当該改正実務対応報告の適用時期等参照)	平成14年8月29日	N/A	連結納税制度の創設に関わる「法人税法等の一部を改正する法律(平成14年法律第79号)」
第5号	「連結納税制度を適用する場合の税効果会計に関する当面的取扱い(その1)」	平成14年10月9日	2	企業会計審議会「税効果会計基準」
第6号	「デット・エクイティ・スワップの実行時における債権者側の会計処理に関する実務上の取扱い」	平成14年10月9日	0(1)	企業会計基準第10号「金融商品に関する会計基準」および「改正前金融商品会計基準」
第7号	「連結納税制度を適用する場合の税効果会計に関する当面的取扱い(その2)」	平成15年2月6日	1	旧実務対応報告第4号「連結納税制度を適用する場合の中間財務諸表等における税効果会計に関する当面的取扱い」および実務対応報告第5号「連結納税制度を適用する場合の税効果会計に関する当面的取扱い(その1)」
第8号	「コマース・ペーパーの無券面化に伴う発行者の会計処理及び表示についての実務上の取扱い」	平成15年2月6日	0(1)	「社債等の振替に関する法律」(「短期社債等の振替に関する法律」(平成13年法律第75号)の一部改正したもの)
第9号	「1株当たり当期純利益に関する実務上の取扱い」	平成15年3月13日	2	企業会計基準第2号「1株当たり当期純利益に関する会計基準」
第10号	「種類株式の貸借対照表価額に関する実務上の取扱い」	平成15年3月13日	0(1)	企業会計基準第10号「金融商品に関する会計基準」および「改正前金融商品会計基準」
第11号	「外貨建転換社債型新株予約権付社債の発行者側の会計処理に関する実務上の取扱い」	平成15年9月22日	0	企業会計審議会「外貨建取引等会計処理基準」
第12号	「法人事業税における外形標準課税部分の損益計算書上の表示についての実務上の取扱い」	平成16年2月13日	0	JICPA「法人事業税における外形標準課税制度の導入に伴う税効果会計適用上の取扱い」
第13号	「役員賞与の会計処理に関する当面的取扱い」※ 企業会計基準第4号(平成17年11月29日公表)の適用により廃止(当該会計基準の第4項参照)	平成16年3月9日	N/A	平成14年改正商法
第14号	「固定資産の減損に係る会計基準の早期適用に関する実務上の取扱い」	平成16年3月22日	0	企業会計審議会「減損会計基準」および「減損会計意見書」
第15号	「排出量取引の会計処理に関する当面的取扱い」	平成16年11月30日	2	なし
第16号	「会社法による新株予約権及び新株予約権付社債の会計処理に関する実務上の取扱い」※ 企業会計基準適用指針第17号(平成19年4月25日公表)の適用により廃止(当該適用指針の第29項参照)	平成17年12月27日	N/A	会社法(平成17年法律第86号)
第17号	「ソフトウェア取引の収益の会計処理に関する実務上の取扱い」	平成18年3月30日	0	企業会計審議会「研究開発費等会計基準」
第18号	「連結財務諸表作成における在外子会社の会計処理に関する当面的取扱い」	平成18年5月17日	1	JICPA監査委員会報告第56号「親子会社間の会計処理の統一に関する当面的監査上の取扱い」ほか
第19号	「繰延資産の会計処理に関する当面的取扱い」	平成18年8月11日	1	会社法「計算規則」
第20号	「投資事業組合に対する支配力基準及び影響力基準の適用に関する実務上の取扱い」	平成18年9月8日	2	企業会計基準第22号「連結財務諸表に関する会計基準」および企業会計基準第16号「持分法に関する会計基準」
第21号	「有限責任事業組合及び合同会社に対する出資者の会計処理に関する実務上の取扱い」	平成18年9月8日	1	企業会計基準第22号「連結財務諸表に関する会計基準」、企業会計基準第16号「持分法に関する会計基準」および企業会計基準第10号「金融商品に関する会計基準」
第22号	「厚生年金基金に係る交付金の会計処理に関する当面的取扱い」	平成18年10月27日	0(1)	企業会計審議会「退職給付会計基準」
第23号	「信託の会計処理に関する実務上の取扱い」	平成19年8月2日	0(3)	企業会計基準第10号「金融商品に関する会計基準」および信託法(平成18年法律第108号)
第24号	「持分法適用関連会社の会計処理に関する当面的取扱い」	平成20年3月10日	0(2)	企業会計基準第16号「持分法に関する会計基準」およびJICPA会計制度委員会報告第9号「持分法会計に関する実務指針」
第25号	「金融資産の時価の算定に関する実務上の取扱い」	平成20年10月28日	0	企業会計基準第10号「金融商品に関する会計基準」および会計制度委員会報告第14号「金融商品会計に関する実務指針」
第26号	「債券の保有目的区分の変更に関する当面的取扱い」※ 適用期間の満了により平成22年3月31日をもって廃止(平成22年3月11日開催の第197回企業会計基準委員会にて決議)	平成20年12月5日	N/A	企業会計基準第10号「金融商品に関する会計基準」および会計制度委員会報告第14号「金融商品会計に関する実務指針」
第27号	「電子記録債権に係る会計処理及び表示についての実務上の取扱い」	平成21年4月9日	0	「電子記録債権法」(平成19年法律第102号)
第28号	「改正法人税法及び復興財源確保法に伴う税率変更等に係る四半期財務諸表における税金費用の実務上の取扱い」	平成24年1月20日	0	「経済社会の構造の変化に対応した税制の構築を図るための所得税法等の一部を改正する法律」(平成23年法律第114号)、「東日本大震災からの復興のための施策を実施するために必要な財源の確保に関する特別措置法」(平成23年法律第117号)および「四半期会計基準」
第29号	「改正法人税法及び復興財源確保法に伴い税率が変更された事業年度の翌事業年度以降における四半期財務諸表の税金費用に関する実務上の取扱い」	平成24年3月16日	0	「経済社会の構造の変化に対応した税制の構築を図るための所得税法等の一部を改正する法律」(平成23年法律第114号)、「東日本大震災からの復興のための施策を実施するために必要な財源の確保に関する特別措置法」(平成23年法律第117号)および実務対応報告第28号

図表4 適用指針が果たしている役割(基礎データ)

適用指針の名称	No.	本文 (1)or背 景説明 (2)	目次	項	内容	果たして いる役 割(5分 類)	対応・関連し ている本基準 等の規定	備考(それぞれのパラグラフが暗黙のうちに依拠している事 実認識や価値判断など)
退職給付に関する会計基準の適用指針(2012年5月17日)	25	1	範囲	2	厚生年金基金制度及び確定給付企業年金制度に含まれる役員部分の、会計基準における取扱いの明示	a	本基準第3項	
	25	1	確定給付制度の会計処理－退職給付債務及び勤務費用－退職給付債務の計算における計算単位、グルーピング	5	退職給付債務の計算に際して許容されている「合理的な方法」の例示	a	本基準脚注3	
	25	1	確定給付制度の会計処理－退職給付債務及び勤務費用－貸借対照表日前のデータ	6	一定の条件下において、「貸借対照表日現在のデータ」に代えて「貸借対照表日前のデータ」の利用を許容	c		実務慣行を追認した旨の記述(適用指針第73項)
	25	1	確定給付制度の会計処理－退職給付債務及び勤務費用－退職給付見込額の見積り	7	退職事由や支給方法の違いに応じて給付率が異なる場合には、原則として退職事由や支給方法の発生確率を加味するよう要請。受給権を有していない従業員についても同様。	a	本基準第18項	
	25	1	確定給付制度の会計処理－退職給付債務及び勤務費用－退職給付見込額の見積り	8	退職給付額が給与に比例して定められている場合について、給与が将来どのような上昇するのかを推定し、それに基づき算定された昇給額を退職給付見込み額に反映させて見積もるよう要請。	a	本基準第18項	
	25	1	確定給付制度の会計処理－退職給付債務及び勤務費用－予定退職加算金	9	一定の要件を満たした場合に限って加算される給付金については、要件の充足を合理的に予測できる場合に限って見積りに含めるよう要請。	a	本基準第18項	
	25	1	確定給付制度の会計処理－退職給付債務及び勤務費用－退職給付見込額の見積り－早期割増退職金	10	勤務期間を通じた労働の提供に伴って発生した退職給付という性質を有していない早期割増退職金を、発生時に費用処理するよう要請。	a	本基準第18項	
	25	1	確定給付制度の会計処理－退職給付債務及び勤務費用－退職給付見込額の期間帰	12	退職給付の支払いが将来の一定期間までの勤務を条件としている場合であっても、給付算定式基準を適用しうることを明示。	a	本基準第19項	
	25	1	確定給付制度の会計処理－退職給付債務及び勤務費用－退職給付見込額の期間帰	13	給付算定式基準を適用する場合における「当該期間」の定義を明示。	a	本基準第19項(2)なお書き	
	25	1	確定給付制度の会計処理－退職給付債務及び勤務費用－退職給付債務の計算	14	退職給付債務の具体的な計算方法を明示。	b	本基準第19項および第24項	
	25	1	確定給付制度の会計処理－退職給付債務及び勤務費用－勤務費用の計算	15	勤務費用の計算に必要とされる具体的な手続を明示。その際、退職給付債務の計算に準じた手続が求められることを明示。	a	本基準第7項、第8項、第11項から第13項まで、および第17項	
	25	1	確定給付制度の会計処理－退職給付債務及び勤務費用－利息費用の計算	16	期中に退職給付債務の重要な変動が生じた場合は、(例外的に)その事実を利息費用に反映させるよう要請。	a	本基準第21項	「短期的な環境変化の影響を期間損益に反映させるべきでない項目についても、環境変化の影響が著しい場合には、その影響を期間損益に反映させるべし。」
	25	1	確定給付制度の会計処理－年金資産－年金資産の範囲	17	厚生年金基金制度および確定給付企業年金制度における業務経理等に係る資産は年金資産に含まれない旨を明記。また企業年金制度において計上される未収掛金について、事業主が未払掛金を計上した場合においてその金額を限度として年金資産に含めるよう要請。また企業年金制度における剰余金に相当する資産について、それが事業主に返還されるまでの間は年金資産に含まれることを明示。	a	本基準第7項 ／適用指針第129項	

図表4 適用指針が果たしている役割(基礎データ)

25	1	確定給付制度の会計処理－年金資産－退職給付信託	18	退職給付信託を用いる場合において、退職給付に充てるために積み立てる資産のうち、年金資産に該当するものの要件(4要件)を明示。併せて、信託への拠出時に、退職給付信託財産およびその他の年金資産の時価の合計額が、対応する退職給付債務を超える場合、当該信託財産は年金資産と認められない旨も明示。	a		「信託財産が退職給付に充当されるかどうかの判断は、他の観点とともに、信託財産の時価が退職給付債務の範囲内に収まっているかどうかにてらして下される。」
25	1	確定給付制度の会計処理－年金資産－退職給付信託	19	信託財産を年金資産として扱う際には、事業主から当該資産の時価に相当する拠出が行われたものとみて会計処理を行うように要請。	a		「ある株式を年金資産とするためには、時価による拠出に準じた処理が必要である。」
25	1	確定給付制度の会計処理－年金資産－年金資産の評価	20	厚生年金制度等における数理的評価額は、会計基準における時価には該当しない旨を明記。	a	本基準第22項 ／適用指針第129項	
25	1	確定給付制度の会計処理－年金資産－期待運用収益の計算	21	期中に年金資産の重要な変動が生じた場合は、(例外的に)その事実を期待運用収益に反映させるよう要請。	a	本基準第23項 および第25項	「長期平均的な成果の獲得が期待されているため、短期的な環境変化の影響を期間損益に反映させるべきでない項目についても、環境変化の影響が著しい場合には、その影響を期間損益に反映させるべし。」
25	1	確定給付制度の会計処理－数理計算において用いる計算基礎－複数の退職給付制度における計算基礎	23	同一の事業主が複数の退職給付制度を採用している場合における各計算基礎を同一にするよう要請。ただし退職給付制度ごとに異なる計算基礎を採用することに合理的な理由がある場合を除く。	a		「等質的な項目については計算基礎の統一を図るべし。」
25	1	確定給付制度の会計処理－数理計算において用いる計算基礎－割引率	24	「安全性の高い債券」に例示されている優良社債とは何かを明示。これと併せて、退職給付支払ごとの支払見込期間を反映した割引率の計算に際しては、単一の加重平均割引率を使用する方法のほか、複数の割引率を使用する方法も許容される旨を明示。	a	本基準第14項 から第16項、 および第20項	改正前適用指針との関係を説明する記述の存在(適用指針第93項・第94項・第95項・第96項・第97項)
25	1	確定給付制度の会計処理－数理計算において用いる計算基礎－長期期待運用収益	25	長期期待運用収益率の具体的な設定方法を例示。	a	本基準第23項	退職給付信託における長期期待運用収益率の見積りに関する記述の存在(適用指針第87項)、およびその他の関連記述の存在(適用指針第98項)
25	1	確定給付制度の会計処理－数理計算において用いる計算基礎－その他の計算基礎－退職率	26	退職率に定義を付与。また退職率の計算基礎は、異常値を除いた過去の実績にもとづき、合理的に算定するよう要請。さらに退職率は原則として個別企業ごとに算定するよう要請(例外が認められるケースも明示)。	a		「解釈が多義的に分かれ、そのことによる弊害が見込まれる項目については、厳密な定義を付与すべし。」「過去の実績値は、将来予測の合理的な基礎となりうる。」
25	1	確定給付制度の会計処理－数理計算において用いる計算基礎－その他の計算基礎－死亡率	27	死亡率に定義を付与。退職給付債務の算定に際しては、年齢ごとの用いるのが原則であることを明示。併せて、事業主の所在国における全人口の生命統計表等を基に合理的に算定するよう要請。	a		「解釈が多義的に分かれ、そのことによる弊害が見込まれる項目については、厳密な定義を付与すべし。」
25	1	確定給付制度の会計処理－数理計算において用いる計算基礎－その他の計算基礎－予想昇給率	28	予想昇給率を、過去の昇給実績等に基づき、合理的に推定するよう要請。過去の昇給実績を計算基礎とする場合は、異常値を除き、合理的な要因のみを用いるように要請。	a		「過去の実績値は、将来予測の合理的な基礎となりうる。」
25	1	確定給付制度の会計処理－数理計算において用いる計算基礎－計算基礎に重要な変動が生じているかどうかの判定方法－割引率変更の要	30	前期末に用いた割引率により算定した場合の退職給付債務と比較して、期末の割引率により計算した退職給付債務が10%以上変動すると推定されるときには、「重要な変動が生じた」とみて、退職給付債務を再計算するよう要請。	a	本基準脚注8	
25	1	確定給付制度の会計処理－数理計算において用いる計算基礎－計算基礎に重要な変動が生じているかどうかの判定方法－長期期待運用収益率変更の要否	31	長期期待運用収益率については、当期の損益に重要な影響があると認められる場合を除き、見直さないことを容認。	a	本基準第23項 および脚注8	

図表4 適用指針が果たしている役割(基礎データ)

25	1	確定給付制度の会計処理—数理計算において用いる計算基礎—計算基礎に重要な変動が生じているかどうかの判定方法—その他の計算基礎の変更の要否	32	第30項および第31項に明記されている項目以外については、企業固有の実績等にもとづき、退職給付債務等に重要な影響があると認められる場合以外について、見直さないことを容認。	a	本基準脚注8	
25	1	確定給付制度の会計処理—数理計算上の差異—数理計算上の差異の内容	34	数理計算上の差異には、あらかじめ定めた計算基礎に基づく数値と各事業年度における実際の数値との差異、および計算基礎を変更した場合に生じる際に含まれる旨を明示。	b	本基準第11項	
25	1	確定給付制度の会計処理—数理計算上の差異—数理計算上の差異の費用処理方法—費用処理方法の選択	35	数理計算上の差異を費用処理する際、継続適用を前提として定率法の選択を容認。	b	本基準脚注7	
25	1	確定給付制度の会計処理—数理計算上の差異—数理計算上の差異の費用処理方法—定率法による費用処理	36	第35項に記されている定率法を適用する際は、数理計算上の差異を発生年度にかかわらず一括し、その残高に対し一定年数にもとづく定率を乗じるように要請。またそこでの「一定年数による定率」は、数理計算上の差異の費用処理期間内でおおむね90%が費用処理されるように決定するよう	a	本基準脚注7	
25	1	確定給付制度の会計処理—数理計算上の差異—数理計算上の差異の費用処理方法—平均残存勤務期間の算定	37	平均残存勤務期間に定義を付与。退職率と死亡率を加味した年金数理計算上の脱退残存表を用いて算定するのを原則とするよう要請(例外が認められるケースも明示)。	a		「解釈が多義的に分かれ、そのことによる弊害が見込まれる項目については、厳密な定義を付与すべし。」
25	1	確定給付制度の会計処理—数理計算上の差異—数理計算上の差異の費用処理方法—平均残存勤務期間の算定方法	38	平均残存勤務期間は毎年度末に算定するのを原則とするが、従業員の退職時点に大きな変化がみられない場合は、直近時点で算定した平均残存勤務期間を用いることも容認。逆に従業員の勤務に関わる環境条件が大きく変化した場合には、平均残存勤務期間についても見直しを行うよう	a		「平均残存勤務期間に関する見積りの改訂頻度や制度は、環境変化の大きさに決定される。」
25	1	確定給付制度の会計処理—数理計算上の差異—数理計算上の差異の費用処理方法—数理計算上の差異に係る費用処理年数の変更	39	数理計算上の差異に関する費用処理年数をみだりに変更するのを禁止。変更の際には合理的な変更理由を要求。	b	本基準第24項	
25	1	確定給付制度の会計処理—数理計算上の差異—数理計算上の差異の費用処理方法—平均残存勤務期間を費用処理年数として採用する場合	40	平均残存勤務期間の短縮または延長に伴い、費用処理期間も短縮または延長するように要請。これと併せて、短縮あるいは延長に関する具体的な会計処理を明示。	a	適用指針第37項	
25	1	確定給付制度の会計処理—過去勤務費用—過去勤務費用の内容	41	過去勤務費用の定義における「退職給付水準の改訂等」の「等」には、初めて退職給付制度を導入した場合で、給付計算対象が現存する従業員の過年度の勤務期間にも及ぶ場合が含まれる旨を明示。逆にベースアップによる退職給付債務の変動は過去勤務費用に該当しないことも明示。	a	本基準第12項	
25	1	確定給付制度の会計処理—過去勤務費用—過去勤務費用の費用処理方法	42	過去勤務費用の費用処理方法は、数理計算上の差異の費用処理方法に準じることを明示。ただし過去勤務費用については、例外的な状況を除き、定額法による費用処理が望まれることも明示。	b	適用指針第35項から第40項および本基準第24項・第25項	
25	1	確定給付制度の会計処理—過去勤務費用—過去勤務費用の費用処理方法	43	過去勤務費用と数理計算上の差異については発生原因等が異なることから、費用処理年数を別個に設定しうる旨を明示。	a		「発生原因の異なる項目については、独立した会計処理が適用される。」
25	1	確定給付制度の会計処理—年金資産の返還に伴う会計処理	44	退職給付債務を超過した年金資産の返還に際し、返還される予定の資産および返還されない資産とも、すべて年金資産であるための要件、すなわち本基準第7項に記載された要件を充足するよう要求。	a		「年金資産の返還が行われる特殊な状況では、返還される部分・されない部分にかかわらず、関連する資産の適格性を改めて検討する必要がある。」

図表4 適用指針が果たしている役割(基礎データ)

25	1	確定給付制度の会計処理—年金資産の返還に伴う会計処理	45	年金資産の事業主への返還を、事業主の資産の増加と退職給付に係る資産の減少(あるいは退職給付に係る負債の増加)として処理するよう要求。また年金資産に占める返還額の割合が大きい場合については、年金資産に係る未認識数理計算上の差異のうち、当該返還額を原則として損益として認識するように要求。	a		「一定の要件を満たした年金資産の事業主への返還は、退職給付に係る資産の減少(あるいは退職給付に係る負債の増加)の契機となりうる。」
25	1	確定給付制度の会計処理—代行返上があった場合の会計処理	46	いわゆる代行部分に係る退職給付債務は、代行返上時点にその消滅を認識するよう要請。これと併せて(1)将来分返上認可を受けた際には、「差額」を過去勤務費用として認識すること、(2)過去分返上認可を受けたときには、「差額」を損益計上するとともに、関連する未認識項目等についても組替調整を行うこと、(3)最終的な返還に際して生じた「差額」もまた損益として処理することなどを要求。	a		「代行返上に関する認可は、退職給付債務を消滅させる契機となりうる。」「返上の認可を受けたのが将来分か、過去分なのかに応じて会計処理は分かれる。」
25	1	確定給付制度の会計処理—小規模企業における簡便法—小規模企業等における簡便法の適用範囲	47	簡便法を適用しうる小規模企業の定義を明示。当該定義に含まれている「従業員数」のとりえ方については、さらに詳しく解説。	a	本基準第26項	
25	1	確定給付制度の会計処理—小規模企業における簡便法—簡便法による退職給付に係る負債の計算	48	簡便法を適用する場合における、退職給付に係る負債の具体的な計算方法を明示。積立型の退職給付制度においては、年金資産の時価を入手する代わりに、より簡便な方法によって求めた金額の利用を容認。	a	本基準第26項および適用指針第50項・第51項	
25	1	確定給付制度の会計処理—小規模企業における簡便法—簡便法による退職給付費用の計算	49	簡便法を適用する場合における、退職給付費用の具体的な計算方法を明示。	a	本基準第26項および適用指針第48項	
25	1	確定給付制度の会計処理—小規模企業における簡便法—簡便法による退職給付債務の計算	50	簡便法を適用する場合における退職給付債務の具体的な計算方法を明示。複数の方法が容認されている場合は、そのうち1つを選択し、それを継続的に適用するよう要請。	a	本基準第26項	
25	1	確定給付制度の会計処理—小規模企業における簡便法—簡便法による退職給付債務の計算	51	簡便法を適用する報告主体が、退職一時金制度の一部を企業年金制度に移行している場合における、退職給付債務の具体的な計算方法を(複数)明示。	a	本基準第26項	
25	1	確定給付制度の開示—注記事項—会計方針に係る注記	52	「退職給付の会計処理基準に関する事項」に含まれるものを具体的に明示。	a	本基準第30項(1)	
25	1	確定給付制度の開示—注記事項—退職給付に係る注記	53	「企業の採用する退職給付制度の概要」には、企業の採用する退職給付制度の種類の一般的説明を記載するよう要	a	本基準第30項(2)	
25	1	確定給付制度の開示—注記事項—退職給付に係る注記	54	「退職給付債務の期首残高と期末残高の調整表」の注記に際して、独立表示させるべき項目を明示。	a	本基準第30項(3)	
25	1	確定給付制度の開示—注記事項—退職給付に係る注記	55	「年金資産の期首残高と期末残高の調整表」の注記に際して、独立表示させるべき項目を明示。	a	本基準第30項(4)	
25	1	確定給付制度の開示—注記事項—退職給付に係る注記	56	「退職給付債務及び年金資産と貸借対照表に計上された退職給付に係る負債及び資産の調整表」の注記に際して、積立型制度と非積立型制度の内訳を記載するよう要請。	a	本基準第30項(5)	
25	1	確定給付制度の開示—注記事項—退職給付に係る注記	57	「退職給付に関連する損益」の注記に際して、独立表示させるべき項目を明示。	a	本基準第30項(6)	
25	1	確定給付制度の開示—注記事項—退職給付に係る注記	58	「その他の包括利益に計上された数理計算上の差異及び過去勤務費用の内訳」、および「貸借対照表のその他の包括利益累計額に計上された未認識数理計算上の差異及び未認識過去勤務費用の内訳」の注記に際して、独立表示させるべき項目を明示。	a	本基準第30項(7)(8)	
25	1	確定給付制度の開示—注記事項—退職給付に係る注記	59	「年金資産に関する事項」の注記に際して、記載すべき項目を明示。	a	本基準第30項(9)	

図表4 適用指針が果たしている役割(基礎データ)

	25	1	確定給付制度の開示－注記事項－退職給付に係る注記	60	「数理計算上の計算基礎に関する事項」として記載すべき項目を明示。	a	本基準第30項(10)	
	25	1	確定給付制度の開示－注記事項－代行返上があった場合の注記	61	代行返上に関連して必要とされる注記事項を明示。	a	適用指針第46項	「近い将来に確定すると見込まれる、代行返上に伴う損益の見込み額に関する情報も投資家らにとって有用でありうる。」
	25	1	確定給付制度の開示－注記事項－小規模企業等における簡便法の注記	62	小規模企業等における簡便法を適用した企業に求められる注記事項を明示。これと併せて、簡便法を適用した場合は、原則的な方法を適用した場合に求められる注記を省略しう	a	適用指針第47項	「簡便な会計処理が許容される状況では、簡便な注記も許容しうる。」
	25	1	複数事業主制度の会計処理及び開示－自社の負担に属する年金資産等の計算に用いる合理的な基準	63	複数事業主制度を採用している場合において、自社の負担に属する年金資産等の計算を行う際に参照する「合理的な基準」の基礎として用いることが可能な項目を列挙。	a	本基準第33項(1)	
	25	1	複数事業主制度の会計処理及び開示－自社の拠出に対応する年金資産の額の合理的な計算ができない場合	64	「自社の拠出に対応する年金資産の額を合理的に計算することができないとき」を明示。	a	本基準第33項(2)	
	25	1	複数事業主制度の会計処理及び開示－確定拠出制度に準じた場合の開示	65	「直近の積立状況等」とは何かを明示。	a	本基準第33項(2)	
	25	1	適用時期等	66	適用時期の明示。	b	本基準第34項	
	25	1	適用時期等	67	1年遅れで新基準を適用すべきことが本基準において明示されている諸項目について、それらと関連する一部項目についても適用時期が1年遅れとなることを明示。	a	本基準第35項	
	25	1	適用時期等	68	新基準の適用が例外的に遅れるケースでは、新基準適用開始までの間、本体の会計基準のみならず、適用指針類についても旧基準を適用し続けるよう要請。	b	本基準第34項・第36項	
	25	1	適用時期等	69	本基準第37項による会計方針の変更の影響額の開示に際しては、税効果会計の影響も反映するように要請。	b	本基準第37項	
	25	1	適用時期等－個別財務諸表における当面の取扱い	70	未認識数理計算上の差異および未認識過去勤務費用に求められる会計処理が連結と個別とで異なることから、適用指針に記されている一部の規定が個別財務諸表には適用されないことを明示。	b	本基準第39項	
	25	2	確定給付制度の会計処理－退職給付債務及び勤務費用－退職給付債務の計算－貸借対照表日前のデータの利	73	貸借対照表日前のデータの利用を容認した理由の説明	d	適用指針第6項	
	25	2	確定給付制度の会計処理－退職給付債務及び勤務費用－退職給付債務の計算－中間又は四半期における退職給付債務の数理計算	74	四半期決算および中間決算においては退職給付費用の按分計算が認められていることから、退職給付債務の数理計算を四半期決算等において改めて行う必要はない旨を明示。また組替調整等の要否が連結と個別で異なる旨も明示。	b	四半期財務諸表に関する会計基準・適用指針第24項から第26項まで	
	25	2	確定給付制度の会計処理－退職給付債務及び勤務費用－退職給付見込額の期間帰属－給付算定式に従う給付が著しく後加重であるかどうか	75	具体的な判定基準を示すことで、かえって国際的な会計基準との整合性が図れなくなるおそれから、敢えて具体的な判断基準を示さなかった旨を明示。	d	本基準第19項(2)	
	25	2	確定給付制度の会計処理－退職給付債務及び勤務費用－退職給付見込額の期間帰属－給付算定式基準と支給倍率基準・ポイント基準との	76	(国際的な議論に配慮した結果)支給倍率基準やポイント基準の適用は適用指針の改正により認められなくなったが、給付算定式基準には、支給倍率基準やポイント基準と類似した方法も含まれている旨を明示。	d	適用指針第19項(2)	

図表4 適用指針が果たしている役割(基礎データ)

25	2	確定給付制度の会計処理－退職給付債務及び勤務費用－退職給付見込額の期間帰属－退職給付見込額の期間帰属方法の統一の要否	77	退職給付見込額の期間帰属を決める方法については、親子会社間での統一が望まれるものの、実務上の便宜に鑑みれば必ずしも統一には及ばない旨を明示。	a	適用指針第11項	
25	2	確定給付制度の会計処理－年金資産－退職給付信託－退職給付信託に関する従来の考え方の継続	78	退職給付信託については、改正前の適用指針がその取扱いを指示していた旨を指摘。	d	改正前適用指針	
25	2	確定給付制度の会計処理－年金資産－退職給付信託－退職給付信託に関する従来の考え方の継続	79	退職給付信託の取り扱いを見直すべし、という見解が表明された旨を示したうえで、そのような見解が表明された理由とを説明。	d	改正前適用指針	
25	2	確定給付制度の会計処理－年金資産－退職給付信託－退職給付信託に関する従来の考え方の継続	80	見直すべし、という見解が表明されたものの、本適用指針では退職給付信託に関する改正前適用指針の考え方をそのまま引き継いだ旨を指摘。	d	改正前適用指針	
25	2	確定給付制度の会計処理－年金資産－退職給付信託－退職給付信託が年金資産に該当するための要件	81	本適用指針第18項の要件を満たし、いつ第82項から第92項まで(後述)の考え方に沿うもの以外は、退職給付信託に拠出した資産は年金資産として認められない旨を指摘	b	適用指針第18項	
25	2	確定給付制度の会計処理－年金資産－退職給付信託－退職給付信託の設定時における考え方	82	退職給付信託と、対応する退職給付制度との関係を明確化するように要請。退職給付制度に優先順位を設け、退職給付信託における年金資産額を特定の退職給付制度から他の退職給付制度へと順次優先的に振当ててことを禁止。	a		「退職給付信託と、対応する退職給付制度との関係を曖昧にとどめておくことにより利益操作が許容されてしまう事態を避けるべし。」
25	2	確定給付制度の会計処理－年金資産－退職給付信託－退職給付信託の設定時における考え方	83	退職給付信託の設定時点において信託財産等の時価合計額が退職給付債務を超える場合には、即時に、当該超過額を事業主に返還する必要がある旨を明示。	b	適用指針第18項	
25	2	確定給付制度の会計処理－年金資産－退職給付信託－退職給付信託の設定時における考え方	84	子会社の未積立退職給付債務を親会社が退職給付信託によって積み立てられるのは、子会社の従業員が親会社に在籍するとともに、その他の要件も同時に充足される場合に限られる旨を明示。	a		「親子会社の関係が存在する場合であっても、ある会社の退職給付債務を退職給付信託によって他社が積み立てるのは原則として禁止すべし。」
25	2	確定給付制度の会計処理－年金資産－退職給付信託－退職給付信託の設定時点の会計処理	85	契約により議決権に係る指図の権利が留保されているような株式が信託された場合であっても(←事業主にとって、当該株式に対する投資が清算されたとは言いきれない状況においても)、当該株式を年金資産とするためには、当該資産が時価で拠出されたのと同様の会計処理を行うことが要件	a		「ある株式を年金資産とするためには、時価による拠出に準じた処理が必要であり、事業主にとって、当該株式に対する投資が清算されたとはいえない状況であっても、時価評価の必要性は影響を受けない。」
25	2	確定給付制度の会計処理－年金資産－退職給付信託－他益信託の要件	86	収益を事業主に帰属させる自益信託について、他益信託の理念に反することから、当該信託に拠出された資産を年金資産とみなすことはできない旨を明示。	b	適用指針第19項	
25	2	確定給付制度の会計処理－年金資産－退職給付信託－退職給付信託の長期期待運用収益率の見積り	87	退職給付信託の長期期待運用収益率の見積りが困難な場合にはそれを見積もることなく、当年度の実績運用損益を数理計算上の差異として処理する(長期期待運用収益率をゼロと見積もる)必要が生じる場合や、マイナスの運用収益率を見積もる場合もありうる旨を明示。	b	(適用指針第25項)	
25	2	確定給付制度の会計処理－年金資産－退職給付信託－議決権行使の指示	88	退職給付信託方式での株式について、議決権行使の指示権が事業主に残されていたとしても、その事実は信託として拠出した株式を年金資産として取り扱うことの妨げにならない	b	適用指針第18項	
25	2	確定給付制度の会計処理－年金資産－退職給付信託－信託財産の処分等の指示	89	「(受託者は事業主による)いかなる指示も拒否できない」と定められた契約の下にある信託財産は、信託目的に反した用途に供されるおそれがあることから、年金資産として認められない旨を明示。	b	適用指針第18項	

図表4 適用指針が果たしている役割(基礎データ)

	25	2	確定給付制度の会計処理－年金資産－退職給付信託－退職給付信託の資産の入替え	90	退職給付の支払い、または他の企業年金制度への拠出を目的として信託が設定されている以上、いったん拠出した資産の買い戻しに結び付きうる信託財産の入替えは原則として禁じられることを明示。ただし入替えを認めないと信託目的が達成されないなどの例外的状況においては、入替えを	a		「退職給付信託の趣旨に適う会計処理を要求すべし(すなわち、信託財産の入れ替えは原則として禁止すべし)。」
	25	2	確定給付制度の会計処理－年金資産－退職給付信託－退職給付信託の拠出対象資産	91	時価の算定を客観的かつ容易には行えず、換金性が低い資産は、拠出対象資産として不適切である旨を明示。	b	適用指針第19項および第20項	
	25	2	確定給付制度の会計処理－年金資産－退職給付信託－退職給付信託の拠出対象資産	92	退職給付信託に拠出した資産が子会社株式および関連会社株式である場合には、連結財務諸表作成上、(1)子会社および関連会社の範囲を決定する局面、(2)信託への拠出に伴い発生した退職給付信託設定損益の計算局面、(3)関連会社株式について連結決算上、持分法を適用している場合における損益の計算局面などにおいて、留意すべき事項	a/b		「退職給付信託に拠出した株式相当分については、親会社による持分損益の計算等において、親会社の持分比率を減少させるべし。」
	25	2	確定給付制度の会計処理－数理計算において用いる計算基礎－割引率決定の基礎となる期間	93	退職給付支払ごとの支払見込期間を反映した割引率を使用することを新たに求めた理由の説明	d	改正前適用指針、および適用指針第24項	
	25	2	確定給付制度の会計処理－数理計算において用いる計算基礎－割引率決定の基礎となる期間	94	「退職給付支払ごとの支払見込期間を反映した割引率」を例示(第24項と同一の内容)	b	適用指針第24項	
	25	2	確定給付制度の会計処理－数理計算において用いる計算基礎－割引率決定の基礎となる債券	95	退職給付債務の計算に用いる割引率を、安全性の高い債券の利回りなどにもとづいて決定するのは、金銭的時間価値のみを反映させるべきであるから、である旨を明示。	d	適用指針第24項	
	25	2	確定給付制度の会計処理－数理計算において用いる計算基礎－割引率決定の基礎となる債券	96	年金資産の運用収益率をそのまま割引率として用いることを禁止。	b	適用指針第24項	
	25	2	確定給付制度の会計処理－数理計算において用いる計算基礎－割引率決定の基礎となる債券－合理的な修正方法の利用	97	本基準第65項なお書きにある「合理的な修正方法」を例示。	b	本基準第65項	
	25	2	確定給付制度の会計処理－数理計算において用いる計算基礎－長期期待運用収益	98	長期期待運用収益率の算定は、退職給付の支払いに充てられるまでその期間にわたる期待にもとづくこととした理由の説明	d	適用指針第25項	
	25	2	確定給付制度の会計処理－数理計算において用いる計算基礎－その他の計算基礎－予想昇給率	99	合理的に見込まれる退職給付の変動要因については、確実に見込まれる昇給等ではなく、予想される昇給等を考慮すべきことが本基準において求められるようになったことから、改正前適用指針のうち、確実かつ合理的に推定できる要因に限って考慮するよう求めていた部分を引き継がな	d	改正前適用指針および本基準第57項	
	25	2	確定給付制度の会計処理－数理計算において用いる計算基礎－その他の計算基礎－計算基礎の連結会社間での統一の要否	100	適用指針第26項から第28項にかけて記されている「その他の計算基礎」も、連結会社間で異なるのが通常であり、それを統一する必要はない旨を明示。	a	適用指針第23項	
	25	2	確定給付制度の会計処理－数理計算において用いる計算基礎－計算基礎に重要な変動が生じているかどうかの判定方法－その他の計算基礎の変更の要否	101	企業年金制度における財政再計算時の計算基礎の見直しが要素昇給率や退職率等について行われた場合は、その事実を退職給付債務の計算にも反映させるように見直すべきかどうか、検討するように要請。	a	適用指針第32項	

図表4 適用指針が果たしている役割(基礎データ)

25	2	確定給付制度の会計処理—数理計算上の差異及び過去勤務費用—費用処理方法—費用処理方法の統一の要否	102	標記の費用処理方法は連結会社間で統一すべきだが、重要性や事務負担に鑑みて統一しないことも容認。	c	適用指針第23項	
25	2	確定給付制度の会計処理—数理計算上の差異及び過去勤務費用—費用処理方法—費用処理年数の決定	103	複数の退職給付制度が併存している状況においては、制度ごとに平均残存勤務期間が異なることから、標記の費用処理年数は制度ごとに個別に決定しうる旨を明示。これと同様、標記の費用処理年数を連結会社間で統一する必要もな	a	適用指針第23項	
25	2	確定給付制度の会計処理—数理計算上の差異及び過去勤務費用—費用処理方法—費用処理年数の変更	104	費用処理年数の変更は会計方針の変更として取扱うべきことを明示。また平均残存勤務期間を費用処理年数としている場合において、当該平均残存勤務期間が短縮された事実は、会計上の見積もりの変更として取扱うように要請。「平均残存勤務期間以内の一定の年数」としている場合は、平均残存勤務期間の短縮を原因とする変更なら会計上の見積もりの変更となるが、それ以外を原因とする場合は会計方針の変更として取扱うべきことを明示。また継続適用の要請があることから、発生した年度ごとに異なる費用処理年数	a/b	後段の内容について適用指針第39項	「費用処理年数の変更は、企業が自発的に行うものであるから、会計上の見積もりの修正には該当せず、むしろ会計方針の変更に該当する。」
25	2	確定給付制度の会計処理—数理計算上の差異及び過去勤務費用—退職金規程等改訂の施行日が翌期である場合の取扱い	105	退職金規程等の改訂が当期に行われ、その施行日が翌期であっても、従業員の勤労意欲が将来にわたって向上する効果は当期から期待できることから、改訂が行われた年度においても費用処理が必要となる旨を明示。	a	直接的な言及なし	「費用の期間帰属は、当該費用の効果がいつ発現するのかに応じて決定すべし。」
25	2	確定給付制度の会計処理—年金資産の一部返還の場合の取扱い	106	年金資産の積立超過額に関する規定は、退職給付信託を設定しているケースにも適用される旨を指摘。受託者の独立した判断によって信託財産の一部が事業主に返還された場合は、返還されなかった部分を引き続き年金資産として取扱いうるが、事業主の意思によって返還が行われた場合は、返還されなかった部分も適用指針第18項の要件を満たさなくなる旨を指摘。また退職給付債務の支払いが特殊な状況下で信託財産以外の資産をもって行われたようなケースでも積立超過額が生じうるが、当該超過額で事業主に対して返還されなかった部分は、通常は適用指針第18項の要件を満たすため年金資産として取扱われる旨を明示。	a	適用指針第18項	「信託財産の一部が事業主に返還された場合の会計処理は、返還が受託者の独立した判断によるものか、それとも事業主の意思によるものかに応じて会計処理を使い分けるべし。」
25	2	確定給付制度の会計処理—代行返上部分についての取扱い—代行部分に係る退職給付債務の会計処理	107	代行返上の認可を受けた後も、実際の返還までは代行部分に係る価格変動のリスクを代行企業が負い続けることから、代行部分に係る退職給付債務は実際の返還日において消滅する旨を明示。また代行部分に係る諸項目は返還日の属する事業年度で注記対象から除かれる旨や、代行返上に必要な手続を行わない場合は、代行部分を区分しない、従来の取扱いがそのまま続くことも明示。	a/b	適用指針第46項	「自分自身の負担となる損失が追加的に発生する可能性が残されているかぎり、報告主体はビジネスのリスクから解放されていない。」
25	2	確定給付制度の会計処理—代行返上部分についての取扱い—代行部分に係る退職給付債務の会計処理—代行部分に係る未認識過去勤務費用、未認識数理計算上の差異及び会計基準変更時差異の未処理額の会計処理	108	代行部分に係る未認識過去勤務費用等が発生原因に関する分析の結果明らかとなった場合は、過去分返上認可の日において損益認識するよう要請。逆に発生原因を特定化できない場合は、過去分返上認可の日において代行部分の占める比率にもとづく按分計算を行うように要請。	b	適用指針第46項	
25	2	確定給付制度の会計処理—小規模企業等における簡便法—小規模企業等における簡便法の適用範囲	109	小規模企業等に関する規定については、「退職給付に係る会計基準の設定に関する意見書」および改正前適用指針を支えている考え方を踏襲しており、簡便法が認められる小規模企業の範囲も例外ではない旨を明示。	d	改正前会計基準および改正前適用指針	

図表4 適用指針が果たしている役割(基礎データ)

25	2	確定給付制度の会計処理－小規模企業等における簡便法－小規模企業等における簡便法の適用範囲	110	小規模企業に関する規定を適用しうるかどうかは制度ごとに判断されることから、連結グループに属するすべての制度について、原則法・簡便法のいずれかに統一する必要はない旨を明示。子会社等が親会社と同一の連合型厚生年金基金に加入している場合であっても、子会社等が独自に有している他の制度については簡便法を適用しうる旨も明	b	適用指針第47項	
25	2	確定給付制度の会計処理－小規模企業等における簡便法－簡便法から原則法への	111	簡便法から原則法への変更は認められるが、原則法から簡便法への変更は、きわめて例外的な状況を除き認められない旨を明示。	a	直接的な言及なし	「原則法を適用しえた報告主体に関して、簡便法の適用が支持されるような環境変化が生じるのはきわめて稀である。」
25	2	確定給付制度の会計処理－小規模企業等における簡便法－簡便法による退職給付債務の計算	112	簡便法の適用に際しては、自己都合要支給額を基礎とした方法のうち、各事業主の実態から合理的と判断される方法を選択することとなる旨を指摘。併せて、改正前適用指針では曖昧であった数理債務と責任準備金との区分が明確化さ	b	適用指針第50項	
25	2	確定給付制度の会計処理－小規模企業等における簡便法－退職一時金制度の一部を確定給付企業年金制度に移行している場合	113	いわゆる縦割り型の企業年金制度に移行するケースにおいて適用指針第51項(1)の方法を逐語的に適用すると移行部分に係る債務が計算対象として二重に含められる恐れがあることから、このケースにおいては同項(2)の方法を適用するよう指示。	a	適用指針第51項	「誤解のおそれが見込まれる会計処理は避けるべし。」
25	2	確定給付制度の開示－注記事項－退職給付に係る注記	114	適用指針の本文・右記箇所に記されている項目は限定列举ではなく、例示列举に過ぎない旨を指摘。	a	適用指針第54項・第55項・第57項	
25	2	確定給付制度の開示－注記事項－退職給付に係る注記	115	退職給付信託が設定された企業年金制度で、年金資産の合計額に対する退職給付信託の額の割合が重要な場合は、当該事実に関する開示が要請される旨を明示。	a	適用指針第59項	「とくに重要な情報については、重要性にみあう詳細な情報開示を行うべし。」
25	2	確定給付制度の開示－注記事項－退職給付に係る注記	116	連結財務諸表において国内外の複数の退職給付制度が含まれる場合に、確定給付制度に関する開示を地域別に行うことを容認。	b	適用指針第52項から第60項まで	
25	2	確定給付制度の開示－注記事項－退職給付に係る注記	117	簡便法により処理している連結会社について、その重要性が乏しい場合は、当該会社に関する注記事項を「原則法による注記事項」に含めることを容認	c		
25	2	複数事業主制度の会計処理及び開示	118	複数事業主制度に該当する項目の例示列举	b		
25	2	複数事業主制度の会計処理及び開示－自社の負担に属する年金資産等の計算に用いる合理的な基準	119	適切な方法と考えられることから、改正前適用指針には記されていなかった、適用指針第63項(5)が新たに付け加えられた旨を解説	d	適用指針第63項	
25	2	複数事業主制度の会計処理及び開示－自社の拠出に対応する年金資産の額の合理的な計算ができない場合	120	自社の拠出に対応する年金資産の額を合理的に計算できないかどうかの判断は、単に相互共済的に運営されているかどうかといった観点ではなく、適用指針第64項に記載されているような規準に従って行うことを要請。これと併せて、総合設立型は「合理的に計算できない場合」に該当することが多い旨を指摘。また適用指針第64項における「未償却過去勤務債務に係る掛金率」が何を指しているのかを具体的に解	a/b	適用指針第64項	
25	2	複数事業主制度の会計処理及び開示－自社の拠出に対応する年金資産の額の合理的な計算ができない場合	121	適用指針第64項ただし書きは、実態は単一事業主制度でありながら、子会社や関連会社を加えることによって、形式上、複数事業主制度となっているものについて、実態にてらして「合理的に計算しうるケース」として取扱うための規定で	d	適用指針第64項	
25	2	複数事業主制度の会計処理及び開示－確定拠出制度に準じた場合の開示	122	本基準第33項(2)にもとづき「確定拠出型に準じた会計処理および開示」を行う企業について、適用指針第65項が求めている注記について、同項のなお書きが省略を容認している点に関し、制度全体の積立状況と自社の割合だけを記載する形での省略も認められる旨を明示。	a	本基準第33項(2)および適用指針第65項	

図表4 適用指針が果たしている役割(基礎データ)

	25	2	複数事業主制度の会計処理及び開示－確定拠出制度に準じた場合の開示	123	適用指針第65項にある「自社の割合」の算定方法を追加的に例示。	a	適用指針第65項	
	25	2	複数事業主制度の会計処理及び開示－確定拠出制度に準じた場合の開示	124	適用指針第65項にある「補足説明」について、具体的な事項を定める代わりに想定される開示の一例を「参考(開示例)」において示すのにとどめた事実とその理由の明示。	d	適用指針第65項	
	25	2	複数事業主制度の会計処理及び開示－確定拠出制度に準じた場合の開示	125	年金制度全体に係る積立状況について、(より直近の状況ではなく)入手可能な直近時点(貸借対照表日以前の最新時点)の年金財政計算にもとづく実際数値の開示で足ることとした理由を解説。これと同様の趣旨から、類似した項目についても「入手可能な直近時点」のデータによることを容認。	c/d	適用指針第65項	
	25	2	複数事業主制度の会計処理及び開示－確定拠出制度に準じた場合の開示	126	複数の事業主によって設立された企業年金制度が複数存在する場合において、複数の制度群が1つのグループとして意味を持つ場合には制度群としての開示を行うのが適当である旨を指摘。	a	適用指針第65項	「開示の単位は、複数の制度が独立した意味を持つのか、それとも1つグループとして意味を持つのかに依存して決定される。」
	25	2	適用時期等	127	この適用指針の適用により、複数事業主制度の会計処理について会計方針の変更が生じる場合もあり、その変更は当期純利益や利益剰余金に影響を与えることから、関連する定めについては期首から適用することとした旨を解説。	d	適用指針第67項	
	25	2	適用時期等	128	会計基準および適用指針の改正に伴って会計方針が変更された場合、その影響額には、適用時点における繰延税金資産の回収可能性の判断に伴う影響額も含まれることを明	b	適用指針第69項	
	25	2	適用時期等	129	適用指針第16項および第21項は、改正前適用指針の取扱いを明確化したものに過ぎず、当該規定の適用によって会計方針の変更は生じない旨を明示。	b	適用指針第16項および第21項	
	25	2	適用時期等－会計基準変更時差異	130	平成10年会計基準の適用初年度に生じた会計基準変更時差異に未処理の残高が存在する場合は、税効果調整後の残高を退職給付に係る調整累計額に計上したうえで、従来の費用処理を継続するように要請。また上記の会計基準変更時差異に関する償却年数について、大きな環境変化により実態に合わなくなった場合はその見直しを行うように要	a		「かつての会計基準変更に伴って生じた変更時差異については、退職給付制度を取り巻く環境に大きな変化がないかぎり、従来の費用処理を継続すべし(今回の改訂は、変更時差異の取り扱いに影響を及ぼす内容を含んでいない)。」

会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準の適用指針(2009年12月4日)	24	1	適用指針－用語の定義	4	本基準にいう「表示方法の変更」には、財務諸表の表示区分を超えた表示方法の変更も含まれる旨を明示。	a	本基準第4項(6)	
	24	1	適用指針－会計上の取扱い－会計方針の変更の取扱い－会計基準等	5	本基準にいう「会計基準等」が何を指すのかを明示。	a	本基準第5項(1)	
	24	1	適用指針－会計上の取扱い－会計方針の変更の取扱い－会計方針の変更が認められる正当な理由	6	本基準にいう「正当な理由」が何を指すのかを明示。	a	本基準第5項(2)	
	24	1	適用指針－会計上の取扱い－会計方針の変更の取扱い－会計方針の変更の具体的	7	会計処理の変更に伴って表示方法の変更が行われた場合は、会計方針の変更として取り扱う旨を明示。	a	本基準第4項(5)(6)	
	24	1	適用指針－会計上の取扱い－会計方針の変更の取扱い－会計方針の変更の具体的な範囲	8	(1)ある会計事象等の重要性が増したことに伴う「本来の会計処理の原則及び手続への変更」、(2)新たな事象の発生に伴う新たな会計処理の原則及び手続への変更、および(3)連結または持分法の適用に関する変動は会計方針の変更には該当しない旨を明示。	a	本基準第4項(5)	

図表4 適用指針が果たしている役割(基礎データ)

	24	1	適用指針—会計上の取扱い—会計方針の変更の取扱い—会計方針の変更の具体的な範囲	9	キャッシュ・フロー計算書における資金の範囲の変更は、会計方針の変更として取り扱うこと、およびキャッシュ・フローの表示の内訳の変更については、表示方法の変更として取り扱う旨を明示。	a	本基準第4項(5)	
	24	1	適用指針—会計上の取扱い—会計方針の変更の取扱い—会計方針の変更に関する注記—同一期間に複数の会計方針の変更を行った場合	10	複数の会計方針の変更を行った場合は、実務上可能な範囲において内容ごとの注記を行うように要請。影響額を区分することが困難な場合は、その旨を注記するように要求。	c	本基準第10項および第11項	
	24	1	適用指針—会計上の取扱い—会計方針の変更の取扱い—会計方針の変更に関する注記—未適用の会計基準等に関する注記	11	未適用の新たな会計基準について、その適用時期に関する経営判断を行っていない場合は、その旨を注記するように要請。また新基準の適用による影響を定量的に把握していない場合は、定性的な情報を注記するように要請。	c	本基準第12項(2)(3)	
	24	1	適用指針—会計上の取扱い—会計上の見積りの変更の取扱い	12	過去の見積りの方法がその見積りの時点においては合理的なものであり、それ以降の見積りの変更も合理的な方法にもとづく場合は、当該変更を過去の誤謬の訂正とみなすべきでない旨、および過去の見積りの方法が合理的な見積りにもとづいていなかった場合は、それを合理的な見積りにもとづくものへと変更すれば過去の誤謬の訂正に該当する	a	本基準第4項(7)(8)	
	24	2	用語の定義	15	表示区分の変更か、会計方針の変更かの判断に際して最も重要なのは「会計処理の変更を伴うかどうか」であり、それを伴わないものは会計方針の変更には該当しない旨を明	d	第4項および第7項	
	24	2	会計上の取扱い—会計方針の変更の取扱い—会計基準等	16	関係者からの要請に応じ、また国際的な会計基準の統合化という時流にも配慮した結果、会計方針の変更の対象となる「会計基準等」の内容を具体的に示した旨を解説。	d	第5項	
	24	2	会計上の取扱い—会計方針の変更の取扱い—会計方針の変更が認められる正当な	17	国際的な会計基準や従来から受け入れられてきた判断規程を参考にして、「正当な理由」に関する指針を示した旨を解説。	d	第6項	
	24	2	会計上の取扱い—会計方針の変更の取扱い—会計方針の変更の具体的な範囲	18	国際的な会計基準や従来から受け入れられてきた判断規程を参考にして、「会計方針の変更の範囲」に関する指針を示した旨を解説。	d	第8項	
	24	2	会計上の取扱い—会計方針の変更の取扱い—会計方針の変更の具体的な範囲	19	表示区分の変更か、会計方針の変更かの判断に際して最も重要なのは「会計処理の変更を伴うかどうか」であり、それを伴わないものは会計方針の変更には該当しない旨を明示。併せて、表示方法の変更として扱われるケースをひとつ	d	第7項	
	24	2	会計上の取扱い—会計方針の変更の取扱い—会計方針の変更の具体的な範囲	20	キャッシュ・フローの表示の内容の変更で、表示方法の変更に該当するケースをひとつ例示。	b	第9項	
	24	2	会計上の取扱い—会計上の見積りの変更の取扱い	21	新たに入手可能となった情報にもとづく会計上の見積りの変更は、過去の期間の財務諸表に影響を及ぼさない旨を明	b	第12項	
賃貸等不動産の時価等の開示に関する会計基準の適用指針(2008年11月28日)	23	1	適用指針—賃貸等不動産の範囲	3	連結財務諸表においては連結の観点から賃貸等不動産の時価の開示を行うように要請。	b		
	23	1	適用指針—賃貸等不動産の範囲	4	賃貸等不動産が貸借対照表において通常含まれている科目を例示。	b	直接的な言及なし	
	23	1	適用指針—賃貸等不動産の範囲	5	ファイナンス・リース取引に該当する不動産については、一定要件が充足される場合、借り手の賃貸等不動産となる旨	b	本基準第4項(2)	
	23	1	適用指針—賃貸等不動産の範囲	6	不動産信託の受益者は、一定要件が充足される場合、当該不動産の持分割合に相当する部分を自身の賃貸等不動産として取り扱うこととなる旨を明示。	b	本基準第4項(2)	

図表4 適用指針が果たしている役割(基礎データ)

23	1	適用指針－賃貸等不動産の範囲	7	営業目的等で使用される部分と賃貸等不動産として使用される部分が混在している物件については、管理会計上の区分などの合理的な方法によって両者を区分する旨を明示。	a	本基準第7項	
23	1	適用指針－賃貸等不動産に関する注記事項－賃貸等不動産の総額に重要性が乏し	8	賃貸等不動産の総額に重要性が乏しいかどうかは、貸借対照表日における時価と、当該時価を基礎とした総資産の金額との比較によって行うことを明示。	a	本基準第8項 ただし書き	
23	1	適用指針－賃貸等不動産に関する注記事項－賃貸等不動産の概要	9	賃貸等不動産の概要に相当する内容を具体的に例示。	a	本基準第8項 (1)	
23	1	適用指針－賃貸等不動産に関する注記事項－賃貸等不動産の貸借対照表計上額及び期中における主な変動	10	賃貸等不動産の貸借対照表計上額及び期中における主な変動を注記する際、減価償却累計額・減損損失累計額控除後の金額を注記する原則法のほか、「累計額」を別途記載すれば取得原価による例外法も認められる旨を明示。併せて重要な変動が生じた場合には、事由と金額を記載するよ	c	本基準第8項 (2)	
23	1	適用指針－賃貸等不動産に関する注記事項－賃貸等不動産の当期末における時価及びその算定方法	11	賃貸等不動産の市場価格が観察できない場合に用いられる「合理的に算定された価額」は、不動産鑑定評価基準による方法または類似の方法にもとづいて算定する旨を明示。	a	本基準第4項 (1)	
23	1	適用指針－賃貸等不動産に関する注記事項－賃貸等不動産の当期末における時価及びその算定方法	12	第三者からの取得時等以降、一定の評価額や適切に市場価格を反映していると考えられる指標に重要な変動が生じていない場合には、当該評価額や指標を用いて調整した金額を時価とみなすことを容認。さらに変動が軽微な場合は取得時の価額または原則的な方法にもとづく直近の時価算定額をもって時価とみなすことも容認。	c	本基準第4項 (1)および第11項	
23	1	適用指針－賃貸等不動産に関する注記事項－賃貸等不動産の当期末における時価及びその算定方法	13	重要性の乏しい項目について、一定の評価額や適切に市場価格を反映していると考えられる指標にもとづく価額を時価とみなすことを容認。	c	本基準第4項 (1)	
23	1	適用指針－賃貸等不動産に関する注記事項－賃貸等不動産の当期末における時価及びその算定方法	14	時価の把握が著しく困難なものについては、時価の注記に代えて、注記を行わない事由や注記を行わない賃貸等不動産の概要等の記載で足りる旨を明示。	c		
23	1	適用指針－賃貸等不動産に関する注記事項－賃貸等不動産の当期末における時価及びその算定方法	15	賃貸等不動産の時価は、「取得原価から減価償却累計額・減損損失累計額を控除した金額」と対照できるように開示する旨を明示。	a	本基準第8項 (2)	「相互に関連し合う情報については、関連性を意識した開示を行うべし。」
23	1	適用指針－賃貸等不動産に関する注記事項－賃貸等不動産に関する損益	16	賃貸等不動産に関する損益については、原則として損益計算書において賃貸等不動産に関して直接把握している金額を注記することとなるが、管理会計上の数値にもとづいて適切に算定した額などによることも容認。これとは別に、賃貸等不動産に関する賃貸収益とこれに係る費用にもとづく損益と、売却損益等を適切に区分するように要請。	a/c	本基準第8項 (4)	「異質な活動の成果は区分掲記すべし。」
23	1	適用指針－賃貸等不動産に関する注記事項－賃貸等不動産として使用される部分を区分しない場合の取扱い	17	賃貸等不動産として使用される部分の区分が困難な場合に、不動産全体の注記によることを容認。容認された方法による場合、当該不動産に関する本基準第8項の注記事項を、他の賃貸等不動産に関するものから区分するように要	c	本基準第8項	
23	1	適用指針－賃貸等不動産に関する注記事項－その他の留意事項	18	他に同様の開示が行われている場合において、重複開示の省略を容認。	c		
23	2	賃貸不動産の範囲	21	ファイナンス・リース契約に係る賃貸等不動産の取扱いについては、リース会計基準に準拠することを明示。	b	適用指針第5項	

図表4 適用指針が果たしている役割(基礎データ)

23	2	賃貸不動産の範囲	22	不動産信託の受益者に関する取扱いは適用指針第6項に記載されているとおりが、信託に係る受益権が質的に異なるものに分割されている場合や、受益者が多数となる場合など、信託財産を直接保有しているとはみなせないケースにおいては、受益権を当該信託に対する有価証券とみなすことになるため、賃貸等不動産としての開示は求められない	a	適用指針第6項	
23	2	賃貸等不動産に関する注記事項－賃貸等不動産の総額に重要性が乏しい場合	23	賃貸等不動産の重要性を総資産との時価比で判断する際、総資産の算定において賃貸等不動産の含み益を考慮すべきことに注意を喚起。また重要性の乏しさが明らか場合は、時価を基礎とした判定によることなく注記の省略を容	b/c	適用指針第8項・第13項および第33項	
23	2	賃貸等不動産に関する注記事項－賃貸等不動産の概要	24	管理状況等に応じた区分による注記を行う場合は、賃貸不動産の概要についても当該区分と関連づけて記載するように要請。	b	本基準第8項および適用指針第9項	
23	2	賃貸等不動産に関する注記事項－賃貸等不動産の貸借対照表計上額及び期中における主な変動	25	賃貸等不動産の期末貸借対照表価額に資産除去債務が含まれている場合など、B/S価額と時価とが適切に対応していないケースにおいて、追加的な説明を要求。また「土地の再評価に関する法律」第10条にもとづく時価と簿価との差額(評価損失)が賃貸等不動産に関わるものである場合、賃貸等不動産に関する差額を開示することが望ましい旨を指	a/b	適用指針第10項(1)	「会計基準が直接的に開示を要求している項目でなくても、それと密接に関連することから投資家らに対し注意を喚起する必要のある項目については、積極的に開示すべし。」
23	2	賃貸等不動産に関する注記事項－賃貸等不動産の貸借対照表計上額及び期中における主な変動	26	「主な変動」に賃貸等不動産から棚卸資産への振替えや、逆の振替えによる変動額も含まれる点について注意を喚起。	b	適用指針第10項(1)	
23	2	賃貸等不動産に関する注記事項－賃貸等不動産の貸借対照表計上額及び期中における主な変動	27	「主な変動額」に関する注記は、増加額と減少額に分けて行わなくてもよいが、重要な変動についてはその事由と金額に関する記載を要求。	a	適用指針第10項(1)	
23	2	賃貸等不動産に関する注記事項－賃貸等不動産の当期末における時価及びその算	28	「合理的に算定された価額」は自社における合理的な見積り、または不動産鑑定士による鑑定評価等が対応している旨を確認。	b	適用指針第11項	
23	2	賃貸等不動産に関する注記事項－賃貸等不動産の当期末における時価及びその算	29	「不動産鑑定評価基準」に記載されている評価額のうち、賃貸等不動産に関する時価の注記に際して時価に対応するのは正常価格である旨を指摘。	a	適用指針第11項	
23	2	賃貸等不動産に関する注記事項－賃貸等不動産の当期末における時価及びその算	30	他方、法律などにより用途が限定されており、必ずしも最も有効な使用を前提とできないものについては、正常価格に代えて特定価格で評価するように要求。	a	適用指針第11項	「正常な価格による評価が意味を持つのは、用途に制限が加えられていない場合に限られる。」
23	2	賃貸等不動産に関する注記事項－賃貸等不動産の当期末における時価及びその算	31	DCF法にもとづく算定方法であれば概ね正常価格と概ね一致すると考えられることから、収益物件についてはDCF法にもとづく評価を一般に容認。	c	適用指針第11項	
23	2	賃貸等不動産に関する注記事項－賃貸等不動産の当期末における時価及びその算定方法	32	「不動産鑑定評価基準」で認められていることから、本適用指針でも「一定の調整を行った金額」をもって時価とみなすことを容認した旨を指摘。ただしこのような算定方法が許容されるのは、重要な変動等が時価算定の根拠となっている指標に生じていない場合だけであることから、重要な変動が生じているケースでは原則的な時価算定を要求。また原則的な評価から長期間が経過した場合は、上記のケースに該当するかどうかにかかわらず原則的な算定方法を推奨。	d	適用指針第11項および第12項	
23	2	賃貸等不動産に関する注記事項－賃貸等不動産の当期末における時価及びその算定方法	33	「一定の評価額や適切に市場価格を反映していると考えられる指標にもとづく価額」を例示。併せて「容易に入手できると考えられる評価額」「容易に入手できると考えられる土地の価格指標」も例示。	a	適用指針第13項	
23	2	賃貸等不動産に関する注記事項－賃貸等不動産の当期末における時価及びその算	34	「賃貸等不動産の時価を把握するのが極めて困難な場合」の例示。	a	適用指針第14項	

図表4 適用指針が果たしている役割(基礎データ)

	23	2	賃貸等不動産に関する注記事項－賃貸等不動産に関する損益	35	適用指針第16項(1)による場合、賃貸等不動産の損益を直接的に把握していない場合について、管理会計上の区分割合にもとづいて配賦した額や、賃貸等不動産の損益として合理的に把握した額などを開示することとなる旨を例示。	a	適用指針第16項(1)	
連結財務諸表における子会社及び関連会社の範囲の決定に関する適用指針(2008年5月13日公表、2009年3月27日改正、2011年3月25日最終改正)	22	1	適用指針－範囲	2	連結財務諸表を作成する場合に適用されるが、個別財務諸表においても子会社及び関連会社に対する投資の範囲を決定する局面や連結財務諸表に係る注記事項の決定局面において参照すべきものである旨を明示。	b		
	22	1	適用指針－会計処理－議決権の所有割合の算定	4	議決権の所有割合は、「所有する議決権の数」を「行使し得る議決権の総数」で除して求める旨を明示。併せて、ここでいう議決権の数は期末における数であることを示すとともに、持株関係が複雑で「行使し得る議決権の数」の把握が困難なケースについては簡便な方法を容認。	a		「議決権の所有割合の決定に際しては、相互保有などにより実質的に行使しえない議決権に係る調整を行うべし。」
	22	1	適用指針－会計処理－議決権の所有割合の算定	5	「行使し得る議決権の総数」に含まれない項目を例示。	a		
	22	1	適用指針－会計処理－議決権の所有割合の算定	6	「所有する議決権の数」には、子会社が所有する議決権の数も含まれる旨を明示。	a		
	22	1	適用指針－会計処理－議決権の所有割合の算定－自己の計算における議決権の所有	7	議決権の所有割合を算定する際には、名義のいかんにかかわらず、自己の計算において所有しているかどうかを判断すべきことを明示。	a	連結会計基準第7項および持分法会計基準第5-2項	
	22	1	適用指針－会計処理－議決権の所有割合の算定－緊密な者及び同意している者がい	8	「緊密な者及び同意している者」が存在する場合は、それらの者が所有している議決権の数を第4項の計算式における分子に加えるように要請。	a		
	22	1	適用指針－会計処理－議決権の所有割合の算定－緊密な者及び同意している者がい	9	「緊密な者」に該当するかどうかの具体的な判断基準を例示。	a		
	22	1	適用指針－会計処理－議決権の所有割合の算定－緊密な者及び同意している者がい	10	「同意しているかどうか」の判断基準を具体的に明示。	a		
	22	1	適用指針－会計処理－子会社の範囲の決定に関する取扱い	11	連結会計基準第7項(2)②、すなわち「役員もしくは使用人である者、またはこれらであった者が自己が他の企業の財務及び営業または事業の方針の決定に関して影響を与えることができる者が、当該他の企業の取締役会その他これに準ずる機関の構成員の過半数を占めていること」に具体的な	a	連結会計基準第7項(2)②	
	22	1	適用指針－会計処理－子会社の範囲の決定に関する取扱い	12	連結会計基準第7項(2)③に具体的な解釈を提供。	a	連結会計基準第7項(2)③	
	22	1	適用指針－会計処理－子会社の範囲の決定に関する取扱い	13	連結会計基準第7項(2)④に具体的な解釈を提供。	a	連結会計基準第7項(2)④	
	22	1	適用指針－会計処理－子会社の範囲の決定に関する取扱い	14	連結会計基準第7項(2)⑤に具体的な解釈を提供。	a	連結会計基準第7項(2)⑤	
	22	1	適用指針－会計処理－子会社の範囲の決定に関する取扱い	15	連結会計基準第7項(3)に具体的な解釈を提供。	a	連結会計基準第7項(3)	
	22	1	適用指針－会計処理－子会社の範囲の決定に関する取扱い－他の企業の意味決定機関を支配していないことが明らかであると認められる場	16	連結会計基準第7項ただし書きに具体的な解釈を提供。	a	連結会計基準第7項ただし書き	

図表4 適用指針が果たしている役割(基礎データ)

22	1	適用指針—会計処理—子会社の範囲の決定に関する取扱い—いわゆる孫会社の場合	17	連結会計基準第6項にいう「親会社および子会社または子会社が、他の企業の意思決定機関を支配している場合における当該他の企業も、その親会社の子会社とみなす」の具	a	連結会計基準第6項
22	1	適用指針—会計処理—子会社の範囲の決定に関する取扱い—支配が一時的であるため連結の範囲に含めない	18	連結会計基準第14項でいう「子会社のうち、支配が一時的であると認められる企業」の具体例を提供。	a	連結会計基準第14項
22	1	適用指針—会計処理—子会社の範囲の決定に関する取扱い—利害関係者の判断を著しく誤らせるおそれがあるため連結の範囲に含めない	19	連結会計基準第14項(2)で「利害関係者の判断を著しく誤らせるおそれがあるため連結の範囲に含めない子会社」に関する規定が設けられているものの、実際にこれに該当するケースは限定的であるはず、という見解を提示。そのうえで、これに該当する「例外的なケース」を例示。	a	連結会計基準第14項(2)
22	1	適用指針—会計処理—子会社の範囲の決定に関する取扱い—子会社に該当しない	20	連結会計基準第7項にいう「子会社に該当しない企業」に関する具体例を提供。	a	連結会計基準第7項
22	1	適用指針—会計処理—関連会社の範囲の決定に関する取扱い—他の企業の議決権の100分の20以上を自己の計算において所有していないが、当該他の企業の財務および営業または事業の方針の決定に対して重要な影響を与えることができる場合	21	持分法会計基準第5-2項(2)④にいう「子会社以外の他の企業との間に重要な販売、仕入その他の営業または事業上の取引があること」に具体的な解釈を提供。	a	持分法会計基準第5-2項(2)④
22	1	適用指針—会計処理—関連会社の範囲の決定に関する取扱い—他の企業の議決権の100分の20以上を自己の計算において所有していないが、当該他の企業の財務および営業または事業の方針の決定に対して重要な影響を与えることができる場合	22	持分法会計基準第5-2項(2)⑤に具体的な解釈を提供。	a	持分法会計基準第5-2項(2)⑤
22	1	適用指針—会計処理—関連会社の範囲の決定に関する取扱い—他の企業の議決権の100分の20以上を自己の計算において所有していないが、当該他の企業の財務および営業または事業の方針の決定に対して重要な影響を与えることができる場合	23	持分法会計基準第5-2項(3)に具体的な解釈を提供。	a	持分法会計基準第5-2項(3)
22	1	適用指針—会計処理—関連会社の範囲の決定に関する取扱い—他の企業に重要な影響を与えることができないことが明らかであると認めら	24	持分法会計基準第5-2項でいう「他の企業に重要な影響を与えることができないことが明らかであると認められる場合」に具体的な解釈を提供。	a	持分法会計基準第5-2項
22	1	適用指針—会計処理—関連会社の範囲の決定に関する取扱い—影響が一時的であるため持分法を適用しない関	25	「影響が一時的であるため持分法を適用しない関連会社」に具体的な解釈を提供。	a	適用指針第18項

図表4 適用指針が果たしている役割(基礎データ)

22	1	適用指針—会計処理—関連会社の範囲の決定に関する取扱い—利害関係者の判断を著しく誤らせるおそれがあるため持分法を適用しない関	26	「利害関係者の判断を著しく誤らせるおそれがある関連会社については、子会社と同様、持分法を適用しないこととするが、実際にこれに該当するケースは限定的であるはず、という見解を提示。	a	適用指針第19項
22	1	適用指針—会計処理—関連会社の範囲の決定に関する取扱い—関連会社に該当しない企業	27	持分法会計基準第5-2項でいう「関連会社に該当しない企業」に具体的な解釈を提供。	a	持分法会計基準第5-2項
22	1	適用指針—会計処理—会社に準ずる事業体に関する取扱い	28	連結会計基準第5項および持分法会計基準第4-2項でいう「会社に準ずる事業体」に具体的な解釈を提供。	a	連結会計基準第5項および持分法会計基準第4-2項
22	1	適用指針—会計処理—会社に準ずる事業体に関する取扱い	29	連結会計基準第7-2項の要件を満たす特別目的会社は、当該特別目的会社に資産を譲渡した会社の子会社に該当しない旨を明示。また当該資産を譲渡した企業が原債務者の債務不履行等に生じる損失の全部または一部を負担する旨の契約が存在する場合は、当該損失を適切に見積もるこ	a	連結会計基準第7-2項
22	2	結論の背景—経緯	34	本適用指針を公表するに至った経緯、およびその後の改正に関する経緯を説明(第34-2項)。	d	
22	2	結論の背景—範囲	35	子会社株式・関連会社株式にあたるかどうかの判定(金融商品会計基準)においても、本適用指針が適用される旨を明示。	b	適用指針第2項および金融商品会計基準
22	2	結論の背景—会計処理—議決権の所有割合の算定	36	議決権の所有割合の算定方法については、代替案を検討したうえで、従来の考え方を踏襲した旨を明示。	d	適用指針第5項
22	2	結論の背景—会計処理—子会社の範囲の決定に関する取扱い—他の企業の議決権の過半数を自己の計算において所有していないが、当該他の企業の意思決定機関を支配している場合	37	適用指針第14項(3)によって連結会計基準第7項(2)⑤を例示した理由を説明。	d	適用指針第14項(3)
22	2	結論の背景—会計処理—子会社の範囲の決定に関する取扱い—他の企業の議決権の過半数を自己の計算において所有していないが、当該他の企業の意思決定機関を支配している場合	38	適用指針第15項(1)によって連結会計基準第7項(3)を例示した理由を説明。	d	適用指針第15項(1)
22	2	結論の背景—会計処理—子会社の範囲の決定に関する取扱い—他の企業の意思決定機関を支配していないことが明らかであると認められる	39	適用指針第16項(2)によって監査委員会報告第60号(従来の適用指針)を見直した理由を説明。	d	適用指針第16項(2)
22	2	結論の背景—会計処理—子会社の範囲の決定に関する取扱い—他の企業の意思決定機関を支配していないことが明らかであると認められる	40	「他の企業の意思決定機関を支配していることに該当する要件を満たしていても、財務上または営業上もしくは事業場の関係からみても、会社の意思決定機関を所有していないことが明らかであると認められる場合」に関して、監査委員会報告第60号を支えている考え方を整理した旨を指摘。	d	

図表4 適用指針が果たしている役割(基礎データ)

22	2	結論の背景—会計処理—子会社の範囲の決定に関する取扱い—他の企業の意思決定機関を支配していないことが明らかであると認められる場合	41	第40項を引き継ぎ、「もっぱら営業取引のために議決権を行使していても、投資先である他の企業と連結グループとみなされるような運営がなされておらず、他の企業の意思決定機関を支配する意図はないと判断できるような場合」を具体的に示すこととした事実を指摘するとともに、各例示項目について、例示を行った理由を説明。	d	適用指針第16項(4)①から④まで	
22	2	結論の背景—会計処理—子会社の範囲の決定に関する取扱い—他の企業の意思決定機関を支配していないことが明らかであると認められる場合	42	適用指針第16項(4)ただし書きは、本適用指針が濫用されるおそれから加筆されたものである旨を説明。	d	適用指針第16項(4)ただし書き	
22	2	結論の背景—会計処理—子会社の範囲の決定に関する取扱い—他の企業の意思決定機関を支配していないことが明らかであると認められる場合—実質的な営業活動を行っている投資企業や金融	43	適用指針第16項(4)なお書き前段において、「出資者」を投資企業や金融機関に限定している理由を説明。	d	適用指針第16項(4)なお書き前段	
22	2	結論の背景—会計処理—子会社の範囲の決定に関する取扱い—他の企業の意思決定機関を支配していないことが明らかであると認められる場合—企業集団内の他の連結会社においても一定の事	44	適用指針第16項(4)なお書き後段において、企業集団内に投資企業や金融機関が存在する場合の考え方を示した理由を説明。	d	適用指針第16項(4)なお書き後段	
22	2	結論の背景—会計処理—子会社の範囲の決定に関する取扱い—他の企業の意思決定機関を支配していないことが明らかであると認められる場合—企業集団が多層構造にある場合等の取扱い	45	企業集団が多層構造にある場合で、「他の企業」が子会社に該当するかどうかの判断が分かれうるいくつかのケースについて、解釈の指針を提供。	a	連結会計基準第7項および適用指針第16項(4)	
22	2	結論の背景—会計処理—子会社の範囲の決定に関する取扱い—他の企業の意思決定機関を支配していないことが明らかであると認められる場合—他の企業の意思決定機関を支配していないことが明らかであると認められる場	46	他の企業の意思決定機関を支配していないことが明らかであると認められる場合の会計処理は、金融商品会計基準等の規定にもとづく旨を明示。	a	適用指針第16項(4)	「会計処理を最終的に規定しているのは、単純な持株比率ではなく、他の企業の意思決定機関を支配する意思が認められるかどうかである。」
22	2	結論の背景—会計処理—子会社の範囲の決定に関する取扱い—利害関係者の判断を著しく誤らせるおそれがあるため連結の範囲に含めな	47	適用指針第19項に該当する「例外的なケース」を例示した利用を説明。	d	適用指針第19項	
22	2	結論の背景—会計処理—関連会社の範囲の決定に関する取扱い—他の企業に重要な影響を与えることができないことが明らかであると認め	48	「他の企業に重要な影響を与えることができないことが明らかであると認められる場合」に関して、監査委員会報告第60号(従来適用指針)を支えている考え方を整理した旨を指摘。そのうえで、そのような観点から具体例を提供した旨を明示。	d	適用指針第24項	

図表4 適用指針が果たしている役割(基礎データ)

	22	2	結論の背景－会計処理－関連会社の範囲の決定に関する取扱い－他の企業に重要な影響を与えることができないことが明らかであると認め	49	企業集団内の複数の連結会社が投資先である他の企業に対してそれぞれ投資を行っているケースで、投資先業が関連企業に該当するかどうかに関する解釈の指針を提供。	a	適用指針第24項	
	22	2	結論の背景－会計処理－関連会社の範囲の決定に関する取扱い－他の企業に重要な影響を与えることができないことが明らかであると認め	50	子会社以外の他の企業の財務および営業または事業の方針の決定に対して重要な影響を与えることができないことが明らかであると認められる場合の会計処理は、金融商品会計基準等の規定にもとづく旨を明示。	a	適用指針第24項	「会計処理を最終的に規定しているのは、単純な持株比率ではなく、他の企業の意思決定に対し、重要な影響を与えることができるかどうかである。」
	22	2	結論の背景－会計処理－関連会社の範囲の決定に関する取扱い－影響が一時的であるため持分法を適用しない	51	影響が一時的であると認められる関連会社について、持分法を適用しないこととしている理由を説明。	d	適用指針第26項	
	22	2	結論の背景－会計処理－関連会社の範囲の決定に関する取扱い－利害関係者の判断を著しく誤らせるおそれがあるため持分法を適用しない	52	利害関係者の判断を著しく誤らせるおそれのある関連会社等に対する投資については、持分法を適用しないこととしている理由を説明。	d	適用指針第26項	
	22	2	結論の背景－会計処理－会社に準ずる事業体に関する取扱い	53	会社に準ずる事業体の取扱いについては、関連する実務対応報告等を併せて参照するように要請。	b	適用指針第28項	
資産除去債務に関する会計基準の適用指針(2008年3月31日公表、2011年3月25日改)	21	1	適用指針－会計処理－資産除去債務の負債計上－資産除去債務を合理的に見積もることができない場合	2	本基準第5項にいう「資産除去債務を合理的に見積もることができない場合」を具体的に例示。	a	本基準第5項	
	21	1	適用指針－会計処理－資産除去債務の算定－割引前キャッシュ・フローの見積もりにあたっての留意点	3	将来キャッシュ・フローを見積もる際に参照すべき情報を列挙。また多数の有形固定資産について同種の資産除去債務が生じている場合について、簡便な見積もりを容認。	a		
	21	1	適用指針－会計処理－資産除去債務の算定－割引前キャッシュ・フローの見積もりにあたっての留意点	4	将来キャッシュ・フローの見積もりには、法人税等の影響額を含めない旨を明示。	a		
	21	1	適用指針－会計処理－資産除去債務の算定－資産除去債務の算定に際して用いられる割引率	5	本基準第6項(2)で無リスクの割引前割引率の適用が求められている利用を説明。	d	本基準第6項(2)	
	21	1	適用指針－会計処理－資産除去債務に対応する除去費用の資産計上と費用配分－資産除去債務が複数の固定資産から構成される場合の留	6	資産除去債務の対象が複数の有形固定資産から構成されており、そのうちの一部が資産群全体の除去以前により短い周期で除去と再取得される場合には、短い周期で更新される資産に関わる部分も含め、資産除去債務の全額を主たる資産の取得原価に加算するように要請。	a		「複数の固定資産が資産除去債務を生み出している場合は、すべての除去債務を主たる資産の取得原価に反映させるべし。」
	21	1	適用指針－会計処理－資産除去債務に対応する除去費用の資産計上と費用配分－資産除去債務が複数の固定資産から構成される場合の留	7	第6項に記した資産除去債務については、主たる資産の減価償却をつうじて期間損益に反映するように要請。	a		「資産除去債務に関わる費用は、当該債務を生み出している固定資産の利用にもとづき期間配分すべし。」

図表4 適用指針が果たしている役割(基礎データ)

21	1	適用指針—会計処理—資産除去債務に対応する除去費用の資産計上と費用配分—特別の法令等により除去に係る費用を適切に計上する方法がある場合	8	特別の法令等により除去に係る費用を適切に計上する方法がある場合には、その方法の適用を容認。ただしその容認された方法による負債計上額(資産除去債務に関わるもの)が、通常の処理方法による負債計上額に満たない場合は、差額を負債として計上するように要請。	a		「少なくとも本則にもとづく負債計上額を保証すべし。」
21	1	適用指針—会計処理—資産除去債務に対応する除去費用の資産計上と費用配分—建物等賃借契約に関連して敷金を支出している場合	9	建物等の賃借契約から(原状回復義務などに由来する)資産除去債務が生じている場合であって、敷金の減額によって当該除去債務に対応しうる場合は、資産計上した敷金のうち、除去債務に関連して回収が見込めなくなった部分を損失計上することにより、負債の計上に代えることを容認。	c		
21	1	適用指針—開示—資産除去債務に関する注記	10	会計基準第16項(1)による注記事項に関する具体的な指針を提供。併せて、多数の有形固定資産について資産除去債務が生じている場合において、本基準第16項が要求している事項をまとめて注記することを容認。	a	本基準第16項	
21	1	適用指針—開示—資産除去債務を合理的に見積もることができない場合の注記	11	本基準第16項(5)の注記に際し、本基準第16項(1)と関連づけた記載を行うように要請。	a	本基準第16項(1)および(6)	「相互に関連する情報については、関連性を意識した開示を行うべし。」
21	1	適用指針—開示—資産除去債務のキャッシュ・フロー計算書上の取扱い	12	資産除去債務を実際に履行する際に要する支出額を「投資活動によるキャッシュ・フロー」として取扱うように要請。	a		「資産除去債務の履行はキャッシュ・フロー計算書でいう投資活動に該当する。」
21	1	適用指針—開示—資産除去債務のキャッシュ・フロー計算書上の取扱い	13	重要な資産除去債務を計上したときには、「重要な非資金取引」として注記を行うように要請。	a		「重要な資産除去債務の計上は、重要な非資金取引に該当する。」
21	1	適用時期等	15	敷金に関する第9項の規定を適用する場合は、適用初年度の期首において、敷金に関する回収不能見込額のうち前期以前の負担に属する金額を当期の損失に計上するよう要	a		「新基準の適用に伴い顕在化した、前期以前の負担に属する損失については、当期の損失として処理すべし。」
21	2	結論の背景—会計処理—資産除去債務の負債計上—資産除去債務を合理的に見積もることができない場合	17	資産除去債務を合理的に見積もることができない場合に関する適用指針第2項の規定を解説。	a	適用指針第2項	
21	2	結論の背景—会計処理—資産除去債務の算定—割引前キャッシュ・フローの見積もりにあたっての留意点	18	将来キャッシュ・フローの見積もりにあたっての留意点を示した理由を説明。	d	適用指針第3項および第4項	
21	2	結論の背景—会計処理—資産除去債務の算定—割引前キャッシュ・フローの見積もりにあたっての留意点	19	適用指針第3項(1)の趣旨を解説。	d	適用指針第3項(1)	
21	2	結論の背景—会計処理—資産除去債務の算定—割引前キャッシュ・フローの見積もりにあたっての留意点	20	適用指針第3項(2)の趣旨を解説。	d	適用指針第3項(2)	
21	2	結論の背景—会計処理—資産除去債務の算定—割引前キャッシュ・フローの見積もりにあたっての留意点	21	適用指針第3項(3)の趣旨を解説。	d	適用指針第3項(3)	
21	2	結論の背景—会計処理—資産除去債務の算定—割引前キャッシュ・フローの見積もりにあたっての留意点	22	適用指針第3項(5)の趣旨を解説。	d	適用指針第3項(5)	

図表4 適用指針が果たしている役割(基礎データ)

	21	2	結論の背景－会計処理－資産除去債務の算定－資産除去債務の算定に際して用いられる割引率	23	無リスクの割引率を例示するとともに、税引き前の数値を用いることとした理由を説明。	a/d	適用指針第5項	
	21	2	結論の背景－会計処理－資産除去債務に対応する除去費用の資産計上と費用配分－資産除去債務が複数の有形固定資産から構成される場合の留意点	24	適用指針第6項において、資産除去債務の対象が複数の有形固定資産から構成されており、そのうちの一部が資産群全体の除去以前により短い周期で除去と再取得される場合には、短い周期で更新される資産に関わる部分も含め、資産除去債務の全額を主たる資産の取得原価に加算するように要請した理由を説明。	d	適用指針第6項	
	21	2	結論の背景－会計処理－資産除去債務に対応する除去費用の資産計上と費用配分－資産除去債務が複数の有形固定資産から構成される場合の留意点	25	適用指針第6項の規定にかかわらず、個々の資産が除去に関する法的義務等を有する場合には、当該法的義務等のみあう除去費用を(主たる資産以外の資産についても)簿価に加えるよう要請。	a	適用指針第6項	
	21	2	結論の背景－会計処理－資産除去債務に対応する除去費用の資産計上と費用配分－特別の法令等により除去に係る費用を適切に計上する方法がある場合	26	適用指針第8項において、特別の法令等により除去に係る費用を適切に計上する方法がある場合に、その方法の適用を容認した理由を説明。	d	適用指針第8項	
	21	2	結論の背景－会計処理－資産除去債務に対応する除去費用の資産計上と費用配分－建物等賃借契約に関連して敷金を支出している場合の	27	適用指針第9項において、資産計上した敷金のうち、除去債務に関連して回収が見込めなくなった部分を損失計上することにより、資産除去債務に相当する負債の計上に代えることを容認した理由を説明。	d	適用指針第9項	
	21	2	結論の背景－開示－資産除去債務のキャッシュ・フロー計算書上の取扱い	28	代替案が存在する中で、資産除去債務を実際に履行する際に要する支出額を「投資活動によるキャッシュ・フロー」として取扱うこととした理由を説明。	d	本基準第7項および適用指針第12項	
	21	2	結論の背景－開示－資産除去債務のキャッシュ・フロー計算書上の取扱い	29	重要な資産除去債務を計上したときには、「重要な非資金取引」として注記を行うように要請した理由を説明。	d	適用指針第13項	
セグメント情報等の開示に関する会計基準の適用指針(2008年3月21日公表)	20	1	セグメント情報の開示－事業セグメントの識別－連結子会社の取扱い	3	連結企業集団が、個々の連結子会社を1つの事業セグメントとみなすことを条件付きで許容。	a	適用指針第21項／本基準第6項	
	20	1	セグメント情報の開示－事業セグメントの識別－持分法適用会社の取扱い	4	連結財務諸表において、持分法適用企業が事業セグメントを構成することもありうる旨を明示。	a	本基準第6項	
	20	1	セグメント情報の開示－事業セグメントの識別－セグメント管理者がいる場合の取扱い	5	「セグメント管理者」に定義を付与。	a	本基準第9項	
	20	1	セグメント情報の開示－事業セグメントの識別－セグメント管理者がいる場合の取扱い	6	事業セグメントの要件に合致する事業セグメントの区分方法が複数存在する場合において、セグメント管理者(第5項参照)が責任を負う構成単位からなる区分方法が1つしか存在しなければ、当該構成単位を各事業セグメントとするように	a	本基準第9項	
	20	1	セグメント情報の開示－事業セグメントの識別－マトリックス組織	7	セグメント管理者(第5項参照)が責任を負う構成単位からなる区分方法が複数存在するマトリックス組織においては、セグメント情報の開示に関する基本原則(本基準第4項、すなわち将来キャッシュフローの予測への貢献)にてらして、いずれの区分方法が適切なのかをみきわめるように要請。	a	適用指針第21項および第22項／本基準第9項	

図表4 適用指針が果たしている役割(基礎データ)

20	1	セグメント情報の開示－報告セグメントの決定－類似の経済的特徴	8	「事業セグメントの経済的な特徴が類似しているかどうか」が、複数の事業セグメントを集約するかどうかの判断に際して問われる場合においては、「長期的に近似した動向を示すかどうか」に着目するように要請。	a	本基準第11項(2)
20	1	セグメント情報の開示－報告セグメントの決定－セグメントの区分方法の継続性	9	本基準第12項の量的基準を字義通りに適用すると、独立したセグメントとして報告を行う必要が失われてしまう場合についても、問題の事業セグメントが引き続き重要と判断される場合には、独立した報告セグメントとしての取扱いを継続	a	適用指針第24項
20	1	セグメント情報の開示－セグメント情報の開示項目－利益(又は損失)、資産及び負債等の額	10	報告セグメントの資産に長期前払費用や繰延資産が含まれている場合に、セグメント情報として開示する有形固定資産および無形固定資産の増加額に、それらの増加額を含めるのを容認。併せて開示される減価償却額についても、長期前払費用や繰延資産の償却額を含めるのを許容。	a	本基準第19項、第21項(3)および第22項(2)
20	1	セグメント情報の測定方法－合理的な基準による配分	11	各事業セグメントに直接配分できない営業費用については、その発生により便益を受ける程度に応じて各セグメントに配分するように要求。これと同様に、直接配分できない資産を合理的に配分する際の規準を例示。	a	適用指針第25項および本基準第23項
20	1	セグメント情報の測定方法－合理的な基準による配分	12	「全社費用等」を定義したうえで、それらを差異調整に関する事項として開示するように要求。	a	適用指針第25項および本基準第25項
20	1	セグメント情報の測定方法－複数の測定方法がある場合の取扱い	13	事業セグメントに関する資源配分の意思決定や業績評価を行うために使用している各項目について、最高意思決定機関が複数の測定方法を使用している場合には、連結財務諸表や個別財務諸表を作成するにあたって採用した方法と最も整合的と企業が考えるものにもとづいて報告するように要	a	適用指針第26項および本基準第23項
20	1	セグメント情報の測定方法－複数の事業セグメントを集約した場合等の取扱い	14	事業セグメントを集約、あるいは結合した場合には、セグメント情報の開示に関する基本原則(本基準第4項、すなわち将来キャッシュフローの予測への貢献)にてらして、同一報告セグメント内における事業セグメント間の取引や債権債務を相殺消去、およびこれに関連する未実現利益の消去等を反映した金額によって、報告セグメントの各項目を開	a	適用指針第27項、本基準第4項、第11項、第13項および第21項(2)
20	1	関連情報の開示－製品及びサービスに関する情報－重要性の判断基準	15	外部顧客への売上高が損益計算書に表示される売上高の10%以上である製品・サービス区分について、独立開示を要	a	適用指針第28項および本基準第30項
20	1	関連情報の開示－地域に関する情報	16	海外の外部顧客に対する売上高として開示される金額のうち、単一国の外部顧客に対する売上高に分類した金額が損益計算書の売上高の10%以上である場合には、独立開示を要求。同様に、有形固定資産についても「10%基準」にもとづき独立開示を要求。	a	適用指針第28項および本基準第31項
20	1	関連情報の開示－地域に関する情報	17	国内の外部顧客に対する売上高が、損益計算書における売上高の90%を超える場合には、国内の外部顧客への売上高に分類した額と海外の外部顧客への売上高に分類した額との区分掲記の省略を許容。同様に、有形固定資産についても「90%基準」にもとづき独立開示の省略を許容。	a	適用指針第28項および本基準第31項(1)
20	1	主要な顧客に関する情報－重要性の判断基準	18	単一の外部顧客に対する売上高が損益計算書に表示される売上高の10%以上である場合には、当該顧客に対する情報の開示を要求。	a	適用指針第28項および本基準第32項
20	2	セグメント情報の開示－事業セグメントの識別－連結子会社の取扱い	21	連結子会社がそれぞれ1つの事業セグメントを構成している、という前提に立って業績管理を行っている企業も存在している実情に合った規定を設けた旨を明示。	d	
20	2	セグメント情報の開示－事業セグメントの識別－マトリクス組織	22	マトリクス組織に関する事業セグメントの識別について、FASBとIASBのスタンスが異なっている旨を指摘。	d	

図表4 適用指針が果たしている役割(基礎データ)

	20	2	セグメント情報の開示－事業セグメントの識別－マトリックス組織	23	企業の実情にかかわらず、特定の方法を強いるFASBのやり方よりも、実情に応じて異質な方法を適用するのを許容するIASBのやり方のほうが、マネジメント・アプローチの趣旨に適合している旨を指摘。	d	
	20	2	セグメント情報の開示－報告セグメントの決定－セグメントの区分方法の継続性	24	セグメントの区分方法に関して、数値基準に抵触する場合であっても継続的な適用を容認したのは、セグメント情報の比較可能性を確保するためである旨を明示。	d	
	20	2	セグメント情報の開示－セグメント情報の測定方法－合理的な基準による配分	25	特定の収益、費用等を事業セグメントの利益等に配分する際に用いる「合理的な配分基準」に関する具体的な指針を提供した旨を明示。併せて、具体的に例示された方法の中では一義的な優劣関係が存在するわけではなく、複数の方法の中から、各企業の実情に適用可能なものを選択するように指	d	
	20	2	セグメント情報の開示－セグメント情報の測定方法－複数の測定方法がある場合の取扱い	26	セグメント情報と財務諸表との本体との間で整合性が保たれているのが望ましい、というのを与件とすれば、複数の選択肢の中から、財務諸表を作成する際に採用された方法を選択するのがよい、との判断を明示。	d	
	20	2	セグメント情報の開示－セグメント情報の測定方法－複数の事業セグメントを集約した場合等の取扱い	27	集約され、また結合された事業セグメント間の取引および債権債務の相殺消去等を反映した情報のほうが、財務諸表の利用者にとって有用となりうる旨の事実認識を明示。	d	
	20	2	関連情報の開示－重要性の判断基準	28	数値基準によって重要性の判断を行う旨を明示。ただし10%に満たないセグメントに関する独立掲記も許容される旨を併せて明示。	d	

金融商品の時価等の開示に関する適用指針(2008年3月10日公表、2011年3月25日最終改正)	19	1	範囲	2	金融商品会計基準等が適用されるすべての金融商品を本適用指針の対象とし、逆に本基準の対象外である保険契約や退職給付債務は本適用指針の対象外となる旨を明示。併せて、純資産の部に計上されるものも対象外である旨を明示。	b	
	19	1	注記事項－金融商品の状況に関する事項	3	「金融商品の状況に関する事項」の注記に際して留意すべき事項を解説。	a	
	19	1	注記事項－金融商品の時価等に関する事項	4	「金融商品の時価等に関する事項」の注記に際して留意すべき事項を解説。	a	
	19	1	注記事項－金融商品の時価等に関する事項	5	時価の把握が困難なため、時価を注記していない金融商品について、当該商品の概要や貸借対照表計上額、注記しない理由を注記にて開示するように要求。	b	「会計基準が直接的に要求している開示項目でなくても、それに関連する事象で、投資家らの意思決定にとって有用と考えられるものについては、積極的に開示すべし。」
	19	2	経緯－範囲	10	本基準の改正(平成20年)に伴い、時価に関する事項の開示対象が拡大されたことに合わせて、本適用指針の範囲が決められた旨を明示。	d	
	19	2	経緯－範囲	11	金融負債の時価を開示することには意味を見出せないのではないか、という議論がみられたものの、金融負債の時価も資金調達に関連する事象の1つであり、国際的な会計基準でもその開示が要求されていることから、最終的に開示を求めることとなった旨を明示。	d	
	19	2	経緯－範囲	12	非金融商品にまで適用範囲を広げるべし、という議論がみられたものの、時価の客観的な算定はいつそう困難であることから、禁止はしないものの、要求もしないこととなった旨を	d	
	19	2	注記事項－金融商品の状況に関する事項	13	従来デリバティブだけについて求められてきた取引関連事項の開示が、平成20年の基準改正により、範囲を金融商品全般に広げたうえで、より詳細に求められることとなった経	d	

図表4 適用指針が果たしている役割(基礎データ)

19	2	注記事項—金融商品の状況に関する事項	14	金融商品に係る信用リスクが集中しているケースを例示するとともに、集中しているかどうかを判断する際に留意すべき事項にも言及。また信用リスクが集中している場合には、当該リスクに関する管理体制についても記載することを奨励。また信用リスクに関する定量的情報は他の基準等によっても開示が求められていることに注意を喚起。	a/b		「大きなリスクを生み出している項目については、より詳細な開示を行うべし。」
19	2	注記事項—金融商品の状況に関する事項	15	時価のない有価証券でリスクが高いものに関する商品性の説明をはじめとする、旧来の規定のもとで開示が求められていた項目については、本適用指針においても注記が求められる旨を明示。	b		
19	2	注記事項—金融商品の状況に関する事項	16	金融商品の市場リスクに係る定量的情報の有用性に関する市場関係者の見解や、その開示実務についてばらつきがみられる旨を解説。	d		
19	2	注記事項—金融商品の状況に関する事項	17	リスク管理上、市場リスクに関する定量的な分析を行っている企業については、経営者の視点に立ったそれらの情報が投資家にとっても有用であるし、その開示に要する追加的な負担は少ないと考えられることから、当該情報の開示を求めている旨を明示。他方、そうした分析を行っていない企業については、IFRSと同様の情報を提供する観点から、ベシンス・ポイント・バリューにもとづく定量的な情報を要求する	d		
19	2	注記事項—金融商品の状況に関する事項	18	市場リスクに係る定量的な情報の注記が求められる企業かどうかの判断に関する具体的な指針を提供。また市場リスクに係る定量的な情報の注記が求められない企業であっても、技術的に可能であれば、その注記は妨げられない旨を	a		「会計基準が直接開示を要求している事項でなくても、それに関連する事項で、投資家が有用と判断する可能性のあるものは積極的に開示すべし。」
19	2	注記事項—金融商品の状況に関する事項	19	市場リスクに係る定量的情報の開示に際しては、その趣旨(リスク変数に関する感応度の重視)にてらして、為替リスクの影響を受けない売掛金などは開示対象とならない旨を解説。また開示対象項目については企業内部でのリスク管理にあわせて保有目的別の分類を行うように奨励。また定量的情報を利用する際の留意事項や限界についての記載も併せて奨励。さらにリスク変数の変動幅については、「正常な状況」のもとで合理的に見込まれる幅を設定するように要	a		
19	2	注記事項—金融商品の時価等に関する事項—時価の注記	20	本適用指針では、金融商品の時価等に関する事項についての開示の充実を図る一方で、財務諸表との関連を明確にし、原則として貸借対照表の科目ごとに、時価に関連する項目の注記を求めることとなった旨を明示。併せて、貸借対照表において「その他」と一括されている項目についての詳細開示が妨げられるわけではない旨も明示。	d		
19	2	注記事項—金融商品の時価等に関する事項—時価の注記	21	本適用指針における時価は、金融商品会計基準等に定める時価にもとづいて求める旨を明示。また委託手数料等の、取引に付随して生じる費用は時価の算定において含めない	b/d		
19	2	注記事項—金融商品の時価等に関する事項—時価の注記	22	貸借対照表の科目ごとに、時価に関連する項目の注記を求めるのが原則であっても、当座貸越契約貸出コミットメントの注記額が資産の総額に占める割合が大きいなどの条件が満たされる場合には、(貸借対照表に計上されていないものであっても)時価とその算定方法を注記することを奨励。	a		「会計基準が直接的に要求している開示項目でなくても、それに関連する事象で、投資家らの意思決定にとって有用と考えられるものについては、積極的に開示すべし。」
19	2	注記事項—金融商品の時価等に関する事項—時価の注記	23	債務保証契約についても、それが貸借対照表に計上されない場合であっても、注記額が資産の総額に占める割合が大きいなどの条件が満たされるのなら、時価とその算定方法を注記することを奨励。	a		「会計基準が直接的に要求している開示項目でなくても、それに関連する事象で、投資家らの意思決定にとって有用と考えられるものについては、積極的に開示すべし。」

図表4 適用指針が果たしている役割(基礎データ)

	19	2	注記事項—金融商品の時価等に関する事項—時価の注記	24	リースの貸し手において、所有権移転外ファイナンス・リース取引で計上されるリース投資資産のうちリース料債権相当額は、金融商品としての性格を有していることから、時価開示の対象とするように推奨。ただし重要性の乏しさに関する一定の条件が満たされた場合については、貸借対照表に掲記されていても注記は省略する旨を明記。また貸借処理を行っていることからリース債権等が計上されていない場合は、本適用指針の対象外となる旨を明示。	b	「外形・外観のいかんにかかわらず、金融投資の対象となっている項目については時価を開示すべし。」
	19	2	注記事項—金融商品の時価等に関する事項—時価の注記	25	(新)リース会計基準適用初年度以前に取引が開始されたリース取引については、未経過リース料残高をリース債務として計上することが求められているが、利息相当額を含むその金額と注記で開示される時価との間に重要な差額がみられる場合は、その旨を記すように奨励。また貸し手についてはリース対象物件の未償却残高をリース投資資産の期首残高とすることが容認されているが、その金額と(時価としての)元本回収予定額との間に重要な差額がみられる場合	a	「会計基準が直接的に要求している開示項目でなくても、それに関連する事象で、投資家らの意思決定にとって有用と考えられるものについては、積極的に開示すべし。」
	19	2	注記事項—金融商品の時価等に関する事項—有価証券に関する注記	26	有価証券については、保有目的区分ごとに貸借対照表計上額や時価、売却額や売却損益などの開示が行われてきたが、平成20年における本基準の改正後も、当該注記事項は引き継がれている旨を明示。	d	
	19	2	注記事項—金融商品の時価等に関する事項—有価証券に関する注記	27	取得原価や償却原価と貸借対照表計上額との差額の開示に際し、従来と同様、取得原価や償却原価がB/S計上額を超えているものと、超えていないものに区分しているのは、評価差額の状況を明確に開示するためであることを明示。	d	
	19	2	注記事項—金融商品の時価等に関する事項—有価証券に関する注記	28	満期保有目的の債券に関する中途での売却は、もともとの保有目的にてらして特別な事情の存在が示唆されるため、(従来どおり)売却の経緯等に関する詳細な開示を求めた旨	d	
	19	2	注記事項—金融商品の時価等に関する事項—有価証券に関する注記	29	その他有価証券については、第28項で取り扱っている満期保有目的の債券と異なり、中途での売却も想定可能な事態ではあるものの、売却の損益全体に与える影響が大きいケースもありうることから、売却の経緯等に関する詳細な開示を求めた旨を明示。	d	
	19	2	注記事項—金融商品の時価等に関する事項—有価証券に関する注記	30	子会社株式や関連会社株式の時価は、保有目的にてらして開示の意義が乏しい、という議論もみられるものの、時価やその変動に関する情報を禁じる積極的な理由も見当たらないことから、個別財務諸表においてのみ注記することとした	d	
	19	2	注記事項—金融商品の時価等に関する事項—有価証券に関する注記	31	有価証券について、減損処理を行った旨および減損処理額に関する注記を行う実務慣行を適用指針に反映した旨を解説。	d	
	19	2	注記事項—金融商品の時価等に関する事項—デリバティブに関する注記	32	デリバティブ取引に係る定量的な情報開示の手法としては、ヘッジ会計が適用されているものとそれ以外に区分するか否か、区分することを前提としたときに、契約額と時価をいずれの区分について開示するのか、などの観点から、主として4つの方法が唱えられてきた旨を明示。	d	
	19	2	注記事項—金融商品の時価等に関する事項—デリバティブに関する注記	33	第32項に記した「4つの方法」のうち、平成11年に「金融商品に係る会計基準」が公表されるまでは、原則として「ヘッジ会計の適用対象か否か」で区分を行わない方法が採られてきた。これに対しその公表後は、区分したうえで契約額と時価を双方の区分について開示する方法を基本としながら、ヘッジ会計の適用対象外項目だけに開示対象を限定する方法も容認されてきた、という事実認識を明示。	d	

図表4 適用指針が果たしている役割(基礎データ)

	19	2	注記事項—金融商品の時価等に関する事項—デリバティブに関する注記	34	ヘッジ会計が適用されているからといって、時価の変動によって一切の損益が生じない、という保証はなく、またヘッジ会計適用にも時価等の開示を要求するのは国際的な会計基準において支配的な方法でもあることから、今後は双方の区分について、契約額や時価などの開示を求めていくこととした旨を解説。この「すべての項目を対象とした契約額や時価の区分開示」の考え方によれば、金利スワップの特例処理やや為替予約の振り当て処理において、デリバティブと原資産とを独立に扱うこととなるが、(元本額などではなく)時価についてはヘッジ対象の時価に含めて表示するのを	d	
	19	2	注記事項—金融商品の時価等に関する事項—デリバティブに関する注記	35	ヘッジ会計が適用されているデリバティブと、それが適用されていないものとが区分されている限りにおいて、注記の形式については多様な方法を容認する旨を明示。	b	
	19	2	注記事項—金融商品の時価等に関する事項—その他の注記	36	償還予定額の合計額を一定の期間に区分した金額の表示は、平成20年改正までは、その範囲が満期保有目的の債券とその他の有価証券のうち満期のあるものに限られていたが、それらが有用であれば、金銭債権についても同様の情報は有用と考えられることから、平成20年改正において開示の範囲が広がった旨を解説。	d	
	19	2	注記事項—金融商品の時価等に関する事項—その他の注記	37	第36項にあるように、保有する債券等について上記の情報が有用であれば、同様の情報は金銭債務についても有用と考えられることから、社債、長期借入金、リース債務およびその他の有利子負債についても「返済予定額の合計額を一定の期間に区分した金額」の開示を要求することとした旨を	d	
	19	2	注記事項—金融商品の時価等に関する事項—その他の注記	38	金銭債務の時価を開示することについては否定的な見解もみられることから、企業自身の信用リスクまたはその変化を反映していない金額の開示も許容した旨を明示。併せて、直前に記した金額の算定方法を例示するとともに、それらの金額が誤解を生まないよう、適宜補足説明を行うように要	a/d	「随時決済可能な金銭債務でないかぎり、時価やその変動は投資の成果やポジションを反映していない、という見解の存在に配慮すべし。」
	19	2	注記事項—金融商品の時価等に関する事項—その他の注記	39	時価情報の開示を可能な限り充実させるのが平成20年改正の趣旨であるから、株式はともかく、債券については、時価の把握が著しく困難なケースは限定的であるはずだという事実認識(債券等については原則として時価を開示すべし、というスタンス)を明示。	a	「時価情報の開示を可能な限り充実させるべし、という平成20年改正の趣旨を尊重すべし。」
	19	2	適用時期等	41	平成20年改正(本基準)によって、時価情報を開示すべき金融商品の範囲は広がったが、見積もりを伴う時価の算定する準備が整っていない企業が少なくなかったことから、本適用指針の適用時期が遅くなっている旨を解説。同様に、実務上の対応が困難という理由から、市場リスクに係る定量的な情報の開示については、適用時期がさらに遅れること	d	
	19	2	適用時期等	42	平成20年改正に伴い、新たに時価開示の対象となった社債その他の債券で、それ以前に償還不能見積高について貸倒引当金が設定されてきたものについては、当該引当金を戻し入れることになる旨を明示。	b	
工事契約に関する会計基準の適用指針(2007年12月27日)	18	1	成果の確実性の事後的な獲得及び喪失—成果の確実性の事後的な獲得	3	工事契約の関する基本的な内容が事後的に確定したケースなどについて、完成基準から進行基準への変更を許容。逆に、単に時の経過により成果の確実性が相対的に高まったに過ぎないケースについては変更を禁止。	a	本基準第55項／適用指針第13項・第14項
	18	1	成果の確実性の事後的な獲得及び喪失—成果の確実性の事後的な喪失	4	確実性を喪失したときには、完成基準に変更するよう指示。その際、原則として過去の処理には影響が及ばないことを確認。	a	本基準第9項／適用指針第15項から第19項まで 「見積もりの修正については、プロスペクティブ方式で対応するのが一般的である。」

図表4 適用指針が果たしている役割(基礎データ)

	18	1	工事契約の変更の取扱い	5	工事契約の変更は見積もりの変更として取り扱うことを明示。また契約の変更によって対価の定めが変更される場合は、新たな対価の額を信頼性をもって見積もることが可能となった時点で工事収益の総額に含めるように要請。	a	本基準第16項 適用指針第20項・第21項	
	18	1	工事契約から損失が見込まれる場合の取扱い	6	工事損失引当金の計上を行うかどうか(いったん計上した引当金の金額をどう修正するのか)の判断を合理的な見積もりデータにもとづいて行うように要請。	a	本基準第19項 適用指針第22項・第23項	「恣意的な見積もりに依存する項目については、合理的な見積もりに依存して会計処理を決定しなければならない。」
	18	1	工事契約に複数の通貨が関わる場合の取扱いー原価比例法を用いて決算日における工事進捗度を見積もる場合	7	複数の通貨で原価が算定される場合は、原価比例法の適用に際し、為替相場に関する変動の影響を排除するための調整を行うように要請。	a	適用指針第24項から第26項まで	「為替相場に関する変動の影響は、工事原価に及ぼさせてはならない。」
	18	1	工事契約に複数の通貨が関わる場合の取扱いー為替相場の変動により工事契約から損失が見込まれる場合の取	8	工事損失の見積もりに際し、為替相場の変動に起因する損失を区分把握する必要はなく、他の原因により予想される損失と一括して見積もるように要請。	a	本基準第19項 適用指針第27項から第29項まで	
	18	1	四半期決算における取扱いー四半期会計期間末における工事原価総額の見積もりの簡便な取扱い	9	著しい環境変化が生じていると考えられる場合を除き、前事業年度末、あるいは直近の四半期会計期間末に見積もったものを以て当四半期会計期間末における見積額とすることを容認。	c	適用指針第30項・第31項	
	18	2	成果の確実性の事後的な獲得及び喪失	12	成果の確実性に関する判断は事後変わらうため、指針を提供することとした旨を解説。	d		
	18	2	成果の確実性の事後的な獲得及び喪失ー成果の確実性の事後的な獲得	13	本基準(第55項)において、単に時の経過により成果の確実性が相対的に高まっただけでは、進行基準への変更は正当化されない旨が記されていることを確認。	b	本基準第55項	
	18	2	成果の確実性の事後的な獲得及び喪失ー成果の確実性の事後的な獲得	14	工事契約に関する基本的な内容の決定が遅れたために当初は進行基準の適用が認められなかったケースについては、基本的な内容の確定に伴って進行基準の適用が正当化される旨を明示。	a	本基準第9項	
	18	2	成果の確実性の事後的な獲得及び喪失ー成果の確実性の事後的な喪失	15	成果の確実性は事後的に失われることもありうるため、指針を提供することとした旨を解説。	d		
	18	2	成果の確実性の事後的な獲得及び喪失ー成果の確実性の事後的な喪失	16	成果の確実性が失われた後は、本基準を支えている考え方にてらして完成基準が適用されることとなる旨を明示。	b		
	18	2	成果の確実性の事後的な獲得及び喪失ー成果の確実性の事後的な喪失	17	成果の確実性が事後的に失われるのは「会計事実の変化」に該当することから、成果の確実性が喪失以前に計上した収益等は修正しなくてよい旨を明示。	a		「見積もりの修正については、プロスペクティブ方式で対応するのが一般的である。」
	18	2	成果の確実性の事後的な獲得及び喪失ー成果の確実性の事後的な喪失	18	成果の確実性が失われたかどうかは、本基準第10項から第13項までにてらして(すなわち、工事の開始時点において進行基準と完成基準のいずれを適用すべきかを判断する際と同様の規準にてらして)判断することとなる旨を明示。	b		
	18	2	成果の確実性の事後的な獲得及び喪失ー成果の確実性の事後的な喪失	19	確実性が失われたかどうかの判断を慎重に行うように要請。例えば為替相場の変動は、それ自体がただちに確実性(喪失)の判断に結びつくわけではない旨を明示。	a		「工事の成果に関する確実性が失われたかどうかの判断には恣意性が介在することから、それを慎重に行わなければならない。」
	18	2	工事契約の変更の取扱い	20	工事契約の変更が、既存の契約部分とは別の認識単位とすべきものに関わる場合は、独立した会計処理を行うよう要請。他方で、文字通り内容の修正に該当するものについては、見積もりの変更として取り扱うように要請。	a		「工事契約の変更は、新たな認識単位を生み出す場合もあれば、既存の認識単位に関する金額の修正だけで済む場合もありうる。」
	18	2	工事契約の変更の取扱い	21	工事契約の変更に伴って、対価に関する新たな不確実性が生じる(対価を追加請求できるかどうかが不明確な)ケースもあるが、既存の有効な合意があれば、当面は進行基準の継続適用が認められる旨を明示。	a		「工事契約の変更に伴って、工事対価の受け取りに関する不確実性が高まったとしても、それはただちに『見積もりの信頼性』の喪失を意味するわけではない。」

図表4 適用指針が果たしている役割(基礎データ)

	18	2	工事契約から損失が見込まれる場合の取扱い	22	通常、施工者が工事契約について最初の実行予算等を策定するまでは、(信頼性や合理性の問題から)工事損失引当金に関する処理は行われない(行ってはならない)、と明	a	「恣意的な見積もりに依存する項目については、一定の閾値を超えるような信頼性や合理性が保証されるまで計上してはならない。」
	18	2	工事契約から損失が見込まれる場合の取扱い	23	いったん計上した工事損失引当金の見直しに際しても、実行予算等の合理的な見積もりデータに依拠するように要	a	「工事損失引当金の設定局面と、いったん設定した引当金の見直し局面とで、将来予測の手法に関する整合性を図る
	18	2	工事契約に複数の通貨が関わる場合の取扱いー原価比例法を用いて決算日における工事進捗度を見積もる場合	24	原価比例法における原価発生額が常に工事進捗度を端的に反映している、という保証はなく、代替的な方法への移行や原価の調整を絶えず念頭に置かなければならない旨、本基準に記載していることを確認。	d	本基準第15項および第56項
	18	2	工事契約に複数の通貨が関わる場合の取扱いー原価比例法を用いて決算日における工事進捗度を見積もる場合の取扱い	25	適用指針の審議過程では、当初の実行予算で前提とした為替相場にもとづいて原価比例法の計算を行い、相場変動の影響を排除して進捗度を算定する方法の適用も検討されたが、実際には変動している相場を固定しているものとみなすことには否定的な見解もあり、この方法は最終的には採択されなかったことを明示。	d	
	18	2	工事契約に複数の通貨が関わる場合の取扱いー原価比例法を用いて決算日における工事進捗度を見積もる場合	26	原価比例法にもとづく数値が進捗度を適切に反映しているとはいえないケースについては、代替的な方法への移行や、進捗度を適切に反映させるための調整が必要となる旨を再論。	d	
	18	2	工事契約に複数の通貨が関わる場合の取扱いー為替相場の変動等により工事契約から損失が見込まれる場合	27	為替変動によって工事損失引当金の計上と取り消し(計上を前提としたうえで金額の変動)が絶えず行われるのを適切とみるかどうか論点となった旨を指摘。	d	
	18	2	工事契約に複数の通貨が関わる場合の取扱いー為替相場の変動等により工事契約から損失が見込まれる場合の取扱い	28	工事損失引当金の設定は、投下資金の回収が見込めなくなったとき、将来に損失を繰り延べる事態を避けるために行われる点に着目すると(筆者註:固定資産の減損処理と類似した考え方に支えられているとみなすなら)、通常の事業活動によって不可避免的に生じる為替差損益は工事損失引当金の設定原因から除くべきこととなる。他方、企業は為替リスクも考慮したうえで事業計画を策定している以上、その影響を除く必要はない、という考え方も成り立ちうる。このとおり、為替相場の変動に起因する損益を反映するかどうかについては、複数の見解がある旨を指摘。	d	本基準第61項
	18	2	工事契約に複数の通貨が関わる場合の取扱いー為替相場の変動等により工事契約から損失が見込まれる場合	29	最終的には、為替相場の変動に伴う損失を区分しないという決定が下された旨を指摘。	d	
	18	2	四半期決算における取扱いー四半期会計期間末における工事原価総額の見積もりの簡便な取扱い	30	本件に関する適用指針の採択に際しては、適時性の観点が重視された旨を解説。併せて、「著しい変動」をもたらす要因として重要な工事契約の変更や資材価格の高騰を例示。	a/d	
	18	2	四半期決算における取扱いー四半期会計期間末における工事原価総額の見積もりの簡便な取扱い	31	工事の完成が間近である場合は工事原価総額の見積もりが相対的に容易であるから、簡便的な方法を許容すべきでない旨を明示。	a	「簡便な処理は、本則の適用が困難な場合に限って許容される。」
払込資本を増加させる可能性のある部分を含む複合金融商品に関する会計処理(2007年4月25日)	17	1	範囲	2	払込資本を増加させる可能性のある部分を含む複合金融商品と密接に関連する新株予約権(現金を対価として受け取り、付与するもの)と自己新株予約権の会計処理も範囲に含めている旨を明示。なお会社法施行日前に発行決議がなされたものは適用外とするが、それを適用後に取得して生じた自己新株予約権は対象となる旨も明示。	a	適用指針第34項 「新たな規定を遡及適用してはならない。」
	17	1	用語の定義	3	転換社債型新株予約権付社債に定義を付与。	a	適用指針第35項 「不要に多義的な解釈がなされ、そのことにより弊害が生じると考えられる項目については明確な定義を付与すべし。」

図表4 適用指針が果たしている役割(基礎データ)

17	1	新株予約権の会計処理－発行者側の会計処理－発行時の会計処理	4	新株予約権の発行に伴う払込金額を純資産の部に「新株予約権」として計上するように要求。	b	純資産会計基準第4項および第7項	「報告主体の所有者に帰属しない項目については、株主資本以外の項目として取り扱うべし。」
17	1	新株予約権の会計処理－発行者側の会計処理－権利行使時の会計処理	5	権利行使に伴い新株が発行される時は、発行時に計上された新株予約権の金額と、新たな払込金額の合計を資本金、または資本金と資本準備金に振替えるように要求。また自己株式の処理分に対応する場合は、自己株式処分差額を通常と同様の方法によって処理するように要求。	e	自己株式等会計基準第9項、第10項および第12項	「権利行使により、新株予約権の発行対価は拠出資本として確定する。」
17	1	新株予約権の会計処理－発行者側の会計処理－失効時の会計処理	6	失効時には、それまで新株予約権として計上してきた金額を期間利益に振替えるように要求。	e		「失効により、新株予約権の発行対価は期間利益として確定する。」
17	1	新株予約権の会計処理－取得者側の会計処理(新株予約権の発行者以外が取得者となる場合)－取得時の会計処理	7	新株予約権の取得は、有価証券の取得として処理するように要求。	e		「新株予約権の取得は、通常の有価証券取得に相当する。」
17	1	新株予約権の会計処理－取得者側の会計処理(新株予約権の発行者以外が取得者となる場合)－権利行使時の会計処理	8	新株予約権を行使し、発行者の株式を取得したときは、保有目的に応じて、(1)売買目的有価証券の取得となる場合は権利行使時の時価で、(2)その他有価証券の取得となる場合は簿価で株式に振替えるように要求。	a		「取得した株式の保有目的別分類は、新株予約権の行使による取得かどうかに影響されない。」
17	1	新株予約権の会計処理－取得者側の会計処理(新株予約権の発行者以外が取得者となる場合)－譲渡時の会計処理	9	新株予約権を譲渡したときには、金融資産の消滅の認識に係る通常の会計処理を要求。また取得条項付の新株予約権について、発行者が当該社得条項にもとづき自己新株予約権を取得した場合には、取得条項付の転換社債型新株予約権付社債権者に準じた会計処理を要求。	a	金融商品会計基準第11項／本適用指針第24項	「取得条項にもとづく(自己)新株予約権の取得に際して求められる会計処理は、取得条項付の転換社債型新株予約権付社債に求められる会計処理と等質的なものとなる。」
17	1	新株予約権の会計処理－取得者側の会計処理(新株予約権の発行者以外が取得者となる場合)－失効時の会計処理	10	失効時には、それまで各種有価証券として計上してきた金額を期間損失に振替えるように要求。	a		「新株予約権の失効は、保有者にとって、保有していた財に関する確定的な価値の喪失を伴う。」
17	1	自己新株予約権の会計処理－取得時の会計処理	11	自己新株予約権を取得した際の取得価額には、取得時の付随費用を加算するように要求。	a	適用指針第38項	「有価証券等の取得に不可避の付随的な費用は、取得原価に算入するのが一般的である。」
17	1	自己新株予約権の会計処理－取得時の会計処理	12	取得条項付で発行された自己新株予約権を取得した際、いったん新株予約権の発行を介しているものの、当初から決められた条件にもとづき最終的に株式を発行することが当初から予定されているケース(すなわち一連の取引が当初から全体として損益取引ではなく資本取引としての性質を有しているケース)では、自己新株予約権の取得と直後の消却をつうじて損益が生じないように、簿価を基礎とした処理を行うように要求。それ以外のケースにおいては、自己新株予約権の発生が消却などをつうじて最終的に損益を生み出すかどうかは取得段階では明らかでないことから、自己新株予約権を取得時の時価で計上するように要求。	a	適用指針第38項	「自己新株予約権を取得した際に求められる会計処理は、一連の取引を事実上の資本取引とみなしうるかどうか依存する。」
17	1	自己新株予約権の会計処理－保有時の会計処理	13	自己新株予約権については、取得原価にもとづく簿価を「純資産の部」の新株予約権から原則として直接控除するよう	a	適用指針第39項	「自己新株予約権の取得は、いったん発行した新株予約権の取り消しを意味する。」
17	1	自己新株予約権の会計処理－保有時の会計処理	14	自己新株予約権の簿価が対応する新株予約権の簿価を超えている状況で、当該自己新株予約権の時価が著しく下落し、当該時価について回復の見込みがあるとはいえない場合は、自己新株予約権の評価を時価まで切り下げ、評価差額を当期の損失に計上するように要求。また自己新株予約権について処分は行われないと判断される場合には、自己新株予約権の簿価と対応する新株予約権の簿価との差額を損失として処理するように要求。	a		「予想される損失は早期に計上すべし。」

図表4 適用指針が果たしている役割(基礎データ)

	17	1	自己新株予約権の会計処理 －保有時の会計処理	15	個別財務諸表上で自己新株予約権が生じるケースについては、連結財務諸表上も自己新株予約権としての処理を要求。また親会社、またはある特定の子会社が発行した新株予約権を別の子会社が保有している場合については、連結会社相互間の債権と債務の相殺消去に準じた処理を要求。	a	適用指針第40項／連結会計基準第31項および注10(4)	「連結企業集団に属する他社により保有されている新株予約権は、連結企業集団の外部に対して発行されていないことから、内部取引としての相殺消去の対象となる。」
	17	1	自己新株予約権の会計処理 －消却時の会計処理	16	消却に際しては、自己新株予約権と対応する新株予約権それぞれの簿価の差額を自己新株予約権消却損益などの科目によって、当期の損益として処理するように要求。	a		「報告主体の所有者以外との取引による財産の(確定的な)変動は、期間損益を生み出す。」
	17	1	自己新株予約権の会計処理 －処分時の会計処理	17	処分に際しては、自己新株予約権と受け取った対価との差額を自己新株予約権処分損益などの科目によって、当期の損益として処理するように要求。	a		「報告主体の所有者以外との取引による財産の(確定的な)変動は、期間損益を生み出す。」
	17	1	新株予約権付社債の会計処理 －転換社債型新株予約権付社債の場合－発行者側の会計処理	18	転換社債型新株予約権付社債の発行者について、いわゆる一括法と区分法による会計処理を容認。	a	適用指針第41項	「質的に異なる項目を区分処理することも、独立した決済が不能な複数項目を一体として取り扱うことも、現行の会計基準に適っている。」
	17	1	新株予約権付社債の会計処理 －転換社債型新株予約権付社債の場合－発行者側の会計処理	19	転換社債型新株予約権付社債に付された新株予約権が行使された結果、(1)新株を交付する場合には、社債の簿価(区分法を採用している場合は新株予約権の簿価との合計額)を資本金または資本金および資本準備金に振替えるよう要求。また(2)自己株式を処分する場合は、自己株式処分差額は通常の処分に応じて処理し、自己株式の処分対価は社債の簿価(区分法を採用している場合は新株予約権の簿価との合計額)にもとじて算定するように要求。	a	適用指針第42項、自己株式等会計基準第9項、第10項および第12項	「転換社債型新株予約権付社債に付された新株予約権の行使は、一連の取引を事実上の資本取引とみて処理すべし。」
	17	1	新株予約権付社債の会計処理 －転換社債型新株予約権付社債の場合－取得者側の会計処理(新株予約権付社債の発行者以外が取得者とな	20	転換社債型新株予約権付社債の取得者について、一括法を強制。	a		「独立した処分が不可能な項目については、一体として取り扱うべし。」
	17	1	新株予約権付社債の会計処理 －その他の新株予約権付社債の場合－発行者側の会計処理(新株予約権付社債の発行者以外が取得者となる	21	転換社債型以外の新株予約権付社債について、発行者に区分法を強制。新株予約権が行使されたときは、転換社債型について区分法を採用している場合と同様の処理を要	a	適用指針第4項、第19項および第43項	「独立した処分が可能であり、かつ独立した処分が合理性を有する項目については、原則として区分処理を行うべし。」
	17	1	新株予約権付社債の会計処理 －その他の新株予約権付社債の場合－取得者側の会計処理(新株予約権付社債の発行者以外が取得者となる	22	転換社債型以外の新株予約権付社債について、取得者に区分法を要求。社債の対価部分は普通社債の取得に準じることとし、また新株予約権の対価部分は新株予約権を単独で取得した場合に準じた処理を行うように要求。	a	適用指針第7項および第43項	「独立した処分が可能であり、かつ独立した処分が合理性を有する項目については、原則として区分処理を行うべし。」
	17	1	新株予約権付社債の会計処理 －取得条項付の転換社債型新株予約権付社債の場合－発行者側の会計処理	23	取得条項付の転換社債型新株予約権に関する発行者側の処理(取得条項適用時)を、対価が(1)現金だけの場合、(2)自社株式だけの場合、(3)現金と自社株式の場合に分けて規定。このうち(1)については自己社債(区分法のもとでは自己社債と自己新株予約権)の取得に準じて処理するように要求。取得と同時に消却する場合は、繰上償還に準じた処理を要求。(2)については、当初から株式の発行が予定されており、一連の取引を全体として資本取引とみなしう場合は簿価を基礎とした処理を行い、損益が生じないようにすることを要求。それ以外のケースについては時価を基礎とした処理を要求。また(3)については、原則として時価を基礎とした処理を要求。ただし現金の比率が僅少な場合は(2)に準じた処理を要求。さらに現金の交付は社債部分の取得に充てられ、自社株式の交付がすべて新株予約権の取得に充てられることがあらかじめ明確にされており、新株予約権部分については一連の取引を事実上の資本取引とみなしう場合については、一括法の適用を前提として簿価を基礎とした処	a	適用指針第44項から第53項まで	「取得条項付転換社債型新株予約権付社債の発行者に求められる会計処理は、一連の取引を事実上の資本取引とみなしうるかどうかにかかわらずに依存する。」

図表4 適用指針が果たしている役割(基礎データ)

	17	1	新株予約権付社債の会計処理—取得条項付の転換社債型新株予約権付社債の場合—転換社債型新株予約権付社債権者側の会計処理	24	取得条項付の転換社債型新株予約権に関する取得者側の処理(取得条項適用時)も、対価が(1)現金だけの場合、(2)自社株式だけの場合、(3)現金と自社株式の場合に分けて規定。このうち(1)については社債の譲渡としての処理を要求。(2)についてはみずから新株予約権を行使した場合に準じた処理を要求。(3)については社債の簿価を現金の額と株式の時価とで按分し、現金対価のみあう部分には(1)の処理を、株式対価のみあう部分には(2)を要求。	a	適用指針第54項から第56項まで	「転換社債型新株予約権付社債の保有者に(当該社債の引き渡し時に)求められる会計処理は、取得条項の適用によるものかどうかに影響されない。」
	17	1	新株予約権付社債の会計処理—外貨建転換社債型新株予約権付社債の場合—発行者側の会計処理	25	外貨建転換社債型新株予約権付社債について一括法を適用しているケースでは、決算時にCR換算するとともに、換算差損益を期間損益に反映するよう要求。新株予約権が行使されたときにもまたCR換算するとともに、換算差損益を期間損益に反映するよう要求。	a	適用指針第57項	「一括法のもとでは、潜在的な転換の可能性にかかわらず、外貨建転換社債型新株予約権付社債を通常の外貨建社債と等質的なものとして取り扱うべし。」
	17	1	新株予約権付社債の会計処理—外貨建転換社債型新株予約権付社債の場合—発行者側の会計処理	26	外貨建転換社債型新株予約権付社債について区分法を適用しているケースでは、外貨建社債の部分についてCR換算にもとづく処理を行うのに対し、新株予約権の部分についてはHR換算にもとづく処理を行う旨を明示。	b	外貨実務指針第19-2項、第19-3項および第19-6項	
	17	1	新株予約権付社債の会計処理—外貨建転換社債型新株予約権付社債の場合—取得者側の会計処理	27	外貨建転換社債型新株予約権付社債の保有者については、外貨実務指針第19-9項にもとづき、HR換算(振当処理が行われている場合は確定した邦貨額による評価)を行うように要求。	a		「転換時に当初の(邦貨建)現金支払額によって拠出額が決定されることとなる項目については、転換の可能性が消滅するまで、換算による損益を計上してはならない。」
	17	1	社債と新株予約権を同時に募集し同時に割り当てる場合の会計処理	28	社債と新株予約権を同時に募集し同時に割り当てる場合については、発行者側・取得者側とも区分法により処理を行うように要求。	a	適用指針第59項	「社債と新株予約権との同時募集・同時割り当ては、独立した2つの取引が同時に行われているケースとみなしうる。」
	17	2	経緯	31	払込資本を増加させる可能性のある部分を含む金融商品の会計処理については、これまで複数の基準・実務指針等に断片化された規定が設けられていた旨を指摘。	d		
	17	2	経緯	32	本適用指針は、金融商品会計基準が2006年に公表され、転換社債と新株引受権付社債に関する規定が新株予約権付社債に関するために改められたのに伴い、実務指針類についても改訂が求められることとなったのを直接の契機として公表されることとなった旨と、実務対応報告第16号が本適用指針の基礎となっている旨を明示。	d		
	17	2	経緯	33	旧来の実務対応報告第16号に対して多くの質問が寄せられたことから、本適用指針において、取得条項を伴った新株予約権付社債に関する規定を新たに設けた旨を明示。	d		
	17	2	範囲	34	範囲に関する第2項の規定は、ストック・オプション会計基準が取り扱う新株予約権を本適用指針の範囲から除くことを趣旨とする規定である旨を明示。	d		
	17	2	用語の定義	35	転換社債型新株予約権付社債に関する「社債と新株予約権がそれぞれ単独で存在しえないことをあらかじめ明確にしている場合」とは、かつての転換社債と経済的実質が同一となる場合である旨を明示したうえで例示。	a		
	17	2	新株予約権の会計処理—発行者側の会計処理	36	純資産会計基準によって、それまで負債に区分されてきた新株予約権が純資産の部に区分掲記されることとなった旨	d		
	17	2	新株予約権の会計処理—取得者側の会計処理(新株予約権の発行者以外が取得者となる場合)	37	新株予約権の取得は、取得者側において有価証券の取得に該当するため、時価を基礎とした評価や保有目的別分類といった、通常の有価証券取得と同様のルールが適用されることとなる旨を明示。	d	金融商品実務指針第29項	

図表4 適用指針が果たしている役割(基礎データ)

	17	2	自己新株予約権の会計処理 －取得時の会計処理	38	通常の取引で生じた自己新株予約権は、その後消却するの か、それとも処分するのかが明らかでないため、取得時にお いて当該取得が損益取引なのか、それとも資本取引なのか について確たることはいえない。それゆえさしあたり自己新 株予約権を時価を基礎として評価し、当面は損益が生じな いようにした旨を明示。ただ一部の取得条項付新株予約権 については、一連の取引が資本取引としての性質を帯びて いることがあるから、その場合については簿価を基礎とし、 資本取引ゆえ損益が生じないケース(適用指針第5項が想 定しているケース)と同様の処理を行うように指示。	d		
	17	2	自己新株予約権の会計処理 －保有時の会計処理	39	自己新株予約権はいったん発行した新株予約権の買戻し によって生じるものであることに鑑みると、間接控除よりも直 接控除のほうが望ましい、という判断を明示。	d		
	17	2	自己新株予約権の会計処理 －保有時の会計処理	40	親会社やある特定の子会社が発行した新株予約権を他の 子会社が保有している場合に、連結会社相互間の債権と債 務の相殺除去に準じた処理を求めているのは、新株予約権 が(債権や債務と同様に)株主資本以外の項目とされている ためであることを明示。	d		
	17	2	新株予約権付社債の会計処 理－転換社債型新株予約権 付社債の場合	41	本基準(金融商品会計基準)が払込資本を増加させる可能 性のある部分を含む金融商品と、それが金融商品とを 区分している以上、可能ならば払込資本を増加させる可能 性のある部分とない部分とは区分把握すべきことを指摘。た だしふたつの要素が単独では存在しえない場合には区分把 握が意味を持たないことから、一括把握する方法も容認さ	d	本基準第112 項および第 113項	
	17	2	新株予約権付社債の会計処 理－転換社債型新株予約権 付社債の場合	42	旧商法のもとでは、転換社債型新株予約権付社債につい て、当初の発行価額と新株予約権を行使する際の(みなし) 払込額とは一致しなければならない、とされていたが、会社 法のもとではそのような制約がないため、社債発行差金の 償却を反映した簿価にもとづき資本金(および資本準備金) の増加額が決められている旨を解説。	d		
	17	2	新株予約権付社債の会計処 理－その他の新株予約権付 社債の場合	43	転換社債型以外については、「払込資本を増加させる可能 性のある部分を含む金融商品と、それが金融商品とを 区分している以上、可能ならば払込資本を増加させる可能 性のある部分とない部分とは区分把握すべし」という、本基 準を支えている基本的な考え方を尊重することとした旨を指	d	本基準第112 項	
	17	2	新株予約権付社債の会計処 理－取得条項付の転換社債 型新株予約権付社債の場合 －発行者側の会計処理	44	取得条項が付されているかどうかにかかわらず、かつての 転換社債と実質が同一の新株予約権付社債については、 区分法とともに一括法が許容される旨を明示。併せて、取得 条項が付されている場合であっても、取得条項によらずに 発行者が取得した場合は、自己社債の取得に準じた扱いと	b		
	17	2	新株予約権付社債の会計処 理－取得条項付の転換社債 型新株予約権付社債の場合 －取得の対価が現金の場合	45	現金が対価の場合、取得という行為からは損益が生じない が、事後の消却においては損益が生じる旨を指摘。併せ て、取得と同時に消却が行われれば、繰上償還に準じた処 理が求められることとなる旨を指摘。	b		
	17	2	新株予約権付社債の会計処 理－取得条項付の転換社債 型新株予約権付社債の場合 －取得の対価が現金の場合	46	自己社債の会計処理は、有価証券の会計処理に準じて行う べし、とした理由(事後的に処分が行われる可能性もあり、 自己社債の取得だけで金融負債の消滅要件が満たされた とはいえず、また自己社債が金融商品の定義を充足しない ことは、有価証券としての処理を行うことの妨げにならない こと)を解説。併せて、自己社債はその性質上、満期保有を 取得条項にもとづいて転換社債型新株予約権付社債を発 行者が現金を対価として取得する際の会計処理は、自社株 式の市場価格が転換価格を上回っているか、それとも転換 価格以下なのかに影響を受けない旨を指摘。	d		
	17	2	新株予約権付社債の会計処 理－取得条項付の転換社債 型新株予約権付社債の場合 －取得の対価が現金の場合	47	取得条項にもとづいて転換社債型新株予約権付社債を発 行者が現金を対価として取得する際の会計処理は、自社株 式の市場価格が転換価格を上回っているか、それとも転換 価格以下なのかに影響を受けない旨を指摘。	a	関連規定：適 用指針第50項 および第47項	「取得条項にもとづく社債の取得が、転換条件にてらして合 理性を有するかどうかは、会計処理に影響を及ぼさない。」

図表4 適用指針が果たしている役割(基礎データ)

	17	2	新株予約権付社債の会計処理—取得条項付の転換社債型新株予約権付社債の場合—取得の対価が自社の株式の場合	48	取得条項の付された転換社債型新株予約権付社債の、自社株式を対価とした取得条項にもとづく取得と消却(発行者による取得と同時の消却)は、一定の条件を満たす場合には、転換社債型新株予約権付社債について新株予約権が行使された場合と実質が同一と考えられることから、そのケースと同様、損益が生じない処理を求めるとした旨を	d		
	17	2	新株予約権付社債の会計処理—取得条項付の転換社債型新株予約権付社債の場合—取得の対価が自社の株式の場合	49	他方、取得条項の付された転換社債型新株予約権付社債の、自社株式を対価とした取得条項にもとづく取得と消却(発行者による取得と同時の消却)の中には、転換社債型新株予約権付社債について新株予約権が行使された場合と実質が同一とは考えられないケースも存在する旨を指摘。そのようなケースについては、自己社債等の取得に準じ	d		
	17	2	新株予約権付社債の会計処理—取得条項付の転換社債型新株予約権付社債の場合—取得の対価が自社の株式の場合	50	「転換社債型新株予約権付社債について新株予約権が行使された場合と実質が同一」かどうかの判断に際しては、自社株式の市場価格が転換価格を上回っているかどうかの意味を持つため、自社株式の市場価格が転換価格以下の場合に行われた発行者による取得(取得条項にもとづくもの)は、自己社債等の取得に準じて処理することになる旨を明	a	関連規定:適用指針第47項および第56項	「『転換社債型新株予約権付社債について新株予約権が行使された場合と実質が同一かどうか』の判断に際しては、自社株式の市場価格が転換価格を上回っているかどうかの意味を持つ。」
	17	2	新株予約権付社債の会計処理—取得条項付の転換社債型新株予約権付社債の場合—取得の対価が現金と自社の株式の場合	51	対価として自社株式に加えて現金が支払われる場合は、本適用指針第23項(2)①に記載されている2要件が充足されているだけでは、転換社債型新株予約権付社債に付された新株予約権が行使されたことに伴い自社の株式を交付する取引と実質が同一とはいえず、上記の2要件に加えて現金や自社株式が何の対価として付与されているのか、社債や新株予約権との対応関係が明らかでなければならない、という事実認識を明示。これと併せて、取得の対価が現金と自社株式とである場合に、いつ、どのような損益が生じることとなる	b/d		
	17	2	新株予約権付社債の会計処理—取得条項付の転換社債型新株予約権付社債の場合—取得の対価が現金と自社の株式の場合	52	対価として自社株式に加えて現金が支払われるにもかかわらず、本適用指針において「転換社債型新株予約権付社債について新株予約権が行使された場合と実質が同一と考えられる」とみなされているケースの会計処理は、区分法のもとでは社債部分の繰上償還と新株予約権の行使との複合取引とみなされるもことに鑑みると、一括法のもとでもこのような処理を行うべきではないか、という見解もみられた旨を紹介。これとは別に、対価が一部でも現金となる場合は、それだけで従来の転換社債に関する転換とは本質の異なる取引となるのではないか、という見解もみられた旨を紹介。会計基準の国際的な統合化を図る必要からこのような処理が採択されたものの、棄却されたアイディアについても再考	d		
	17	2	新株予約権付社債の会計処理—取得条項付の転換社債型新株予約権付社債の場合—取得の対価が現金と自社の株式の場合	53	「転換社債型新株予約権付社債について新株予約権が行使された場合と実質が同一」かどうかの判断に際しては、自社株式の市場価格が転換価格を上回っているかどうかの意味を持つため、自社株式の市場価格が転換価格以下の場合に行われた発行者による取得(取得条項にもとづくもの)は、自己社債等の取得に準じて処理することになる旨を明	b	適用指針第50項と類似	
	17	2	新株予約権付社債の会計処理—取得条項付の転換社債型新株予約権付社債の場合—転換社債型新株予約権付社債権者側の会計処理	54	取得条項が付された転換社債型新株予約権付社債を、取得条項にもとづき発行者が取得する行為は、転換社債型新株予約権付社債権者にとっては、自身が新株予約権を行使するのと実質的に同一の取引だという事実認識のもとで、自身が新株予約権を行使した場合と同様の会計処理を要求し	d		

図表4 適用指針が果たしている役割(基礎データ)

	17	2	新株予約権付社債の会計処理—取得条項付の転換社債型新株予約権付社債の場合—転換社債型新株予約権付社債権者側の会計処理	55	取得条項が付された転換社債型新株予約権付社債を、取得条項にもとづき発行者が取得する際の対価が現金と自社株式とからなる場合に、現金の比率に相当する部分には現金だけが支払われた場合と同様の処理を、自社株式に相当する部分には株式だけが交付された場合と同様の処理を求めたのは、財務構成要素アプローチを適用した結果である	d		
	17	2	新株予約権付社債の会計処理—取得条項付の転換社債型新株予約権付社債の場合—転換社債型新株予約権付社債権者側の会計処理	56	社債の発行者が、自社株式の時価が転換価格以下にもかかわらず、取得条項にもとづき先に発行した社債を取得する場合も、対価が合理的な額であるかぎり、発行者の株式の時価が転換価格を上回る場合と同様に処理するのが適当である旨を明示。	a	関連規定：適用指針第47項および第50項	「取得条項にもとづく社債の取得が、転換条件にてらして合理性を有するかどうかは、会計処理に影響を及ぼさない。」
	17	2	新株予約権付社債の会計処理—外貨建転換社債型新株予約権付社債の場合	57	外貨建転換社債の発行および換算については、(1)転換社債の発行を潜在的な株式の発行とみて、転換社債の発行時におけるHRで新株の発行価額を決定する考え方と、(2)転換による新株発行を転換社債を用いた現物出資や相殺とみて、転換時におけるCRで新株の発行価額を決定する考え方が併存していることを指摘。併せて、実務対応報告第11号は上記(1)の考え方にもとづきHR換算を要求している旨を指摘。しかし会社法は上記(2)の考え方を支持していることから、本適用指針では(2)にもとづく会計処理を要求した旨を	d	外貨実務指針第63項／実務対応報告第11号2	
	17	2	新株予約権付社債の会計処理—外貨建転換社債型新株予約権付社債の場合	58	CR換算が求められることとなった結果、外貨建転換社債型新株予約権付社債の発行に伴う外貨入金見込額に関する為替予約は「予定取引に係る為替予約等」に該当することとなり、いわゆる振当処理が適用できなくなったことに注意を	b	外貨実務指針第5項／実務対応報告第11号2(1)	
	17	2	社債と新株予約権を同時に募集し同時に割り当てる場合の会計処理	59	社債と新株予約権を同時に募集し同時に割り当てる場合は、転換社債型以外の新株予約権付社債を発行する場合と実質が等しいと考えられることから、発行者側・取得者側のそれぞれに区分法の適用を求めている旨を明示。	d		
リース取引に関する会計基準の適用指針(日本公認会計士協会・会計制度委員会による改正前指針の公表：1994年1月18日、その改正という形での「適用指針」の公表：2007年3月30日、最終改正：	16	1	ファイナンス・リース取引の判定基準—ファイナンス・リース取引に該当するリース取引	5	本基準が「解約不能のリース取引」で、かつ「フルペイアウトのリース取引」であるものをファイナンス・リース取引と定義していることを確認。	b	本基準第5項	
	16	1	ファイナンス・リース取引の判定基準—ファイナンス・リース取引に該当するリース取引	6	解約不能かどうかの判定に際しては、規定損害金の存在などから、事実上解約不能と認められるものも、解約不能なリース取引に準じるものとして取り扱うように要請。	a		
	16	1	ファイナンス・リース取引の判定基準—ファイナンス・リース取引に該当するリース取引	7	フルペイアウトかどうかに関わる「リース物件からもたらされる経済的利益を実質的に享受する」と「リース物件の使用に伴って生じるコストを実質的に負担する」をそれぞれ例示。	a		
	16	1	ファイナンス・リース取引の判定基準—具体的な判定基準	8	本基準がファイナンス・リース取引を所有権移転ファイナンス・リース取引と所有権移転外ファイナンス・リース取引に区分していることを確認。	b	本基準第8項	

図表4 適用指針が果たしている役割(基礎データ)

16	1	ファイナンス・リース取引の判定基準－具体的な判定基準	9	ファイナンス・リース取引に該当するかどうかは、「解約不能のリース取引」で、かつ「フルペイアウトのリース取引」であるかどうかで判断されるが、いわゆる現在価値基準と経済的耐用年数基準のいずれかが満たされる場合、それを満たす取引はファイナンス・リース取引とみなされることを明示。	a		
16	1	ファイナンス・リース取引の判定基準－具体的な判定基準	10	ファイナンス・リース取引のうち、(1)所有権の移転が契約上明記されているもの、(2)割安購入選択権が付されており、かつその行使が確実に見込まれるもの、または(3)特定主体に固有の仕様となっており、他者の利用が想定できないものに関する取引を所有権移転リース取引とみる旨を明示。	a		
16	1	ファイナンス・リース取引の判定基準－具体的な判定基準	11	第9項に記されている現在価値基準の適用に際しては、再リースに関する明確な意思が認められる場合を除き、再リース期間や再リース料を計算対象から除くように要求。	a	適用指針第9項	
16	1	ファイナンス・リース取引の判定基準－具体的な判定基準	12	第9項に記されている経済的耐用年数基準の適用に際しても、再リースに関する明確な意思が認められる場合を除き、再リース期間を計算対象から除くように要求。また、ここでいう経済的耐用年数は物理的な使用可能期間ではなく、経済的使用可能予測期間を指す旨を明示。	a	適用指針第9項	
16	1	ファイナンス・リース取引の判定基準－具体的な判定基準	13	経済的耐用年数基準ではフルペイアウトかどうかの判定が適切に行えないと見込まれるケースにおいては、現在価値基準だけによってファイナンス・リース取引に該当するかどうかの判定を行うように要請。	a	適用指針第9項	優先・劣後関係の存在
16	1	ファイナンス・リース取引の判定基準－現在価値基準の判定における留意事項－維持管理費用相当額等の取扱い	14	第9項に記されている現在価値基準の適用に際しては、維持管理費用相当額をリース料総額から除くのを原則としながら、その金額的な重要性が乏しい場合は控除しない方法を容認。	c		
16	1	ファイナンス・リース取引の判定基準－現在価値基準の判定における留意事項－残価保証の取扱い	15	残価保証の取り決めがある場合において、当該残価保証額をリース料総額に含めるように要求。	a	(適用指針第9項)	
16	1	ファイナンス・リース取引の判定基準－現在価値基準の判定における留意事項－製造業者または卸売業者の場合	16	製造業者や卸売業者が自身で製作あるいは購入した物件を貸手としてリースする場合は、製作価額や購入価額によらず、リースの借手に対する現金販売価額にもとづき、ファイナンス・リース取引に該当するかどうかの判定を行うように	a	(適用指針第9項)	
16	1	ファイナンス・リース取引の判定基準－現在価値基準の判定における留意事項－現在価値の算定に用いる割引率	17	リースの貸手が現在価値の算定を行う際には、「貸手の計算利子率(いわゆるIRR)」を用いるように要求。また借手が現在価値の算定を行う際にも、可能であれば「貸手の計算利子率」を用いるが、それが不明な場合は借手の追加借入れに際して要求される利子率を用いるように要求。	a	(適用指針第9項)	
16	1	ファイナンス・リース取引の判定基準－現在価値基準の判定における留意事項－連結財務諸表における判定	18	連結財務諸表においては、必要に応じて、親会社のリース料総額と連結子会社のリース料総額を合算した金額にもとづき、ファイナンス・リース取引に該当するかどうかの判定を行うように要求。ただし重要性が乏しい場合は、連結上の判定結果を個別に反映させなくてもよい旨を併せて明示。	a	(適用指針第9項)	
16	1	ファイナンス・リース取引の判定基準－不動産に係るリース取引の取扱い	19	不動産のリース取引についても、これまで記してきた基準によってファイナンス・リース取引に該当するかどうかを判定することとなるが、土地については例外を除き、オペレーティング・リース取引に該当するものと推定するよう要求。	b	適用指針第10項(1)(2)、および(適用指針第9項)	
16	1	ファイナンス・リース取引の判定基準－不動産に係るリース取引の取扱い	20	土地と建物を一括したリース取引については、原則として、合理的な方法によって土地に係る部分と建物に係る部分を分割した後、それぞれについて現在価値基準による判定を行うように要求。	b	(適用指針第9項)	

図表4 適用指針が果たしている役割(基礎データ)

16	1	ファイナンス・リース取引に係る借手の会計処理－所有権移転外ファイナンス・リース取引に係る借手の会計処理	21	ファイナンス・リース取引については、通常の売買取引に係る方法に準じて会計処理(資産・負債の両建計上)を行う旨の本基準を確認。	b	本基準第9項	
16	1	ファイナンス・リース取引に係る借手の会計処理－所有権移転外ファイナンス・リース取引に係る借手の会計処理－リース資産およびリース債務	22	当初認識における資産・負債の計上額は、(1)貸手の購入価額等が明らかな場合は、リース料総額の割引現在価値と当該購入価額等のうちいずれか低い額とし、(2)購入価額等が明らかでない場合は(1)に掲げる現在価値と見積現金購入価額のうちいずれか低い額とするように要求。	a		「貸手の購入価額が明らかな場合は、リース資産およびリース負債の当初計上額を決定する際、その金額を優先的に参照すべし。」
16	1	ファイナンス・リース取引に係る借手の会計処理－所有権移転外ファイナンス・リース取引に係る借手の会計処理－支払リース料の処理	23	リース料総額は、原則として利息相当額部分と元本返済額部分とに分割し、前者は支払利息として、後者は債務の元本返済として処理するように要求。	a		「リース負債には、金銭債務と等質的な会計処理を適用すべし。」
16	1	ファイナンス・リース取引に係る借手の会計処理－所有権移転外ファイナンス・リース取引に係る借手の会計処理－利息相当額の各期への配分	24	利息相当額部分のリース期間中の各期への配分は利息法によるように要求。併せて利息法の定義を付与。	a	本基準第11項	
16	1	ファイナンス・リース取引に係る借手の会計処理－所有権移転外ファイナンス・リース取引に係る借手の会計処理－維持管理費用相当額の処理	25	現在価値基準の判定上、維持管理費用をリース料総額から控除する(＝原則的な方法による)場合は、リース料総額から当該維持管理費用の合理的見積額を控除した金額を第23項の手法による期間配分の対象とし、維持管理費用自体は期間費用として処理するように要求。	a	適用指針第23項	「現在価値基準による判定と、リース料の期間配分とで、維持管理費用の取扱いに関する平仄を合わせるべし。」
16	1	ファイナンス・リース取引に係る借手の会計処理－所有権移転外ファイナンス・リース取引に係る借手の会計処理－通常の保守等の役務提供相	26	リース料総額に通常の保守等の役務提供相当額が含まれている場合に、当該役務提供相当額を維持管理費用に準じて処理するように要求。	a		「保守等の役務提供相当額は、維持管理費用相額と類似した性質を有している。」
16	1	ファイナンス・リース取引に係る借手の会計処理－所有権移転外ファイナンス・リース取引に係る借手の会計処理－リース資産の償却	27	ファイナンス・リース取引に該当するかどうかの判定においてリース期間終了後の再リース期間を含めている場合は、再リース期間をリース資産の耐用年数に含めるように要求。またリース契約上に残価保証の取り決めがある場合は、当該残価保証額を残存価額とするように要求。	a	本基準第12項	「ファイナンス・リース取引に該当するかどうかの判定と、リース資産に関する耐用年数の決定局面とで、再リース料の取扱いに関する平仄を合わせるべし。」
16	1	ファイナンス・リース取引に係る借手の会計処理－所有権移転外ファイナンス・リース取引に係る借手の会計処理－リース資産の償却	28	所要権移転外ファイナンス・リース取引に該当するリース資産については、それぞれの実態に適った償却基準を選択することとし、自己所有の固定資産と同一の方法をとる必要はない旨を明示。	a	参考:適用指針第42項(所有権移転のケース)	「所有権移転外ファイナンス・リースの対象物件は、自己所有の固定資産と異質な側面も有しているため、償却基準について両方で平仄を合わせる必要はない。(償却基準の選択は、両者の異種性が強調される側面である。)」
16	1	ファイナンス・リース取引に係る借手の会計処理－所有権移転外ファイナンス・リース取引に係る借手の会計処理－リース期間終了時および再リースの処理	29	リース期間終了時は、通常、特別な会計処理を要しないが、残価保証の取り決めがある場合には、貸手に対する確定した不足額をリース資産売却損として処理するように要求。また再リース期間にみあう再リース料で、再リース期間を耐用年数に含めなかった場合に生じるものは原則として発生時の費用として処理するように要求。	b		
16	1	ファイナンス・リース取引に係る借手の会計処理－所有権移転外ファイナンス・リース取引に係る借手の会計処理－中途解約の処理	30	中途解約を行った場合は、リース資産の未償却残高をリース資産除却損などの損失に振替えるように要求。このほか、規定損害金の支払い義務が生じている場合には、リース債務未払残高を超えて支払った金額(現金で支払う規定損害金とリース債務未払残高との差額)を確定時の損失と	b		

図表4 適用指針が果たしている役割(基礎データ)

16	1	ファイナンス・リース取引に係る借手の会計処理－所有権移転外ファイナンス・リース取引に係る借手の会計処理－リース資産総額に重要性が乏しいと認められる場合の取	31	リース資産総額に重要性が乏しいと認められる場合について、(1)リース料総額から利息相当額の合理的な見積額を控除しない方法や(2)利息相当額の配分を定額法によって行う方法を容認。	c	適用指針第23項および第24項	
16	1	ファイナンス・リース取引に係る借手の会計処理－所有権移転外ファイナンス・リース取引に係る借手の会計処理－リース資産総額に重要性が乏しいと認められる場合の取	32	「リース資産総額に重要性が乏しいと認められる場合」を具体的に例示。未経過リース料の期末残高が「当該期末残高＋有形固定資産および無形固定資産の期末残高」に占める比率が10%に満たないかどうかで判断するように要求。	a	適用指針第31項	
16	1	ファイナンス・リース取引に係る借手の会計処理－所有権移転外ファイナンス・リース取引に係る借手の会計処理－リース資産総額に重要性が乏しいと認められる場合の取	33	連結財務諸表においては、連結財務諸表の数値を基礎として前項の判定の見直しを行う方法を容認。見直しを行うこととなった場合(個別財務諸表の結果を修正する場合)については、連結修正仕訳の形で修正を行うように要求。	a	適用指針第32項	
16	1	ファイナンス・リース取引に係る借手の会計処理－所有権移転外ファイナンス・リース取引に係る借手の会計処理－少額リース資産および短期のリース取引に関する簡便的な	34	個々のリース資産に重要性が乏しいと認められる場合には、オペレーティング・リース取引に準じた会計処理(賃貸借処理)を容認。	c		
16	1	ファイナンス・リース取引に係る借手の会計処理－所有権移転外ファイナンス・リース取引に係る借手の会計処理－少額リース資産および短期のリース取引に関する簡便的な取扱い	35	「個々のリース資産に重要性が乏しいと認められる場合」を具体的に例示。すなわち(1)リースの借手である企業が一定基準額以下の物件について購入時に費用処理している場合における、当該基準額以下のリース取引、(2)リース期間が1年以内のリース取引、および(3)事業内容との関係で重要性が乏しく、かつリース料総額が300万以下のリース取引などに簡便処理を容認。	a		
16	1	ファイナンス・リース取引に係る借手の会計処理－所有権移転ファイナンス・リース取引に係る借手の会計処理	36	ファイナンス・リース取引については、通常の売買取引に係る方法に準じて会計処理(資産・負債の両建計上)を行う旨の本基準を確認。	b	本基準第9項	
16	1	ファイナンス・リース取引に係る借手の会計処理－所有権移転ファイナンス・リース取引に係る借手の会計処理－リース資産およびリース債務	37	当初認識における資産・負債の計上額は、(1)貸手の購入価額等が明らかな場合は、その金額とし、(2)購入価額等が明らかでない場合はリース料総額の割引現在価値と見積現金購入価額のうちいずれか低い額とするように要求。	a	参考:適用指針第22項	「貸手の購入価額が明らかな場合は、リース資産およびリース負債の当初計上額を決定する際、その金額を優先的に参照すべし。」
16	1	ファイナンス・リース取引に係る借手の会計処理－所有権移転ファイナンス・リース取引に係る借手の会計処理－支払リース料の処理	38	リース料総額は、原則として利息相当額部分と元本返済額部分とに分割し、前者は支払利息として、後者は債務の元本返済として処理するように要求。	a	適用指針第23項	「リース負債には、金銭債務と等質的な会計処理を適用すべし。」
16	1	ファイナンス・リース取引に係る借手の会計処理－所有権移転ファイナンス・リース取引に係る借手の会計処理－利息相当額の各期への配分	39	利息相当額部分のリース期間中の各期への配分は利息法によるように要求。併せて利息法の定義を付与。	a	適用指針第24項	

図表4 適用指針が果たしている役割(基礎データ)

16	1	ファイナンス・リース取引に係る借手の会計処理－所有権移転ファイナンス・リース取引に係る借手の会計処理－維持管理費用相当額の処理	40	適用指針第14項にもとづき、現在価値基準の判定上、維持管理費用をリース料総額から控除する(＝原則的な方法による)場合は、リース料総額から当該維持管理費用の合理的見積額を控除した金額を第23項の手法による期間配分の対象とし、維持管理費用自体は期間費用として処理する	a	適用指針第25項	「現在価値基準による判定と、リース料の期間配分とで、維持管理費用の取扱いに関する平仄を合わせるべし。」
16	1	ファイナンス・リース取引に係る借手の会計処理－所有権移転ファイナンス・リース取引に係る借手の会計処理－通常の保守等の役務提供相当	41	リース料総額に通常の保守等の役務提供相当額が含まれている場合に、当該役務提供相当額を維持管理費用に準じて処理するように要求。	a	適用指針第26項	「保守等の役務提供相当額は、維持管理費用相額と類似した性質を有している。」
16	1	ファイナンス・リース取引に係る借手の会計処理－所有権移転ファイナンス・リース取引に係る借手の会計処理－リース資産の償却	42	リース資産の償却においては、自己所有の固定資産に適用するのと同じの方法によるように要求。また耐用年数の見積もりは経済的使用可能予測期間によるように要求。	b	本基準第12項	
16	1	ファイナンス・リース取引に係る借手の会計処理－所有権移転ファイナンス・リース取引に係る借手の会計処理－リース期間終了時等の処理	43	リース期間の中途、あるいは終了時に所有権が貸手から借手に移転する際にはリース資産を自己所有の資産に振替えるとともに、それ以降も減価償却を継続するように要求。	a	本基準第12項	「所有権が移転したかどうかは、会計処理に影響を与えない。」
16	1	ファイナンス・リース取引に係る借手の会計処理－所有権移転ファイナンス・リース取引に係る借手の会計処理－中途解約の処理	44	中途解約を行った場合は、リース資産の未償却残高をリース資産除却損などの損失に振替えるように要求。このほか、規定損害金の支払い義務が生じている場合には、リース債務未払残高を超えて支払った金額(現金で支払う規定損害金とリース債務未払残高との差額)を確定時の損失と	b	適用指針第30項	「本基準で直接的には言及されていない項目に求められる会計処理を、本基準を支えている考え方にてらして指示」も可
16	1	ファイナンス・リース取引に係る借手の会計処理－所有権移転ファイナンス・リース取引に係る借手の会計処理－少額リース資産および短期のリース取引に関する簡便的な	45	個々のリース資産に重要性が乏しいと認められる場合には、オペレーティング・リース取引に準じた会計処理(賃貸借処理)を容認。	c	参考:適用指針第34項	
16	1	ファイナンス・リース取引に係る借手の会計処理－所有権移転ファイナンス・リース取引に係る借手の会計処理－少額リース資産および短期のリース取引に関する簡便的な	46	「個々のリース資産に重要性が乏しいと認められる場合」を具体的に例示。すなわち(1)リースの借手である企業が一定基準額以下の物件については購入時に費用処理している場合における、当該基準額以下のリース取引、および(2)リース期間が1年以内のリース取引に簡便処理を容認。	a	参考:適用指針第35項	数値基準の導入/第35項と類似しているが、第35項(3)の規準は含まれず。
16	1	ファイナンス・リース取引に係る借手の会計処理－転リース取引	47	転リース取引を行っている借手は、損益計算書上、転リースに関して元のリースと転リースのそれぞれに関して別個の勘定科目(支払利息、売上高、売上原価等)を用いることなく、貸手として受け取るリース料総額と借手として支払うリース料総額の差額を手数料収入として各期に配分し、転リース差額等の名称で損益計算書に計上するように要求。併せて、リース債権またはリース投資資産とリース債務(貸借対照表上は独立掲記)について、利息相当額控除前の金額で	a/c		一連の取引をつうじて「差額」としての手数料の獲得が期待されている事実に向う会計処理を要求。
16	1	ファイナンス・リース取引に係る借手の会計処理－セール・アンド・リースバック取引	48	セール・アンド・リースバック取引におけるリース取引がファイナンス・リース取引に該当するかどうかは、本適用指針に記載されている(通常の)規準にてらして判断するように要求。ただし経済的耐用年数についてはリースバック時におけるリース物件の性能等を考慮して見積もるとともに、リース物件の見積現金購入価額は実際の売却価額によって算定す	a		「セール・アンド・リースバックに相当する取引かどうかは、原則として会計処理に影響を与えない。」

図表4 適用指針が果たしている役割(基礎データ)

	16	1	ファイナンス・リース取引に係る借手の会計処理—セール・アンド・リースバック取引	49	セール・アンド・リースバック取引におけるリース取引がファイナンス・リース取引に該当する場合、借手は物件の売却に伴う損益を長期前払費用(長期前受収益)として繰延べ、適宜減価償却費に加減算することで実現させるように要求。売却損失については発生時費用処理も容認。	a		「実質的な継続保有」という実態に合う会計処理の要求(および保守主義の適用)
	16	1	ファイナンス・リース取引に係る借手の会計処理—セール・アンド・リースバック取引	50	セール・アンド・リースバック取引におけるリース取引がファイナンス・リース取引に該当する場合、適用指針第49項に記載されている売却損益の処理を除き、通常のファイナンス・リース取引と同様に処理する旨を明示。またリースバックの対象となった物件に係る売却損益が軽リース取引をつうじて事実上実現したとみなしうる場合については、売却損益の	a		「セール・アンド・リースバックに相当する取引かどうかは、原則として会計処理に影響を与えない。」
	16	1	ファイナンス・リース取引に係る貸手の会計処理—所有権移転外ファイナンス・リース取引に係る貸手の会計処理—基本となる会計処理	51	貸手が行ったリース取引が所有権移転外ファイナンス・リース取引と判定された場合には、取引の実態に応じて、(1)リース取引開始日に売上高と売上原価を計上する方法、(2)リース料受取時に売上高と売上原価を計上する方法、および(3)売上高を計上せずに利息相当額を各期へ配分する方法のいずれかの方法を選択し、継続適用するように要求。(1)あるいは(2)の選択に際しては、(リースと類似した)割賦販売取引で採用されている方法との整合性を図るよう要	a	本基準第9項、第13項および第14項	
	16	1	ファイナンス・リース取引に係る貸手の会計処理—所有権移転外ファイナンス・リース取引に係る貸手の会計処理—借手または第三者による残価保証がある場合の処理	52	残価保証の取決めがある場合は、残価保証額を適用指針第51項でいうリース料総額(または受取リース料)に含めるように要求。	a		「残価保証額は、リース料と等質的である。」
	16	1	ファイナンス・リース取引に係る貸手の会計処理—所有権移転外ファイナンス・リース取引に係る貸手の会計処理—利息相当額の各期への配分	53	利息相当額部分のリース期間中の各期への配分は利息法によるように要求。そこで用いられる実効利率は貸手の計算利率である旨を併せて明示。	a	本基準第14項	
	16	1	ファイナンス・リース取引に係る貸手の会計処理—所有権移転外ファイナンス・リース取引に係る貸手の会計処理—維持管理費用相当額の処理	54	現在価値基準の判定上、維持管理費用をリース料総額から控除する(=原則的な方法による)場合、維持管理費用を適用指針第51項でいうリース料総額や受取リース料から区分して処理するように要求。その際、リース料回収額に含まれる維持管理費用相当額は、収益に計上するか、貸手の固定資産税や保険料等の控除額として処理するように要求。	a		「異質な項目は独立に取り扱うべし」「リースの貸し手にとって、リース料回収額に含まれる維持管理費用相当額は、収益に計上としての性質を有する場合のほか、借り手に代わって支払った固定資産税や保険料等の補償額としての性質を有している場合がある。」
	16	1	ファイナンス・リース取引に係る貸手の会計処理—所有権移転外ファイナンス・リース取引に係る貸手の会計処理—通常の保守等の役務提供相	55	リース料総額または受取リース料に通常の保守等の役務提供相当額が含まれている場合、当該役務提供相当額については維持管理費用相当額に準じて会計処理を行うように要求。リース料総額または受取リース料から区分した場合、役務提供相当額は収益として計上するよう要求。	a	参考:適用指針第54項	「保守等の役務提供相当額は、維持管理費用相額と類似した性質を有している。」
	16	1	ファイナンス・リース取引に係る貸手の会計処理—所有権移転外ファイナンス・リース取引に係る貸手の会計処理—貸手の製作価額または現金購入価額と借手に対する現金販売価額に差がある場合	56	製造業者や卸売業者が自身で製作あるいは購入した物件を貸手としてリースする場合、貸手における製作価額や購入価額と借手に対する現金販売価額との間に差がみられる場合は、当該差額をリース物件の販売益として取り扱うように要求。ただし重要性に乏しい場合は当該額を利息相当額に含めることも容認。	a/c	参考:適用指針第16項	「販売益相当額」は時の経過を待たなくても、ファイナンス・リース契約の締結によって確定し、実現している、という事実認識

図表4 適用指針が果たしている役割(基礎データ)

16	1	ファイナンス・リース取引に係る貸手の会計処理－所有権移転外ファイナンス・リース取引に係る貸手の会計処理－リース期間終了時および再リースの処理	57	借手から返却を受けたリース物件については、その見積残存価額によってリース投資資産勘定から貯蔵品または固定資産等に適切な勘定に振替えるように要求。それを事後に処分した場合は、処分価額と簿価との差額を処分損益として計上するように要求。また適用指針第9項(ファイナンス・リース取引に該当するかどうかをいわゆる現在価値基準と経済的耐用年数基準によって判定するように指示しているもの)において再リース期間を解約不能のリース期間に含めない場合、再リース料は発生時に収益として処理するように要求。併せて、リース投資資産の残高を振替えた固定資産について、再リース開始時期から減価償却を行うように要	a	「借手から返却を受けたリース物件は、貯蔵品あるいは固定資産等の性質を有している。」「再リース期間を解約不能とみなさなかった場合に受け取ることとなった再リース料は、期間配分せずに発生した年度の損益とすべし。」
16	1	ファイナンス・リース取引に係る貸手の会計処理－所有権移転外ファイナンス・リース取引に係る貸手の会計処理－中途解約の処理	58	借手の中途解約によって受け取った規定損害金は、第51項で(1)または(3)を選択した場合は「リース投資資産の残高」と規定損害金との差額を収益に計上し、第51項で(2)を選択した場合は規定損害金の全額を売上高に計上するとともに、中途解約時におけるリース投資資産の残高を売上原価として計上するように要求。	a	適用指針第51項 「中途解約時の会計処理は、当初採択した会計処理に応じて相違する。」
16	1	ファイナンス・リース取引に係る貸手の会計処理－所有権移転外ファイナンス・リース取引に係る貸手の会計処理－貸手としてのリース取引に重要性が乏しいと認められる場合において、利息相当額の定額法による配分を容認。	59	貸手としてのリース取引に重要性が乏しいと認められる場合において、利息相当額の定額法による配分を容認。	c	適用指針第53項
16	1	ファイナンス・リース取引に係る貸手の会計処理－所有権移転外ファイナンス・リース取引に係る貸手の会計処理－貸手としてのリース取引に重要性が乏しいと認められる場	60	「貸手としてのリース取引に重要性が乏しいと認められる場合」を具体的に例示。未経過リース料と見積残存価額との合計額の期末残高が、当該(合計額の)期末残高と営業債権の期末残高との合計額に占める割合が10%未満であるケースを指す旨を明示。	a	参考:適用指針第32項 数値基準の導入
16	1	ファイナンス・リース取引に係る貸手の会計処理－所有権移転ファイナンス・リース取引に係る貸手の会計処理－基本となる会計処理	61	貸手が行ったリース取引が所有権移転ファイナンス・リース取引と判定された場合には、取引の実態に応じて、(1)リース取引開始日に売上高と売上原価を計上する方法、(2)リース料受取時に売上高と売上原価を計上する方法、および(3)売上高を計上せずに利息相当額を各期へ配分する方法のいずれかの方法を選択し、継続適用するように要求。(1)あるいは(2)の選択に際しては、(リースと類似した)割賦販売取引で採用されている方法との整合性を図るように要求。	a	参考:適用指針第51項
16	1	ファイナンス・リース取引に係る貸手の会計処理－所有権移転ファイナンス・リース取引に係る貸手の会計処理－借手または第三者による残価保証がある場合の処理	62	残価保証の取決めがある場合は、残価保証額を適用指針第51項でいうリース料総額(または受取リース料)に含めるように要求。	a	参考:適用指針第52項 「残価保証額は、リース料と等質的である。」
16	1	ファイナンス・リース取引に係る貸手の会計処理－所有権移転ファイナンス・リース取引に係る貸手の会計処理－利息相当額の各期への配分	63	利息相当額部分のリース期間中の各期への配分は利息法によるように要求。そこで用いられる実効利率は貸手の計算利率である旨を併せて明示。	a	参考:適用指針第53項
16	1	ファイナンス・リース取引に係る貸手の会計処理－所有権移転ファイナンス・リース取引に係る貸手の会計処理－維持管理費用相当額の処理	64	現在価値基準の判定上、維持管理費用をリース料総額から控除する(=原則的な方法による)場合、維持管理費用を適用指針第51項でいうリース料総額や受取リース料から区分して処理するように要求。その際、リース料回収額に含まれる維持管理費用相当額は、収益に計上するか、貸手の固定資産税や保険料等の控除額として処理するように要求。	a	参考:適用指針第54項 「異質な項目は独立に取り扱うべし」「リースの貸し手にとって、リース料回収額に含まれる維持管理費用相当額は、収益に計上としての性質を有する場合のほか、借り手に代わって支払った固定資産税や保険料等の補償額としての性質を有している場合がある。」

図表4 適用指針が果たしている役割(基礎データ)

16	1	ファイナンス・リース取引に係る貸手の会計処理－所有権移転ファイナンス・リース取引に係る貸手の会計処理－通常の保守等の役務提供相当	65	リース料総額または受取リース料に通常の保守等の役務提供相当額が含まれている場合、当該役務提供相当額については維持管理費用相当額に準じて会計処理を行うように要求。リース料総額または受取リース料から区分した場合、役務提供相当額は収益として計上するよう要求。	a	参考:適用指針第55項	「保守等の役務提供相当額は、維持管理費用相額と類似した性質を有している。」
16	1	ファイナンス・リース取引に係る貸手の会計処理－所有権移転ファイナンス・リース取引に係る貸手の会計処理－貸手の製作価額または現金購入価額と借手に対する現金販売価額に差がある場合の	66	製造業者や卸売業者が自身で製作あるいは購入した物件を貸手としてリースする場合で、貸手における製作価額や購入価額と借手に対する現金販売価額との間に差がみられる場合は、当該差額をリース物件の販売益として取り扱うように要求。ただし重要性に乏しい場合は当該額を利息相当額に含めることも容認。	a/c	参考:適用指針第56項	「リース物件を安価で調達したことにもとづく成果は、金融収益とは異質である。」「異質な成果は区分掲記すべし。」
16	1	ファイナンス・リース取引に係る貸手の会計処理－所有権移転ファイナンス・リース取引に係る貸手の会計処理－再リースの処理	67	適用指針第9項(ファイナンス・リース取引に該当するかどうかをいわゆる現在価値基準と経済的耐用年数基準によって判定するように指示しているもの)において再リース期間を解約不能のリース期間に含めない場合、再リース料は発生時に収益として処理するように要求。	b	適用指針第9項/参考:適用指針第57項	
16	1	ファイナンス・リース取引に係る貸手の会計処理－所有権移転ファイナンス・リース取引に係る貸手の会計処理－中途解約の処理	68	借手の中途解約によって受け取った規定損害金は、第51項で(1)または(3)を選択した場合は「リース債権の残高」と規定損害金との差額を収益に計上し、第51項で(2)を選択した場合は規定損害金の全額を売上高に計上するとともに、中途解約時におけるリース債権の残高を売上原価として計上す	a	参考:適用指針第58項	「中途解約時の会計処理は、当初採択した会計処理に応じて相違する。」
16	1	ファイナンス・リース取引に係る貸手の会計処理－所有権移転ファイナンス・リース取引に係る貸手の会計処理－セール・アンド・リースバック取引	69	セール・アンド・リースバック取引におけるリース取引がファイナンス・リース取引に該当するかどうかは、本適用指針に記載されている(通常の)規準にてらして判断するように要求。ただし経済的耐用年数についてはリースバック時におけるリース物件の性能等を考慮して見積もるとともに、リース物件の(借手の)見積現金購入価額は(借手による)実際の売却価額によって算定するように要求。	a	参考:適用指針第48項	「セール・アンド・リースバックに相当する取引かどうかは、ファイナンス・リース取引に該当するかどうかの判断に影響を与えない。」
16	1	ファイナンス・リース取引に係る貸手の会計処理－所有権移転ファイナンス・リース取引に係る貸手の会計処理－セール・アンド・リースバック取	70	セール・アンド・リースバック取引におけるリース取引がファイナンス・リース取引に該当する場合、通常の所有権移転ファイナンス・リース取引と同様に処理する旨を明示。	a	参考:適用指針第50項	「セール・アンド・リースバックに相当する取引かどうかは、会計処理に影響を与えない。」
16	1	開示－ファイナンス・リース取引に係る注記	71	本基準第19項で定める注記(借手におけるリース資産の内容および減価償却の方法)を省略できるかどうかの判断は、適用指針第32項の規準によるものとし、また本基準第20項・第21項で定める注記(リース投資資産やリース料債権に関する貸手側の詳細な情報)を省略できるかどうかの判断は、適用指針第60項の規準によることを要求	a	本基準第19項から第21項までと、適用指針第32項および第60項	数値基準の導入
16	1	開示－ファイナンス・リース取引に係る注記	72	貸手が行ったリース取引がファイナンス・リース取引に該当する場合において、第51項に定められている方法のうちいずれを貸手が選択したのか、重要な会計方針として注記するように要求。	a	適用指針第51項	「重要な会計方針」は適切に注記すべし
16	1	開示－転リース取引に係る注記	73	リース債権またはリース投資資産とリース債務について、利息相当額控除前の金額で計上する方法を選択したケースについて、貸借対照表に含まれている当該リース債権またはリース投資資産とリース債務の金額を注記するように要求。	a	適用指針第47項	「投資家らが必要としている情報を誤解が生じないように明瞭に表示すべし」
16	1	開示－オペレーティング・リース取引に係る注記	74	本基準第22項にもとづき注記される「解約不能のもの」に係る未経過リース料について、解約不能のリース取引かどうかの判断を適用指針第5項(1)および第6項にもとづいて行うように要求。さらにリース期間の一部について契約が解除できないとされているリース取引についても、ここでいう「解約不能なもの」と同様の注記を行うように要求。	a	本基準第22項	「ある質的特性を有しているかどうかの具体的な判断規準は、特別な事情のない限り等質的であるべし」

図表4 適用指針が果たしている役割(基礎データ)

16	1	開示一オペレーティング・リース取引に係る注記	75	「オペレーティング・リース取引の重要性が乏しい場合」の具体的な判断規準を明示。そこでは、適用指針第35項と概ね類似した具体的な規準を明示。	a	本基準第22項 ／参考:適用指針第35項	数値基準の導入
16	1	適用時期等一適用初年度開始前の所有権移転ファイナンス・リース取引の取扱い(借手)	77	所有権移転外ファイナンス・リース取引に関する「例外的な処理」が許容されなくなったことに伴い、賃貸借に準じた処理から売買処理に準じた処理への変更が強いられる場合、原則として、リース取引開始日が新たな会計基準の適用初年度以前であるリース取引にも新基準が適用される旨を明示。会計基準の変更に伴って生じる累積的な影響額は、特別損益として処理するように要求。	a	参考:適用指針第80項	「新たな会計基準は、それ以前に開始済みの取引にも適用され、会計基準の変更が損益に与える累積的な影響は、変更年度の特別損益に反映される。」
16	1	適用時期等一適用初年度開始前の所有権移転ファイナンス・リース取引の取扱い(借手)	78	第77項にかかわらず、適用初年度開始前に開始された所有権移転外ファイナンス・リース取引については、前年度末における未経過リース料等を取得価額とし、期首に取得したのとしてリース資産を計上する方法を容認。この場合、利息相当額の配分についても簡便的な処理を容認。	c	参考:適用指針第81項	
16	1	適用時期等一適用初年度開始前の所有権移転ファイナンス・リース取引の取扱い(借手)	79	旧基準のもとで「例外処理」が許容されていた所有権移転外ファイナンス・リース取引については、旧基準が求めていると同様の情報の注記を条件として、引き続き、賃貸借取引に準じた会計処理を容認	c	参考:適用指針第82項	
16	1	適用時期等一適用初年度開始前の所有権移転ファイナンス・リース取引の取扱い(貸手)	80	所有権移転外ファイナンス・リース取引に関する「例外的な処理」が許容されなくなったことに伴い、賃貸借に準じた処理から売買処理に準じた処理への変更が強いられる場合、原則として、リース取引開始日が新たな会計基準の適用初年度以前であるリース取引にも新基準が適用される旨を明示。会計基準の変更に伴って生じる累積的な影響額は、特別損益として処理するように要求。	a	参考:適用指針第77項	「新たな会計基準は、それ以前に開始済みの取引にも適用され、会計基準の変更が損益に与える累積的な影響は、変更年度の特別損益に反映される。」
16	1	適用時期等一適用初年度開始前の所有権移転ファイナンス・リース取引の取扱い(貸手)	81	第80項にかかわらず、適用初年度開始前に開始された所有権移転外ファイナンス・リース取引については、前年度末における固定資産の適正な簿価にもとづきリース投資資産を計上する方法を容認。この場合、利息相当額の配分についても簡便的な処理を容認。	c	参考:適用指針第78項	
16	1	適用時期等一適用初年度開始前の所有権移転ファイナンス・リース取引の取扱い(貸手)	82	旧基準のもとで「例外処理」が許容されていた所有権移転外ファイナンス・リース取引については、旧基準が求めていると同様の情報の注記を条件として、引き続き、賃貸借取引に準じた会計処理を容認	c	参考:適用指針第79項	
16	1	適用時期等一適用初年度開始前の所有権移転ファイナンス・リース取引の取扱い(貸手)	83	リース取引を主たる事業としている企業については、適用指針第82項による簡便処理が容認されない旨を明示。またリース取引を主たる事業としている企業が第81項の簡便処理を選択した場合は、第80項が指示する「原則的な処理」を適用した場合との間に当期純損益にどれだけの差額が生じているのかを注記するように要求。	c	適用指針第80項から第82項まで	正確には「簡便処理を許容する範囲の限定」
16	1	適用時期等一適用初年度のリース取引の取扱い	86	平成19年に公表された「当初基準」を平成20年4月1日以降に開始する事業年度等から適用する場合において、それ以前に契約を締結したリース取引を「リース取引開始日が会計基準適用初年度開始前のリース取引」として取り扱うのを本適用指針では主たるリース取引・典型的なリース取引だけを対象としている旨を明示したうえで「典型的なリース取引」を例示。典型的な部分と典型的ではない部分を併せ持つリース取引の場合、典型的な部分のほうは本適用指針の範囲に含まれる旨を明示。	a		「新基準の公表後であっても、その適用開始日までの間は、旧基準にもとづく処理を許容すべし」
16	2	範囲	89	特殊なリース取引を例示するとともに、それが本適用指針の対象外であることを明示。	a/b	適用指針第3項	
16	2	範囲	90		b		

図表4 適用指針が果たしている役割(基礎データ)

	16	2	範囲	91	名称のいかんにかかわらず、本基準でいうリース取引の定義を満たす項目は本適用指針においてリース取引として取り扱われる旨を明示。	b		
	16	2	ファイナンス・リース取引の判定条件－ファイナンス・リース取引の条件	92	解約不能であることが契約上明示されていなくても、取引の内容にてらして事実上解約不能なケースも、本適用指針では「解約不能」とみなされる旨を明示。	a	適用指針第5項および第6項	
	16	2	ファイナンス・リース取引の判定条件－ファイナンス・リース取引の条件	93	「フルペイアウト」とはどのようなケースを指すのかを例示。	a	適用指針第5項	
	16	2	ファイナンス・リース取引の判定条件－具体的な判定基準－ファイナンス・リース取引の判定基準	94	現在価値基準による判定が原則であり、経済的耐用年数基準は簡便法である旨を明示。それゆえ経済的耐用年数基準ではファイナンス・リース取引に該当するかどうかを適切に判断できないケースでは、現在価値基準を用いるように	a	適用指針第9項および第13項	(現在価値基準のほうが原則である旨を適用指針の本文から推察するのは困難である。)
	16	2	ファイナンス・リース取引の判定条件－具体的な判定基準－現在価値基準適用上の留意点	95	「追加借入に適用されると合理的に見積られる利率」を具体的に例示。そこでいう利率は、リース期間と同一期間に適用されるものである旨を明示。また当該利率をリース契約全体について見積もることを容認。	a/b/c	適用指針第17項	
	16	2	ファイナンス・リース取引の判定条件－具体的な判定基準－経済的耐用年数基準適用上の留意点	96	不合理と認められる事情のない限り、税法耐用年数を用いて経済的耐用年数を見積もる方法を容認。	c	適用指針第12項	
	16	2	ファイナンス・リース取引の判定条件－具体的な判定基準－所有権移転ファイナンス・リース取引と所有権移転外ファイナンス・リース取引の分	97	適用指針第10項にいう「特別仕様のリース物件」を例示。	a	適用指針第10項	
	16	2	ファイナンス・リース取引の判定条件－不動産に係るリース取引の取扱い	98	土地を対象としたリース取引を、原則としてオペレーティング・リース取引に該当するものと推定する理由の説明。	d	適用指針第19項	
	16	2	ファイナンス・リース取引の判定条件－不動産に係るリース取引の取扱い	99	リース料総額を土地に係る部分と建物等に係る部分とに合理的に分割する方法を例示。	a	適用指針第20項	
	16	2	ファイナンス・リース取引の判定条件－不動産に係るリース取引の取扱い	100	土地の賃料を容易には判別できないケースでは、土地と建物等とを区別せずに「現在価値基準」による判定を行うことを借手に限って容認。ただし厳密な判定が求められるセール・アンド・リースバックのケースでは、土地と建物等とを区	c	適用指針第9項および第20項	
	16	2	ファイナンス・リース取引に係る借手の会計処理－借手における費用配分の基本的な	101	所有権移転ファイナンス・リース取引と所有権移転外ファイナンス・リース取引との違いを確認。	b	本基準第38項	
	16	2	ファイナンス・リース取引に係る借手の会計処理－借手における費用配分の基本的な考え方	102	所有権移転ファイナンス・リース取引と所有権移転外ファイナンス・リース取引との違いを反映し、減価償却方法や利息相当額の取扱いについて、両者の間で異なる配分方法が求められている旨を確認。	b		
	16	2	ファイナンス・リース取引に係る借手の会計処理－借手における費用配分の基本的な	103	ファイナンス・リース取引の大半が所有権移転外ファイナンス・リース取引であることから、所有権移転外ファイナンス・リース取引に関する規定を先に設けた旨を解説。	d		
	16	2	ファイナンス・リース取引に係る借手の会計処理－借手における費用配分の基本的な考え方	104	本適用指針は(リース取引に関するものであるから)割賦取引や延払条件付譲渡取引には適用されないが、本質において類似しているこれらの取引に本適用指針を適用するのは妨げられない旨を指摘。	b		
	16	2	ファイナンス・リース取引に係る借手の会計処理－リース資産およびリース負債の計上価額	105	両建計上するリース資産とリース負債の計上額を決定する際は、負債の側を重視する考え方と、資産の側を重視する考え方がともにもありうることから、旧基準を支えてきた考え方を尊重し、双方の考え方に適う価額を基礎とすることとし	d	適用指針第22項および第37項	

図表4 適用指針が果たしている役割(基礎データ)

16	2	ファイナンス・リース取引に係る借手の会計処理—支払リース料の処理、利息相当額の各期への配分	106	所有権移転ファイナンス・リース取引において、リース料総額とリース資産計上額との差額を利息相当額と取り扱っているのは、それを一種の金融取引とみなしうるためである旨と解説。	d	適用指針第39項	
16	2	ファイナンス・リース取引に係る借手の会計処理—支払リース料の処理、利息相当額の各期への配分	107	所有権移転外ファイナンス・リース取引については、リース料総額とリース資産計上額との差額を利息相当額と一義的に性格づけることは難しいが、金融取引としての側面も有しており、旧基準を支えてきた考え方を尊重する必要からも、利息法による期間配分(←利息の期間配分に適う手法)を	d	適用指針第24項	
16	2	ファイナンス・リース取引に係る借手の会計処理—支払リース料の処理、利息相当額の各期への配分	108	金額に重要性が乏しいと認められる場合については、簡便な方法が容認されていることを確認。	b	適用指針第31項	
16	2	ファイナンス・リース取引に係る借手の会計処理—維持管理費用相当額の処理	109	維持管理費用相当額は重要性が乏しく、また借手その部分を独立把握するのは困難であることから、簡便な処理が容認されている旨を解説。併せて、区分処理する場合についても、維持費用を機能別に細分化する必要はない旨を明	b/d	適用指針第25項および第40項	
16	2	ファイナンス・リース取引に係る借手の会計処理—維持管理費用相当額の処理	110	「維持管理費用相当額を区分する場合」とは、ファイナンス・リース取引の判定においてこれらをリース料総額から控除する場合を想定したものである旨を解説。	a		
16	2	ファイナンス・リース取引に係る借手の会計処理—通常の保守等の役務提供相当額の処理	111	本適用指針が想定している「典型的なリース取引」においては、一般に役務提供相当額は重要性が乏しいと考えられることから、これを(同様に重要性が乏しいと考えられる)維持管理費用相当額に準じて処理することとした旨を解説。	d	適用指針第26項および第41項	
16	2	ファイナンス・リース取引に係る借手の会計処理—リース資産の償却	112	所有権移転外ファイナンス・リース取引において、自己所有資産(一定率法を採用)と近似した償却方法を企業が選択したいと考えている場合に関して、みなし計算を容認。	c	適用指針第28項	
16	2	ファイナンス・リース取引に係る借手の会計処理—リース資産の償却	113	残価保証額を残存価額とみなしうるのは、残価がリース対象物件の(リース期間終了時点における)時価に近似している場合に限られるため、著しいかい離がみられる場合は残価の存在にかかわらず、時価を直接見積もるようにより要求。	a	適用指針第27項	
16	2	ファイナンス・リース取引に係る借手の会計処理—再リースの処理	114	再リース料について原則として発生時費用処理が求められているのは、日本の実務慣行において再リース期間は一般に1年以内で、金額も少額であるためと解説。	d	適用指針第29項	
16	2	ファイナンス・リース取引に係る借手の会計処理—リース資産総額に重要性が乏しいと認められる場合の取扱い	115	企業全体のリース資産総額に重要性が乏しいかどうかの判断規準として第32項が求めている方法(未経過リース料に着目する方法)が採用されているのは、煩雑な割引計算を避けるためと解説。また無形固定資産の残高が判断規準に含まれているのは、ソフトウェアのリース取引を念頭に置い	d	適用指針第32項	
16	2	ファイナンス・リース取引に係る借手の会計処理—リース資産総額に重要性が乏しいと認められる場合の取扱い	116	重要性が乏しい、と判定された企業に簡便な処理を容認しているのは、煩雑な計算を避けるためと解説。	d	適用指針第31項	
16	2	ファイナンス・リース取引に係る借手の会計処理—少額リース資産および短期のリース取引に関する簡便的な取	117	一定の金額以下のリース取引について、オペレーティング・リース取引に準じた方法を許容しているのは、日本の実務慣行(事務機器等の比較的少額な資産における利用が多いこと)を配慮したためと解説。	d	適用指針第34項および第35項	
16	2	ファイナンス・リース取引に係る借手の会計処理—少額リース資産および短期のリース取引に関する簡便的な取	118	オペレーティング・リース取引に準じた方法が許容されているその他の項目は、重要性が乏しいことからこれが認められている旨を解説。	d	適用指針第34項および第35項	
16	2	ファイナンス・リース取引に係る貸手の会計処理—貸手における収益配分の基本的な	119	借手と貸手との間で、会計処理の対称性は必ずしも保たれない旨を明示。	d		「リース取引に限らず、一般に、同一取引に係る売り手と買い手の会計処理は対称的といえず。」

図表4 適用指針が果たしている役割(基礎データ)

16	2	ファイナンス・リース取引に係る貸手の会計処理－貸手における収益配分の基本的な考え方	120	所有権移転ファイナンス・リース取引が借手にとってリース物件の購入に相当するように、貸手にとってはリース物件の売却に相当すること、また借手にとっての費用配分が割賦取引と同様であるように、貸手にとっての収益配分も割賦取引と同様であることを確認。また所有権移転外ファイナンス・リースは所有権移転ファイナンス・リースと異なり、通常の売買と異なる要素を有している点も借手と貸手とで共通	d	適用指針第101項	「多くの局面で、借手と貸手との会計処理は対称的となっている。」
16	2	ファイナンス・リース取引に係る貸手の会計処理－貸手における収益配分の基本的な考え方	121	本適用指針は(リース取引に関するものであるから)割賦取引や延払条件付譲渡取引には適用されないが、本質において類似しているこれらの取引に本適用指針を適用するのは妨げられない旨を指摘。	b	参考:適用指針第104項	
16	2	ファイナンス・リース取引に係る貸手の会計処理－基本となる会計処理	122	貸手に適用が求められている「通常の売買取引に係る方法に準じた3つの方法」のうち、(1)は製造業や卸売業等を営む企業が自社の製品や商品をリースの形態で販売する場合を想定したものであること、(2)は従来の割賦販売を念頭に置いた処理であること、(3)は金融取引としての性格が強いリース取引を念頭に置いたものであることなどを指摘。	d	適用指針第51項および第61項	
16	2	ファイナンス・リース取引に係る貸手の会計処理－基本となる会計処理	123	適用指針第51項や第61項に列挙されている3つの方法のうち、(1)と(2)はそれぞれ割賦販売に適用される会計処理を念頭においているものであるから、いずれを選択するのかの判断において、通常の割賦販売において採用されている方法との整合性を求めた旨を解説。	d	適用指針第51項および第61項	「実質が等しい取引には実質的に同一の会計処理を行うべし」
16	2	ファイナンス・リース取引に係る貸手の会計処理－基本となる会計処理	124	所有権移転ファイナンス・リース取引と所有権移転外ファイナンス・リース取引との質的違いを反映し、貸借対照表上の表示項目も異なっている旨を指摘。	d	本基準第40項	
16	2	ファイナンス・リース取引に係る貸手の会計処理－利息相当額の各期への配分	125	所有権移転ファイナンス・リース取引における利息相当額の配分を利息法によって行うのは、同リース取引をリース物件の販売と(利息を伴った)代金の分割返済とが複合した取引とみなしうるためである旨を解説。	d	適用指針第63項	
16	2	ファイナンス・リース取引に係る貸手の会計処理－利息相当額の各期への配分	126	所有権移転外ファイナンス・リース取引の多くもまた金融取引としての性質を帯びていることから、所有権移転ファイナンス・リース取引における収益配分との整合性を図る必要があるし、リース取引に必要な資金が借入によって賄われている場合は、収益側にも利息法を適用することによって、収益と費用とで配分方法の整合性が保たれることにもなるから、ここでもまた利息法の適用が求められている旨を解説。	d	適用指針第53項	
16	2	ファイナンス・リース取引に係る貸手の会計処理－利息相当額の各期への配分	127	ただし投資の性質上、リース資産の残高に対し毎期一定比率の収益を計上するのが実態に合わないリース取引も存在するし、重要性が乏しいと認められる取引に厳密な会計処理を適用する必要は認められないから、簡便的な処理が容認されている旨を解説。	d	適用指針第59項および第60項	
16	2	ファイナンス・リース取引に係る貸手の会計処理－貸手の製作価額または現金購入価額と借手に対する現金販売価額に差がある場合の処理	128	リース物件の販売益相当額と利息相当額との区分処理は煩雑と考えられることから、両者を区分しない簡便処理が許容された旨を解説。また販売益相当額について割賦基準による認識が行われている場合については、厳密な区分処理を行った場合と結果が大きく異なるないことを理由として、簡便処理が認められている旨を解説。	d	適用指針第56項	
16	2	ファイナンス・リース取引に係る貸手の会計処理－貸手としてのリース取引に重要性が乏しいと認められる場合の取扱	129	簡便な定額配分は、リース取引を主たる事業としていない企業を念頭に置いて設けたものである旨を解説。	d	適用指針第59項および第60項	

図表4 適用指針が果たしている役割(基礎データ)

	16	2	適用時期等－適用初年度開始前の所有権移転外ファイナンス・リース取引の取扱い	130	会計基準が変更されたことの影響を期首剰余金の修正として処理する方法も検討されたが、リース会計基準が最初に公表された時点では過年度遡及修正に関する会計基準が確定しておらず、リース会計基準で遡及処理に関する結論を先取りしてはならない、という観点から、遡及処理は採用簡便な処理が借手に限って認められ、貸手に認められていないのは、貸手において旧基準と新基準の違いは大きく、リース事業の占める比率が高い貸手企業においては、複数の会計処理が混在することにより大きな混乱が生じると予想されるためである旨を解説。	d	適用指針第78項、第79項、第81項および第82項	
	16	2	適用時期等－適用初年度開始前の所有権移転外ファイナンス・リース取引の取扱い	131	リース取引開始日が会計基準適用初年度開始前のリース取引について、新基準による処理へと変更する場合も、それ以前に行った資本連結をやり直す必要はない旨を明示。	d	適用指針第82項および第83項	
	16	2	適用時期等－適用初年度開始前の所有権移転外ファイナンス・リース取引の取扱い	132		a	適用指針第77項および第80項	
一定の特別目的会社に係る開示に関する適用指針(公表2007年3月29日、最終改正2011年3月25)	15	1	範囲	2	本適用指針は連結財務諸表を作成する際に適用するが、連結財務諸表を作成していない場合であっても、個別財務諸表において一定の特別目的会社に係る注記を行う場合は、この適用指針に依拠するように要求。	a		「一定の特別目的会社に係る注記の要否に関する判断は、連結財務諸表と個別財務諸表とで相違しない。」
	15	1	開示－連結財務諸表の注記事項	3	連結財務諸表に注記しなければならない「連結の範囲等」「企業の財政状態経営成績およびキャッシュ・フローの状況を判断するために重要なその他の事項」に、連結会計基準第7-2項によって子会社に該当しないと推定された特別目的会社(「開示対象特別目的会社」)に関する以下の事項を含めるように要求。すなわち(1)開示対象特別目的会社の概要および開示対象特別目的会社を利用した取引の概要、(2)開示対象特別目的会社との取引金額等の開示を要求。その際、類似の取引等を適宜集計し、概括的に記載するように要求。重要性に関する判断も、集計された単位ごとに行	a	連結会計基準第43項(1)、連結会計基準第43項(4)および連結会計基準第7-2項	「会計基準が直接開示を要求している事項でなくても、それに関連する事項で、投資家が有用と判断する可能性のあるものは積極的に開示すべし。」
	15	1	適用時期等－適用時期	4	平成19年3月における本適用指針の公表に際し、早期適用を容認。また新たに注記することとなる事項は、会計基準の変更に伴う会計方針の変更に該当しない旨を明示。	a		
	15	1	適用時期等－適用時期	4.3	「平成23年改正適用指針」について早期適用を容認。ただしその場合は、「平成23年改正適用指針」と同時に公表された、関連するいくつかの会計基準、適用指針および実務対応報告についても同時に早期適用するよう要求。	c		
	15	1	適用時期等－経過措置	5	技術的な困難(基礎データの入手やその確認、整理等に関するもの)に直面している場合は、その旨と理由の開示を条件として、適用時期の延期を容認。	c		
	15	2	範囲	8	個別財務諸表において一定の特別目的会社に係る注記を行う必要が生じることから、基本となる連結財務諸表に加え、個別財務諸表もこの適用指針の対象となることを明記し	d		
	15	2	開示	9	「開示対象特別目的会社」が関連会社と判定される場合であっても、「開示対象特別目的会社」の概要や取引金額に関する情報は変わらず有用と考えられることから、関連会社と判定された特別目的会社も開示対象とした旨を解説。また、本適用指針は「開示対象特別目的会社」に関する開示内容を規定しているが、本適用指針は「子会社に該当しないと推定された特別目的会社の範囲」には影響を及ぼさない旨を明示。さらに本適用指針が要求する事項を開示したからといって、これまで求められてきた他の事項の開示が免	b/d	適用指針第3項	

図表4 適用指針が果たしている役割(基礎データ)

	15	2	開示	10	開示対象特別目的会社に関する注記を重要性の観点から省略する場合においては、「連結の範囲等」に関する重要性の判断と同程度の重要性が要求される旨を解説。	a	連結会計基準注1、持分法会計基準第26項、および本適用指針第3項	
	15	2	開示	11	本適用指針は「開示対象特別目的会社」を消極的に、すなわち連結会計基準第7項(1)から(3)までのいずれかに該当する項目のうち、子会社に該当しないと推定されているもの、と定義されている。より積極的に範囲を決定すべし、という議論もみられたが、当面は消極的な定義によることとなった	d	適用指針第3項	
	15	2	開示	12	「開示対象特別目的会社」に関する概括的な情報の開示が求められているのは、「開示対象特別目的会社」の利用によって、企業集団の財政状態や経営成績が概ねどう変動するのかにに関する情報を投資家らが必要としていると考えられるためである旨を解説。	d	適用指針第3項	
四半期財務諸表に関する会計基準の適用指針(公表2007年3月14日、最終改正2012年6月29日)	14	1	四半期財務諸表の作成基準—会計処理—債権—一般債権の貸倒見積高の算定における簡便的な会計処理	3	四半期会計期間末において一般債権に対する貸倒見積高を算定する際、前年度決算等において算定した貸倒実績率等の合理的な基準を用いるのを容認。	c		
	14	1	四半期財務諸表の作成基準—会計処理—有価証券—有価証券の減損処理に係る四半期切放し法と四半期洗替え	4	四半期切放し法と四半期洗替え法をそれぞれ定義したうえで、両者の選択適用を容認。	a		「正規の決算と同様の方法によるべし」
	14	1	四半期財務諸表の作成基準—会計処理—有価証券—時価を把握することがきわめて困難と認められる株式の減損	5	時価を把握することがきわめて困難と認められる株式の減損処理に際し、財政状態が悪化したかどうかの判断を、四半期会計期間末までに入手しうる(相手先の)直近の財務諸表を使用するように要求。	a		「可能な限り最新の情報にもとづいて会計処理を行うべし」
	14	1	四半期財務諸表の作成基準—会計処理—棚卸資産—実地棚卸の省略	6	四半期会計期間末においては実地棚卸の省略を容認。	c		
	14	1	四半期財務諸表の作成基準—会計処理—棚卸資産—棚卸資産の簿価切下げに係る洗替え法と切放し法	7	年度決算において洗い替え法を適用している場合は、四半期会計月末においても洗い替え法を適用するように要求。年度決算において切り放し法を適用している場合は、四半期会計期間末において、洗い替え法と切り放し法の選択	a	適用指針第87項	「正規の決算と同様の方法によるべし」「関係諸制度との整合性も考慮すべし(←正規の決算で切放し法を採用している場合に、四半期会計期間末には洗い替え法の適用をも認められる理由に関連)」
	14	1	四半期財務諸表の作成基準—会計処理—棚卸資産—棚卸資産の簿価切下げにあたっての簡便的な会計処理	8	四半期会計期間末においては、正味売却価額を見積もる手続きを(すべての棚卸資産ではなく)収益力の低下が明らか棚卸資産に限定することを容認。滞留在庫等については、前年度から著しい状況の変化がないと認められる場合、前年度末の簿価で評価し続けることを容認。	c		
	14	1	四半期財務諸表の作成基準—会計処理—棚卸資産—原価差異の配賦方法における簡便的な会計処理	9	原価差異の棚卸資産と売上原価への配賦について、年度決算と比較して簡便的な方法によることを容認。	c		
	14	1	四半期財務諸表の作成基準—会計処理—経過勘定項目	11	合理的な算定方法による概算額での計上を容認。	c		
	14	1	四半期財務諸表の作成基準—会計処理—固定資産—減価償却費の算定における簡便的な会計処理:合理的な予算制度の利用	12	固定資産の年度中における変化(取得や売却等)を見込んだ合理的な予算を策定している場合には、当該予算にもとづく年間償却予定額を期間按分する方法によって、四半期会計期間や期首からの累計期間に関する減価償却費を計上するのを容認。	c		

図表4 適用指針が果たしている役割(基礎データ)

14	1	四半期財務諸表の作成基準 —会計処理—固定資産—減 価償却費の算定における簡 便的な会計処理:定率法を採 用している場合	13	定率法の採用時において、年度に係る定率法の償却費を 期間按分する方法によって、四半期会計期間や期首からの 累計期間に関する減価償却費を計上するのを容認。	c	
14	1	四半期財務諸表の作成基準 —会計処理—固定資産—減 損の兆候	14	四半期会計期間における減損の兆候の判定に際しては、資 産(グループ)の回収可能価額を著しく低下させる変化を生 じさせるような意思決定や、経営環境の著しい悪化に該当 する事象に留意するように要求。(←正規の決定で減損の 兆候を適切に把握している限り、四半期会計期間末におい ては、正規の決算において依拠していた前提が大きく覆さ れるような事態が生じていないかどうかだけ確認すればよ	c	適用指針第92 項
14	1	四半期財務諸表の作成基準 —会計処理—税金費用—年 度決算と同様の方法による税 金費用の計算における簡便 な取扱い	15	納付税額の算出等において容認されている「簡便的な方 法」を具体的に例示。	a	本基準第14項
14	1	四半期財務諸表の作成基準 —会計処理—税金費用—繰 延税金資産の回収可能性の 判断における簡便的な取扱 い—経営環境等に著しい変 化が生じていない場合にお ける繰延税金資産の回収可 能	16	経営環境等に著しい変化が生じていない場合における繰延 税金資産の回収可能性の判断において、前年度末におい て使用したタックス・プランニング等の援用を容認。	c	
14	1	四半期財務諸表の作成基準 —会計処理—税金費用—繰 延税金資産の回収可能性の 判断における簡便的な取扱 い—経営環境等に著しい変 化が生じた場合における繰 延税金資産の回収可能性の判	17	経営環境等に著しい変化が生じた場合における繰延税金 資産の回収可能性の判断において、前年度末において使 用したタックス・プランニング等を基礎として、四半期会計 期間中に生じた大幅な変動の影響を加味する方法の使用を 容認。	c	
14	1	四半期財務諸表の作成基準 —会計処理—税金費用—税 引前四半期純利益に年間見 積実効税率を乗じて計算する 四半期特有の会計処理—税 引前四半期純利益に年間見 積実効税率を乗じて計算する 方法による税金費用の計算	18	本基準第14項にもとづき、税引前四半期純利益に年間見積 実効税率を乗じて計算する方法により税金費用を計算する 場合、各四半期会計期間における税金費用は、期首からの 累計期間における税金費用(の総額)から、直近の四半期 会計期間までに計上済みとなっている金額を控除したもの とするように要求。	a	本基準第7-2 項および第14 項
14	1	四半期財務諸表の作成基準 —会計処理—税金費用—税 引前四半期純利益に年間見 積実効税率を乗じて計算する 四半期特有の会計処理—見 積実効税率の算定方法等	19	適用指針第18項を適用すると著しく合理性を欠く結果となる 場合は、会計制度委員会報告第11号の第9項から第12項ま でに準じて処理するように要求。併せて、見積実効税率の 算定において、一時差異に該当しない差異や税額控除等の 算定を重要な項目だけに限って行う方法を容認。	a	会計制度委員 会報告第11号 「中間財務諸 表等における 税効果会計に 関する実務指 針」
14	1	四半期財務諸表の作成基準 —会計処理—税金費用—重 要性が乏しい連結会社にお ける簡便的な会計処理	20	重要性が乏しい連結会社においては、四半期財務諸表に おける税金費用の計算にあたり、税引前四半期純利益に、 前年度の損益計算書等における「税効果会計適用後の法 人税等の負担率」を乗じて計算する方法を容認。	c	

図表4 適用指針が果たしている役割(基礎データ)

14	1	四半期財務諸表の作成基準 —会計処理—税金費用—四 半期連結財務諸表における 会計処理—四半期連結財務 諸表における法人税等の会	21	四半期連結財務諸表における税金費用を、連結会社の個 別財務諸表上の税金費用と連結手続上生ずる一時差異等 に係る法人税等調整額に分けて計算するように要求。	a	適用指針第15 項、第18項お よび第20項	「異質な項目は区分処理すべし。」
14	1	四半期財務諸表の作成基準 —会計処理—税金費用—四 半期連結財務諸表における 会計処理—四半期連結財務 諸表における未実現利益消 去に係る税効果	22	期首からの累計期間に生じた未実現利益を四半期連結の 手続上で消去する際、当該未実現利益額が、売却元の(期 首からの累計期間に係る見積課税所得額ではなく)「年間」 見積課 税所得額を上回っている場合、連結消去に係る一時差異 の金額において当該年間見積課税所得額を限度とするよう	a	適用指針第97 項	
14	1	四半期財務諸表の作成基準 —会計処理—税金費用—四 半期連結財務諸表における 会計処理—連結納税制度を 採用した場合における税引前 四半期純利益に年間見積実 効税率を乗じて計算する方 法の適用の可否	23	連結納税制度を採用した場合においても、税引前四半期純 利益に年間見積実効税率を乗じて計算する方法の適用を 許容。	c		
14	1	四半期財務諸表の作成基準 —会計処理—退職給付に係 る負債	24	期首に算定した年間の退職給付費用については、期間按 分した額を期首からの累計期間に計上するよう要求。	a	適用指針第98 項および「中 間財務諸表作 成基準」注解 (注2)ハ	「中間と四半期とで整合性を保つべし」
14	1	四半期財務諸表の作成基準 —会計処理—退職給付に係 る負債	25	数理計算上の差異を発生した年度に全額費用処理する会 計方針を採用している場合以外において、期首からの累計 期間の費用処理額は、数理計算上の差異の年間費用処理 額を期間按分することにより算定するように要求。	a	適用指針第99 項	「数理計算上の差異は、平均残存勤務期間以内の一定の 年数により規則的に処理すべし、と規定されている事実 に合う処理を行うべし」
14	1	四半期財務諸表の作成基準 —会計処理—退職給付に係 る負債	26	過去勤務費用について、発生時に全額費用処理する方 法を採用している場合以外において、期首からの累計期間 の費用処理額は、過去勤務費用の年間費用処理額を期間 按分することによ	a	適用指針第 100項	「過去勤務費用は、平均残存勤務期間以内の一定の年数 にわたり月割等により規則的に償却すべし、と規定されて いる事実にあう処理を行うべし」
14	1	四半期財務諸表の作成基準 —会計処理—四半期連結財 務諸表上の会計処理—連結 会社相互間の債権債務及び 取引の相殺消去における簡 便的な会計処理	28	連結会社相互間の債権と債務を相殺消去するにあたり、当 該債権の額と債務の額に差異が見られる場合において、当 該差異の調整を行わないで債権と債務を相殺消去する方 法を容認。	c	適用指針第 102項および 「中間連結財 務諸表作成基 準」注解(注2) イ	「中間と四半期とで整合性を保つべし」(中間よりもいっ その適時性が求められる四半期においては、少なくとも中間 と同等の簡便的な処理を容認すべし)
14	1	四半期財務諸表の作成基準 —会計処理—四半期連結財 務諸表上の会計処理—連結 会社相互間の債権債務及び 取引の相殺消去における簡 便的な会計処理	29	連結会社相互間の取引を相殺消去するにあたり、取引金額 に差異があり、かつ当該差異の重要性が乏しいときにおい て、(厳密な方法によらず)一定の合理的な方法に基づき相 殺消去することを容認。	c	適用指針第 102項および 「中間連結財 務諸表作成基 準」注解(注2) イ	「中間と四半期とで整合性を保つべし」(中間よりもいっ その適時性が求められる四半期においては、少なくとも中間 と同等の簡便的な処理を容認すべし)
14	1	四半期財務諸表の作成基準 —会計処理—四半期連結財 務諸表上の会計処理—未実 現損益の消去における簡便 的な会計処理	30	連結会社相互間の取引によって取得した棚卸資産に含ま れる四半期会計期間末における未実現損益の消去にあ つては、四半期会計期間末在庫高に占める当該棚卸資 産の金額および当該取引に係る損益率を合理的に見積 つて計算するなど、簡便な方法によることを容認。	c	適用指針第 103項および 「中間連結財 務諸表作成基 準」注解(注2) ロ	「中間と四半期とで整合性を保つべし」(中間よりもいっ その適時性が求められる四半期においては、少なくとも中間 と同等の簡便的な処理を容認すべし)
14	1	四半期財務諸表の作成基準 —開示—四半期財務諸表の 科目の開示—四半期財務諸 表の科目の集約記載の取扱	31	財務諸表における表示科目については、質的及び金額的な 重要性を考慮して主要な表示科目を決定した上で、原則と して独立掲記するように要求。その他の科目については集 約して記載することを容認。	c	適用指針第 104項	適時性の要請、および米国SEC規則での取扱いと整合性を 保つ必要性

図表4 適用指針が果たしている役割(基礎データ)

	14	1	四半期財務諸表の作成基準 －開示－四半期財務諸表の 科目の表示－四半期財務諸 表の科目の集約記載の取扱	32	四半期連結キャッシュ・フロー計算書または四半期個別 キャッシュ・フロー計算書の表示科目について、各表示区分 におけるキャッシュ・フローの主要な項目のみを記載する方 法を容認。	c	適用指針第 104項	適時性の要請、および米国SEC規則での取扱いと整合性を 保つ必要性
	14	1	四半期財務諸表の作成基準 －開示－注記事項－重要な 会計方針の変更	33	会計基準等の改正に伴う会計方針の変更が行われた場 合、本基準第19項(2)および第25項(1)で求められている変 更理由の記載に代え、会計基準等の名称を記載するように 要求。またそこでいう「影響額」が「新たな会計方針の遡及 適用により影響を受ける前年度の期首からの累計期間に係 る税金等調整前四半期純損益または税引前四半期純損 益、その他の重要な項目への影響額」を指している旨を明	a	本基準第19項 (2)および第25 項(1)	
	14	1	四半期財務諸表の作成基準 －開示－注記事項－会計上 の見積りの変更を行った場合 及び会計方針の変更を会計 上の見積りの変更と区分す ることが困難な場合の影響額の	34	本基準第19項(4)および(4-2)、ならびに第25項(3)および(3- 2)でいう影響額とは、会計上の見積りの変更を行った場合、 または会計方針の変更を会計上の見積りの変更と区分す ることが困難な場合に、変更により影響を受ける当年度の期 首からの累計期間に係る税金等調整前四半期純損益又は 税引前四半期純損益、その他の重要な項目への影響額を	a	本基準第19 項(4)、(4-2)な らびに第25 項(3)、(3-2)	
	14	1	四半期財務諸表の作成基準 －開示－注記事項－過去の 誤謬の修正再表示を行った 場合の影響額の取扱い	35	会計基準第19項(22) および第25項(21)の影響額とは、過去 の誤謬の修正再表示により影響を受ける前年度の期首から の累計期間に係る税金等調整前四半期純損益又は税引 前四半期純損益、その他の重要な項目への影響額を指し ている旨を明示。	a	本基準第19項 (22) および第 25項(21)	
	14	1	四半期財務諸表の作成基準 －開示－注記事項－四半期 特有の会計処理	37	本基準第19項(6)および第25項(5)にもとづき、四半期特有の 会計処理を採用している旨及びその内容を記載する場合は、 質的及び金額的な重要性を考慮するよう要求。	c	本基準第19項 (6)および第25 項(5)	
	14	1	四半期財務諸表の作成基準 －開示－注記事項－セグメント 情報等に関する事項	38	セグメント情報の開示にあたり、「セグメント情報等の開示に 関する会計基準の適用指針」第14項に定める方法を適用し ている場合には、本基準第19項(7)①および第25項(5-2)① の開示にあたっても同様の方法を適用するよう要求。	a	「セグメント情 報等の開示に 関する会計基 準の適用指 針」第14項/ 本基準第19項 (7)①および第 25項(5-2)①	「特別な事情がない限り、正規の決算と四半期決算とで整 合性を保つべし」参考：複数の事業セグメントを1つの事業セ グメントに集約または結合して報告セグメントとして開示する 場合には、会計基準の基本原則に基づき、同一の報告セグ メント内の複数の事業セグメント間の取引及び債権債務の 相殺消去や未実現利益の消去等を反映した金額により、報 告セグメントの各項目を開示することができる。(セグメント 適用指針第14項)
	14	1	四半期財務諸表の作成基準 －開示－注記事項－セグメント 情報等に関する事項	39	報告セグメントの売上高の記載に際し、外部顧客への売上 高と、セグメント間の内部売上高又は振替高とを区分せず に記載	c	本基準第19項 (7)①および第 25項(5-2)①	
	14	1	四半期財務諸表の作成基準 －開示－注記事項－セグメント 情報等に関する事項	40	報告セグメントの変更又は事業セグメントの利益(又は損 失)の測定方法に重要な変更があった場合に、変更を行っ た四半期会計期間以後において、記載することとされている 内容を具体的に例示。	a	本基準第19項 (7)④および第 25項(5-2)④	
	14	1	四半期財務諸表の作成基準 －開示－注記事項－セグメント 情報等に関する事項	41	各報告セグメントに属する主要な製品及びサービスの種類 について重要な異動がある場合には、その内容を記載する よう要求。	a		「重要な項目については、より詳細な情報を提供すべし」
	14	1	四半期財務諸表の作成基準 －開示－注記事項－セグメント 情報等に関する事項	42	本基準第19項(7)②および第25項(5-2)②に定められている 「報告セグメントの資産の金額に著しい変動があった場合」 に関する「著しい変動の有無」は、前年度末の金額と比較し て判断するよう要求。	a	本基準第19項 (7)②および第 25項(5-2)②	
	14	1	四半期財務諸表の作成基準 －開示－注記事項－セグメント 情報等に関する事項－セグ メント情報等に関する事項の 開示対象期間	50	セグメント情報等に関する事項の開示対象期間は、期首から の累計期間とする旨を明示。	b		「四半期損益計算書等の開示対象期間と平仄を合わせるべ し」

図表4 適用指針が果たしている役割(基礎データ)

14	1	四半期財務諸表の作成基準 －開示－注記事項－1株当たり 四半期純損益－1株当たり 四半期純損益及び潜在株式 調整後1株当たり四半期純利 益の算定上の基礎	51	1株当たり四半期純損益および潜在株式調整後1株当たり 四半期純利益の算定上の基礎に関する要開示事項を例示 (最低限の要求事項を例示)。	a		
14	1	四半期財務諸表の作成基準 －開示－注記事項－1株当たり 四半期純損益－会計方針 の変更又は誤謬の訂正が行 われた場合	51.2	会計方針の変更又は過去の誤謬の訂正により四半期財務 諸表等の遡及適用又は修正再表示が行われた場合は、開 示対象期間の1株当たり四半期純損益および潜在株式調整 後1株当たり四半期純利益を、遡及適用後又は修正再表示 後の金額により算定するよう要求。	a		「特別な事情がない限り、正規の決算と四半期決算とで整 合性を保つべし」
14	1	四半期財務諸表の作成基準 －開示－注記事項－1株当 たり四半期純損益－当年度の 期首から当四半期会計期間 の末日において株式併合又 は株式分割が行われた場合	52	当年度の期首から当四半期会計期間の末日において株式 併合または株式分割が行われた場合は、開示対象期間の 期首からの累計期間に係る1株当たり四半期純損益、およ び潜在株式調整後1株当たり四半期純利益を、前年度の期 首に当該株式併合または株式分割が行われたものと仮定し て算定するよう要求。併せて関連する注記も要求。	a		「特別な事情がない限り、正規の決算と四半期決算とで整 合性を保つべし」
14	1	四半期財務諸表の作成基準 －開示－注記事項－1株当 たり四半期純損益－四半期会 計期間後に株式併合又は株 式分割が行われた場合	53	四半期会計期間後に株式併合または株式分割が行われた 場合は、第52項に準じて取り扱うように要求。	a		「特別な事情がない限り、正規の決算と四半期決算とで整 合性を保つべし」
14	1	四半期財務諸表の作成基準 －開示－注記事項－1株当 たり四半期純損益－1株当たり 四半期純損益及び潜在株式 調整後1株当たり四半期純利 益の開示対象期間	54	1株当たり四半期純損益および潜在株式調整後1株当たり 四半期純利益の開示対象期間は、期首からの累計期間と する旨を明示。	b		「四半期損益計算書等の開示対象期間と平仄を合わせるべ し」
14	1	四半期財務諸表の作成基準 －開示－注記事項－配当に 関する事項	63	期首からの累計期間において行われた配当に関して、記載 すべき事項を具体的に例示。	a		
14	1	四半期財務諸表の作成基準 －開示－注記事項－株主資 本の金額の著しい変動	64	本基準第19項(13)および第25項(11)に定める「株主資本の 金額に著しい変動があった場合」にいう「著しい変動の有 無」は、前年度末の金額と比較して判断するように要求。併 せて、著しい変動があった場合に記載することとなる主な変	a	本基準第19項 (13)および第 25項(11)	
14	1	四半期財務諸表の作成基準 －開示－注記事項－重要な 保証債務その他の重要な偶	65	本基準第19項(16)および第25項(15)に定める「重要な保証 債務その他の重要な偶発債務」を記載する際、金額及びそ の内容(種類及び保証先など)を記載するように要求。	a	本基準第19項 (16)および第 25項(15)	
14	1	四半期財務諸表の作成基準 －開示－注記事項－重要な 企業結合に関する事項－取 得とされた重要な企業結合	66	「取得」に該当すると判断された重要な企業結合を行った四 半期会計期間において記載すべき注記事項を具体的に列 挙。なお、「取得」に該当する複数の企業結合が行われ、 個々の企業結合においては重要性が乏しいが、それらの企 業結合が全体として重要性を有する場合には、当該企業結 合全体に関して上記の事項を注記するように要求。	a	本基準第19 項(17)③およ び第25項(16) ③	
14	1	四半期財務諸表の作成基準 －開示－注記事項－重要な 企業結合に関する事項－逆 取得となる吸収合併の場合 で、結合後企業が四半期連 結財務諸表を作成しない企業	67	逆取得となる吸収合併の場合で、結合後企業が四半期連 結財務諸表を作成していないときは、パーチェス法を適用し たとした場合に四半期個別貸借対照表及び四半期個別損 益計算書に及ぼす損益への影響の概算額を注記するよう に要求。当該注記は、「影響の概算額」が重要性を失うまで 継続的に行うように要求。	a		「重要な項目については、より詳細な情報を提供すべし」

図表4 適用指針が果たしている役割(基礎データ)

14	1	四半期財務諸表の作成基準 －開示－注記事項－重要な 企業結合に関する事項－逆 取得となる吸収合併の場合 で、結合後企業が四半期連 結財務諸表を作成しない企業	68	前項(第67項)に記されている企業結合を行った四半期会計 期間後に四半期連結財務諸表を作成することとなった場合 には、逆取得に係る「影響の概算額」の重要性が失われた 場合を除き、当該逆取得を反映した四半期連結財務諸表を 作成するように要求。	a		「重要な項目については、より詳細な情報を提供すべし」
14	1	四半期財務諸表の作成基準 －開示－注記事項－重要な 企業結合に関する事項－重 要な共通支配下の取引等	70	四半期会計期間において重要な共通支配下の取引等がある 場合に注記すべき事項を具体的に例示。なお、共通支配 下の取引等が複数行われ、個々の取引等の重要性が乏し いが、共通支配下の取引等が総体として重要性を有する場 合には、当該企業結合全体について注記を行うように要	a	本基準第19 項(17)③およ び第25項(16) ③	
14	1	四半期財務諸表の作成基準 －開示－注記事項－重要な 企業結合に関する事項－子 会社が親会社を吸収合併し た場合で、当該子会社が四半 期連結財務諸表を作成しない	71	子会社が親会社を吸収合併した場合で、当該子会社が四半 期連結財務諸表を作成していないときには、親会社が当 該子会社を吸収合併したものとした場合と比較した当該子 会社の四半期個別貸借対照表および四半期個別損益計算 書に及ぼす損益への影響の概算額を注記するように要求。	a		「重要な項目(投資家らがより強く必要としている項目)につ いては、より詳細な情報を提供すべし」
14	1	四半期財務諸表の作成基準 －開示－注記事項－重要な 企業結合に関する事項－子 会社が親会社を吸収合併し た場合で、当該子会社が四半 期連結財務諸表を作成しない	72	前項(第71項)で求められている注記は、「影響の概算額」 が重要性を失うまで継続的に行うように要求。また前掲の企 業結合を行った四半期会計期間後、(新たに)四半期連結 財務諸表を作成することとなった場合には、「影響の概算 額」の重要性が失われたときを除き、当該企業結合を反映 した四半期連結財	a		「重要な項目については、より詳細な情報を提供すべし」
14	1	四半期財務諸表の作成基準 －開示－注記事項－重要な 企業結合に関する事項－共 同支配企業の形成が行われ た場合の共同支配投資企業 における注記	73	企業結合を行った四半期会計期間(共同支配企業を形成し た 四半期会計期間)において重要な取引がある場合には、共 同支配投資企業に対し、共通支配下の取引等に係る注記 事項(第70項)に準じた注記を行うように要求。	a	本基準第19項 (17)③および 第25項(16)③	
14	1	四半期財務諸表の作成基準 －開示－注記事項－重要な 企業結合に関する事項－共 同支配企業の形成が行われ た場合の共同支配投資企業 における注記	74	本基準第19項(17)③および第25項(16)③に定める「実施した 会計処理の概要」の記載にあたっては、共同支配企業の形 成と判定した理由を併せて注記するように要求。	a	本基準第19項 (17)③および 第25項(16)③	
14	1	四半期財務諸表の作成基準 －開示－注記事項－重要な 事業分離に関する事項－企 業結合に該当しない重要な 事業分離における分離元企業 の注記	75	分離元企業が、共通支配下の取引や共同支配企業の形成 に該当しない重要な事業分離を行った場合において記載が 求められる注記事項を具体的に例示。なお、複数の事業分 離が行われ、個々の事業分離においては重要性が乏しい が、それらの事業分離が全体として重要性を有する場 合には、当該事業分離全体に関して上記の事項を注記するよう	a	本基準第19項 (18)および第 25項(17)	
14	1	四半期財務諸表の作成基準 －開示－注記事項－重要な 事業分離に関する事項－企 業結合に該当しない重要な 事業分離における分離先企業	76	分割型の単独新設分割のように、企業結合に該当しない重 要な 事業分離を行った場合に、分離先企業は、第75項(1)に準じ てその概要を注記するように要求。	a		「事業分離という形式は満たしていても、それに類似した 取引については事業分離と類似した注記を行うべし」
14	1	四半期財務諸表の作成基準 －開示－注記事項－重要な 事業分離に関する事項－子 会社が重要な企業結合を 行った場合の親会社(結合当 事企業の株主)における注記	77	子会社が重要な企業結合を行った結果、当該結合当事企 業がもはや子会社に該当しなくなったとき、当該子会社を結 合当事企業とする株主(親会社)が注記すべき事項を具体 的に例示。なお、複数の企業結合が行われ、個々の企業結 合においては重要性が乏しいが、それらの企業結合が全体 として重要性を有する場合には、当該企業結合全体に関し て上記の事項を注記するように要求。	a		「事業分離という形式は満たしていても、それに類似した 取引については事業分離と類似した注記を行うべし」

図表4 適用指針が果たしている役割(基礎データ)

	14	1	四半期財務諸表の作成基準 －開示－注記事項－重要な 後発事象	78	四半期会計期間の末日から四半期財務諸表を作成する日 までの間に発生した重要な後発事象を注記するように要 求。その際、四半期会計期間の末日が四半期決算日と異な る子会社および関連会社については、当該子会社及び関 連会社の四半期会計期間の末日後に発生した事象を注記 の対象とするように要求。	a	本基準第19項 (19)および第 25項(18)	
	14	1	四半期財務諸表の作成基準 －開示－注記事項－重要な 後発事象	79	第78項が求めている事項の記載にあたっては、日本公認会 計士協会「監査・保証実務委員会報告第76号」後発事象に 関する「監査上の取扱い」で記載された後発事象の例示を参 考とする	a	本基準第19項 (19)および第 25項(18)	
	14	1	四半期財務諸表の作成基準 －開示－注記事項－財政状 態、経営成績及びキャッシュ・ フローの状況を適切に判断す るために重要なその他の事	80	本基準第19項(21)および第25項(20)にある「財政状態、経営 成績及びキャッシュ・フローの状況を適切に判断するために 重要なその他の事項」に定義を与えたいうえで具体的に例 示。	a	本基準第19項 (21)および第 25項(20)	
	14	2	四半期財務諸表の作成基準 －会計処理－債権－貸倒見 積高の算定における債権の	83	貸倒見積高の算定にあたっては、四半期会計期間末にお いても正規の会計期間末と同様、一般債権、貸倒懸念債権 および破産更生債権という3区分を前提とする旨を明示。	a		「特別な事情がない限り、正規の会計期間末と同様の区分 等を踏襲すべし」
	14	2	四半期財務諸表の作成基準 －会計処理－債権－一般債 権の貸倒見積高の算定	84	原則として実績主義によるが、開示の迅速性を重視する観 点から貸倒実績等に著しい変動がないと考えられる場合に は、前年度の決算(あるいは直近の四半期会計期間末)で 算定した貸倒実績率等の合理的な基準によるのを容認。	d	本基準第39項 および適用指 針第3項	
	14	2	四半期財務諸表の作成基準 －会計処理－有価証券－有 価証券の減損処理に係る四 半期切放し法と四半期洗替 え法	85	有価証券の減損処理は、年度末においては切放し法しか認 められていないが、四半期会計期間末においては、関連諸 制度との整合性も考慮し、継続適用を条件として、四半期切 放し法と四半期洗替え法のいずれかの方法を選択適用す ることができることとした旨を明示。	d	適用指針第4 項	
	14	2	四半期財務諸表の作成基準 －会計処理－有価証券－時 価を把握することが極めて困 難と認められる子会社株式及 び関連会社株式の減損処理	86	子会社および関連会社については、出資関係のない一般 企業とくらべたとき、事業計画等を入手することでより実態 に即した実質価額を算定することが、相対的に容易と考えら れることから、直近の貸借対照表には反映されていない四 半期会計期間末における資産等の時価評価に基づく評価 差額等を加味して算定した実質価額を、四半期会計期間ご とに算定することが(可能である)望ましい旨を指摘。	d	適用指針第5 項	
	14	2	四半期財務諸表の作成基準 －会計処理－棚卸資産－棚 卸資産の簿価切下げに係る 洗替え法と切放し法	87	四半期会計期間末においては、原則として、年度決算に選 択する方法と同様の方法を適用することになるが、年度決 算において切放し法を採用している場合に、洗替え法と切 放し法のいずれかを選択適用することができることとされて いるのは、関連諸制度との整合性も考慮した結果である旨	d	「棚卸資産の 評価に関する 会計基準」第 14項	
	14	2	四半期財務諸表の作成基準 －会計処理－棚卸資産－棚 卸資産の簿価切下げの判断 にあたっての簡便的な会計処 理	88	四半期財務諸表において正規の決算と同様の処理を求め ると、四半期財務諸表の迅速な作成が阻害されるおそれも あること から、四半期会計期間末においては、収益性が低下してい ることが明らかな棚卸資産のみ正味売却価額等を見積り、	d		
	14	2	四半期財務諸表の作成基準 －会計処理－棚卸資産－原 価差異の配賦方法における 簡便的な会計処理	89	本基準第12項が容認している原価差異の繰延処理を採用 しない場合、四半期会計期間末までに発生した原価差異を 「原価計算基準」に従って処理することになるが、それでは 迅速性が損なわれるおそれもあることから、年度決算にお ける原価差異の会計処理よりも簡便的な方法によることが できることとした旨を明示。	d	適用指針第9 項	

図表4 適用指針が果たしている役割(基礎データ)

14	2	四半期財務諸表の作成基準 —会計処理—固定資産—減 価償却費の算定における簡 便的な会計処理:合理的な予 算制度の利用	90	四半期会計期間において、四半期会計期間末ごとに、年度 に係る減価償却費を算定し期間按分すること(、「中間財務 諸 表作成基準」注解(注2)ロで容認されている簡便な決算手 続)は、適時性に係るより強い制約との関係で困難な場合も	d	適用指針第14 項
14	2	四半期財務諸表の作成基準 —会計処理—固定資産—減 価償却費の算定における簡 便的な会計処理:合理的な予 算制度の利用	91	合理的な予算制度の利用を認めた理由を、さらに(第90項 よりも)詳細に説明。	d	適用指針第14 項
14	2	四半期財務諸表の作成基準 —会計処理—固定資産—減 損の兆候	92	「固定資産の減損に係る会計基準の適用指針」第76項が、 「通常の企業活動において実務的に入手可能なタイミング において利用可能な企業内外の情報に基づき、減損の兆 候がある資産又は資産グループを識別することとなる」と定 めていることの趣旨に鑑み、必ずしも四半期会計期間ごとに 資産または資産グループに関連する営業損益、営業キャッ シュ・フローあるいはその市場価格を算定又は入手すること は要しない、と判断した旨を明示。	d	適用指針第14 項
14	2	四半期財務諸表の作成基準 —会計処理—税金費用—年 度決算と同様の方法による税 金費用の計算における簡便 的な取扱い	93	四半期財務諸表において、例外なく年度決算と同様の方法 を求めることは開示の適時性を害するおそれがあるため、 財務諸表利用者の判断を誤らせない限り、納付税額の算出 等において簡便な方法によることができることとした旨を 明示。	d	適用指針第15 項
14	2	四半期財務諸表の作成基準 —会計処理—税金費用—繰 延税金資産の回収可能性の 判断における簡便的な取扱 い	94	四半期会計期間ごとに収益力に基づく課税所得の十分性 やタックス・プランニング、あるいは将来加算一時差異の十 分性について改めて判断することを求めるのは実務上過度 な負担を強いる ことになるとも考えられることから、経営環境等に著しい変 化が生じておらず、かつ、一時差異等の発生状況について 前年度末から大幅な変動がないと認められる場合には、簡	d	適用指針第16 項および第17 項
14	2	四半期財務諸表の作成基準 —会計処理—税金費用—税 引前四半期純利益に年間見 積実効税率を乗じて計算する 四半期特有の会計処理—税 金費用の計算と繰延税金資 産の回収可能性の判断	95	繰延税金資産の回収可能性の判断は、原則として四半期 決算日時点で見直すことになるが、四半期決算において は、年度及び中間会計期間における決算手続以上に迅速 性が求められていることから、財務諸表利用者の投資判断 を誤らせない範囲に おいて、簡便な方法を容認した旨を明示。	d	適用指針第18 項
14	2	四半期財務諸表の作成基準 —会計処理—税金費用—重 要性が乏しい連結会社にお ける簡便的な会計処理	96	連結財務諸表における重要性が乏しい連結会社にまで年 度決算と同様の方法あるいは税引前四半期純利益に年間 見積実効税率を乗じて計算する方法を求めると、四半期決 算の迅速性が阻害されることも想定されることから、簡便な 方法を容認した旨を明示。	d	適用指針第20 項
14	2	四半期財務諸表の作成基準 —会計処理—税金費用—四 半期連結財務諸表における 会計処理—四半期連結財務 諸表における未実現利益消 去に係る税効果	97	期首から四半期会計期間末までの連結会社間取引により 生じた未実現利益を四半期の連結手続上で消去する場合 、当該未実現利益額に係る一時差異の金額の限度額に ついては、(a)売却元の期首からの累計期間に係る見積課 税所得額とする考え方と(b)年間見積課税所得額とする考え 方がある旨を指摘。そのうえで、同じ年度内で売却元の期 首からの累計期間に係る課税所得が四半期を経ることに 変動することに伴い、一時差異の限度額も変動し、法人税等 調整額等が変動する欠点を(a)が抱えていることから(b)を採	d	適用指針第22 項

図表4 適用指針が果たしている役割(基礎データ)

	14	2	四半期財務諸表の作成基準 —会計処理—退職給付に係る負債	98	「中間財務諸表作成基準」注解(注2)ハにおいて、「合理的な繰入見積額を期間按分する方法により計上することができる」とされていることに鑑み、四半期財務諸表においても期間按分を求めた旨を明示。	d	「中間財務諸表作成基準」注解(注2)ハおよび適用指針第24項	
	14	2	四半期財務諸表の作成基準 —会計処理—退職給付に係る負債	99	数理計算上の差異については、発生した年度に全額費用処理する方法を採用している場合以外では、当該差異は、平均残存勤務期間以内の一定の年数により規則的に処理することが適当であることから、期間按分を求めたこととした旨を明示。	d	適用指針第25項	
	14	2	四半期財務諸表の作成基準 —会計処理—退職給付に係る負債	100	過去勤務費用については、発生時一括費用処理の方針を採用している場合以外においては、発生時点から平均残存勤務期間以内の一定の年数にわたり月割等により規則的に償却することが適当と考えられることから、過去勤務費用の費用処理額については、年間費用処理額を期間按分することにより算定することとした旨を明示。	d	適用指針第26項	
	14	2	四半期財務諸表の作成基準 —四半期連結財務諸表上の会計処理—連結会社相互間の債権債務及び取引の相殺消去における簡便的な会計	102	四半期連結財務諸表の作成にあたっては、中間財務諸表よりも適時性に係るより強い制約があることから、中間財務諸表について容認されている簡便な処理を、四半期財務諸表にも認めた旨を明示。	d	「中間連結財務諸表作成基準」注解(注2)イおよび適用指針第29項	
	14	2	四半期財務諸表の作成基準 —四半期連結財務諸表上の会計処理—未実現損益の消去における簡便的な会計処理	103	四半期連結財務諸表の作成にあたっては、中間財務諸表よりも適時性に係るより強い制約があることから、中間財務諸表について容認されている簡便な処理を、四半期財務諸表にも認めるのに加え、一定の条件下でより簡便な方法も許容した旨を明示。	d	中間連結作成基準注解(注2)ロおよび適用指針第30項	
	14	2	四半期財務諸表の作成基準 —開示—四半期財務諸表の科目の表示—四半期財務諸表の科目の集約記載の取扱	104	四半期財務諸表における個々の表示科目については、開示の適時性の要請を踏まえ、さらに米国SEC規則での取扱いも参考にして、主要な科目については独立掲記を求め、一方で、その他の科目については集約できることとした旨を	d	適用指針第31項および第32項	
	14	2	四半期財務諸表の作成基準 —開示—重要な会計方針の変更	104.2	重要な会計方針を変更した場合に記載が求められる「その他の重要な項目への影響額」を具体的に例示。また遡及適用の原則的な取扱いが実務上不可能な場合で、前年度の期首以前の実行可能な最も古い日から将来にわたり新たな会計方針を適用しているケースでは、前年度の影響額の記載だけが求められ	a/d	適用指針第33項	
	14	2	四半期財務諸表の作成基準 —開示—セグメント情報等に関する事項—報告セグメントの変更又は事業セグメントの利益(又は損失)の測定方法に重要な変更があった場合の取扱い	106	四半期会計期間において、報告セグメントの変更又は事業セグメントの利益(または損失)の測定方法に重要な変更があった場合の取扱いについては、年度での取扱いに準じることとした旨を明示。また事業セグメントの量的な重要性の変化によって報告セグメントとして開示する事業セグメントの範囲を変更した場合の取扱いについては、当該変更が期首からの累計期間に係る報告セグメントの利益および売上高の情報に与えている影響額そのものの記載(←一般的な方法)に代えて、前年度の対応する期首からの累計期間に係る報告セグメントの利益および売上高の情報を変更後の事業セグメントの利益の測定方法により作成したものの記載(←煩雑な作成手続を必要とするが、より有用と考えられる	d	適用指針第40項および	
	14	2	四半期財務諸表の作成基準 —開示—1株当たり四半期純損益	107	各四半期会計期間の1株当たり四半期純損益の合計は、年度の期首からの累計期間の1株当たり四半期純損益に必ずしも合致しないことに留意する必要がある旨を指摘。	b		

図表4 適用指針が果たしている役割(基礎データ)

	14	2	四半期財務諸表の作成基準 －開示－1株当たり四半期純損益	109	潜在株式調整後1株当たり四半期純利益の算定上の基礎に関連する事項として、最大発行株式数の開示が必要ではないかという見解もみられたが、これは四半期固有の事項といえず、また非財務情報に関わることであることから、四半期財務諸表で	d	
	14	2	四半期財務諸表の作成基準 －開示－重要な後発事象	110	四半期財務諸表において、開示後発事象と修正後発事象のそれぞれに該当する事象を例示するとともに、四半期財務諸表において求められる対応を説明。	a	本基準第19項(19)、第25項(18)および「後発事象に関する監査上の取扱い」(日本公認会計士協会監査・保証実務委員会報告第76号)
	14	2	四半期財務諸表の作成基準 －開示－重要な後発事象	111	四半期財務諸表を作成する日までの間に発生した重要な開示後発事象は、事実上、レビュー報告書提出日までに生じた後発事象となる旨を指摘。またレビュー報告書の提出日と四半期報告書の公表日の間に差がある場合、その間に生じた後発事象については非財務情報として開示することが考えられる旨も指摘。	a	本基準第19項(19)および第25項(18)
	14	2	四半期財務諸表の作成基準 －開示－財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況を適切に判断するために重要なその他の事項	112	適用指針第80項(3)①の注記に際し、(a)前年度末における時価と貸借対照表計上額との差額と、(b)当該四半期会計期間末における時価と四半期貸借対照表計上額との差額の双方の重要性を加味するように要求。	a	適用指針第80項(3)①
	14	2	四半期財務諸表の作成基準 －開示－財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況を適切に判断するために重要なその他の事項	113	適用指針第80項(3)でいう「総資産の大部分を金融資産が占め、かつ総負債の大部分を金融負債及び保険契約から生じる負債が占める企業集団または企業」とは、銀行、保険会社、証券会社およびノンバンク等が想定される旨を指摘。	a	適用指針第80項(3)
	14	2	四半期財務諸表の作成基準 －開示－財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況を適切に判断するために重要なその他の事項	114	平成23年改正適用指針において、日本公認会計士協会 監査委員会報告第77号「追加情報の注記について」で記載されている事項を四半期財務諸表に準用しないこととなったのは、財務諸表作成者の負担を考慮したためである旨を指摘。	d	日本公認会計士協会 監査委員会報告第77号「追加情報の注記について」
	14	2	四半期財務諸表の作成基準 －開示－財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況を適切に判断するために重要なその他の事項	115	平成23年改正適用指針で、企業集団または企業の財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況を適切に判断するために重要なその他の事項の例として、第80項で掲げられている項目を見直した結果、関連するいくつかの会計基準・適用指針についても見直しを図られた旨を指摘。	d	
関連当事者の開示に関する会計基準の適用指針(2006年10月17)	13	1	関連当事者の範囲－主要株主の定義	3	信託業を営む者が信託財産として株式を保有している場合をはじめ、保有形態にてらして「主要な株主」に該当しない者を例示。	a	本基準第5項(6)
	13	1	関連当事者の範囲－役員 の定義	4	「役員に準じる者」を具体的に例示。	a	本基準第5項(7)および適用指針大23項
	13	1	開示対象となる関連当事者との取引の範囲－開示対象外の取引	5	関連当事者である役員と会社とが、本基準第9項(2)に記載されている形態以外の取引を行う場合であっても、それを従業員としての立場で行っていることが明らかな場合は、開示対象外とする旨を明示。	a	本基準第9項(2)、ならびに本基準第5項(1)および(3)(7)

図表4 適用指針が果たしている役割(基礎データ)

	13	1	開示対象となる関連当事者との取引の範囲－関連当事者との取引の開示対象期間	6	連結会計年度等の中で関連当事者に該当することとなった場合や、該当しなくなった場合は、関連当事者であった期間中の取引だけが開示対象となる旨を明示。	b	
	13	1	関連当事者との取引に関する開示－関連当事者の概要	7	関連当事者の概要として記載すべき事項を具体的に例示。	a	本基準第10項(1)
	13	1	関連当事者との取引に関する開示－貸倒懸念債権及び破産更生債権等	8	関連当事者に対する債権が貸倒懸念債権や破産更生債権等に該当する場合に開示すべき事項を具体的に例示。併せて、当該事項の開示に際して簡便な対応を容認するとともに、規定の解釈に際して留意すべき事項を列挙。	a	本基準第10項(8)
	13	1	関連当事者との取引に関する開示－資金貸借取引、債務保証等及び担保提供又は	9	資金貸借取引、債務保証および担保提供または受入れについて記載すべき内容を具体的に例示。	a	本基準第10項(4)および(6)
	13	1	関連当事者の存在に関する開示－関連当事者の存在	10	親会社情報として、親会社の名称およびせ上場または非上場の区分に関する記載を要求。	a	本基準第11項(1)
	13	1	関連当事者の存在に関する開示－関連当事者の存在	11	重要な関連会社の要約財務情報として、持分法投資損益の算定に用いた財務情報をもとに、B/SおよびP/Lに関する主要な項目の開示を要求。併せてその内容を具体的に例示。	a	本基準第11項(2)
	13	1	重要性の判断基準－関連当事者の重要性の判断に係るグループ区分	13	関連当事者を(1)親会社および法人主要株主等、(2)関連会社等、(3)兄弟会社等、(4)役員および個人主要株主等の4グループに分類するように要求。併せて、重要性の判断はグループ毎に異なる規準にて行うように要求。	a	本基準第6項
	13	1	重要性の判断基準－関連当事者の重要性の判断に係るグループ区分	14	重要性の判断基準を、法人グループ(適用指針第13項において(1)から(3)までに分類される者)と個人グループ(適用指針第13項において(4)に分類される者)とに2分するように要求。併せて、重要性の判断は取引毎に行うこととし、ある取引の結果として増減する複数の科目については、すべてを開示対象とするのか、逆にいずれも開示しないのか、とどちらかの対応が求められる旨も指摘。	a	本基準第6項
	13	1	重要性の判断基準－関連当事者が法人の場合	15	「法人グループ」について、重要性が認められる場合に開示すべき事項を(重要性の判断に関わる具体的な数値基準とともに)例示。	a	適用指針第13項
	13	1	重要性の判断基準－関連当事者が個人の場合	16	「個人グループ」について、重要性が認められる場合に開示すべき事項を(重要性の判断に関わる具体的な数値基準とともに)例示。	a	適用指針第13項
	13	1	重要性の判断基準－資金貸借取引、債務保証等及び担保提供又は受入れ	17	資金貸借取引、債務保証等および担保提供または受入れに係る重要性の判断規準を明示。	a	適用指針第6項
	13	1	重要性の判断基準－外注先等への有償支給取引の取扱い	18	関連当事者との取引を開示するかどうかに関わる重要性の判断は、有償支給取引に係る一連の取引が連結財務諸表上で相殺消去されている場合には、消去後の取引金額にもとづいて行うように要求。	a	「有償支給取引に係る一連の取引が連結財務諸表上で相殺消去されている場合には、消去後の取引金額のほうに、関連当事者との取引を開示するかどうかに関わる重要性をより端的に反映している。」
	13	1	重要性の判断基準－重要な関連会社	19	「重要な関連会社」に該当するかどうかに関する具体的な判断規準(数値規準)を明示。	a	適用指針第11項(重要な関連会社かどうかの判断に関連する規定)
	13	1	重要性の判断基準－開示の継続性	20	重要性の判断に関する数値基準を満たさない事態が生じたとしても、それが一時的に過ぎないと見込まれる場合は開示の継続性が保たれるような配慮を行うように要求。	a	「開示の継続性を尊重すべし」
	13	2	関連当事者の範囲－退任した役員の取扱い	23	創業者の中に、役員を退任した後も実質的に会社に強い影響力を及ぼし続けている者が存在している事実を、関連当事者の範囲の決定にあたり考慮した旨を指摘。	d	適用指針第4項

図表4 適用指針が果たしている役割(基礎データ)

	13	2	開示すべき範囲－開示対象外の取引	24	役員報酬はコーポレート・ガバナンスに関する非財務情報として開示が規定されていることから、関連当事者に関する開示においては対象外とした旨を指摘。その際、金銭以外の経済的利益供与であっても会社法等において役員報酬とみなされるものは開示対象外だが、役員報酬とみなされないものは関連当事者としての開示対象となる旨を指摘。	a/d	適用指針第5項	
	13	2	関連当事者との取引に関する開示－関連当事者の概要における開示項目の簡素化	25	関連当事者に関連した開示内容を現行の取扱いより簡素化すべし、という議論がみられた旨を指摘。	d	適用指針第7項	
	13	2	関連当事者との取引に関する開示－関連当事者の概要における開示項目の簡素化	26	他方で、現行の取扱いを支持する議論もみられたことから、最終的には現行と同様の内容の開示を求めることとした旨を解説。	d	適用指針第7項	
	13	2	関連当事者の存在に関する開示－関連当事者の存在	27	重要な関連会社に対し、貸借対照表や損益計算書において開示を求める要約財務情報の内容は、国際的な会計基準の内容などにてらして決定した旨を紹介。また日本基準以外で作成された財務情報が含まれている場合、どの会計基準に準拠して作成された財務情報なのかを開示する必要が唱えられたが、最終的には採択されなかった旨も紹介。	d	適用指針第11項	
	13	2	重要性の判断基準－重要性の判断基準の必要性	28	重要性の判断を数値基準によって一律に行うことについては、賛否が分かれた旨を指摘。	d	適用指針第13項から第18項まで、および第20項	
	13	2	重要性の判断基準－関連当事者が法人の場合	29	営業利益まで、経常利益まで、および当期純利益までのそれぞれについて、重要性に関して異なる判断基準を設けることの賛否は分かれた旨を指摘。	d	適用指針第15項	
	13	2	重要性の判断基準－関連当事者が法人の場合	30	資金貸借取引等に関する重要性の判断を、取引の発生総額ではなく平均残高にてらして行うことも許容したのは、取引が反復されており、発生総額の把握が困難な場合も多いためである旨を指摘。	d	適用指針第15項	
	13	2	重要性の判断基準－関連当事者が個人の場合	31	「監査委員会報告第62号」(関連当事者の開示に関する本基準・適用指針が公表されるまでの「現行の取り扱い」を定めたもの)と同様、100万円超の取引を開示対象とすべし、という議論があったことを紹介。	d	適用指針第16項	
	13	2	重要性の判断基準－関連当事者が個人の場合	32	適用指針第31項と異なり、数値基準を緩めるべし、という議論も存在し、そこでは米国の先事例が引き合いに出された旨を紹介。	d	適用指針第16項	
	13	2	重要性の判断基準－関連当事者が個人の場合	33	財務諸表作成会社の役員が、関連当事者に該当する関係会社等の代表者を兼務している場合、「監査委員会報告第62号」では(関係会社間における通常の商取引に該当する、という観点から)法人との取引という観点から開示の要否が判断されてきたが、関係会社等以外の会社の代表者を兼務している場合についても同様の議論が成り立つことから、本適用指針では関係会社に該当するかどうかにかかわらず、法人との取引という観点から重要性の判断を行うこと	d	適用指針第16項	
	13	2	重要性の判断基準－重要な関連会社	34	重要な関連会社かどうかの判断規準を決定する際、(1)数値基準の要否、(2)共同支配企業について一般の関連会社と異なる判断基準を適用することの要否、が議論された旨を	d	適用指針第19項	
ストック・オプション等に関する会計基準の適用指針(公表2005年12月27日、最終改正2006年5月31)	11	1	用語の定義－株式オプション価格算定モデル	2	「離散時間型モデル」および「連続時間型モデル」に定義を付与。	a	本基準第51項	

図表4 適用指針が果たしている役割(基礎データ)

	11	1	用語の定義—株式がグリーン・シート市場で取引されている企業	3	いわゆるグリーン・シート市場において取引されている企業の株式は、組織された店頭市場に登録されている企業には該当しないことから、本基準第2項(14)にいう「公開企業」にもあたらない旨を明示。	a	本基準第2項(14)	
	11	1	用語の定義—株式分割、株式併合、第三者割当増資に伴う調整	4	株式分割、株式併合、又は株式の第三者割当増資が行われた場合に、付与されたストック・オプションの実質的内容を維持するための調整として行われた行使価格やストック・オプション数の変更は、本基準第2項(15)にいう、ストック・オプションに係る「条件変更」に該当しない旨を明示。	a	本基準第2項(15)	
	11	1	ストック・オプションに関する会計処理—権利確定日以前の会計処理—ストック・オプションの公正な評価単価の算定方法—ストック・オプションの公正な評価単価の算定技法が満たすべき要件	5	ストック・オプションの公正な評価単価の算定に用いる算定技法が満たすべき要件を列挙。	a	本基準第5項および第6項	
	11	1	ストック・オプションに関する会計処理—権利確定日以前の会計処理—ストック・オプションの公正な評価単価の算定方法—株式オプションに共通する特性の算定技法への	6	株式オプションに共通する特性を、ストック・オプションの公正な評価単価の算定に用いる技法に反映するために、最低限考慮すべき基礎数値を列挙。	a	本基準第5項および第6項	
	11	1	ストック・オプションに関する会計処理—権利確定日以前の会計処理—ストック・オプションの公正な評価単価の算定方法—ストック・オプションに共通する特性の算定技法	7	譲渡が禁止(または制限)されているという、ストック・オプションに共通の特性を、公正な評価単価の算定技法に反映するための方法を具体的に指示。	a	本基準第5項および第6項	
	11	1	ストック・オプションに関する会計処理—権利確定日以前の会計処理—ストック・オプションの公正な評価単価の算定方法—算定技法の変更	8	算定技法は原則として継続適用するものとし、その変更が認められるケースを限定的に列挙。	a	本基準第5項および第6項	
	11	1	ストック・オプションに関する会計処理—権利確定日以前の会計処理—ストック・オプションの公正な評価単価の算定方法—基礎数値の見積り	9	算定技法で用いる基礎数値の見積りにあたっては、原則として、当該企業に係る客観的な過去の情報を基礎とし、必要に応じて個別のケース毎の合理的な調整を行うように要求。	a	本基準第5項および第6項	
	11	1	ストック・オプションに関する会計処理—権利確定日以前の会計処理—ストック・オプションの公正な評価単価の算定方法—株価変動性	10	株価の変動性を見積る際には、原則として、過去の株価実績に基づく予測を基礎とするように指示。併せて、考慮すべき要因を具体的に列挙。	a	適用指針第7項	
	11	1	ストック・オプションに関する会計処理—権利確定日以前の会計処理—ストック・オプションの公正な評価単価の算定方法—株価変動性	11	株価の変動性を算定する際、いわゆるインプライド・ボラティリティに依拠しうるのは、その値が十分に信頼しうる場合に限られる旨を明示するとともに、どのような要件が満たされればそれを信頼しうるのかを明示。	a	適用指針第6項	

図表4 適用指針が果たしている役割(基礎データ)

11	1	ストック・オプションに関する会計処理－権利確定日以前の会計処理－ストック・オプションの公正な評価単価の算定方法－公開後の日が浅い企業における株価変動性の算定上の留意点	12	公開後の日が浅い企業における株価変動性の見積りに関して留意すべき事項を具体的に列挙。	a		「みだりに簡便処理を認めるべきでなく、可能な限り原則的処理、あるいはそれに類似した処理を要求すべし」
11	1	ストック・オプションに関する会計処理－権利確定日以前の会計処理－ストック・オプションの公正な評価単価の算定方法－ストック・オプションの予想残存期間	13	ストック・オプションの予想残存期間の見積りに際して考慮すべき事項を具体的に列挙。	a	適用指針第7項	
11	1	ストック・オプションに関する会計処理－権利確定日以前の会計処理－ストック・オプションの公正な評価単価の算定方法－ストック・オプションの予想残存期間	14	第13項にもとづきストック・オプションの予想残存期間を合理的に見積ることができない場合には、ストック・オプションの予想残存期間を、算定時点から権利行使期間の中間点までの期間と推定するように指示。	a	適用指針第7項	
11	1	ストック・オプションに関する会計処理－権利確定日以前の会計処理－ストック・オプションの公正な評価単価の算定方法－無リスクの利子率	15	無リスクの利子率を具体的に例示。	a	適用指針第6項	
11	1	ストック・オプションに関する会計処理－権利確定日以前の会計処理－ストック・オプションの公正な評価単価の算定方法－予想残存期間等における配当額	16	オプションの満期までの期間に予想される配当額の見積りは、原則として、過去の実績に基づいて行うように要求。	a	適用指針第6項および第7項	
11	1	ストック・オプションに関する会計処理－権利確定日以前の会計処理－ストック・オプションと業務執行や労働サービスとの対応関係の認定	17	権利確定日の判定方法を具体的に指示。	a	本基準第2項(9)および第5項	
11	1	ストック・オプションに関する会計処理－権利確定日以前の会計処理－ストック・オプションと業務執行や労働サービスとの対応関係の認定	18	権利確定条件が付されていない場合(すなわち、付与日にすでに権利が確定している場合)には、対象勤務期間が存在しないことから、付与日に一時に費用を計上するように要求。また権利確定日を合理的に予測することが困難なため、予測を行わない場合は、対象勤務期間はないものとみなし、付与日に一時に費用を計上するように要求。	a	本基準第5項	
11	1	ストック・オプションに関する会計処理－権利確定日以前の会計処理－ストック・オプションと業務執行や労働サービスとの対応関係の認定－複数の権利確定条件が付さ	19	複数の権利確定条件が付されている場合における、権利確定日の判定方法を具体的に指示。	a	本基準第5項	
11	1	ストック・オプションに関する会計処理－権利確定日以前の会計処理－ストック・オプションと業務執行や労働サービスとの対応関係の認定－段階的に権利行使が可能となるストック・オプション	20	段階的に権利行使が可能となるストック・オプションについては、原則として、権利行使期間開始日の異なるごとに別個のストック・オプションとして会計処理を行うように要求。	a	本基準第5項	

図表4 適用指針が果たしている役割(基礎データ)

11	1	1	ストック・オプションに関する会計処理—未公開企業における取扱い—未公開企業が会計基準適用開始前に付与し、会計基準適用開始後、条件変更を行う場合の取扱い	21	未公開企業が会計基準適用開始前に付与し、会計基準適用開始後、条件変更を行う場合の会計処理を、条件変更時にも未公開企業である場合と条件変更時に公開企業となっている場合に分けて指示。	a		「原則(ストック・オプションの公正な評価にもとづく対比)が適用可能であれば、簡便的な手法を容認する必要はない」
11	1	1	ストック・オプションに関する会計処理—親会社が自社株式オプションを子会社の従業員等に付与する場合の取扱い	22	親会社が、自社株式オプションを子会社の従業員等に付与した場合に行われる会計処理を具体的に指示。	a		「親会社によるストック・オプションの付与は、親会社の費用負担において行われる」 「子会社における報酬の一環で付与されている場合には、子会社においても同時に費用を計上するとともに、実質的な負担を免れていることを反映した利益も同額だけ計上することとなる」
11	1	1	財貨又はサービスの取得の対価として自社株式オプション又は自社の株式を用いる取引の会計処理—いずれかより高い信頼性をもって測定可能な評価額の判定	23	「取得した財貨又はサービスの取得価額は、対価として用いられた自社株式オプション(または対価として用いられた自社の株式)の公正な評価額若しくは取得した財貨又はサービスの公正な評価額のうち、いずれかより高い信頼性をもって測定可能な評価額により算定する」という規定において、いずれの側を選択するのかに関する具体的な指針を提供。	a	本基準第14項および第15項	
11	1	1	開示—会計基準の適用による財務諸表への影響額の注記	24	会計基準の適用対象となっている取引について、会計基準を適用したことによる財務諸表への影響額として注記すべき事項を指示。	a	本基準第16項(1)	
11	1	1	開示—ストック・オプションを付与する取引についての注記—ストック・オプションの内容、規模及びその変動状況	25	ある会計期間において存在したストック・オプションの内容、規模およびその変動状況として注記すべき事項を指示。	a	本基準第16項(2)	
11	1	1	開示—ストック・オプションを付与する取引についての注記—ストック・オプションの内容、規模及びその変動状況	26	適用指針第25項(2)でいう「ストック・オプションの数」として記載すべき事項を具体的に指示。	a	本基準第16項(2)	
11	1	1	開示—ストック・オプションを付与する取引についての注記—集約した記載及び簡便な算定方法	27	適用指針第25項で求められている事項の注記方法を具体的に指示。	a	適用指針第25項	
11	1	1	開示—ストック・オプションを付与する取引についての注記—集約した記載及び簡便な算定方法	28	適用指針第27項(2)でいう「複数の契約を集約して記載する方法」を採用する場合、適用指針第25項(7)、(8)および(9)の項目に関する集約の方法を具体的に指示。	a	適用指針第27項(2)	
11	1	1	開示—ストック・オプションを付与する取引についての注記—ストック・オプションの公正な評価単価の見積方法	29	「ストック・オプションの公正な評価単価の見積方法」に関連して、使用した算定技法並びに使用した主な基礎数値及びその見積方法を記載するように指示。	a	本基準第16項(3)	
11	1	1	開示—ストック・オプションを付与する取引についての注記—ストック・オプションの権利確定数の見積方法	30	ストック・オプションの権利確定数の見積方法として、勤務条件や業績条件の不達成による失効数の見積方法を記載するように指示。	a	本基準第16項(4)	
11	1	1	開示—ストック・オプションを付与する取引についての注記—未公開企業におけるストック・オプションの公正な評価単価の見積方法	31	未公開企業においてストック・オプションを付与している場合には、ストック・オプションの公正な評価単価の見積方法として、価値算定の基礎となる自社の株式の評価方法についても注記するように指示。	a	本基準第16項(3)	
11	1	1	開示—ストック・オプションを付与する取引についての注記—単当たり本源的価値による場合の開示に関する簡便な算定方法	32	本基準第16項(5)にもとづき本源的価値の合計額を注記する場合、その計算において、月中の平均株価を基礎として算定する等の簡便で合理的な算定方法によることを容認。	c	本基準第16項(5)	

図表4 適用指針が果たしている役割(基礎データ)

11	1	開示－ストック・オプションを付与する取引についての注記－ストック・オプションの条件変更の状況	33	ストック・オプションの条件変更を行ったが、条件変更日におけるストック・オプションの公正な評価単価が付与日の公正な評価単価以下となったため、公正な評価単価の見直しを行わなかった場合は、「ストック・オプションの条件変更の状況」の財貨又はサービスの取得の対価として自社株式オプション又は自社の株式を用いた場合、該当する項目につき、ストック・オプションの場合の注記に準じて開示を行うことの一環で、(a)取得した財貨等の内容および(b)「取得価額の算定を当該財貨等の公正な評価額によった場合には、その旨」を併せて注記するように要求。	a	本基準第16項(6)	
11	1	開示－財貨又はサービスの取得の対価として自社株式オプション又は自社の株式を用いる場合	34	連結財務諸表においては、親会社が付与したストック・オプション等の他、連結子会社が付与したストック・オプション等についても開示の対象となる旨を明示。	a	本基準第16項(7)	
11	1	開示－連結財務諸表において開示が求められるストック・オプション等の範囲	35	現在実務で広く利用されている株式オプション価値の算定技法は、離散時間型モデルと連続時間型モデルのいずれかのモデルに属している旨を指摘。	a		「類似した項目については等質的に取扱うべし」
11	2	用語の定義－株式オプション価格算定モデル	37	ストック・オプションの公正な評価単価を見積もる際には、譲渡制限が付されているなどの、ストック・オプションに固有の特徴に関する適切な調整を行うべし、という趣旨の本基準の各種規定を確認。	b		
11	2	ストック・オプションに関する会計処理－権利確定日以前の会計処理－ストック・オプションの公正な評価単価の算	38	公正な評価単価を見積もるための技法は多数存在するが、それらの採用を無制限に認めるべきではない、という要請から、一定の制約を課した旨を解説	b	本基準第2項(12)および本基準第6項(2)	
11	2	ストック・オプションに関する会計処理－権利確定日以前の会計処理－ストック・オプションの公正な評価単価の算	39	ブラック・ショールズ式等(市場関係者が広く受け入れていると考えられるモデル)と共通の基礎数値に依拠したモデルを採択するように要求。	d	適用指針第5項	
11	2	ストック・オプションに関する会計処理－権利確定日以前の会計処理－ストック・オプションの公正な評価単価の算定方法－株式オプションに共通する特性の算定技法への	40	譲渡制限が付されている特徴をストック・オプションの公正な評価単価に反映させるためには、ストック・オプションの満期ではなく、予想残存期間を基礎数値として用いることとなる旨を指摘。	a		
11	2	ストック・オプションに関する会計処理－権利確定日以前の会計処理－ストック・オプションの公正な評価単価の算定方法－ストック・オプションに共通する特性の算定技法	41	ストック・オプション自体の特性が変化した場合、その特性を適切に反映するため、評価技法を変更することは許容される旨を明示。逆に、そうした理由なくみだりに評価技法を変更することは認められない旨を併せて指摘。	a	適用指針第39項	
11	2	ストック・オプションに関する会計処理－権利確定日以前の会計処理－ストック・オプションの公正な評価単価の算定方法－算定技法の変更	42	基礎数値の見積もり方法を一義的に定めることが最善の見積もりにつくとは考え難いことから、基礎数値の見積もりにおいて多様な方法を許容した旨を指摘。	d		
11	2	ストック・オプションに関する会計処理－権利確定日以前の会計処理－ストック・オプションの公正な評価単価の算定方法－基礎数値の見積り	43	(環境条件が大幅に変化しているのであれば)過去の実績値が基礎数値の見積もりに資する旨を指摘。	a		
11	2	ストック・オプションに関する会計処理－権利確定日以前の会計処理－ストック・オプションの公正な評価単価の算定方法－基礎数値の見積り	44				

図表4 適用指針が果たしている役割(基礎データ)

11	2	ストック・オプションに関する会計処理－権利確定日以前の会計処理－ストック・オプションの公正な評価単価の算定方法－株価変動性の算定に関して検討された点	45	株価の変動性に関する予測方法として、過去の株価実績にもとづく方法や、当該企業の株式オプションが市場で取引されている場合に、その市場価格から株式オプション価格算定モデルを用いて、逆算で求める方法(類似の株式オプションの市場価格から株価変動性を逆算する方法)などが検討された旨を指摘。	d	
11	2	ストック・オプションに関する会計処理－権利確定日以前の会計処理－ストック・オプションの公正な評価単価の算定方法－株価変動性の予測手法	46	第45項に記した2つの方法には長所も短所もみられることから、本適用指針では、過去の株価実績に基づいて見積る方法を基礎としつつも、類似の株式オプションの市場価格から一定の信頼性をもって株価変動性を逆算できる場合には、過去の株価実績に基づく情報を補足する資料としてこれを利用できることとした旨を指摘。	d	
11	2	ストック・オプションに関する会計処理－権利確定日以前の会計処理－ストック・オプションの公正な評価単価の算定方法－公開後の日が浅い企業における株価変動性の	47	公開後の日が浅い企業については、株価の変動性に関する見積もりが困難なケースもありうるのは事実だが、すべてのケースにおいて見積もりが困難というわけではない以上、まずは本則に従った対応を求めた旨を指摘。	d	適用指針第12項
11	2	ストック・オプションに関する会計処理－権利確定日以前の会計処理－ストック・オプションの公正な評価単価の算定方法－ストック・オプションの予想残存期間	48	ストック・オプションの予想残存期間の見積りに際し、それが権利確定までの期間を超えることや、株価の変動性と関連していることなどに留意するよう要求。	b	適用指針第13項
11	2	ストック・オプションに関する会計処理－権利確定日以前の会計処理－ストック・オプションの公正な評価単価の算定方法－ストック・オプションの予想残存期間	49	ストック・オプションの予想残存期間を合理的に見積ることができないケースが生じる理由を説明するとともに、その困難ゆえ、ストック・オプションの予想残存期間を、算定時点から権利行使期間の中間点までの期間と推定することも許容した旨を指摘。	d	適用指針第14項
11	2	ストック・オプションに関する会計処理－権利確定日以前の会計処理－ストック・オプションと業務執行や労働サービスとの対応関係の認定	50	ストック・オプションとその付与によって提供されることとなったサービスとの対応関係は、当該ストック・オプションに係る企業と従業員等との間の契約によって決まるから、その合理的な解釈にもとづきサービスの提供期間(費用の配分期間を規定する要因)が決定される、と指摘。	a	参考:本基準第4項および第5項
11	2	ストック・オプションに関する会計処理－権利確定日以前の会計処理－ストック・オプションと業務執行や労働サービスとの対応関係の認定	51	ストック・オプションに係る企業と従業員等との間の契約形態に応じて「対象勤務期間」をどう判定すべきか、いくつかのケースを例示。	a	適用指針第17項
11	2	ストック・オプションに関する会計処理－権利確定日以前の会計処理－ストック・オプションと業務執行や労働サービスとの対応関係の認定－株価条件と勤務条件がともに付されており、そのいずれかが達成されれば権利確定す	52	株価条件等、条件の達成に要する期間が固定的でなく、かつ、その権利確定日を合理的に予測することが困難な権利確定条件(前項後段)が付されているため、予測を行わない場合については、本項の適用上は、当該権利確定条件は付されていないものとみなす旨が規定されているが、この規定に従う場合であっても、勤務条件の達成を待たずに権利確定した場合には、対象勤務期間のうち、残りの期間に計上する予定で	b	適用指針第19項

図表4 適用指針が果たしている役割(基礎データ)

11	2	ストック・オプションに関する会計処理－権利確定日以前の会計処理－ストック・オプションと業務執行や労働サービスとの対応関係の認定－対象勤務期間中の会社都合退職により権利行使が妨げられないストック・オプションの	53	勤務条件が付されているストック・オプションを付与された者が、その対象勤務期間の途中で会社都合により退職した場合であっても当該オプションを行使する場合の存在を指摘。この場合、行使の前に権利は確定していると考えられるため、付与日から、「確定したと合理的に予測された日」までの対象勤務期間に基づいて会計処理を行うこととなる旨を指摘。	a	
11	2	ストック・オプションに関する会計処理－権利確定日以前の会計処理－ストック・オプションと業務執行や労働サービスとの対応関係の認定－待機期間が設定されていても対象勤務期間がないと判断さ	54	税制適格オプションであることに伴う税制上の優遇措置を放棄すれば、待機期間の終了を待たずいつでも権利行使が可能である旨の定めがある場合には、対象勤務期間がないものと考えられるため、付与時に一時に費用を計上することになる旨を指摘。	a	
11	2	ストック・オプションに関する会計処理－権利確定日以前の会計処理－ストック・オプションと業務執行や労働サービスとの対応関係の認定－役員	55	役員就任時に付与され、その任期の長短のいかんにかかわらず、任期満了後にはじめて権利行使が可能となるストック・オプションは、原則として、権利行使のために業務執行を最低限継続する必要がある、就任後の最初の任期におけるサービス提供と対価関係にあるものと推定する旨を指摘。	a	
11	2	ストック・オプションに関する会計処理－権利確定日以前の会計処理－ストック・オプションと業務執行や労働サービスとの対応関係の認定－権利確定条件が付されていない場合及び権利確定日を合理的に予測することができ	56	権利確定日を合理的に予測することができない場合は、権利確定条件が付されていない場合と同等とみなし、付与日に一時に費用計上を求めることが適切であると判断した旨を指摘。	d	適用指針第18項
11	2	ストック・オプションに関する会計処理－権利確定日以前の会計処理－ストック・オプションと業務執行や労働サービスとの対応関係の認定－権利行使の可否が直前の期の業績に依存する場合の取扱い	57	権利行使の可否が直前の期の業績に依存するでは、業績の推移次第で、権利行使の可否が変動することとなる。その意味ではいったん条件が満たされたとしても権利が確定したといえない側面を有している。とはいえ、いったん権利行使が可能となった後、実際に権利行使を行えばその権利行使は確定し、その後の業績変動のいかんによって、その権利行使が取り消されることはないという事実を鑑みれば、いったん権利行使可能となった後に権利行使を行わないまま権利行使期間の末日を経過した場合は、権利不行使による失効として会計処理するのがよい、という判断を提示。	a	
11	2	ストック・オプションに関する会計処理－権利確定日以前の会計処理－ストック・オプションと業務執行や労働サービスとの対応関係の認定－段階的に権利行使が可能となるストック・オプション	58	同時に付与された一団のストック・オプションの中に、権利行使期間開始日の異なるストック・オプションが含まれている場合は、内容の異なる複数のストック・オプションが同時に付与されたと考えられるため、原則として、内容が同一のストック・オプションごとにそれぞれ会計処理を行うことように要求。他方、同時にまとめて付与されるストック・オプションが、全体として一定期間のサービス提供に対する報酬として付与されていると考えられるケースについては、付与した単位でまとめて計算を行う方法も容認した旨を指摘。	d	

図表4 適用指針が果たしている役割(基礎データ)

	11	2	ストック・オプションに関する会計処理—未公開企業における取扱い—公正な評価単価によることができる場合	59	未公開企業についても、本来原則である公正な評価単価によるストック・オプション価値の測定と、単位当たりの本源的価値を見積る方法をとるに認めることが適当であると判断したのは、将来において評価技法が発達し、未公開企業である自社のストック・オプションについて、十分な信頼性をもって公正な評価単価の見積りを行うことができるようになるかもしれないためである旨を指摘。	d	
	11	2	ストック・オプションに関する会計処理—未公開企業における取扱い—未公開企業における自社の株式価値の評価方法	60	未公開企業において、自社の株式価値をどう評価すべきか、具体的なガイドラインを提供すべし、という議論もみられたが、合理的な評価方法が最も適切であるかは、それぞれの企業の置かれた状況や、評価のための技法の発展状況等、様々な条件によって異なりうるため、ガイドラインは提供	d	
	11	2	ストック・オプションに関する会計処理—未公開企業における取扱い—未公開企業における自社の株式価値の評価方法	61	同一会計処理の継続適用は一般には尊重されるが、企業価値の実態を最もよく表し得る株式価値の評価方法は、企業の発展段階に応じて異なりうることから、株式価値の評価方法に関しては、その開示を条件に、それぞれの評価時点において、企業価値を最もよく表し得ると考えられる方法を採用すればよい、と判断した旨を指摘。	d	
	11	2	ストック・オプションに関する会計処理—親会社が自社株式オプションを子会社の従業員等に付与する場合等の取	62	子会社の従業員等に、親会社株式を原資産とする株式オプションを付与する取引も多様であり、それらは質的に異なる4つのグループに分けられることから、以下、4つの取引それぞれについて規定を設けた旨を指摘。	d	
	11	2	ストック・オプションに関する会計処理—親会社が自社株式オプションを子会社の従業員等に付与する場合等の取扱い—親会社が自社株式オプションを直接子会社の従業員等に付与する場合	63	親会社が自社株式オプションを、直接子会社の従業員等に付与する場合には、親会社がこれをサービスの対価として付与するものと考えられることから、親会社の個別財務諸表において株式報酬費用を計上するように要求。そのうえで、子会社従業員等に対する親会社株式オプションの付与が、子会社においても、自社の従業員等に対する報酬として位置付けられている場合には、その報酬と引換えに子会社が受領したサービスの消費を子会社の個別財務諸表において、(給与などの)費用として計上するように要求。その場合、子会社は実質的な費用負担を行っていないことから、報酬の負担を免れたことによる利益を同時に計上する必要	d	本基準第24項 / 適用指針第22項
	11	2	ストック・オプションに関する会計処理—親会社が自社株式オプションを子会社の従業員等に付与する場合等の取扱い—親会社が自社株式オプションを子会社経由でその従業員等に付与する場合	64	親会社が自社株式オプションを、子会社経由でその従業員等に付与している場合、通常、子会社は親会社からその株式オプションを無償で取得することになる。つまりこのケースは、単に付与の経路が異なるだけで、親会社がサービスの対価として自社株式オプションを付与した場合と同様と考えられることから、そこでは第63項と同様の会計処理が求められることとなる旨を指摘。	a	適用指針第22項
	11	2	ストック・オプションに関する会計処理—親会社が自社株式オプションを子会社の従業員等に付与する場合等の取扱い—子会社が自社の従業員等に報酬として親会社株式オプションを付与する場合	65	子会社がその従業員等に、親会社株式オプションを付与する場合のうち、それを子会社自身の報酬として付与されている場合は、子会社がその会社財産たる親会社株式オプションで報酬を支払ったものと理解できるため、子会社の個別財務諸表においてのみ費用を計上することになる旨を指摘。	a	適用指針第22項
	11	2	ストック・オプションに関する会計処理—親会社が自社株式オプションを子会社の従業員等に付与する場合等の取扱い—子会社の従業員等以外に付与する場合	66	親会社が自社株式オプションを子会社の従業員等以外(例えば持分法適用会社の従業員等)に付与する場合であっても、オプションを付与された主体が属している組織に求められる会計処理は、子会社に求められているものと同様(第63項から第65項までに記されているもの)となる旨を指摘。	a	適用指針第63項から第65項まで

図表4 適用指針が果たしている役割(基礎データ)

	11	2	財貨又はサービスの取得の対価として自社株式オプション又は自社の株式を用いる取引の会計処理—いずれかより高い信頼性をもって測定可能な評価額の判定	67	ストック・オプションのケースではストック・オプション自身の価値を見積もることしか想定できないが、財貨やサービスの取得を目的として自社株式オプションや自社の株式を用いる場合は、取得する財貨やサービスの公正な評価額を見積もる方法も想定しうる旨を指摘。借方側と貸方側とでいずれの信頼性が高いのかは、状況に応じて異なることをふまえて適用指針を整備した旨を指摘。	d	適用指針第23項	
	11	2	財貨又はサービスの取得の対価として自社株式オプション又は自社の株式を用いる取引の会計処理—いずれかより高い信頼性をもって測定可能な評価額の判定	68	公開企業については、通常、自社株式や自社株式オプションのほうが信頼ある測定が可能と考えられるから、これらにもとづく評価を行うのを原則とするが、取得した財貨またはサービスの公正な評価額を用いるほうが適切なケースもありうる旨を指摘。	d	適用指針第23項(1)(2)	
	11	2	財貨又はサービスの取得の対価として自社株式オプション又は自社の株式を用いる取引の会計処理—いずれかより高い信頼性をもって測定可能な評価額の判定	69	未公開企業において、自社株式オプションが用いられる場合は、むしろ取得した財貨やサービスの公正な評価額のほうが信頼ある形で測定しうると考えられることから、原則としてそれらの市場価格を参照することとした旨を指摘。	d	適用指針第23項(3)	
	11	2	財貨又はサービスの取得の対価として自社株式オプション又は自社の株式を用いる取引の会計処理—いずれかより高い信頼性をもって測定可能な評価額の判定	70	未公開企業において、自社株式オプションではなく自社株式が対価として用いられる場合は、自社株式オプションよりは見積もりが容易であることから、自社株式の公正な評価も念頭に置いた規定を設けた旨を指摘。	d	適用指針第23項(4)	
	11	2	開示	71	ストック・オプションを主たる対象とした会計基準・適用指針であることから、開示に関する規定も主としてストック・オプションに関するものとなっている旨を指摘。	d		
	11	2	開示—ストック・オプションの公正な評価単価の見積方法	72	ストック・オプションの公正な評価単価の見積方法の具体的な内容として、使用した評価技法及び主な基礎数値とその見積方法についての注記が必要となる場合に、記載すべき事項を具体的に例示。	a	適用指針第29項	
	11	2	開示—未公開企業における自社の株式の評価方法についての注記	73	未公開企業でストック・オプションを付与しており、その単価の算定を単位当たりの本源的価値の見積りによる場合には、ストック・オプションに関する単位当たりの本源的価値を見積もった方法を注記することになるが、本源的価値は、算定時点における自社の株式の評価額から行使価格を控除したものであるため、実際には、自社の株式価値の評価方法を注記することにな	a	適用指針第31項	
	11	2	開示—連結財務諸表において開示が求められるストック・オプション等の範囲	74	連結財務諸表においては、親会社が付与したストック・オプション等の他、連結子会社が付与したストック・オプション等についても、会計基準で開示が求められているすべての項目について開示の対象となる旨を指摘。逆に持分法が簡便な連結手法—であることに鑑み、持分法適用会社が付与したストック・オプション等の開示までは求める必要はない旨	a	適用指針第35項	

図表4 適用指針が果たしている役割(基礎データ)

その他の複合金融商品(払込資本を増加させる可能性のある部分を含みな複合金融商品)に関する会計処理(公表2006年3月30日)	12	1	組込デリバティブの区分処理	3	複合金融商品に組み込まれたデリバティブのうち、一定の要件を満たしたものについて、組込対象である金融資産(または金融負債)と区分して時価評価し、評価差額を当期の損益として処理するように要求。具体的には、(1) 組込デリバティブのリスクが現物の金融資産又は金融負債に及ぶ可能性があること、(2) 組込デリバティブと同一条件の独立したデリバティブが、デリバティブの特徴を満たすこと、および(3) 当該複合金融商品について、時価の変動による評価差額が当期の損益に反映されないことの3条件をすべて要求。	a	本基準第40項および第117項	
	12	1	組込デリバティブの区分処理	4	第3項の3要件がすべて満たされているわけではない状況でも、内部管理目的で組込デリバティブを区分しているときには区分処理を容認。	a	本基準第40項および第117項	
	12	1	組込デリバティブの区分処理 — 組込デリバティブのリスクが現物の金融資産又は金融負債に及ぶこと	5	第3項(1)にいう「組込デリバティブのリスクが現物の金融資産又は金融負債に及ぶ」かどうかの判断規準を具体的に例示。	a	適用指針第3項	
	12	1	組込デリバティブの区分処理 — 組込デリバティブのリスクが現物の金融資産又は金融負債に及ぶ可能性がある例	6	「組込デリバティブのリスクが現物の金融資産又は金融負債に及ぶ可能性がある場合」を具体的に例示。	a	適用指針第3項	
	12	1	組込デリバティブの区分処理 — 損益を調整する複合金融商品の処理	7	損益を調整する複合金融商品(デリバティブで得た収益を毎期の利払いに含めず、後で一括して授受するスキーム、または複数年に1回しか利払いがないスキーム等)については、	a	従来の金融商品会計実務指針	
	12	1	組込デリバティブの区分処理 — 区分処理した組込デリバティブの損益又は評価差額の	8	区分処理した組込デリバティブの損益や評価差額を、組み込まれた金融資産(または金融負債)から生じた損益とは区分して表示するように要求。	a		「異質な源泉から生じた損益は区分表示すべし」
	12	1	組込デリバティブを区分して測定することができない場合の会計処理	9	第3項の要件をすべて満たす複合金融商品について、当該複合金融商品の時価は測定できるが、組込デリバティブを合理的に区分して測定することができない場合には、当該複合金融商品全体を時価評価し、評価差額を当期の損益に計上するように要求。	a	従来の金融商品会計実務指針	
	12	1	適用時期等	11	本適用指針を適用した結果、区分処理から一体処理に移行することが求められる場合は、直近の事業年度末におけるそれぞれの貸借対照表価額の合計額を当該複合金融商品の取得原価として処理するように要求。また本適用指針第9項の会計処理から区分処理への移行が求められる場合も、直近の事業年度末における貸借対照表価額を当該複合金融商品の取得原価として処理するように要求。その際、本適用指針の適用と同時に、問題としている金融商品を売買目的有価証券に変更することを条件として、評価差額の損益算入(従来の会計処理の継続)を容認。	b		
	12	2	経緯	14	本基準において、契約の一方の当事者の払込資本を増加させる可能性のある部分を含まない複合金融商品は、原則として、それを構成する個々の金融資産または金融負債とに区分せず一体として処理するように求められていることを確認。このような複合金融商品を構成する複数の金融資産(または金融負債)は、それぞれ独立して存在しうが、そこからもたらされるキャッシュ・フローは正味で発生することが、そうした会計処理の根拠となっていることを併せて確	d	本基準第40項および第117項	

図表4 適用指針が果たしている役割(基礎データ)

	12	2	経緯	15	本基準は他方で、通貨オプションが組み合わされた円建て借入金のように、現物の金融資産(または金融負債)にリスクが及ぶ可能性がある場合に、当該複合金融商品の評価差額が損益に反映されないのであれば、当該複合金融商品を構成する個々の金融資産(または金融負債)を区分して処理することが必要である、としていることも併せて確認。	d		
	12	2	経緯	16	本基準に記載されている上記の考え方を具体的に反映したも のとして、これまでの金融商品会計実務指針では、決済期日に金融資産の当初元本が減少(または金融負債の当初元本が増加する)場合に、当該金融資産(または金融負債)にリスクが及ぶものと解してきたことを確認。併せて、それは、組込デリバティブのリスクが、契約内容にてらして当初元本に及ぶ可能性の有無を判断することを意味している のであり、可能性の程度を評価する	d		
	12	2	経緯	17	上記の取扱いは、物価連動国債など、公表時には想定されていなかったその他の複合金融商品に対しては、必ずしも適切とはいえないのではないかという意見も多いことから、具体的な指針の見直しを図った旨を解説。	d		
	12	2	組込デリバティブの区分処理 — 組込デリバティブのリスクが現物の金融資産又は金融負債に及ぶこと	18	「組込デリバティブのリスクが現物の金融資産又は金融負債に及ぶこと」の解釈については、(a)例えば利付金融資産の場合、デリバティブを組み込むことによって、実際のキャッシュ・フローが組込デリバティブを除いた現物の金融資産のそれよりも減少すること、(b)利付金融資産の場合には、当該金融資産の存続期間にわたる割引前のネット・キャッシュ・イン・フローが、当該金融資産の当初投資額より小さくなることを以て「リスクが及ぶ」とみる立場もある。しかしこれまでの実務指針では(c)決済期日に金融資産の当初元本が減少、または金融負債の当初元本が増加する場合(当該金融負債の金利が契約当初の市場金利の2倍以上になる場合を含む。)にリスクが及ぶと解されており、ここでもその見	d		
	12	2	組込デリバティブの区分処理 —組込デリバティブのリスクが現物の金融資産又は金融負債に及ぶ可能性がある例 —組込デリバティブの経済的性格及びリスクが、組み込まれた現物の金融資産又は金融負債の経済的性格及びリスクと緊密な関係にない場合	19	最初に、例えば利付金融資産に、株式相場や外国為替相場などに係るデリバティブが組み込まれた場合、当該組込デリバティブの経済的性格及びリスクと現物金融資産の経済的性格およびリスクとは緊密な関係にないと、組込デリバティブのリスクが現物の金融資産に及ぶ可能性がある事実を確認。ただしこれらのデリバティブであっても、当初元本が確保されるような性格のデリバティブ取引を組み込むかぎり、現物の金融資産にリスクが及ぶ可能性はない。こうしたことから、組込デリバティブと現物の金融資産の経済的性格およびリスクの緊密な関係の有無によって、組込デリバティブの区分処理を行うかどうかの判断はなされてこなかった。むしろ、複合金融商品の契約内容が、契約上の当初元本の回収に影響を与えるか否かをもって区分処理の判断基準としていた(したがって影響が及ぶ可能性の評価は行われな	d	適用指針第16項および第18項	
	12	2	組込デリバティブの区分処理 —組込デリバティブのリスクが現物の金融資産又は金融負債に及ぶ可能性がある例 —組込デリバティブの経済的性格及びリスクが、組み込まれた現物の金融資産又は金融負債の経済的性格及びリスクと緊密な関係にない場合	20	本適用指針では、契約上の当初元本の回収または返済に影響を与えるか否かをもって区分処理の要否を判断する、これまでの基本的な考え方を引き継いでいるため、組込デリバティブと現物の金融資産(または金融負債)の経済的性格およびリスクとが緊密な関係にない場合には、組込デリバティブのリスクが、契約上、当初元本に及ぶかどうかをもって区分処理の要否を判断しており、可能性の程度は評価していない旨を確認。	d	適用指針第6項(1)	

図表4 適用指針が果たしている役割(基礎データ)

	12	2	組込デリバティブの区分処理 —組込デリバティブのリスクが現物の金融資産又は金融負債に及ぶ可能性がある例 —他社株転換社債	21	典型的な他社株転換社債においては、転換期日または転換期間に株価が転換価格を上回った場合、社債発行者は社債金額を社債権者に現金で支払い、株価が転換価格を下回った場合、当該第三者の株式を給付する契約内容となっている。つまり、当該社債の発行者が他社株への転換権をもつことから、社債権者にとって当該他社株転換権のリスクは当初元本に及ぶ可能性があることとなる。こうした特徴を有する他社株転換社債についても、従来の処理を踏襲	d	適用指針第6項(2)	
	12	2	組込デリバティブの区分処理 —組込デリバティブのリスクが現物の金融資産又は金融負債に及ぶ可能性がある例 —組込デリバティブの経済的性格及びリスクが、組み込まれた現物の金融資産又は金融負債の経済的性格及びリスクと緊密な関係にある場合	22	組込デリバティブの経済的性格及びリスクが、組み込まれた現物の金融資産または金融負債の経済的性格及びリスクと緊密な関係にある場合は、通常、組込デリバティブのリスクが現物の金融資産または金融負債に及ぶ可能性はない旨を確認。ただし「緊密な関係」があるにもかかわらず、当該組込デリバティブのリスクが契約上の当初元本の回収または返済に影響を与えると考えられる場合は、従来も区分処理が求められていた旨を確認。	d		
	12	2	組込デリバティブの区分処理 —組込デリバティブのリスクが現物の金融資産又は金融負債に及ぶ可能性がある例 —組込デリバティブの経済的性格及びリスクが、組み込まれた現物の金融資産又は金融負債の経済的性格及びリスクと緊密な関係にある場合	23	本基準が現物の金融資産または金融負債にリスクが及ぶ可能性がある場合に、当該複合金融商品を構成する個々の金融資産または金融負債に対して区分処理を求めているのは、相場変動等による組込デリバティブの損失の可能性を当期の損益に適切に反映するためと考えられる旨を指摘。	d		
	12	2	組込デリバティブの区分処理 —組込デリバティブのリスクが現物の金融資産又は金融負債に及ぶ可能性がある例 —組込デリバティブの経済的性格及びリスクが、組み込まれた現物の金融資産又は金融負債の経済的性格及びリスクと緊密な関係にある場合	24	第23項で確認した内容にてらしてみると、組込デリバティブの経済的性格及びリスクと現物の金融資産(または金融負債)の経済的性格及びリスクとが緊密な関係にある場合には、通常、組込デリバティブのリスクが現物の金融資産(または金融負債)に及ぶ可能性はないとするだけで足りるはずであり、こうした金融商品についても、組込デリバティブのリスクが当初元本に及ぶ可能性の有無を契約内容に照らして判断するよう求める必要はない、という議論がなされた事実を紹介。	d		
	12	2	組込デリバティブの区分処理 —組込デリバティブのリスクが現物の金融資産又は金融負債に及ぶ可能性がある例 —組込デリバティブの経済的性格及びリスクが、組み込まれた現物の金融資産又は金融負債の経済的性格及びリスクと緊密な関係にある場合	25	第24項に記した議論もふまえ、「緊密な関係」にある場合で、過去の実績や合理的な見通しなどから、組込デリバティブのリスクが当初元本に及ぶ可能性が低いといえるものについては、現物の金融資産又は金融負債にリスクが及ぶ可能性はないものとして取り扱うこととした旨を解説。	d	適用指針第6項(3)	
	12	2	組込デリバティブの区分処理 —組込デリバティブのリスクが現物の金融資産又は金融負債に及ぶ可能性がある例 —組込デリバティブの経済的性格及びリスクが、組み込まれた現物の金融資産又は金融負債の経済的性格及びリスクと緊密な関係にある場合	26	利付金融資産や金融負債に組み込まれているデリバティブで、その経済的性格及びリスクと現物の金融資産または金融負債の経済的性格及びリスクとが緊密な関係にあるものは、物価指数や一定の信用リスクに係るデリバティブも、金利に直結したデリバティブと等質的に取り扱うこととした旨を解説。	a	適用指針第6項(3)	

図表4 適用指針が果たしている役割(基礎データ)

	12	2	組込デリバティブの区分処理 —組込デリバティブのリスクが現物の金融資産又は金融負債に及ぶ可能性がある例 —組込デリバティブの経済的性格及びリスクが、組み込まれた現物の金融資産又は金融負債の経済的性格及びリスクと緊密な関係にある場合	27	利付金融資産(または金融負債)に金利、物価指数または一定の信用リスクに係るデリバティブが組み込まれており、これらの経済的性格及びリスクは緊密な関係にあるものと認められた場合には、現物の金融資産(または金融負債)にリスクが及ぶ可能性があるかどうかについて、(可能性の程度は評価しない、という原則に反するが)組込デリバティブのリスクが当初元本に及ぶ可能性の程度を評価して判断するものとした旨を指摘。併せて、物価指数または一定の信用リスクに係るデリバティブが組み込まれているケースで、デリバティブのリスクが当初元本に及ぶ可能性が低い場合を具体的に例示。さらに、いったん「当初元本に及ぶ可能性が低い」と判断されたものの、後にその判定が覆された場合については、判断が覆った時点の時価を取得原価として簿価を付け替えるとともに、評価差額のすべてを損益処理す	a/d	適用指針第25項および第26項	
	12	2	組込デリバティブの区分処理 —組込デリバティブのリスクが現物の金融資産又は金融負債に及ぶ可能性がある例 —組込デリバティブの経済的性格及びリスクが、組み込まれた現物の金融資産又は金融負債の経済的性格及びリスクと緊密な関係にある場合	28	物価連動国債のうち、組込デリバティブのリスクが現物の金融資産の当初元本に及ぶ可能性が低いと考えられることから区分処理せず、全体としてその他有価証券に区分したものは、他の債券と同様に、まず償却原価法を適用し、その上で償却原価と時価との差額を評価差額として処理することになる旨を確認。併せて、償却原価法を適用する際、物価連動国債の元本及びクーポン受取額を合理的に予測するための具体的な手法を例示。	a	金融商品会計実務指針第74項	
	12	2	組込デリバティブの区分処理 —損益を調整する複合金融商品の処理	29	本適用指針が損益を調整する複合金融商品について、組込デリバティブのリスクが現物の金融資産又は金融負債に及ぶ可能性がない場合であっても、区分処理することとしたのは、旧来の金融商品会計実務指針を支えてきた考え方を引き継いだためである旨を解説。	d	適用指針第7項	
	12	2	適用時期等	30	本適用指針の適用に伴い、これまでの会計処理が変更される場合には、直近の貸借対照表日における貸借対照表価額に基づいて処理することとなる旨を確認。明示的に許容されている例外的なケースを除き、本適用指針の適用を理由として、有価証券の保有目的区分を変更することはできない	b		
	12	2	適用時期等	31	本適用指針の早期適用に際しても、その適用によってこれまでの会計処理が変更される場合には、直近の貸借対照表日における貸借対照表価額に基づいて処理することとな	b		
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(公表2005年12月27日、最終改正2008年12月26日)	10	1	Ⅲ取得の会計処理—1.取得の会計処理の概要	29	パーチェス法において、被取得企業から受け入れる資産及び負債の取得原価を、原則として、対価として交付する現金及び株式等の時価とするように要求。	b		
	10	1	Ⅲ取得の会計処理—1.取得の会計処理の概要	30	パーチェス法を適用する際、取得企業は企業結合日において被取得企業が企業結合日前に認識していなかったものも含め、受け入れた資産及び引き受けた負債のうち識別可能なものに取得原価を配分するとともに、配分の結果生じるのれんについて、20年以内のその効果の及ぶ期間にわたり、合理的な方法により規則的に償却するように要求。	b		
	10	1	Ⅲ取得の会計処理—1.取得の会計処理の概要	31	被取得企業の経営成績及びキャッシュ・フローの状況を企業結合日から損益計算書及びキャッシュ・フロー計算書に取り込むように取得企業に要求するとともに、「企業結合日」の定義を確認。	b	本基準第15項	

図表4 適用指針が果たしている役割(基礎データ)

10	1	Ⅲ取得の会計処理－1.取得の会計処理の概要	31.2	2008年改正の企業結合会計基準及び連結会計基準において、企業結合に該当する取引はすべて企業結合会計基準が適用されることとされたため、現金を対価とする子会社株式の取得についても連結会計基準に定めのない企業結合及び事業分離等に関する事項については、連結財務諸表上、企業結合会計基準及び事業分離等会計基準並びに本適用指針の定めに従って会計処理及び注記をすることとなる	b	
10	1	Ⅲ取得の会計処理－2.取得企業の決定－取得企業の決定規準の考え方－連結会計基準の考え方の利用	32	取得企業を決定するためには、連結会計基準の考え方をしていることとされているが、これには、結合後企業に支配株主が存在するとき、当該株主により企業結合前から支配されていた結合当事企業(子会社)を取得企業とすることも含ま	a	参考:企業結合会計基準第18項
10	1	Ⅲ取得の会計処理－2.取得企業の決定－取得企業の決定規準の考え方－総体としての株主が占める相対的な議決権比率の大きさ	32.2	主な対価の種類が株式である企業結合の場合、一般に組織再編は様々な形態をとることが考えられることから、他の要素とともに総合的に勘案することによって、取得企業を最終的に決定することとなる旨(形式基準を一義的に適用すべきではない旨)を確認。併せて、議決権比率の判断にあたっては、潜在株式の存在についても考慮しなければならないとされているが、権利行使の可能性がないと見込まれる場合には、これを考慮しないことが適切と考えられる旨を	b	企業結合会計基準第80項
10	1	Ⅲ取得の会計処理－2.取得企業の決定－取得企業の決定規準の考え方－最も大きな議決権比率を有する株主の存在	32.3	最も大きな議決権比率を有する株主の存在によって取得企業を決定すべし、と定めている企業結合会計基準第20項(2)が、ある株主又は株主グループ以外には重要な議決権比率を有していない場合を前提としている旨を明示するとともに、それがどのようなケースなのかを具体的に例示。	a	企業結合会計基準第20項(2)
10	1	Ⅲ取得の会計処理－2.取得企業の決定－取得企業の決定規準の考え方－株式の交換	32.4	企業結合会計基準第20項(5)でいう「ある結合当事企業が他の結合当事企業の企業結合前における株式の時価を超えるプレミアム	a	企業結合会計基準第20項(5)
10	1	Ⅲ取得の会計処理－2.取得企業の決定－取得企業の決定規準の考え方－会社分割の場合の取扱い	32.5	組織再編の形式が会社分割(共同新設分割又は吸収分割)の場合には、分離先企業における分離元企業から移転された事業自体が取得企業を指すこともありうる旨を指摘。	b	
10	1	Ⅲ取得の会計処理－3.本適用指針で取り扱う取得とされた組織再編の形式ごとの会計処理	34	企業又は事業の取得形態が直接か、それとも間接かという違いや、組織再編の形式の相違は、原則として、連結財務諸表上の会計処理には影響しないものの、個別財務諸表上の会計処理には影響する。それゆえ本適用指針では、代表的な組織再編の形式として次の3つを取り上げ、それぞれの会計処理	d	
10	1	Ⅲ取得の会計処理－5.取得原価の算定方法(1)取得原価の算定方法の概要	36	被取得企業等の取得原価は、取得の対価に、取得に直接要した支出額(取得の対価性が認められるものに限る。)を加算して算定すべし、とされている旨を確認。	b	企業結合会計基準第23項および第26項
10	1	Ⅲ取得の会計処理－5.取得原価の算定方法(3)支払対価が取得企業の株式の場合の取得の対価の算定	38	支払対価として取得企業の株式が交付された場合における取得対価の算定方法を、取得企業の株式に市場価格が存在する場合と、存在しない場合、存在しない場合については取得企業の株式に合理的に算定された価額が得られるかどうか、それも得られない場合は、被取得企業の株式に合理的に算定された価額が得られるかどうか、などに分けて	a	
10	1	Ⅲ取得の会計処理－5.取得原価の算定方法(3)支払対価が取得企業の株式の場合の取得の対価の算定	39	一定の条件を満たす場合には、株式の交換比率を算定する目的で算定された価額をもって第38項にいう「合理的に算定された価額」とみなすことを許容。	c	

図表4 適用指針が果たしている役割(基礎データ)

10	1	Ⅲ取得の会計処理－5.取得原価の算定方法(4)支払対価が取得企業の種類株式の場合の取得の対価の算定	42	支払対価として取得企業の種類株式が交付された場合における取得対価の算定方法を、取得企業の種類株式に市場価格があるかどうか、それが無い場合については取得企業の種類株式について合理的に算定された価額を得られるかどうか、などに分けて具体的に指示。併せて、「合理的に算定した価額」をいくつか例示。	a		
10	1	Ⅲ取得の会計処理－5.取得原価の算定方法(4)支払対価が取得企業の種類株式の場合の取得の対価の算定	43	取得企業の種類株式について市場価格が存在しないケースで、取得企業が交付する種類株式が支払対価のほとんどを占めており、当該種類株式の価額を合理的に算定することが困難なときは、被取得企業から受け入れた識別可能資産及び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、取得の対価を算定するように指示。	a	適用指針第42項(2)	
10	1	Ⅲ取得の会計処理－5.取得原価の算定方法(5)支払対価が現金の場合の取得の対価	44	支払対価が現金の場合には、現金支出額が取得対価となる旨を確認。	b	企業結合会計基準第84項	
10	1	Ⅲ取得の会計処理－5.取得原価の算定方法(6)支払対価が自社以外の株式(例えば親会社株式)の場合の取得の対価の算定	45	支払対価が自社以外の株式(親会社株式など)である場合の取得対価を、本適用指針第38項に準じて算定するように要求。	a		「支払対価が自社の株式か否かは、取得対価の算定プロセスに影響を及ぼさない(←測定目的にてらして等質的な項目は等質的に取り扱うべし)」
10	1	Ⅲ取得の会計処理－5.取得原価の算定方法(7)取得が複数の取引により達成された場合(段階取得)の取得の対価の算定－個別財務諸表上の会計処理	46	段階取得においては、個別財務諸表上、支配を獲得するに至った個々の取引ごとの原価の合計額をもって、被取得企業の取得原価とする旨の原則を確認したうえで、取得企業(吸収合併継続会社)の株式が交付され、取得企業が吸収合併直前に被取得企業の株式を保有していた場合における取得対価の算定方法を例示するとともに、企業結合日直前における	a/b	企業結合会計基準第25項(1)	
10	1	Ⅲ取得の会計処理－5.取得原価の算定方法(7)取得が複数の取引により達成された場合(段階取得)の取得の対価の算定－連結財務諸表上の会計処理	46.2	段階取得の場合、連結財務諸表上、支配を獲得するに至った個々の取引すべての企業結合日における時価をもって、被取得企業の取得原価を算定するとともに、当該被取得企業の取得原価と、支配を獲得するに至った個々の取引ごとの原価の合計額との差額を、当期の段階取得に係る損益として処理する旨の規定を確認。併せて、取得企業(吸収合併継続会社)の株式が交付され、取得企業が吸収合併直前に被取得企業の株式を保有していた場合における取得対価の算定方法や、投資会社が持分法適用関連会社と企業結合した場合に求められる会計処理を例示。	a/b	企業結合会計基準第25項(2)	
10	1	Ⅲ取得の会計処理－5.取得原価の算定方法(8)条件付取得対価の会計処理	47	条件付取得対価の会計処理に関する企業結合会計基準の記載事項を確認。併せて、条件付取得対価は、企業結合日後に追加的に交付または引渡されるものに限定されるものと解される旨を指摘。	a/b	企業結合会計基準第27項および(注2)(注4)(注5)	
10	1	Ⅲ取得の会計処理－5.取得原価の算定方法(9)取得に直接要した支出額の会計処理	48	企業結合に直接要した支出額のうち、取得の対価性が認められることから取得原価に含めるべきものを具体的に例示。	a	企業結合会計基準第26項	
10	1	Ⅲ取得の会計処理－5.取得原価の算定方法(10)株式交付費の取扱い	49	適用指針第48項との関連で、株式交付費は企業結合の対価というより支払対価の種類に影響される財務的な活動としての性格が強い支出と考えられるため、取得原価には含めず、別途、株式交付費として会計処理するように要求。	a	企業結合会計基準第26項	

図表4 適用指針が果たしている役割(基礎データ)

	10	1	Ⅲ取得の会計処理－5.取得原価の算定方法(1)吸収合併存続会社が新株予約権等を交付したときの会計処理	50	吸収合併が取得とされた場合において、吸収合併存続会社が、新株予約権等を交付したときの会計処理を具体的に指示。その際、(a)吸収合併消滅会社の株主に対して、当該吸収合併消滅会社株式と引き換えに、吸収合併存続会社の新株予約権を交付したとき、(b)吸収合併消滅会社の株主に対して、吸収合併消滅会社の新株予約権と引き換えに、吸収合併存続会社の新株予約権又は現金を交付したときに分けてルールを設定。	a	企業結合会計基準第26項	
	10	1	Ⅲ取得の会計処理－6.取得原価の配分方法(1)取得原価の配分方法の概要	51	取得原価の配分方法に関する本基準の概要を解説。	b	企業結合会計基準第28項から第31項まで	
	10	1	Ⅲ取得の会計処理－6.取得原価の配分方法(2)識別可能資産及び負債の範囲	52	識別可能資産および負債の範囲に関する本基準の概要を解説。	b	企業結合会計基準第99項	
	10	1	Ⅲ取得の会計処理－6.取得原価の配分方法(3)識別可能資産及び負債への取得原価の配分額の算定	53	識別可能資産および負債への取得原価の配分額の算定方法に関する本基準の概要を解説。併せて、「合理的に算定された価額」の一般的な見積方法を例示するとともに、金融商品、退職給付に係る負債など個々の識別可能資産及び負債については、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準において示さ	a/b	企業結合会計基準第102項および第103項	
	10	1	Ⅲ取得の会計処理－6.取得原価の配分方法(4)取得原価の配分額の算定における簡便的な取扱い	54	第53項の規定にかかわらず、一定の要件が充足された場合について、被取得企業の適正な帳簿価額を基礎とした簡便な方法によって取得原価の配分額を算定するのを容認。	c	適用指針第53項	
	10	1	Ⅲ取得の会計処理－6.取得原価の配分方法(5)時価が一義的に定まりにくい資産への配分額の特例	55	時価が一義的に定まりにくい資産(大規模工場用地や近郊が開発されていない郊外地など)が含まれており、これを評価することにより、負ののれんが多額に発生することが見込まれる場合には、負ののれんが発生しない範囲で評価した額をもって、当該資産に対する取得原価の配分額とするの	c	企業結合会計基準第103項	
	10	1	Ⅲ取得の会計処理－6.取得原価の配分方法(6)無形資産への取得原価の配分－法律上の権利	58	企業結合会計基準第29項にいう「法律上の権利」に定義を付与するとともに、具体例を提示。	a	企業結合会計基準第29項	
	10	1	Ⅲ取得の会計処理－6.取得原価の配分方法(6)無形資産への取得原価の配分－分離して譲渡可能な無形資産	59	企業結合会計基準第29項にいう「分離して譲渡可能な無形資産」に定義を付与。	a	企業結合会計基準第29項	
	10	1	Ⅲ取得の会計処理－6.取得原価の配分方法(6)無形資産への取得原価の配分－分離して譲渡可能な無形資産	59.2	企業結合の目的の1つが特定の無形資産の受入れであり、その無形資産の金額が重要になると見込まれる場合には、当該無形資産は分離して譲渡可能なものとして取り扱うように指示。	a	企業結合会計基準第28項および第29項	
	10	1	Ⅲ取得の会計処理－6.取得原価の配分方法(7)企業結合に係る特定勘定への取得原価の配分	62	「企業結合に係る特定勘定」の計上を、適用指針第63項および第64項が満たされている場合に限るように要求。	a	企業結合会計基準第30項	
	10	1	Ⅲ取得の会計処理－6.取得原価の配分方法(7)企業結合に係る特定勘定への取得原価の配分－企業結合に係る特定勘定に計上できる費用又は損失の範囲	63	「企業結合に係る特定勘定」を計上するか否かに関わる「取得後に発生することが予測される特定の事象に対応した費用又は損失」に定義を付与。	a	適用指針第62項	

図表4 適用指針が果たしている役割(基礎データ)

	10	1	Ⅲ取得の会計処理－6.取得原価の配分方法(7)企業結合に係る特定勘定への取得原価の配分－取得の対価の算定に反映されている場合	64	「企業結合に係る特定勘定」を計上するか否かに関わる「取得の対価の算定に反映されている場合」に定義を付与。	a	適用指針第62項	
	10	1	Ⅲ取得の会計処理－6.取得原価の配分方法(7)企業結合に係る特定勘定への取得原価の配分－企業結合日以後の企業結合に係る特定勘定	66	企業結合に係る特定勘定の企業結合日以後における処理を具体的に提示。	a	適用指針第62項	
	10	1	Ⅲ取得の会計処理－6.取得原価の配分方法(8)退職給付に係る負債への取得原価の配分	67	確定給付制度による退職給付に係る負債は、企業結合日において、受け入れた制度ごとに、退職給付会計基準に基づいて算定した退職給付債務および年金資産の正味の価額を基礎として取得原価を配分する(それゆえ被取得企業における未認識項目は引き継がない)旨の原則を明示したうえで、具体的なケースに関する具体的な対応を追加的に	a	企業結合会計基準第28項から第31項まで	
	10	1	Ⅲ取得の会計処理－6.取得原価の配分方法(9)被取得企業においてヘッジ会計が適用されていた場合の取得原価	68	企業結合によって受け入れた金融資産等に配分する取得原価は、金融商品会計基準に従って算定した時価を基礎として決定する(それゆえ被取得企業が計上していた繰延ヘッジ損失や繰延ヘッジ利益は引き継がない)旨の原則を	a	企業結合会計基準第28項から第31項まで	
	10	1	Ⅲ取得の会計処理－6.取得原価の配分方法(10)取得原価の配分における暫定的な会計処理の対象となる科目	69	企業結合日以後の決算において、配分が完了していなかった場合に行われる「暫定的な会計処理」の対象を、原則として、実務上、取得原価の配分額の算定が困難な項目に限る	a	企業結合会計基準第28項	
	10	1	Ⅲ取得の会計処理－6.取得原価の配分方法(11)暫定的な会計処理の確定又は見直し処理	70	暫定的な会計処理の確定または見直しにより取得原価の配分額を修正した場合には、企業結合日におけるのれん(または負のれん)の額が修正されたものとして会計処理を行うように要求。また暫定的な会計処理の確定または見直しは、企業結合年度ではなく企業結合年度の翌年度において行われた場合には、企業結合年度の財務諸表が既に確定していることから、企業結合年度に当該修正が行われたとしたときの損益影響額	b	企業結合会計基準第28項	
	10	1	Ⅲ取得の会計処理－6.取得原価の配分方法(12)取得企業の税効果会計－繰延税金資産及び繰延税金負債への取得原価の配分	71	組織再編の形式が、事業を直接取得することとなる合併、会社分割等の場合において、取得原価を繰延税金資産および繰延税金負債に配分するように要求。併せて、繰延税金資産および繰延税金負債が暫定的な会計処理の対象となる旨を明示。	a	企業結合会計基準第28項から第31項まで	
	10	1	Ⅲ取得の会計処理－6.取得原価の配分方法(12)取得企業の税効果会計－繰延税金資産及び繰延税金負債への取得原価の配分	72	取得原価の配分残余であるため、のれん(または負のれん)に対する税効果は認識しない旨を明示。	b	企業結合会計基準第28項から第31項まで	
	10	1	Ⅲ取得の会計処理－6.取得原価の配分方法(12)取得企業の税効果会計－繰延税金資産及び繰延税金負債への取得原価の配分額の確定	73	企業結合日に認識された繰延税金資産及び繰延税金負債への取得原価の配分額を見直す際の会計処理を、(1)暫定的な会計処理の対象としていた識別可能資産及び負債の取得原価への配分額の見直しに伴うものと(2)将来年度の課税所得の見積りの変更等による繰延税金資産の回収見込額の修正によるものとに分けて提示。	a	企業結合会計基準第28項から第31項まで	
	10	1	Ⅲ取得の会計処理－6.取得原価の配分方法(12)取得企業の税効果会計－繰延税金資産及び繰延税金負債への取得原価の配分額の確定	74	適用指針第73項に記されている「見直しを行う場合」のうちの(2)、すなわち将来年度の課税所得の見積りの変更等による繰延税金資産の回収見込額の修正によるものについて、企業結合日が取得企業の事業年度期首か否かに分けて、繰延税金資産に関する回収見込額の修正方法を具体	a	適用指針第73項	

図表4 適用指針が果たしている役割(基礎データ)

10	1	Ⅲ取得の会計処理－6.取得原価の配分方法(12)取得企業の税効果会計－繰延税金資産の回収可能性	75	繰延税金資産の回収可能性は、取得企業の収益力に基づく課税所得の十分性等により判断することとし、企業結合による影響は、企業結合年度から反映させるように要求。	a	企業結合会計基準第28項から第31項まで	
10	1	Ⅲ取得の会計処理－6.取得原価の配分方法(13)のれんの会計処理	76	のれんの償却にあたり、留意すべき事項を具体的に例示。	a	企業結合会計基準第32項	
10	1	Ⅲ取得の会計処理－6.取得原価の配分方法(13)のれんの会計処理	77	のれんの未償却残高は、減損処理の対象となる旨を確認。一定の条件下では、企業結合年度においても減損の兆候が存在すると考えられる旨を併せて確認。	b	「減損会計基準」一 および二 8ならびに企業結合会計基準第109項	
10	1	Ⅲ取得の会計処理－6.取得原価の配分方法(13)のれんの会計処理－在外子会社株式の取得等により生じたのれんの会計処理	77.2	在外子会社株式の取得等により生じたのれんは、在外子会社等の財務諸表項目が外国通貨で表示されている場合には、当該外国通貨で把握し、決算日の為替相場により換算することとされている旨を確認。併せて、当該外国通貨で把握されたのれんの当期償却額については、当該在外子会社等の他の費用と同様に換算するように求められているこ	b	「外貨建取引等会計処理基準」三	
10	1	Ⅲ取得の会計処理－6.取得原価の配分方法(14)負のれんの会計処理	78	負のれんの会計処理にあたり、留意すべき事項を具体的に例示。	b	企業結合会計基準第48項および連結会計基準第64項	
10	1	Ⅲ取得の会計処理－7.取得企業の増加資本の会計処理(1)新株を発行した場合の会計処理	79	企業結合の対価として取得企業が新株を発行した場合には、払込資本の増加として会計処理することとなる旨を確認。その際、増加すべき払込資本の内訳項目は、会社法の規定に基づき決定することとなる旨も確認。さらに増加すべき株主資本の額は、適用指針第38項に記載されている取得対価の算定	a		「新たな出資の形をとる資本取引においては、払込資本が増加する。」
10	1	Ⅲ取得の会計処理－7.取得企業の増加資本の会計処理(2)自己株式を処分した場合の会計処理	80	企業結合の対価として、取得企業が自己株式を処分した場合には、増加すべき株主資本の額から処分した自己株式の帳簿価額を控除した額を払込資本の増加として会計処理するように要求。	a	参考:適用指針第388項	「対価が新株のみの場合の処理及び会社計算規則との整合性を図るべし。」
10	1	Ⅲ取得の会計処理－7.取得企業の増加資本の会計処理(3)取得企業の株式以外の財産を交付した場合の会計処	81	企業結合の対価として、取得企業が自社の株式以外の財産を交付した場合には、当該交付した財産の時価と企業結合日の前日における適正な帳簿価額との差額を損益に計上するように要求。	a	参考:適用指針第389項	「取得企業が企業結合の対価として取得企業の株式または現金以外の財産を交付する行為は、資産の処分取引に相当する。その場合、当該取引で生じる差額は取得企業の損益に計上すべし。」
10	1	Ⅲ取得の会計処理－7.取得企業の増加資本の会計処理(4)子会社が親会社株式を交付した場合(いわゆる三角合併などの場合)の会計処理	82	いわゆる三角合併に適用される会計処理を、個別財務諸表と連結財務諸表に分けて指示。	a	参考:適用指針第390項	「いわゆる三角合併は、企業集団からみると、親会社が企業結合の対価として自己株式を処分する取引と同様に考えることができるため、連結財務諸表上は資本取引として取り扱うことが適当である。」
10	1	Ⅲ取得の会計処理－8.吸収合併消滅会社の最終事業年度の会計処理	83	吸収合併が取得とされた場合の吸収合併消滅会社の最終事業年度の財務諸表を、吸収合併消滅会社が継続すると仮定した場合の適正な帳簿価額によって作成するように要求。(合併による逆取得または共同支配企業の形成の場合と違って、合併による企業結合が取得とされた場合、吸収合併消滅会社は会計上も清算されたとみなされるため、吸収合併消滅会社の最終事業年度の財務諸表は、本来なら、正味売却価額に基づくこととなる。しかしながら、吸収合併消滅会社の最終事業年度の財務諸表は、吸収合併消滅会社が継続すると仮定した場合の適正な帳簿価額によることとしたのは、実務における費用対効果を勘案した結果であ	c	参考:適用指針第391項	

図表4 適用指針が果たしている役割(基礎データ)

	10	1	Ⅲ取得の会計処理－9.逆取得となる吸収合併の会計処理(1)吸収合併存続会社(被取得企業)の個別財務諸表上の会計処理－増加資本の会計処理－自社の株式を交付した場合の会計処理	84	企業結合が合併の形式をとる場合において、取得企業が法律上存続する会社(吸収合併存続会社)と異なる場合、吸収合併存続会社の個別財務諸表では、吸収合併消滅会社(取得企業)の資産及び負債を合併直前の適正な帳簿価額により計上することとされているが、そこで生じる資産と負債の差額について、新株を発行した場合と自己株式を処分した場合に分けて具体的に指示。ここでは、原則的な処理と容認しうる処理の双方を指示。	a/c	企業結合会計基準第34項および適用指針第408項・第410項	「吸収合併が逆取得となる場合においては、吸収合併消滅会社等の株主資本の各項目の引継ぎが必ずしも禁止しているわけではない。」(適用指針第408項)「対価が新株のみであるときと同様に吸収合併消滅会社の株主資本の構成をそのまま引き継いだ上で、処分した自己株式の帳簿価額を払込資本の中で処理(その他資本剰余金から控除)する方法のほうが、(会計基準の体系を支えている基礎概念と)より整合的である。」(適用指針第410項)
	10	1	Ⅲ取得の会計処理－9.逆取得となる吸収合併の会計処理(1)吸収合併存続会社(被取得企業)の個別財務諸表上の会計処理－増加資本の会計処理－抱合せ株式等の会計処理	84.2	逆取得となる吸収合併において新株を発行するケースにおいて、抱合せ株式等の額について、適用指針第84項(1)の「原則処理」による場合は払込資本から減額することとし、また適用指針第84項(1)の「容認処理」による場合は、その他資本剰余金から減額するように指示。	a	適用指針第84項(1)、および適用指針第411項	「(a)抱合せ株式、(b)吸収合併存続会社が受け入れた自己株式、(c)合併により消滅した吸収合併消滅会社の自己株式、および(d)吸収合併存続会社が保有する当該会社の自己株式について、本質的な差異は認められない。」「自己株式を消却した場合には、その他資本剰余金へのチャージが求められている。」「持分の結合と判定された合併の場合には、結合当事企業は過年度から1つの企業に統合されていたものと仮定するように求められていることを踏まえると、自己株式の消滅に対応して減額する株主資本項目は、(自己株式を消却した場合の会計処理との整合性を図れば)、その他資本剰余金のみとなる。」(いずれも適用指針第411項)
	10	1	Ⅲ取得の会計処理－9.逆取得となる吸収合併の会計処理(1)吸収合併存続会社(被取得企業)の個別財務諸表上の会計処理－増加資本の会計処理－抱合せ株式等の会計処理	84.3	逆取得となる吸収合併において自己株式を処分するケースにおいて、抱合せ株式等の額について、適用指針第84項(2)の「原則処理」による場合は第84項(2)①に従って生じた差額から控除することとし、また適用指針第84項(2)の「容認処理」による場合は、その他資本剰余金から減額するように指示。	a	適用指針第84項(1)、および適用指針第411項	「(a)抱合せ株式、(b)吸収合併存続会社が受け入れた自己株式、(c)合併により消滅した吸収合併消滅会社の自己株式、および(d)吸収合併存続会社が保有する当該会社の自己株式について、本質的な差異は認められない。」「自己株式を消却した場合には、その他資本剰余金へのチャージが求められている。」「持分の結合と判定された合併の場合には、結合当事企業は過年度から1つの企業に統合されていたものと仮定するように求められていることを踏まえると、自己株式の消滅に対応して減額する株主資本項目は、(自己株式を消却した場合の会計処理との整合性を図れば)、その他資本剰余金のみとなる。」(いずれも適用指針第411項)
	10	1	Ⅲ取得の会計処理－9.逆取得となる吸収合併の会計処理(1)吸収合併存続会社(被取得企業)の個別財務諸表上の会計処理－増加資本の会計処理－吸収合併消滅会社の新株予約権者に新株予約権等を交付した場合の会計処理	84.4	逆取得となる吸収合併では、吸収合併消滅会社の新株予約権者に新株予約権等を交付した場合、吸収合併存続会社は、吸収合併消滅会社における新株予約権の適正な帳簿価額を引き継ぐように要求。そのうえで、吸収合併消滅会社の新株予約権者に対して交付されるのが吸収合併存続会社等の新株予約権なのか、それとも現金なのかに分けて会計処理を指示。具体的には、前者のケースでは吸収合併消滅会社から引き継いだ新株予約権の適正な帳簿価額を付すのに対し、後者では交付された現金と「適正な簿価」と	a	適用指針第361項	「企業結合の形態が、そこで求められる会計処理を規定する。」
	10	1	Ⅲ取得の会計処理－9.逆取得となる吸収合併の会計処理(1)吸収合併存続会社(被取得企業)の個別財務諸表上の会計処理－会計処理方法の統一	84.5	吸収合併存続会社と吸収合併消滅会社との間で会計処理方法に違いがある場合には、同一の環境下で行われた同一の性質の取引等については、会計処理方法の変更に準じて、適切と考えられる方法に統一するように要求。ただし退職給付に係る負債に係る会計基準変更時差異の費用処理年数の違いは、「同一の環境下で行われた同一の性質の取引等」に該当しないことから、統一する必要がない旨を併せて明示。	a	日本公認会計士協会 監査・保証実務委員会報告第56号「親子会社間の会計処理の統一に関する当面の監査上の取扱い」	「同一の環境下で行われた同一の性質の取引等については、会計処理方法の変更に準じて、適切と考えられる方法に統一すべし」
	10	1	Ⅲ取得の会計処理－9.逆取得となる吸収合併の会計処理(1)吸収合併存続会社(被取得企業)の個別財務諸表上の会計処理－会計処理方法	84.6	会計処理方法の統一のための会計処理の変更は、原則として、吸収合併存続会社(結合後企業)が行い、会計処理方法の変更により生じた差額は企業結合年度の損益に計上するように指示。この他にも、会計処理方法の統一に際して必要な手続をいくつか具体的に指示。	b		「結合後の損益計算に関わる事象については、結合後企業が主体的に対応すべし。」

図表4 適用指針が果たしている役割(基礎データ)

10	1	Ⅲ取得の会計処理－9.逆取得となる吸収合併の会計処理(1)吸収合併存続会社(被取得企業)の個別財務諸表上の会計処理－企業結合(合併)に要した支出額の会計処	84.7	合併に要した支出額は、発生時の事業年度の費用として処理するように指示。	b		「直接的な効果の発現が当期にしか期待できない項目については、発生時に費用処理すべし」
10	1	Ⅲ取得の会計処理－9.逆取得となる吸収合併の会計処理(2)結合後企業の連結財務諸表上の会計処理	85	第84項に記載されている「逆取得となる吸収合併」が行われた後に、結合後企業が連結財務諸表を作成する場合には、吸収合併存続会社を被取得企業としてパーチェス法を適用こととなるが、そこで求められる会計処理を具体的に指示。ここでは、取得の対価となる財の時価は、吸収合併存続会社(被取得企業)の株主が合併後の会社(結合後企業)に対する実際の議決権比率と同じ比率を保有するのに必要な数の吸収合併消滅会社(取得企業)の株式を、吸収合併消滅会社(取得企業)が交付したものとみなして算定する旨の規定(企業結合会計基準(注1))が確認されるとともに、吸収合併消滅会社(取得企業)が吸収合併直前に吸収合併存続会社(被取得企業)の株式を保有していた場合には、段階取得に	a	パーチェス法の会計処理に関わる適用指針第36項から第78項まで、および企業結合会計基準(注1)	
10	1	Ⅲ取得の会計処理－9.逆取得となる吸収合併の会計処理(3)結合後企業が連結財務諸表を作成しない場合の注記事項の算定基礎	86	逆取得となる吸収合併が行われた後に、結合後企業が連結財務諸表を作成しない場合には、適用指針第85項に準じて算定された額を基礎として、パーチェス法を適用したとした場合に個別貸借対照表及び個別損益計算書に及ぼす影響額を注記する旨の規定(企業結合会計基準第50項)を確	b	企業結合会計基準第50項	
10	1	Ⅲ取得の会計処理－10.逆取得となる吸収分割又は現物出資の会計処理(1)吸収分割承継会社又は現物出資の受入会社(被取得企業)の個別財務諸表上の会計処理－増加資本の会計処理－自社の株式を交付した場合の会計処理	87	企業結合が吸収分割又は現物出資による子会社化の形式をとる場合(逆取得となる場合)、吸収分割承継会社等の個別財務諸表上は、吸収分割会社等の資産および負債の移転直前の適正な帳簿価額により計上する旨を確認。併せて、当該資産および負債の差額に求められる会計処理を具体的に指示。すなわち新株が発行される場合については、移転事業に係る株主資本相当額を払込資本(資本金又は資本剰余金)として処理するとともに、移転事業に係る評価・換算差額等については吸収分割会社又は現物出資会社の移転直前の適正な帳簿価額を引き継ぐように指示。	a	企業結合会計基準第34項および適用指針第409項	「吸収分割会社等では、事業移転の対価として吸収分割承継会社等の株式を受け入れ、その取得原価として移転事業に係る株主資本相当額を付すこととなるため、吸収分割会社等の株主資本の額に変動はなく、吸収分割承継会社等は、吸収分割会社等の株主資本の各項目を引き継ぐことはできない。」(←移転事業に係る株主資本相当額を払込資本として処理する理由に関する適用指針第409項の説明)「吸収合併の会計処理を支えている基本的な考え方との整合性を図るべし」(←移転事業に係る評価・換算差額等について「適正な簿価」を引き継ぐ理由に関する適用指針第409項
10	1	Ⅲ取得の会計処理－10.逆取得となる吸収分割又は現物出資の会計処理(1)吸収分割承継会社又は現物出資の受入会社(被取得企業)の個別財務諸表上の会計処理－会計処理方法の統一	87.2	吸収分割承継会社または現物出資の受入会社(被取得企業)と、吸収分割会社または現物出資会社(取得企業)から移転される事業の間で会計処理の方法に違いがある場合には、同一の環境下で行われた同一の性質の取引等については、適切と考えられる方法に統一するように要求。具体的な統一方法については、適用指針第84-5項および第84-6項を参照するように指示。	a	適用指針第84-5項および第84-6項	「同一の環境下で行われた同一の性質の取引等については、会計処理方法の変更に応じて、適切と考えられる方法に統一すべし」
10	1	Ⅲ取得の会計処理－10.逆取得となる吸収分割又は現物出資の会計処理(1)吸収分割承継会社又は現物出資の受入会社(被取得企業)の個別財務諸表上の会計処理－分割期日の前日までの結合当事企業間の取引の会計処理	87.3	分割期日の前日までに行われた結合当事企業間の取引については、原則として、第三者間取引として取り扱うように指示。	b		「逆取得となる吸収分割等が行われるまでは、企業結合の当事者間に支配・従属関係が存在しなかった事実を会計処理に反映すべし」

図表4 適用指針が果たしている役割(基礎データ)

10	1	Ⅲ取得の会計処理－10.逆取得となる吸収分割又は現物出資の会計処理(1)吸収分割承継会社又は現物出資の受入会社(被取得企業)の個別財務諸表上の会計処理－会社分割又は現物出資に要した支出額の会計処理	87.4	会社分割又は現物出資に要した支出額は、発生時の事業年度の費用として会計処理するように指示。	b	「直接的な効果の発現が当期にしか期待できない項目については、発生時に費用処理すべし」
10	1	Ⅲ取得の会計処理－10.逆取得となる吸収分割又は現物出資の会計処理(2)吸収分割会社又は現物出資会社(取得企業)の会計処理	88	企業結合が吸収分割または現物出資による子会社化の形式をとる場合(逆取得に該当する場合)の吸収分割会社または現物出資会社(取得企業)の個別財務諸表上および連結財務諸表上の会計処理は、分離先企業における企業結合が取得とされた場合における分離元企業の会計処理、とりわけ受取対価が分離先企業の株式のみで、事業分離の結果、分離先企業が子会社となる場合に求められる会計処理と整合性を分離元企業において、事業分離により移転した事業に係る資産及び負債の帳簿価額に関して事業分離等会計基準第10項が規定している「適正な帳簿価額」には、時価等をもって貸借対照表価額としている場合の当該価額及び対応する評価・換算差額等の各内訳科目の額が含まれる旨を明示。	a 適用指針第98項および第99項	「企業結合が吸収分割または現物出資による子会社化の形式をとる場合(逆取得に該当する場合)における吸収分割会社または現物出資会社(取得企業)は、分離先企業における企業結合が取得とされた場合における分離元企業のうち、事業分離の結果、分離先企業が子会社となったものと等質的な立場にある。」
10	1	Ⅲ取得の会計処理－11.分離元企業の会計処理(1)移転した事業に係る適正な帳簿価額の算定	89	適用指針第89項でいう「適正な帳簿価額」の算定にあたり、事業分離をつうじて投資が継続しているとみる場合には、事業分離が行われないものと仮定して、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準を適用することとなる旨を確認。併せて、具体的な適用方法を例示。	a 事業分離等会計基準第10項	
10	1	Ⅲ取得の会計処理－11.分離元企業の会計処理(1)移転した事業に係る適正な帳簿価額の算定	90	事業分離に要した支出額は、分離元企業において発生時の事業年度の費用として処理するのが原則だが、取得の対価性が認められる取得に直接要した支出額は、例外的に、新たな投資に係る取得原価(分離先企業から交付された株式等の取得原価)に含めることとなる旨を明示。併せて、原価に含められる支出額を具体的に例示。	a 事業分離等会計基準第10項	
10	1	Ⅲ取得の会計処理－11.分離元企業の会計処理(2)事業分離に要した支出額の会計処理	91	移転損益を認識する場合の受取対価となる財の時価は、受取対価が現金以外の資産等の場合には、受取対価となる財の時価と移転した事業の時価のうち、より高い信頼性をもって測定可能な時価で算定することとなる旨を確認。	a 事業分離等会計基準第11項および適用指針第48項	
10	1	Ⅲ取得の会計処理－11.分離元企業の会計処理(3)受取対価の時価	92	市場価格のある分離先企業の株式が受取対価とされる場合には、受取対価となる財の時価は、事業分離日の株価を基礎にして算定することとなる旨を確認。	b 事業分離等会計基準第12項	
10	1	Ⅲ取得の会計処理－11.分離元企業の会計処理(3)受取対価の時価	93	分離先企業の株式などの受取対価または移転した事業のいずれについても、市場価格がないこと等により公正な評価額を合理的に算定することが困難と認められる場合には、代替的な方法によって算定された額を受取対価の額とする	b 事業分離等会計基準第13項	
10	1	Ⅲ取得の会計処理－11.分離元企業の会計処理(3)受取対価の時価	94	分離元企業の子会社に事業を分離し、その対価として現金等の財産のみを受け取った場合には、共通支配下の取引として取り扱うこととされているが、そこでいう「現金等の財産」に含まれる項目と含まれない項目とを具体的に例示。すなわち、そこでは移転した事業と明らかに異なる資産かどうか(分離先企業の支払能力に左右されない資産や、分離先企業の支払能力の影響を受けるものの、代金回収条件が明確かつ妥当であり、回収が確実と見込まれる資産かどうか)が問われる旨を明示。	c 参考:適用指針第393項	
10	1	Ⅲ取得の会計処理－12.分離先企業における企業結合が取得とされた場合の分離元企業の会計処理(1)受取対価が現金等の財産のみである場合(事業譲渡など)の分離元企業の会計処理－子会社を分離先企業として行われた事業分離	95		a 事業分離等会計基準第14項	

図表4 適用指針が果たしている役割(基礎データ)

	10	1	Ⅲ取得の会計処理－12.分離先企業における企業結合が取得とされた場合の分離元企業の会計処理(1)受取対価が現金等の財産のみである場合(事業譲渡など)の分離元企業の会計処理－子会社以外を分離先企業として行われた事業分離の場合	96	分離元企業の子会社以外に事業分離し、その対価として現金等の財産のみを受け取った場合には、事業分離等会計基準第15項において、個別財務諸表上、分離元企業が受け取った現金等の財産は、原則として、時価により計上するとともに、当該時価と移転した事業に係る株主資本相当額との差額は、原則として、移転損益として認識することとされている。この原則に対し、分離元企業の重要な継続的関与によって、分離元企業が移転した事業に係る成果の変動性を従来と同様に負っている場合には移転損益が計上できない旨を明示するとともに、計上できないケースを具体的に例	a	事業分離等会計基準第15項および第16項	
	10	1	Ⅲ取得の会計処理－12.分離先企業における企業結合が取得とされた場合の分離元企業の会計処理(2)受取対価が分離先企業の株式のみである場合(会社分割など)の分離元企業の会計処理	97.2	事業分離以外の形態で資産を移転し、移転先の企業の株式を受け取る場合において、移転元の企業の会計処理は、事業分離における分離元企業の会計処理に準じて行うこととされているため、実務対応報告第6号にかかわらず、移転先の企業が子会社または関連会社となる場合及び共通支配下の取引には、本適用指針の定めが優先して適用される旨を明示。	a	事業分離等会計基準第31項および実務対応報告第6号「デット・エクイティ・スワップの実行時における債権者側の会計処理に関する実務上の取扱い」	
	10	1	Ⅲ取得の会計処理－12.分離先企業における企業結合が取得とされた場合の分離元企業の会計処理(2)受取対価が分離先企業の株式のみである場合(会社分割など)の分離元企業の会計処理－分離先企業が子会社となる場合－事業分離前に分離元企業が分離先企業の株式を保有していない場	98	事業分離前に分離元企業が行う会計処理として、事業分離等会計基準第17項が指示している方法に関する留意事項をいくつか指摘。具体的には、個別財務諸表において、分離先企業の株式の取得原価の算定にあたって、移転事業に係る株主資本相当額から移転事業に係る繰延税金資産及び繰延税金負債を控除するとともに、対価性が認められる取得に直接要した支出額を加算することなどを明示。また連結財務諸表においては、子会社(分離先企業)に係る分離元企業(親会社)の持分の増加額と移転した事業に係る分離元企業(親会社)の持分の減少額との差額から生じる持分変動差額とのれん(または負の	a	事業分離等会計基準第17項／適用指針第72項・第76項から第78項まで・第91項および第108項(2)／連結会計基準第30項および同(注9)	
	10	1	Ⅲ取得の会計処理－12.分離先企業における企業結合が取得とされた場合の分離元企業の会計処理(2)受取対価が分離先企業の株式のみである場合(会社分割など)の分離元企業の会計処理－分離先企業が子会社となる場合－事業分離前に分離元企業が分離先企業の株式を保有していた場合	99	事業分離により分離先企業が新たに分離元企業の子会社となる場合において、分離元企業が事業分離前に分離先企業の株式をその他有価証券または関連会社株式として保有していた場合に留意すべき事項をいくつか指摘。具体的には、分離元企業の個別財務諸表上、移転事業に係る株主資本相当額がマイナスの場合には、まず、事業分離前から保有していた分離先企業の株式の帳簿価額を充て、これを超えることとなったマイナスの金額を「組織再編により生じた株式の特別勘定」等、適切な科目をもって負債に計上するように指示。また分離元企業の連結財務諸表上、のれん(または負ののれん)については、①分離先企業に対して投資したとみなされる額と②これに対応する分離先企業の事業分離直前の資本の差額として算定される旨とその具体的	a	事業分離等会計基準第18項(1)および第19項／適用指針第226項・第229項および第394項	

図表4 適用指針が果たしている役割(基礎データ)

	10	1	Ⅲ取得の会計処理－12.分離先企業における企業結合が取得とされた場合の分離元企業の会計処理(2)受取対価が分離先企業の株式のみである場合(会社分割など)の分離元企業の会計処理－分離先企業が関連会社となる場合－事業分	100	分離先企業が関連会社となる場合のうち、事業分離前に分離元企業が分離先企業の株式を保有していない場合に分離元企業が行う会計処理として、事業分離等会計基準第20項が指示している方法に関する留意事項をいくつか指摘。具体的には、個別財務諸表において、分離先企業の株式の取得原価の算定にあたって、移転事業に係る株主資本相当額から移転事業に係る繰延税金資産及び繰延税金負債を控除するとともに、対価性が認められる取得に直接要した支出額を加算することなどを明示。また連結財務諸表については、持分変動差額とのれん(または負ののれん)の算	a	事業分離等会計基準第20項／適用指針第72項・第76項から第78項まで・第91項および第108項(2)／連結会計基準第30項および同(注9)
	10	1	Ⅲ取得の会計処理－12.分離先企業における企業結合が取得とされた場合の分離元企業の会計処理(2)受取対価が分離先企業の株式のみである場合(会社分割など)の分離元企業の会計処理－分離先企業が関連会社となる場合－事業分離前に分離元企業が分離先	101	事業分離により分離先企業が新たに分離元企業の関連会社となる場合において、分離元企業が事業分離前に分離先企業の株式を有していた場合(事業分離前に分離先企業の株式をその他有価証券として保有していた場合)に留意すべき事項をいくつか指摘。具体的には、分離元企業の個別財務諸表上、移転事業に係る株主資本相当額がマイナスの場合には、第99項(1)に準じた処理を行うように指示。また分離元企業の連結財務諸表上、持分変動差額とのれん(または負ののれん)の具体的な算定方法を指示。	a	事業分離等会計基準第21項
	10	1	Ⅲ取得の会計処理－12.分離先企業における企業結合が取得とされた場合の分離元企業の会計処理(2)受取対価が分離先企業の株式のみである場合(会社分割など)の分離元企業の会計処理－分離先企業が関連会社となる場合－事業分離前に分離元企業が分離先	102	事業分離前に分離元企業が分離先企業の株式を関連会社株式として有しており、事業分離により分離先企業の株式(関連会社株式)を追加取得した場合には、適用指針第100項(＝事業分離等会計基準第20項に対応しているもの)に準じて処理する旨を指示。	a	事業分離等会計基準第22項
	10	1	Ⅲ取得の会計処理－12.分離先企業における企業結合が取得とされた場合の分離元企業の会計処理(2)受取対価が分離先企業の株式のみである場合(会社分割など)の分離元企業の会計処理－分離先企業が子	103	事業分離により分離先企業が子会社、関連会社及び共同支配企業以外となる場合には、分離元企業の個別財務諸表上、原則として、移転損益を認識する旨などを記した事業分離等会計基準第23項の内容を確認するとともに、分離先企業の株式の取得原価の算定にあたっては、対価性が認められる取得に直接要した支出額を加算することに留意するように指示。	a/b	事業分離等会計基準第23項
	10	1	Ⅲ取得の会計処理－12.分離先企業における企業結合が取得とされた場合の分離元企業の会計処理(3)受取対価が現金等の財産と分離先企業の株式である場合の分離元企業の会計処理－分離先企業が	104	子会社へ事業分離する場合や事業分離により分離先企業が新たに子会社となる場合において、その対価として現金等の財産と分離先企業の株式を受け取った場合には、共通支配下の取引又はこれに準じて取り扱う旨を記した事業分離等会計基準第24項の内容を確認。	b	事業分離等会計基準第24項

図表4 適用指針が果たしている役割(基礎データ)

	10	1	Ⅲ取得の会計処理－12.分離先企業における企業結合が取得とされた場合の分離元企業の会計処理(3)受取対価が現金等の財産と分離先企業の株式である場合の分離元企業の会計処理－分離先企業が関連会社となる場合	105	現金等の財産と分離先企業の株式を受取対価とする事業分離において、分離先企業が関連会社となる場合や関連会社へ事業分離する場合、分離元企業が行う会計処理に関する事業分離等会計基準第25項の内容を確認。そのうえで、会計処理に際して留意すべき事項をいくつか指摘。例えば、分離元企業の個別財務諸表上、移転事業に係る株主資本相当額がマイナスの場合には、まず、事業分離前から保有していた分離先企業の株式の帳簿価額を充て、これを超えることとなったマイナスの金額を「組織再編により生じた株式の特別勘定」等、適切な科目をもって負債に計上する	a/b	事業分離等会計基準第25項／適用指針第100項から第102項までと第395項	
	10	1	Ⅲ取得の会計処理－12.分離先企業における企業結合が取得とされた場合の分離元企業の会計処理(3)受取対価が現金等の財産と分離先企業の株式である場合の分離元企業の会計処理－分離先企業が子会社、関連会社及び共同	106	分離先企業が子会社、関連会社及び共同支配企業以外となる場合において、その対価として現金等の財産と分離先企業の株式を受け取った場合、分離元企業は、原則として、移転損益を認識することとされている旨を確認。併せて、取得原価の決定に際して移転した事業に係る時価を参照する場合、分離先企業の株式に関する取得原価は、当該移転した事業に係る時価と対価として受け取った現金等の財産の時価との差額として算定することとなる旨を明示。	a/b	事業分離等会計基準第26項	
	10	1	Ⅲ取得の会計処理－12.分離先企業における企業結合が取得とされた場合の分離元企業の会計処理(4)分離元企業の税効果会計－分離元企業の繰延税金資産の回収可能性	107	分離元企業の繰延税金資産に関する回収可能性の判断方法を指示。具体的には、分離元企業における将来年度の収益力に基づく課税所得等により判断することとし、分離先企業の将来年度の収益力に基づく課税所得等は勘案しない旨(ただし、投資が継続しているとみる場合には、事業分離が行われないものと仮定した移転する事業に係る将来年度の収益力に基づく課税所得等を勘案して判断する旨)を指示。さらに、この基本原則のもとでの判断方法を具体的に例示。	a	適用指針第399項および第400項／日本公認会計士協会 会計制度委員会報告第10号「個別財務諸表における税効果会計に関する実務指針」第21	
	10	1	Ⅲ取得の会計処理－12.分離先企業における企業結合が取得とされた場合の分離元企業の会計処理(4)分離元企業の税効果会計－分離元企業の繰延税金資産及び繰延税金負債の計上額	108	分離元企業において、事業分離により移転する事業に係る資産および負債が、分離先企業の株式など現金以外の受取対価と引き換えられ、新たに貸借対照表上、当該受取対価が計上される場合において、これらの金額と課税所得計算上の資産および負債の金額との間に生じる差額(一時差異)に対する税効果会計の適用方法を具体的に指示。すなわち、原則として、事業分離日以後最初に到来する事業年度末に税効果会計を適用するが、事業分離の前後で投資が継続しているとみなされる場合には移転損益を認識せず、事業分離日において移転する繰延税金資産および繰延税金負債の額を、(分離先企業の株式の取得原価に含めず)分離先企業の株式等に係る一時差異に対する繰延税金資産及び繰延税金負債として計上するように指示。	a	適用指針第401項および第402項／日本公認会計士協会 監査委員会報告第66号「繰延税金資産の回収可能性の判断に関する監査上の取扱い」5(2)／「税効果会計に係る会計基準」第	「投資が継続している場合、連結財務諸表上は、当該繰延税金資産および繰延税金負債を含めた移転する事業に係る帳簿価額が子会社に対する投資原価となる。これに対し個別財務諸表上、分離先企業の株式の取得原価は、移転する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なり、税効果については、事業分離日において移転する事業に係る繰延税金資産および繰延税金負債が引き換えられた分離先企業の株式等に係る一時差異に対する繰延税金資産及び繰延税金負債に置き換わったとみることになる。」(←適用指針第402項)
	10	1	Ⅲ取得の会計処理－12.分離先企業における企業結合が取得とされた場合の分離元企業の会計処理(4)分離元企業の税効果会計－分割型会社分割が非適格組織再編となり、分割期日が分離元企業の期首	109	分割期日が分離元企業の期首である分割型の会社分割が適格組織再編に該当しない場合、分割期日の前日である前期末において、税務上の移転損益に係る未払法人税等と当該一時差異に対する繰延税金資産及び繰延税金負債が計上されるが、当該繰延税金資産の回収可能性の判断についても、原則として、分離元企業における事業分離日以後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ように指示。	a	適用指針第403項	「分離元企業における事業分離日以後の将来年度の収益力に基づく課税所得等により繰延税金資産の回収可能性を判断すべし」という考え方が意味を持つかどうかは、事業分離の形態には依存しない、という考え方の存在(参考:適用指針第403項)

図表4 適用指針が果たしている役割(基礎データ)

	10	1	Ⅲ取得の会計処理－13.取得とされた株式交換の会計処理(1)株式交換完全親会社の個別財務諸表上の会計処理－子会社株式の取得原価の算	110	株式交換完全親会社が取得する株式交換完全子会社株式の取得原価は、適用指針第36項から第50までに記されている一般的な規定に準じて算定するように指示。	a	適用指針第36項から第50項まで	「株式交換完全親会社による株式交換完全子会社株式の取得(すなわち取得とされた株式交換)」であるかどうかは、取得とされた企業結合に適用される一般的なルールに例外を設ける事由にあたらぬ。」
	10	1	Ⅲ取得の会計処理－13.取得とされた株式交換の会計処理(1)株式交換完全親会社の個別財務諸表上の会計処理－株式交換完全親会社が新株予約権付社債を承継する場合等の取扱い	110.2	株式交換に際して、株式交換完全親会社が株式交換完全子会社の新株予約権者に新株予約権を交付する場合などでは、適用指針第50項に準じて、当該新株予約権または新株予約権付社債の時価を子会社株式の取得原価に加算するとともに、同額を新株予約権または新株予約権付社債として純資産の部または負債の部に計上するように指示。	a	適用指針第50項	「株式交換完全親会社による株式交換完全子会社株式の取得(すなわち取得とされた株式交換)」であるかどうかは、取得とされた企業結合に適用される一般的なルールに例外を設ける事由にあたらぬ。」
	10	1	Ⅲ取得の会計処理－13.取得とされた株式交換の会計処理(1)株式交換完全親会社の個別財務諸表上の会計処理－増加資本の会計処理－株式交換完全親会社が新株を発行した場合の会計処理	111	企業結合の対価として、株式交換完全親会社が新株を発行した場合には、払込資本(資本金または資本剰余金)の増加として会計処理するように指示。また、そこでいう「増加すべき株主資本の額」は、適用指針第110項に指示された、取得対価の算定に準じて処理するよう指示。	a	適用指針第110項	「株式交換完全親会社による株式交換完全子会社株式の取得(すなわち取得とされた株式交換)」であるかどうかは、取得とされた企業結合に適用される一般的なルールに例外を設ける事由にあたらぬ。」
	10	1	Ⅲ取得の会計処理－13.取得とされた株式交換の会計処理(1)株式交換完全親会社の個別財務諸表上の会計処理－増加資本の会計処理－株式交換完全親会社が自己株式を処分した場合の会計処理	112	企業結合の対価として、株式交換完全親会社が自己株式を処分した場合には、「増加すべき株主資本の額」から処分した自己株式の帳簿価額を控除した額を払込資本の増加として会計処理するように指示。また、そこでいう「増加すべき株主資本の額」は、適用指針第110項に指示された、取得対価の算定に準じて処理するよう指示。	a	適用指針第110項および第383項	「株式交換完全親会社による株式交換完全子会社株式の取得(すなわち取得とされた株式交換)」であるかどうかは、取得とされた企業結合に適用される一般的なルールに例外を設ける事由にあたらぬ。」
	10	1	Ⅲ取得の会計処理－13.取得とされた株式交換の会計処理(1)株式交換完全親会社の個別財務諸表上の会計処理－増加資本の会計処理－株式交換完全親会社が自社の株式以外の財産を交付した場	113	株式交換完全親会社が株式交換完全子会社の株主に対して、株式交換完全親会社の株式以外の財産を交付した場合は、当該交付した財産の時価と適正な帳簿価額との差額を株式交換日において、株式交換完全親会社の損益に計上するように指示。	a		「株式交換完全親会社による株式交換完全子会社株式の取得(すなわち取得とされた株式交換)」であるかどうかは、取得とされた企業結合に適用される一般的なルールに例外を設ける事由にあたらぬ。」
	10	1	Ⅲ取得の会計処理－13.取得とされた株式交換の会計処理(1)株式交換完全親会社の個別財務諸表上の会計処理－増加資本の会計処理－子会社が親会社の株式を対価として株式交換した場合の会計	114	子会社が親会社株式を支払対価として他の企業と株式交換を行う場合、個別財務諸表上は適用指針第113項に準じて会計処理を行い、また連結財務諸表上は、個別財務諸表において計上された損益を、連結財務諸表上は資本取引として自己株式処分差額に振り替えたうえで、自己株式等会計基準の定めに従って処理するように指示。	a	自己株式等会計基準第9項、第10項および第12項	「株式交換完全親会社による株式交換完全子会社株式の取得(すなわち取得とされた株式交換)」であるかどうかは、取得とされた企業結合に適用される一般的なルールに例外を設ける事由にあたらぬ。」
	10	1	Ⅲ取得の会計処理－13.取得とされた株式交換の会計処理(1)株式交換完全親会社の個別財務諸表上の会計処理－株式交換完全親会社の税効果会計	115	株式交換完全親会社が受け入れた子会社株式(株式交換完全子会社の株式)に係る一時差異に関する税効果は、予測可能な期間に当該子会社株式を売却する予定がある場合などを除けば認識しない旨を明示。	a	適用指針第404項	【参考】(1)継続保有を前提として新規に子会社株式を取得したにもかかわらず、税効果を通じて株式の取得時に損益を認識することは適当ではないこと(2)将来における投資の売却により解消する一時差異は、親会社が売却時期を決定でき、かつ予測可能な将来期間に売却を行う意思がない場合は税効果を認識しない(連結税効果実務指針第32項及び第37項)という連結財務諸表における税効果の取扱いと整合的であること(一適用指針第404
	10	1	Ⅲ取得の会計処理－13.取得とされた株式交換の会計処理(2)株式交換完全子会社の個別財務諸表上の会計処理	115.2	株式交換に際して、株式交換完全親会社が株式交換完全子会社の新株予約権者に新株予約権を交付する場合などには、株式交換日の前日に株式交換完全子会社で付していた適正な帳簿価額による新株予約権または新株予約権付社債	a	適用指針第404-2項	【参考】「株式移転完全子会社は、新株予約権または新株予約権付社債に係る義務の履行を免れたため、株式移転日の前日に純資産の部又は負債の部に計上していた新株予約権または新株予約権付社債の額を利益に計上することとなる。(株式交換の場合も同様の考え方となる。)」(一適用

図表4 適用指針が果たしている役割(基礎データ)

10	1	Ⅲ取得の会計処理－13.取得とされた株式交換の会計処理(3)株式交換完全親会社の連結財務諸表上の会計処理－投資と資本の消去	116	株式交換による企業結合が取得とされた場合の資本連結手続においては、連結会計基準に従い、(1)株式交換完全親会社の投資と(2)株式交換完全子会社の資本とを相殺消去するように指示。併せて、株式交換完全親会社が、株式交換日の前日に株式交換完全子会社となる企業の株式を保有していた場合や、投資会社が持分法適用関連会社と企業結合した場合の会計処理などを具体的に指示。	a	連結会計基準第23項	「株式交換完全親会社による株式交換完全子会社株式の取得(すなわち取得とされた株式交換)」であるどうかは、取得とされた企業結合に適用される一般的なルールに例外を設ける事由にあたらぬ。」
10	1	Ⅲ取得の会計処理－13.取得とされた株式交換の会計処理(4)株式交換日が株式交換完全子会社の決算日以外の日である場合の取扱い	117	株式交換日が株式交換完全子会社の決算日以外の日である場合に、株式交換日の前後いずれかの決算日(みなし取得日)に株式交換が行われたものとみなして会計処理することを容認。	c	連結会計基準(注5)	
10	1	Ⅲ取得の会計処理－14.逆取得となる株式交換の会計処理(株式交換完全子会社が取得企業となる場合)(1)株式交換完全親会社(被取得企業)の個別財務諸表上の会計処理－増加資本の会計処理－株式交換完全親会社が新株を発行	117.2	株式交換完全子会社が取得企業となる(逆取得となる)株式交換において、企業結合の対価として株式交換完全親会社が新株を発行した場合、同社は個別財務諸表上、払込資本が増加するものとして会計処理を行うように指示。また、そこで増加すべき株主資本の額は、適用指針第118項に記載されている、株式交換完全子会社株式(取得企業株式)の取得原価に準じて算定するように指示。	a		「株式交換の形態をとるかどうかは、逆取得のケースに適用される一般的なルールに例外を設ける事由にあたらぬ。」
10	1	Ⅲ取得の会計処理－14.逆取得となる株式交換の会計処理(株式交換完全子会社が取得企業となる場合)(1)株式交換完全親会社(被取得企業)の個別財務諸表上の会計処理－増加資本の会計処理－株式交換完全親会社が自己株式を	117.3	株式交換完全子会社が取得企業となる(逆取得となる)株式交換において、企業結合の対価として株式交換完全親会社が自己株式を処分した場合は、逆取得となる吸収合併における自己株式の原則的な会計処理に準じて処理するように指示。	a	適用指針第84項(2)①	「株式交換の形態をとるかどうかは、逆取得のケースに適用される一般的なルールに例外を設ける事由にあたらぬ。」
10	1	Ⅲ取得の会計処理－14.逆取得となる株式交換の会計処理(株式交換完全子会社が取得企業となる場合)(1)株式交換完全親会社(被取得企業)の個別財務諸表上の会計処理－子会社株式の取得原価の算定	118	組織再編が株式交換の形式をとる場合において、逆取得となるとき(株式交換完全親会社が被取得企業となり、株式交換完全子会社が取得企業となるとき)には、株式交換完全親会社の個別財務諸表上、当該株式交換完全親会社が取得する株式交換完全子会社株式(取得企業株式)の取得原価は、株式交換日の前日における株式交換完全子会社(取得企業)の適正な帳簿価額による株主資本の額に基づいて算定することとなる旨の、企業結合会計基準第36項の規定	b	企業結合会計基準第36項	
10	1	Ⅲ取得の会計処理－14.逆取得となる株式交換の会計処理(株式交換完全子会社が取得企業となる場合)(1)株式交換完全親会社(被取得企業)の個別財務諸表上の会計処理－株式交換完全親会社が新株予約権付社債を承継する場合等の取扱い	118.2	株式交換に際して、株式交換完全親会社(被取得企業)が株式交換完全子会社(取得企業)の新株予約権者に新株予約権を交付する場合などにおいて、株式交換完全親会社は、株式交換完全子会社(取得企業)の適正な帳簿価額による株主資本の額に、株式交換完全子会社(取得企業)で認識された新株予約権の消滅に伴う利益などの額を加算して、子会社株式の取得原価を算定するように指示。併せて、株式交換完全親会社(被取得企業)は、株式交換完全子会社(取得企業)で付されていた適正な帳簿価額により新株予約権等の適正な帳簿価額を純資産の部等に計上するよう	a	適用指針第404-2項	【参考】「(株式交換完全子会社(取得企業)で認識された新株予約権の消滅に伴う利益などの額を加算して、子会社株式の取得原価を算定することとしたのは)株式移転と新株予約権の交付及び新株予約権付社債の承継が同時に行われたものと考えられるため、新株予約権の消滅に伴う利益または新株予約権付社債の承継に伴う利益の額を株式移転日の前日の株式移転完全子会社の適正な帳簿価額による株主資本の額に反映させることが適当と考えられるためである。」(←適用指針第404-2項より)
10	1	Ⅲ取得の会計処理－14.逆取得となる株式交換の会計処理(株式交換完全子会社が取得企業となる場合)(2)株式交換完全子会社(取得企業)の個別財	118.3	株式交換完全子会社が取得企業となる(逆取得となる)株式交換で、株式交換に際して、株式交換完全親会社(被取得企業)が株式交換完全子会社(取得企業)の新株予約権者に新株予約権を交付する場合などにおいては、株式交換完全子会社(取得企業)が、適正な帳簿価額による新株予約権等の額を利	a	適用指針第404-2項	【参考】「株式移転完全子会社は、新株予約権または新株予約権付社債に係る義務の履行を免れたため、株式移転日の前日に純資産の部又は負債の部に計上していた新株予約権または新株予約権付社債の額を利益に計上することとなる。(株式交換の場合も同様の考え方となる。)」(←適用指針第404-2項)

図表4 適用指針が果たしている役割(基礎データ)

	10	1	Ⅲ取得の会計処理－14.逆取得となる株式交換の会計処理(株式交換完全子会社が取得企業となる場合)(2)株式交換完全子会社(取得企業)の個別財	118.4	株式交換完全子会社が取得企業となる(逆取得となる)株式交換で、株式交換に際して、株式交換完全子会社(取得企業)が株式交換完全親会社(被取得企業)となる企業の株式を保有していた場合、株式交換完全親会社(被取得企業)株式の取得原価を適正な帳簿価額により算定するように指示。	a	(適用指針第84項)	「株式交換の形態をとるかどうかは、逆取得のケースに適用される一般的なルールに例外を設ける事由にあたらぬ。」
	10	1	Ⅲ取得の会計処理－14.逆取得となる株式交換の会計処理(株式交換完全子会社が取得企業となる場合)(3)株式交換後の連結財務諸表上の会計処理	119	株式交換後の連結財務諸表上、株式交換完全子会社(取得企業)は、株式交換完全親会社(被取得企業)を被取得企業としてパーチェス法を適用するように指示。さらにそこで求められる会計処理を具体的に指示。例えば、取得の対価となる財の時価は、株式交換完全親会社(被取得企業)の株主が結合後企業(株式交換完全親会社)に対する実際の議決権比率と同じ比率を保有するのに必要な数の株式交換完全子会社(取得企業)の株式を、株式交換完全子会社(取得企業)が交付したものとみなして算定する旨の規定(企業結合会計基準(注1))が確認されるとともに、株式交換完全子会社(取得企業)が株式交換日の前日に株式交換完全親会社(被取得企業)となる企業の株式を保有していた場合には、段階取得に係る損益が生じうることも併せて確	a	(適用指針第85項)	
	10	1	Ⅲ取得の会計処理－15.取得とされた株式移転の会計処理(1)株式移転設立完全親会社の個別財務諸表上の会計処理－子会社株式の取得原価	120	株式移転による共同持株会社の設立の形態をとる企業結合が取得とされた場合には、取得企業の決定規準に従い、いずれかの株式移転完全子会社を取得企業として取り扱うように指示。	a		「株式移転(による共同持株会社の設立)の形態をとるかどうかは、取得企業の決定方法に関する一般的なルールに例外を設ける事由にあたらぬ。」
	10	1	Ⅲ取得の会計処理－15.取得とされた株式移転の会計処理(1)株式移転設立完全親会社の個別財務諸表上の会計処理－子会社株式の取得原価の算定	121	取得と判断された株式移転で、株式移転設立完全親会社の個別財務諸表上、株式移転設立完全親会社が受け入れた株式移転完全子会社株式(取得企業株式および被取得企業株式)に関する取得原価の算定方法を具体的に指示。(1)子会社株式(取得企業株式)については、適正な帳簿価額による株主資本の額に基づいて算定するのを原則とするが、一定の条件下で簡便的な取扱いも容認。また(2)子会社株式(被取得企業株式)については、適用指針第36項の基本原則にもとづき、適用指針第37項から第50項に準じて算定するように指示。ただし取得の対価となる財の時価は、株式移転完全子会社(被取得企業)の株主が株式移転設立完全親会社(結合後企業)に対する実際の議決権比率と同じ比率を保有するのに必要な数の株式移転完全子会社(取得企業)の株式を、株式移転完全子会社(取得企業)が交	a	適用指針第36項から第50項まで、および第404-3項	「株式移転(による共同持株会社の設立)の形態をとるかどうかは、企業結合をつうじて取得した株式に関する取得原価の決定方法についての一般的なルールに例外を設ける事由にあたらぬ。【参考:(1)のケースで簡便な処理を容認した理由】「株式移転は株式の取得による企業結合となるため、実務上、株式移転日の前日における株式移転完全子会社(取得企業)の適正な帳簿価額による株主資本の額を算定することが困難な場合が考えられる。」(←適用指針第404-3項)
	10	1	Ⅲ取得の会計処理－15.取得とされた株式移転の会計処理(1)株式移転設立完全親会社の個別財務諸表上の会計処理－株式移転設立完全親会社が新株予約権付社債を承継する場合等の取扱い	121.2	取得と判断された株式移転で、株式移転に際して、株式移転設立完全親会社が株式移転完全子会社(取得企業又は被取得企業)の新株予約権者に新株予約権を交付する場合等において、株式移転設立完全親会社が、株式移転完全子会社株式(取得企業株式又は被取得企業株式)の取得原価を算定する方法を指示。その際、適用指針第121項の規定に合わせる形で、子会社株式の取得原価に、株式移転完全子会社(取得企業)で認識された新株予約権の消滅に伴う利益等の額を加算する「原則的な取扱い」に加え、株式移転完全子会社(取得企業)で認識された新株予約権の消滅に伴う利益等の額を株式移転完全子会社(取得企業)の適正な帳簿価額による株主資本の額に加算する「簡便な取	a	適用指針第404-2項(そこに記されている第118-2項など)	【参考】「(株式交換完全子会社(取得企業)で認識された新株予約権の消滅に伴う利益などの額を加算して、子会社株式の取得原価を算定することとしたのは)株式移転と新株予約権の交付及び新株予約権付社債の承継が同時に行われたものと考えられるため、新株予約権の消滅に伴う利益または新株予約権付社債の承継に伴う利益の額を株式移転日の前日の株式移転完全子会社の適正な帳簿価額による株主資本の額に反映させることが適当と考えられるためである。」(←適用指針第404-2項より)

図表4 適用指針が果たしている役割(基礎データ)

10	1	Ⅲ取得の会計処理－15.取得とされた株式移転の会計処理(1)株式移転設立完全親会社の個別財務諸表上の会計処理－株式移転設立完全親会社の増加資本の会計処理	122	取得と判断された株式移転で、株式移転設立完全親会社において増加すべき株主資本は、払込資本(資本金または資本剰余金)とし、増加すべき払込資本の内訳項目(資本金、資本準備金またはその他資本剰余金)は、会社法の規定に基づき決定するように指示。	a	「株式移転の形態をとるかどうかは、取得企業の決定方法に関する一般的なルールに例外を設ける事由にあたらぬ。」
10	1	Ⅲ取得の会計処理－15.取得とされた株式移転の会計処理(1)株式移転設立完全親会社の個別財務諸表上の会計処理－株式移転設立完全親会社の税効果会計	123	取得と判断された株式移転で、株式移転設立完全親会社が受け入れた子会社株式(取得企業及び被取得企業の株式)に係る一時差異に関する税効果の取扱いは、適用指針第115項に準じるように指示。すなわち予測可能な期間に当該子会社株式を売却する予定がある場合などを除けば認識しない旨を明示。	a	【参考】(1)継続保有を前提として新規に子会社株式を取得したにもかかわらず、税効果を通じて株式の取得時に損益を認識することは適当ではないこと (2)将来における投資の売却により解消する一時差異は、親会社が売却時期を決定でき、かつ予測可能な将来期間に売却を行う意思がない場合は税効果を認識しない(連結税効果実務指針第32項及び第37項)という連結財務諸表における税効果の取扱いと整合的であること(←適用指針第404項)
10	1	Ⅲ取得の会計処理－15.取得とされた株式移転の会計処理(2)株式移転完全子会社(取得企業又は被取得企業)の個別財務諸表上の会計処理	123.2	取得と判断された株式移転で、株式移転に際して、株式移転設立完全親会社が株式移転完全子会社(取得企業または被取得企業)の新株予約権者に新株予約権を交付する場合などにおいて、株式移転完全子会社は、新株予約権等の適	a	「株式移転完全子会社は、新株予約権などに係る義務の履行を免れたため、株式移転日の前日に純資産の部に計上していた新株予約権などの額を利益に計上することとなる。」(←適用指針第404-2項)
10	1	Ⅲ取得の会計処理－15.取得とされた株式移転の会計処理(2)株式移転完全子会社(取得企業又は被取得企業)の個別財務諸表上の会計処理	123.3	取得と判断された株式移転で、株式移転完全子会社(取得企業)が株式移転日の前日に他の株式移転完全子会社(被取得企業)となる企業の株式を保有していた場合、その適正な帳簿価額により取得原価とするように指示。	a	「企業結合をつうじて投資の継続性が絶たれたとみなされないケースにおいては、適正な簿価を引き継ぐべし。」
10	1	Ⅲ取得の会計処理－15.取得とされた株式移転の会計処理(3)株式移転設立完全親会社の連結財務諸表上の会計処理－投資と資本の消去	124	株式移転による企業結合が取得とされた場合に求められる資本連結の手続においては、連結会計基準に従い、①株式移転設立完全親会社の取得企業に対する投資と②株式移転完全子会社(取得企業)の資本とを相殺消去するように指示。その際、(1)株式移転完全子会社(取得企業)と(2)株式移転完全子会社(被取得企業)との分けて相殺消去手続を指示。併せて、株式移転完全子会社(取得企業)が株式移転日の前日に他の株式移転完全子会社(被取得企業)となる企業の株式を保有していた場合などの会計処理を具体的に	a	「株式移転の形態をとる企業結合かどうかは、取得とされた企業結合に適用される一般的なルールに例外を設ける事由にあたらぬ。」
10	1	Ⅲ取得の会計処理－15.取得とされた株式移転の会計処理(3)株式移転設立完全親会社の連結財務諸表上の会計処理－株式移転完全子会社(取得企業)の資産及び負債の引継ぎ	125	取得と判断された株式移転において株式移転設立完全親会社は、連結財務諸表上、株式移転完全子会社(取得企業)の資産および負債の適正な帳簿価額を、原則として、そのまま引き継ぐように指示。ただし、連結財務諸表上の資本金は株式移転設立完全親会社の資本金とし、これと株式移転直前の株式移転完全子会社(取得企業)の資本金が異なる場合には、その差額を資本剰余金に振り替えるように指	a	「企業結合をつうじて投資の継続性が絶たれたとみなされないケースにおいては、適正な簿価を引き継ぐべし。」
10	1	Ⅲ取得の会計処理－15.取得とされた株式移転の会計処理(3)株式移転設立完全親会社の連結財務諸表上の会計処理－株式移転日が株式移転完全子会社(被取得企業)の決算日以外の日である場合	126	株式移転日が株式移転完全子会社(被取得企業)の決算日以外の日である場合は、株式交換日が株式交換完全子会社の決算日以外の日である場合の取扱いと同様に取り扱うように指示。	a	「企業結合が決算日以外に行われた場合の処理に関して、株式交換と株式移転とを等質的に取り扱うべし(株式交換と株式移転とは類似した行為とみなすべし)」
10	1	Ⅳ共同支配企業の形成の判定－1.共同支配企業の形成の判定規準(1)共同支配企業の形成の判定規準の概要	175	共同支配企業の形成かどうかの判定基準を記した企業結合会計基準第37項の内容を確認。併せて、「対価要件」は共同支配投資企業となる企業に支払われた対価を前提としたものであり、一般投資企業(第176項参照)に対するものは含まれない旨を明示。	b	企業結合会計基準第37項

図表4 適用指針が果たしている役割(基礎データ)

	10	1	IV 共同支配企業の形成の判定-1.共同支配企業の形成の判定規準(2)一般投資企業が含まれる場合における共同支配企業の形成の判定	176	共同支配投資企業となる企業の有する議決権の合計が、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ており、かつ、共同支配投資企業となる企業が適用指針第175項に記載されている要件のすべてを満たす場合には、共同支配企業へ投資する企業の中に「一般投資企業」が含まれていても、当該企業結合は共同支配企業の形成に該当するものとして取り扱うように指示。併せて、「一般投資企業」に定義を付与。	a	適用指針第422項	「共同支配企業の株主の中には、主として資金調達の役割を担うのみで、経営に関与することを目的としていないものが存在する場合(一般投資企業にとっては純投資を目的としている場合)もあり得ることから、このような株主が存在することのみをもって、共同支配企業の形成に該当しないと判定することは適当ではないと考えたためである。」(←適用指針第422項より)「共同支配の本質が損なわれない限り、共同支配の形式が完全には備わっていないケースも共同支配に相当するケースとみなすべし」
	10	1	IV 共同支配企業の形成の判定-2.独立企業要件の取扱い	177	共同支配企業の形成の判定にあたり、共同支配企業へ投資する企業とその子会社、緊密な者および同意している者は単一企業とみなされるため、共同支配企業へ投資する企業がこれらの者のみから構成されている場合には、共同支配企業の形成には該当しない旨を明示。	a	適用指針第423項/連結会計基準及び企業会計基準適用指針第22号「連結財務諸表における子会社及び関連会社の範囲の決定に関する適用指針」	「独立した企業とは、連結会計基準および企業会計基準適用指針第22号「連結財務諸表における子会社及び関連会社の範囲の決定に関する適用指針」による現行の連結の範囲との整合性を図ることとし、子会社、緊密な者及び同意している者のいずれにも該当しない者とした。」(←適用指針第423項より)
	10	1	IV 共同支配企業の形成の判定-3.契約要件の取扱い(1)共同支配となる契約等の要件	178	共同支配企業の形成の判定にあたり、契約要件を満たすためには、契約等は文書化されており、かつ(1)共同支配企業の事業目的が記載され、当該事業遂行における各共同支配投資企業の重要な役割分担が取り決められているとともに、(2)共同支配企業の経営方針及び財務に係る重要な経営事項の決定は、すべての共同支配投資企業の同意が必要とされていない旨を明示。併せて、関連する重要な経営事項を共同支配企業的意思決定機関で決議する前に、すべての共同支配投資企業の事前承認が必要である旨が規定されている場合は、適用指針第178項でいう「(2)共同支配企業の経営方針及び財務に係る重要な経営事項の決定は、すべての共同支配投資企業の同意が必要とされていること」という要件が満たされる旨を明示。	a	適用指針第424項から第428項まで	
	10	1	IV 共同支配企業の形成の判定-3.契約要件の取扱い(2)株主間の事前承認規定	179	共同支配企業の形成の判定にあたり、「議決権のある株式」とは、株主総会において、適用指針第178項(2)に規定されている重要な経営事項に関する議決権が制限されていない株式をいう旨を明示。併せて、対価要件が満たされないことから、共同支配企業の形成には該当しないケースを例示するとともに、企業結合の対価として議決権のある株式以外の財産が交付されたにもかかわらず、対価要件に抵触しない企業結合に際して支払われた対価のすべてが、原則として、議決権のある株式であると認められるために満たされるべき要件を記した企業結合会計基準(注7)の内容を確認。そのうえで、それらの要件のうち解釈が分かれうるものについて、基準設定主体としての指針を提供。	a	適用指針第178項	
	10	1	IV 共同支配企業の形成の判定-4.対価要件の取扱い	180	「次のいずれにも該当しない場合には、支配関係を示す一定の事実が存在しないものとする。」とある企業結合会計基準(注8)の内容を確認。そのうえで、それらの要件のうち解釈が分かれうるものについて、基準設定主体としての指針を共同支配企業の形成において、共同支配企業は、共同支配投資企業から移転する資産および負債を、移転直前に共同支配投資企業において付されていた適正な帳簿価額により計上する旨の、企業結合会計基準第38項の内容を確認。	a	企業結合会計基準第37項(1)	
	10	1	IV 共同支配企業の形成の判定-4.対価要件の取扱い	180.2		a	企業結合会計基準(注7)/適用指針第429-2項	
	10	1	IV 共同支配企業の形成の判定-5.その他の支配要件の取扱い	181		a	企業結合会計基準(注8)/適用指針第430項	
	10	1	V 共同支配企業の形成の会計処理-1.共同支配企業の形成の会計処理の概要	182		b	企業結合会計基準第38項	

図表4 適用指針が果たしている役割(基礎データ)

	10	1	V 共同支配企業の形成の会計処理-1.共同支配企業の形成の会計処理の概要	182.2	共同支配企業の形成において、共同支配企業に事業を移転した共同支配投資企業は(1)個別財務諸表上、当該共同支配投資企業が受け取った共同支配企業に対する投資の取得原価を、移転した事業に係る株主資本相当額に基づいて算定するとともに、(2)連結財務諸表上、共同支配投資企業は、共同支配企業に対する投資について持分法を適用することを旨とする、企業結合会計基準第39項の内容を確	b	企業結合会計基準第39項	
	10	1	V 共同支配企業の形成の会計処理-3.共同支配企業の形成と判定された合併(吸収合併)の会計処理(1)吸収合併存続会社(共同支配企業)の会計処理-資産及び負債	184	親会社を異にする子会社同士の吸収合併による共同支配企業の形成にあたり、吸収合併存続会社(共同支配企業)は、本則(企業結合会計基準第38項)に従い、移転された資産及び負債を企業結合日の前日における吸収合併消滅会社の適正な帳簿価額により計上するように指示。	b		
	10	1	V 共同支配企業の形成の会計処理-3.共同支配企業の形成と判定された合併(吸収合併)の会計処理(1)吸収合併存続会社(共同支配企業)の会計処理-増加資本の会計処理-新株を発行した場合の会計処理	185	共同支配企業の形成と判定された合併(吸収合併)において、吸収合併存続会社(共同支配企業)が新株を発行した場合、合併期日の前日における吸収合併消滅会社の純資産の部の各項目について行うべき処理を指示。そこでは(1)株主資本項目の取扱いに関する①原則的な会計処理として、吸収合併消滅会社の適正な帳簿価額による株主資本の額を払込資本として処理するように指示。他方で、②認められる会計処理として、吸収合併消滅会社の資本金、資本準備金、その他資本剰余金、利益準備金及びその他利益剰余金の内訳科目をそのまま引き継ぐことも容認。さらに(2)株主資本以外の項目に関して、吸収合併存続会社は、吸収合併消滅会社の評価・換算差額等および新株予約権の適	a	適用指針第408項(参考:適用指針第84項)	「吸収合併が共同支配企業の形成と判定された場合(第185項参照)には、移転する資産及び負債は、移転直前に移転元において付された適正な帳簿価額により計上することとなるが、そこでは吸収合併消滅会社等の株主資本の各項目の引継ぎを必ずしも禁止しているわけではないと考えられる。このため、吸収合併の対価が吸収合併存続会社の株式のみである場合には、吸収合併消滅会社の株主資本の各項目をそのまま引き継ぐことができることとした。」(←適用指針第408項を一部修正)
	10	1	V 共同支配企業の形成の会計処理-3.共同支配企業の形成と判定された合併(吸収合併)の会計処理(1)吸収合併存続会社(共同支配企業)の会計処理-増加資本の会計処理-自己株式を処分した場合の会計処理	186	共同支配企業の形成と判定された合併(吸収合併)において、吸収合併存続会社(共同支配企業)が自己株式を処分した場合、合併期日の前日における吸収合併消滅会社の純資産の部の各項目について行うべき処理を指示。株主資本以外の項目については適用指針第185項と同様だが、株主資本項目については、(1)原則として、吸収合併消滅会社の適正な帳簿価額による株主資本の額から処分した自己株式の帳簿価額を控除した額を払込資本の増加として処理するが、(2)吸収合併消滅会社の合併期日の前日の株主資本の構成をそのまま引き継ぎ、処分した自己株式の帳簿価額をその他資本剰余金から控除する方法も容認。	a	適用指針第410項	「本項が取り扱うケースでは、①増加すべき株主資本の額を新株の発行及び自己株式の処分の株式数の比率により按分し、処分した自己株式に相当する額については自己株式の処分の会計処理を行う方法と、②本項が指示している方法を想定しうるが、対価が新株のみであるときとの整合性を図る必要から、②だけを認めることとした。」(←適用指針第410項を一部修正)
	10	1	V 共同支配企業の形成の会計処理-3.共同支配企業の形成と判定された合併(吸収合併)の会計処理(1)吸収合併存続会社(共同支配企業)の会計処理-吸収合併存続会社(共同支配企業)のその	187	吸収合併存続会社(共同支配企業)の個別財務諸表におけるその他の会計処理(適用指針第184項から第186項までに記載されていない項目の会計処理)は、逆取得となる吸収合併の会計処理(適用指針第84-4項から第84-7項まで)に準じて会計処理するように指示。	a	適用指針第84-4項から第84-7項まで	「共同支配企業の形成と判定された合併(吸収合併)と、逆取得となる吸収合併とは、企業結合会計基準等を支えている基本理念にてらして類似している。」
	10	1	V 共同支配企業の形成の会計処理-3.共同支配企業の形成と判定された合併(吸収合併)の会計処理(1)吸収合併存続会社(共同支配企業)の会計処理-結合当事企業の中に一般投資企業が含まれている場合の取扱い	188	ある企業結合が共同支配企業の形成と判定された場合において、吸収合併消滅会社の株主の中に一般投資企業が含まれているときは、共同支配企業が一般投資企業から取得した事業(資産及び負債)に対して、パーチェス法を適用するように指示。	a		「ある企業結合が総体として『共同支配企業の形成』という性質を有しているとしても、一般投資企業との取引に相当する部分は取得としての性質を有している。」

図表4 適用指針が果たしている役割(基礎データ)

	10	1	V 共同支配企業の形成の会計処理-3.共同支配企業の形成と判定された合併(吸収合併)の会計処理(2)合併会社の株主(共同支配投資企業)の会計処理-個別財務諸表上の会計処理	189	ある企業の子会社と他の企業との吸収合併が共同支配企業の形成と判定された場合において、合併会社の株主(合併前の親会社)に個別財務諸表上で求められる会計処理を指示。具体的には、(1)当該子会社が吸収合併存続会社(結合企業)の場合は当該子会社株式の適正な帳簿価額を、そのまま共同支配企業株式へ振替処理するように、(2)当該子会社が吸収合併消滅会社(被結合企業)の場合は、結合後企業の株式(共同支配企業株式)の取得原価を、引き換えられた被結合企業の株式(子会社株式)に係る移転直前の適正な帳簿価	a		「企業結合を通じて投資が継続していると判断されるケースでは、適正な簿価を基礎とした会計処理を行うべし」
	10	1	V 共同支配企業の形成の会計処理-3.共同支配企業の形成と判定された合併(吸収合併)の会計処理(2)合併会社の株主(共同支配投資企業)の会計処理-連結財務諸表上の会計処理	190	連結財務諸表上、これまで連結していた子会社の株式については、共同支配企業が形成された時点における「持分法による投資評価額」によって共同支配企業株式への振替えを行ったうえで、持分法を適用するように指示。	a	適用指針第431項から第433項まで	「平成15年公表の企業結合会計基準では、共同支配投資企業における共同支配企業への投資の性質は、これまでの関連会社に対する影響力とも異なるものであるという観点から、共同支配企業への投資の連結財務諸表上の会計処理は、子会社に適用される会計処理(連結法)、あるいは、関連会社に適用される会計処理(持分法)とは異なるものとされていた。しかしながら、平成20年改正の企業結合会計基準では、事業分離等基準における分離元企業及び結合当事企業の株主に係る会計処理との整合性を重視することとし、国際的な会計基準と同様に、連結財務諸表上、通常の持分法により処理することに変更した。」(←適用指針第
	10	1	V 共同支配企業の形成の会計処理-3.共同支配企業の形成と判定された合併(吸収合併)の会計処理(3)合併会社の株主(一般投資企業)の	191	一般投資企業が合併会社の株主である場合、共同支配企業の形成時(企業結合時)に求められる会計処理は、結合当事企業の株主の会計処理に従うように指示。	a	(適用指針第189項)	「共同支配企業の形成と判定された合併(吸収合併)において、合併会社の株主に求められる会計処理は、当該株主が結合当事企業か、それとも一般投資企業かに影響されない。(←いずれにせよ企業結合を通じて投資は継続している。)」
	10	1	V 共同支配企業の形成の会計処理-4.共同支配企業の形成と判定された会社分割(吸収分割又は共同新設分割)の会計処理(1)吸収分割承継会社等(共同支配企業)の会計処理-資産及び負債	192	共同支配企業の形成と判定された会社分割(吸収分割又は共同新設分割)において、吸収分割承継会社等(共同支配企業)は、共同支配企業の形成にあたり、移転された資産及び負債を分割期日の前日における適正な帳簿価額により計上するように求めている、企業結合会計基準第38項の「ないよ要を確認。」	b	企業結合会計基準第38項/適用指針第407項	
	10	1	V 共同支配企業の形成の会計処理-4.共同支配企業の形成と判定された会社分割(吸収分割又は共同新設分割)の会計処理(1)吸収分割承継会社等(共同支配企業)の会計処理-増加資本の会計処理-新株を発行した場	193	共同支配企業の形成と判定された会社分割(吸収分割又は共同新設分割)において、吸収分割承継会社等(共同支配企業)は、移転された資産と負債の差額のうち、(1)移転事業に係る株主資本相当額については払込資本(資本金又は資本剰余金)として処理し、また(2)移転事業に係る評価・換算差額等については、吸収分割会社等の移転直前の適正な帳簿価額をそのまま引き継ぐように指示。	a	適用指針第409項	((1)で指示されている会計処理について)「吸収分割会社等では、事業移転の対価として吸収分割承継会社等の株式を受け入れ、その取得原価として移転事業に係る株主資本相当額を付すことになるため、吸収分割会社等の株主資本の額に変動はなく、吸収分割承継会社等は、吸収分割会社等の株主資本の各項目を引き継ぐことができないためである。」(←適用指針第409項より)
	10	1	V 共同支配企業の形成の会計処理-4.共同支配企業の形成と判定された会社分割(吸収分割又は共同新設分割)の会計処理(1)吸収分割承継会社等(共同支配企業)の会計処理-増加資本の会計処理-自己株式を処分し	193.2	共同支配企業の形成と判定された会社分割(吸収分割又は共同新設分割)において、会社分割の対価として吸収分割承継会社等が自己株式を処分した場合には、適用指針第186項(1)に準じて(=適正な帳簿価額による株主資本の額から処分した自己株式の帳簿価額を控除した額を払込資本の増加として)会計処理するように指示。	a	適用指針第186項	「共同支配企業の形成と判定された合併(吸収合併)と共同支配企業の形成と判定された会社分割(吸収分割又は共同新設分割)とは、企業結合会計基準等を支えている基本理念にてらして類似している。」

図表4 適用指針が果たしている役割(基礎データ)

10	1	V 共同支配企業の形成の会計処理-4.共同支配企業の形成と判定された会社分割(吸収分割又は共同新設分割)の会計処理(1)吸収分割承継会社等(共同支配企業)の会計処理-吸収分割承継会社等(共同支配企業)のそ	194	吸収分割承継会社等(共同支配企業)の個別財務諸表におけるその他の会計処理(第192項から第193-2項までに記されていないもの)は、逆取得となる吸収分割または現物出資の会計処理(適用指針第87項なお書きおよび第87-2項から第87-4項まで)に準じて会計処理するように指示。	a	適用指針第87-2項から第87-4項まで	「共同支配企業の形成と判定された会社分割(吸収分割または共同新設分割)と、逆取得となる吸収合併とは、企業結合会計基準等を支えている基本理念にてらして類似している。」
10	1	V 共同支配企業の形成の会計処理-4.共同支配企業の形成と判定された会社分割(吸収分割又は共同新設分割)の会計処理(1)吸収分割承継会社等(共同支配企業)の会計処理-投資企業の中に一般投資企業が含まれて	195	ある企業結合が共同支配企業の形成と判定された場合において、吸収分割会社等の中に一般投資企業が含まれているときには、共同支配企業が一般投資企業から取得した事業(資産および負債)に対して、パーチェス法を適用するように指示。	a	参考:適用指針第188項	「ある企業結合が総体として『共同支配企業の形成』という性質を有しているとしても、一般投資企業との取引に相当する部分は取得としての性質を有している。」
10	1	V 共同支配企業の形成の会計処理-4.共同支配企業の形成と判定された会社分割(吸収分割又は共同新設分割)の会計処理(2)吸収分割会社等(共同支配投資企業)の会計処理-個別財務諸表	196	共同支配企業の形成と判定された会社分割(吸収分割又は共同新設分割)において、吸収分割会社等(共同支配投資企業)は、個別財務諸表上、移転した事業に係る株主資本相当額に基づいて吸収分割承継会社等に対する投資(共同支配企業株式)の取得原価を算定するように指示している企業結合会計基準第39項(1)の内容を確認。そのうえで、関連する留意事項を指摘。	b	企業結合会計基準第39項(1)	
10	1	V 共同支配企業の形成の会計処理-4.共同支配企業の形成と判定された会社分割(吸収分割又は共同新設分割)の会計処理(2)吸収分割会社等(共同支配投資企業)の会計処理-連結財務諸表上の会計処理	197	共同支配企業の形成と判定された会社分割(吸収分割又は共同新設分割)において、吸収分割会社等(共同支配投資企業)は、共同支配企業の形成にあたり事業を移転した場合、共同支配企業に対する投資について持分法を適用することとなる旨を確認。	b	企業結合会計基準第39項(2)/適用指針第431項から第433項まで(参考:適用指針第190項)	「平成15年公表の企業結合会計基準では、共同支配投資企業における共同支配企業への投資の性質は、これまでの関連会社に対する影響力とも異なるものであるという観点から、共同支配企業への投資の連結財務諸表上の会計処理は、子会社に適用される会計処理(連結法)、あるいは、関連会社に適用される会計処理(持分法)とは異なるものとされていた。しかしながら、平成20年改正の企業結合会計基準では、事業分離等基準における分離元企業及び結合当事企業の株主に係る会計処理との整合性を重視することとし、国際的な会計基準と同様に、連結財務諸表上、通常の持分法により処理することに変更した。」(←適用指針第
10	1	V 共同支配企業の形成の会計処理-4.共同支配企業の形成と判定された会社分割(吸収分割又は共同新設分割)の会計処理(2)吸収分割会社等(共同支配投資企業)の会計処理-共同支配投資企業の子会社が共同支配企業に投資している場合の会計	198	共同支配企業の形成と判定された会社分割(吸収分割又は共同新設分割)において、ある吸収分割会社等(共同支配投資企業)の子会社が、同一の吸収分割承継会社等(共同支配企業)に投資している場合には、当該子会社も共同支配投資企業とみなし、第196項及び第197項に準じて会計処理するように指示。	a		「共同支配投資企業の子会社が共同支配となる契約等を締結していないことをもって一般投資企業として取り扱おうと、実質的に当該子会社は共同支配投資企業と一体であるにもかかわらず、共同支配企業の形成時に子会社では事業の移転損益を計上することが可能となる場合がある。このため、ある共同支配投資企業の子会社が、同一の共同支配企業に投資している場合には、当該子会社も共同支配投資企業とみなすものとした。」(←適用指針第434項より)「実質的な支配・被支配関係を反映した会計処理を行うべし。」
10	1	V 共同支配企業の形成の会計処理-4.共同支配企業の形成と判定された会社分割(吸収分割又は共同新設分割)の会計処理(3)吸収分割会社等(一般投資企業)の会	199	共同支配企業の形成と判定された会社分割(吸収分割又は共同新設分割)において、吸収分割会社等のうちの一般投資企業は、共同支配企業の形成時(事業移転時)に、分離先企業における企業結合が取得とされた場合の分離元企業に準じた会計処理を行うように指示。	a	適用指針第100項から第103項まで	「共同支配企業の形成と判定された会社分割において、吸収分割会社等に相当する一般投資企業は、分離先企業における企業結合が取得と判断された場合における分離先企業と立場が類似している事実を、会計処理に反映すべし。」

図表4 適用指針が果たしている役割(基礎データ)

10	1	VI 共通支配下の取引等の会計処理－1. 共通支配下の取引等の会計処理の概要	200	企業結合会計基準等において、企業集団内における組織再編の会計処理は、共通支配下の取引と少数株主との取引に分けて規定されている旨を確認。続いて、それぞれのケースで求められる会計処理の概要を解説。さらに本適用指針では、組織再編の形式が異なっても、組織再編後の経済的実態が同じであれば、連結財務諸表上(合併の場合には個別財務諸表	d	適用指針第437項	
10	1	VI 共通支配下の取引等の会計処理－2. 共通支配下の取引の範囲	201	企業結合会計基準第16項に記載されている「共通支配下の取引」の定義を確認。そのうえで、解釈が分かれるいくつかのケースに関して指針を提供。	a	企業結合会計基準第16項	
10	1	VI 共通支配下の取引等の会計処理－2. 共通支配下の取引の範囲	202	「共通支配下の取引」の定義に含まれている「同一の株主により支配されている会社」かどうかの判定に際し、留意すべき事項を解説。	a	(企業結合会計基準第16項)	
10	1	VI 共通支配下の取引等の会計処理－3. 共通支配下の取引等に係る対価(1)本適用指針における共通支配下の取引等に係る対価の前提	203	組織再編の対価に関して、本適用指針において(特別な断り書きがない限り暗黙のうちに)設けられている前提を解説。すなわち(1)組織再編の形式が合併、会社分割、株式交換及び株式移転の場合の対価は、特に断りのない限り、結合企業の時価のある株式(新株の発行)のみとし、また(2)組織再編の形式	d		
10	1	VI 共通支配下の取引等の会計処理－3. 共通支配下の取引等に係る対価(2)完全親子会社関係にある組織再編において対価が支払われない場合の会計処理	203.2	完全親子会社関係にある組織再編において対価が支払われない場合の会計処理を具体的に指示。	a	適用指針第437-2項および第437-3項	同一の親会社に支配されている子会社同士(兄弟会社同士)が吸収合併し、吸収合併存続会社となる子会社が吸収合併消滅会社の株主(吸収合併存続会社の親会社)に対価を支払わない場合には、原則として、吸収合併存続会社は受け入れた資産及び負債の差額のうち株主資本の額を負ののれん(又はのれん)として会計処理することになる(第243項(1)参照)。しかし、当該吸収合併において完全親子会社関係にある場合には、実務上、合併の対価(例えば吸収合併存続会社の株式)を吸収合併消滅会社の株主(親会社)に支払わない場合がある。これは、合併の対価を支払うか否かにかかわらず、親会社の当該子会社に対する持分比率は合併の前後で100%と変化はなく、企業集団の経済的実態には何ら影響がないためと考えることができる。このため、完全親子会社関係にある子会社同士の吸収合併においては、対価の支払の有無が会計処理に大きな影響を与えることは適当ではないと考え、吸収合併存続会社が、吸収合併消滅会社の株主に対価を支払わなかった場合には、吸収合併消滅会社の株主資本の額を引き継ぐことと
10	1	VI 共通支配下の取引等の会計処理－5. 親会社が子会社を吸収合併する場合の会計処理(1)個別財務諸表上の会計処理－子会社(吸収合併消滅会社)の会計処理	205	親会社が子会社を吸収合併する場合、個別財務諸表上、子会社(吸収合併消滅会社)は合併期日の前日に決算を行い、資産、負債及び純資産の適正な帳簿価額を算定するように指示。	a		「合併に先立ち、吸収合併消滅会社は自社の財政状態を適切に把握すべし」

図表4 適用指針が果たしている役割(基礎データ)

	10	1	VI共通支配下の取引等の会計処理-5.親会社の子会社を吸収合併する場合の会計処理(1)個別財務諸表上の会計処理-親会社(吸収合併存続会社)の会計処理	206	親会社の子会社を吸収合併する場合、個別財務諸表上、親会社(吸収合併存続会社)が行うべき会計処理を、(1)資産および負債の会計処理、(2)増加すべき株主資本およびのれんの会計処理、(3)中間子会社に対するのれんの取扱い、および(4)子会社と孫会社との合併の場合(子会社が吸収合併存続会社となる場合)に分けて指示。	a	適用指針第438項/企業結合会計基準第41項および第42項	「(前略)企業集団内における合併と株式交換は、組織再編後の経済的実態は同じと考え、合併後の財務諸表と株式交換後の連結財務諸表との整合性を図ることとしたためである。」「具体的には、まず、株式交換の会計処理において少数株主との取引(外部取引)として取り扱われるのは、子会社の資本のうち少数株主持分相当額の取得に関する部分であるため、合併の会計処理においても当該少数株主持分相当額の取得を少数株主との取引に準じて処理し、親会社が少数株主に交付する株式を時価で算定し、これと当該少数株主持分相当額との差額をのれん(または負ののれん)として計上することとした。」「次に、親会社持分相当額とこれに対する投資原価である子会社株式(抱合せ株式)の適正な帳簿価額との差額(抱合せ株式消滅差額)は、株主との資本取引から生じたものではないため、次の理由から、損益に計上した上で利益剰余金を増減させることとなる。(1)抱合せ株式消滅差額が差益の場合は、投資額を上回る回収額を表し、逆に、差損の場合には投資額を下回る回収額を表すことになるので、合併を契機に、このような子会社を通じた事業投資の成果を親会社の個別損益計算書に反映させることが適当と考えられること(2)抱合せ株式消滅差額が差益の場合には、子会社から配当金を受け取った後に合併した場合と、また、差損の場合には、子会社投資に係る評価損を計上した後に合併した場合と組織再編の経済的実態が同じと考えられるので、それらの取引と同様の結果が得られるように会計処理することが望ましいと考えられること(3)利益剰余金の増減は、原則として当期純利益に反映されたもののみから構成されることが適当であること」(←適用指
	10	1	VI共通支配下の取引等の会計処理-5.親会社の子会社を吸収合併する場合の会計処理(1)個別財務諸表上の会計処理-親会社(吸収合併存続会社)の会計処理-親会社の子会社から受け入れる資産及び負債の修正処理	207	親会社と子会社が合併する場合において、子会社の適正な帳簿価額により資産及び負債を受け入れる原則に対し、親会社で作成する連結財務諸表において、当該子会社の資産および負債の帳簿価額を修正している場合に限り、個別財務諸表上も、連結財務諸表上の金額である修正後の帳簿価額により計上することを容認した、企業結合会計基準(注9)が子会社と孫会社との合併などにも適用される旨を明示するとともに、修正に際して求められる会計処理を具体	a	企業結合会計基準(注9)および適用指針第439項	「(前略)本適用指針では、当該修正の対象には、未実現損益が含まれるものとし、さらに、修正対象となる未実現損益は、親会社の子会社に対して行った資産等の処分により、親会社の個別財務諸表上、損益に計上したものに限定している。(後略)」(←適用指針第439項より)「連結財務諸表を作成する際に、内部取引に係る未実現利益を消去して求めた簿価は、『適正な簿価』の基礎となりうる。」
	10	1	VI共通支配下の取引等の会計処理-5.親会社の子会社を吸収合併する場合の会計処理(1)個別財務諸表上の会計処理-親会社(吸収合併存続会社)の会計処理-連結財務諸表上の帳簿価額が算定されていない場合の取扱い	207.2	親会社が、連結財務諸表を作成していないことにより、企業結合会計基準(注9)にいう「連結財務諸表上の帳簿価額」が算定されていない場合であっても、「連結財務諸表上の帳簿価額」を合理的に算定できるときには当該帳簿価額を用いることとし、それを合理的に算定することが困難と認められるときは、子会社の適正な帳簿価額を用いることとするように指示。	a		「『企業集団内における合併と株式交換は、組織再編後の経済的実態という点で等質的であるから、合併後の財務諸表と株式交換後の連結財務諸表との整合性を図るべし』という場合の連結財務諸表には、仮想的なもの(かりに作成していれば、という次元のもの)も含むべし」
	10	1	VI共通支配下の取引等の会計処理-5.親会社の子会社を吸収合併する場合の会計処理(2)連結財務諸表上の会計処理	208	親会社の子会社を吸収合併する後にも引き続き連結財務諸表を作成する場合、(a)親会社の子会社から受け入れた株主資本のうちの親会社持分相当額と(b)親会社が合併直前に保有していた子会社株式(抱合せ株式)の適正な帳簿価額との差額で、吸収合併時点に特別損益として処理されたものは、過年度に認識済みの損益となるため、相殺消去	b	適用指針第206項(2)①ア	

図表4 適用指針が果たしている役割(基礎データ)

	10	1	VI 共通支配下の取引等の会計処理-6. 子会社が親会社を吸収合併する場合の会計処理(1)個別財務諸表上の会計処理-親会社(吸収合併消滅会社)の会計処理	209	子会社が親会社を吸収合併する場合、個別財務諸表上、親会社(吸収合併消滅会社)合併期日の前日に決算を行い、資産、負債および純資産の適正な帳簿価額を算定するように指示。	a	参考:適用指針第205項	「合併に先立ち、吸収合併消滅会社は自社の財政状態を適切に把握すべし」
	10	1	VI 共通支配下の取引等の会計処理-6. 子会社が親会社を吸収合併する場合の会計処理(1)個別財務諸表上の会計処理-子会社(吸収合併存続会社)の会計処理	210	子会社が吸収合併存続会社となり、親会社が吸収合併消滅会社となる合併は、共通支配下の取引に該当することを確認したうえで、吸収合併存続会社である子会社に個別財務諸表上で求められる会計処理(企業結合会計基準第41項および第42項に記載されているもの)を確認。そのうえで、純資産として処理された「移転された資産及び負債の差額」について、逆取得となる吸収合併のケースなどと同様に、吸収合併をつうじて増加する株主資本を払込資本として処理する原則に対し、吸収合併消滅会社の株主資本をそのまま引き継ぐ例外も許容されている旨を明示。	a	企業結合会計基準第41項および第42項/適用指針第440項	「本適用指針では、当該合併により子会社における増加すべき株主資本について、原則として、払込資本を増加させることとした。ただし、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ると考えられること、また、子会社にとっては吸収合併により投資の回収を行ったわけではないと考えられることにより、合併が共同支配企業の形成と判定された場合の取扱いと同様に親会社の資本構成を引き継ぐことも認められることとした(第210項及び第408項参照)。」「(←適用指針第440項より)「共通支配下の取引については、企業集団内における資産及び負債の移転であり、企業結合会計基準において株主資本の引継ぎ方法については、特に示されていないことなどから、少数株主との取引や抱合せ株式が生じる場合を除き、ア(=逆取得または共同支配企業の形成の場合)と同様、吸収合併の対価が吸収合併存続会社の株式のみであるときは、吸収合併消滅会社の株主資本をそのまま引き継ぐことができることとした。」「(←適用指針第408項より)「明示的に禁止されておらず、かつ会計基準を支えている基礎概念に反しない
	10	1	VI 共通支配下の取引等の会計処理-6. 子会社が親会社を吸収合併する場合の会計処理(1)個別財務諸表上の会計処理-子会社(吸収合併存続会社)の会計処理-子会社が親会社から受け入れる資産及び負債の修正処理	211	子会社が親会社を吸収合併する場合、親会社の適正な帳簿価額により資産及び負債を受け入れるのを原則とするが、当該合併前に子会社が親会社に資産等を売却しており、当該取引から生じた未実現損益を連結財務諸表上、消去しているときは、子会社の個別財務諸表上、連結財務諸表上の金額である修正後の帳簿価額により親会社の資産及び負債を受け入れるように指示。	a	適用指針第439項	「なお、子会社(吸収合併存続会社)が親会社(吸収合併消滅会社)を吸収合併した場合には、子会社が親会社に処分した資産を合併により子会社が再び受け入れることとなる点を重視し、企業結合前に子会社が親会社に資産等を処分したことにより生じた未実現損益を連結財務諸表上、消去している場合には、子会社は、連結財務諸表上の帳簿価額により親会社の資産及び負債を受け入れることとした(第211項参照)。」「(適用指針第439項最終段落)
	10	1	VI 共通支配下の取引等の会計処理-6. 子会社が親会社を吸収合併する場合の会計処理(2)連結財務諸表上の会計処理	212	子会社が吸収合併存続会社となり、親会社が吸収合併消滅会社となる吸収合併が行われた後に、子会社が連結財務諸表を作成する場合には、子会社の個別財務諸表における処理を振り戻し、親会社が子会社の少数株主から株式を取得したものとした会計処理を行うように指示。	a	適用指針第441項	「親会社と子会社との合併において、子会社が吸収合併存続会社(親会社が吸収合併消滅会社)となる場合は、企業集団の観点から取引の実態をみると、親会社を吸収合併存続会社とみなした吸収合併と同様に考えることができる。したがって、子会社が連結財務諸表を作成する場合は、子会社において行った個別財務諸表上の処理を振り戻し、当該合併以前の連結財務諸表における処理を合併後も継続するように会計処理することが適当と考えた。このため、本適用指針では、時価評価替後の資産および負債を連結財務諸表上の帳簿価額として受け入れ、また、合併に際して子会社が受け入れた自己株式(子会社が親会社から受け入れた子会社株式)とそれに対する子会社の増加すべき株主資本については内部取引として消去することとした(第212項参照)。」「(適用指針第441項前段)

図表4 適用指針が果たしている役割(基礎データ)

	10	1	VI共通支配下の取引等の会計処理-6.子会社が親会社を吸収合併する場合の会計処理(2)連結財務諸表上の会計処理-子会社が連結財務諸表を作成しない場合の注記事項の算定基礎	213	吸収合併が行われた後に、子会社が連結財務諸表を作成しない場合は、適用指針第212項に準じて算定された額を基礎として、親会社が吸収合併存続会社であるとみなした場合の個別貸借対照表および個別損益計算書に及ぼす影響の概算額を注記するように指示。	a	適用指針第441項	「また、合併後に子会社が連結財務諸表を作成しない場合は、経済的実態に即した情報が開示されなくなること、および合併後も連結財務諸表を作成する場合との比較から、親会社を吸収合併存続会社とみなした場合の財務情報のうち、一定の事項について注記を求めることとした(第213項参照)。(適用指針第441項後段)「投資家らが必要としていると考えられる情報は開示すべし(子会社を吸収合併存続会社とする吸収合併が行われた後は、実際に作成されるかどうかにかかわらず、子会社による連結財務諸表に相当す
	10	1	VI共通支配下の取引等の会計処理-7.子会社が親会社に会社分割により事業を移転する場合の会計処理(会社分割の対価が親会社株式のみの場合)(1)個別財務諸表上の会計処理-親会社(吸収分割承継会社)の会計処理	214	子会社が親会社に会社分割により事業を移転するケースで、会社分割の対価が親会社株式のみの場合、個別財務諸表において親会社(吸収分割承継会社)に求められる会計処理を具体的に指示。すなわち、(1)まず親会社の子会社から受け入れる資産および負債は、共通支配下の取引等に適用される本則にもとづき、分割期日の前日に付された適正な帳簿価額により評価するように指示。(2)次いで移転事業に係る評価・換算差額等を引き継ぐとともに、移転事業に係る株主資本相当額は払込資本として処理するように指示。(3)さらに企業結合(会社分割)に要した支出額は、発生	a	適用指針第409項/企業結合会計基準第41項	「これは、吸収分割会社等では、事業移転の対価として吸収分割承継会社等の株式を受け入れ、その取得原価として移転事業に係る株主資本相当額を付すことになるため、吸収分割会社等の株主資本の額に変動はなく、吸収分割承継会社等は、吸収分割会社等の株主資本の各項目を引き継ぐことはできないためである。」(←適用指針第409項より:頻出箇所)
	10	1	VI共通支配下の取引等の会計処理-7.子会社が親会社に会社分割により事業を移転する場合の会計処理(会社分割の対価が親会社株式のみの場合)(1)個別財務諸表上の会計処理-親会社(吸収分割承継会社)の会計処理-親会社(吸収分割承継会社)の会計処理	215	子会社が親会社に会社分割により事業を移転するケースで、会社分割の対価が親会社株式のみの場合、個別財務諸表において親会社(吸収分割承継会社)は、子会社(吸収分割会社)から受け入れる資産及び負債を、原則として適正な帳簿価額により計上することになるが、親会社が作成する連結財務諸表において、当該移転事業に係る資産及び負債の帳簿価額を修正しているときは、親会社の子会社を吸収合併する場合に吸収合併存続会社が吸収合併消滅会社から資産および負債の「修正された簿価」を引き継ぐのに準じた会計処理	a	適用指針第207項・第207-2項および第439項/企業結合会計基準(注9)	「連結財務諸表を作成する際に、内部取引に係る未実現利益を消去して求めた簿価は、『適正な簿価』の基礎となりうる。」
	10	1	VI共通支配下の取引等の会計処理-7.子会社が親会社に会社分割により事業を移転する場合の会計処理(会社分割の対価が親会社株式のみの場合)(1)個別財務諸表上の会計処理-子会社(吸収分割会社)の会計処理	216	子会社が親会社に会社分割により事業を移転するケースで、会社分割の対価が親会社株式のみの場合、子会社が受け入れる親会社株式の取得原価は、企業結合会計基準第43項に依拠し、移転事業に係る株主資本相当額に基づいて算定するように指示。具体的には、親会社の子会社に会社分割により事業を移転する場合(会社分割の対価が親会社株式のみの場合)における親会社の会計処理(適用指針第226項)に準じて処理するように指示。	a	企業結合会計基準第43項/適用指針第226項	「親会社の子会社に会社分割により事業を移転する場合(そのうち会社分割の対価が親会社株式のみの場合)における親会社と、子会社が親会社に会社分割により事業を移転する場合(そのうち会社分割の対価が親会社株式のみの場合)における子会社は、吸収分割会社という点で等質的であるから等質的な会計処理を適用すべし」
	10	1	VI共通支配下の取引等の会計処理-7.子会社が親会社に会社分割により事業を移転する場合の会計処理(会社分割の対価が親会社株式のみの場合)(2)連結財務諸表上の会計処理	217	子会社が親会社に会社分割により事業を移転するケースで、会社分割の対価が親会社株式のみの場合において、連結財務諸表で求められる会計処理を具体的に指示。のれん(または負ののれん)については、①子会社に対して追加投資したとみなされる額と②これに対応する子会社の事業分離直前の資本(追加取得持分)として算定し、資本剰余金を同額加減するように指示。	a	企業結合会計基準第44項/自己株式等会計基準第15項/適用指針第448項	「(2)共通支配下の取引のうち、(前略)子会社が親会社に会社分割により事業を移転する場合(連結財務諸表上の会計処理)(第217項(3)参照)(後略)」「(←企業結合が行われた場合のうち、のれん(または負ののれん)が生じるケースとして適用指針第448項で例示されているもの)」「(前掲の(2)をふまえて)(2)ののれん(または負ののれん)は、時価を基礎として算定された取得原価と、受け入れた資産及び負債の移転元の適正な帳簿価額との差額として算定されるため、当該資産および負債の企業結合日における時価と適正な帳簿価額との差額(含み損益)も、のれん(または負ののれん)に含まれることになる。」(適用指針

図表4 適用指針が果たしている役割(基礎データ)

	10	1	VI共通支配下の取引等の会計処理－8.子会社が親会社に分割型の会社分割により事業を移転する場合の会計処理(1)個別財務諸表上の会計処理－親会社(吸収分割承継会社)の会計処理	218	子会社が親会社に分割型の会社分割により事業を移転する場合、親会社(吸収分割承継会社)が個別財務諸表上で行うべき会計処理を具体的に指示。そこでは、子会社から受け入れた資産と負債との差額を第206項(＝親会社が子会社を吸収合併する場合における吸収合併存続会社としての親会社)に準じて会計処理するように指示。その際、原則的な処理とともに、例外的な対応が必要なケースを明示するとともに、そこで求められる会計処理を指示。	a	企業結合会計基準第41項／適用指針第206項／第443項	「分割型の会社分割により子会社(吸収分割会社)が親会社(吸収分割承継会社)に事業を移転する場合の会計処理は、合併の会計処理に準じて、移転事業に係る株主資本相当額(第87項(1)(①参照)を親会社持分相当額と少数株主持分相当額に按分し、当該少数株主持分相当額の会計処理について少数株主との取引に準じた取引として取り扱い、親会社持分相当額は内部取引として取り扱うこととした。これは、企業集団内における合併と当該分割型の会社分割は、組織再編後の経済的実態は類似しており、合併後の財務諸表と事業の移転部分に応じた分割後の連結財務諸表との整合性を図ることとしたためである。」(適用指針第443項)
	10	1	VI共通支配下の取引等の会計処理－8.子会社が親会社に分割型の会社分割により事業を移転する場合の会計処理(1)個別財務諸表上の会計処理－親会社(吸収分割承継会社)の会計処理－分割に係る抱合せ株式の適正な帳簿価額のうち、受け入れた資産及び負債と引き換えられたものとみなされる額の算定	219	分割に係る抱合せ株式の適正な帳簿価額のうち、受け入れた資産及び負債と引き換えられたものとみなされる額は、次のいずれかの方法のうち合理的と認められる方法により算定するように指示。具体的には、(1)関連する時価の比率で按分する方法、(2)時価総額の比率で按分する方法、または(3)関連する帳簿価額(連結財務諸表上の帳簿価額を含む。)の比率で按分する方法のいずれかを適用するように指示。	a	適用指針第443項	「ただし、分割型の会社分割の場合には、合併と異なり、会社分割後も分離元企業(子会社)が存在し、その子会社では移転した事業に係る純資産が減少することになるため、親会社では、受け入れた事業と保有していた子会社株式の部分的な引き換えが行われたとみて、親会社が保有する子会社株式(分割に係る抱合せ株式)の適正な帳簿価額のうち、引き換えられたものとみなされる額を減額する会計処理が必要になる(第218項参照)。」(適用指針第443項後段)
	10	1	VI共通支配下の取引等の会計処理－8.子会社が親会社に分割型の会社分割により事業を移転する場合の会計処理(1)個別財務諸表上の会計処理－親会社(吸収分割承継会社)の会計処理－親会社が子会社から受け入れる資産及び負債の修正処理	220	子会社が親会社に分割型の会社分割により事業を移転する場合、親会社が子会社から会社分割により受け入れる資産及び負債は、原則として適正な帳簿価額により計上することになるが、親会社が作成する連結財務諸表において、当該子会社の資産及び負債の帳簿価額を修正しているときは、第207項および第207-2項に準じて会計処理する(＝親会社が作成する連結財務諸表において、子会社の資産および負債の帳簿価額を修正している場合に限り、個別財務諸表上も、連結財務諸表上の金額である修正後の帳簿価	a		「子会社が親会社に分割型の会社分割により事業を移転する形をとる企業結合は、親会社(吸収合併存続会社)が子会社(吸収合併消滅会社)を吸収合併する形をとる企業結合と、会計処理に関わる特質という点で類似している。」
	10	1	VI共通支配下の取引等の会計処理－8.子会社が親会社に分割型の会社分割により事業を移転する場合の会計処理(1)個別財務諸表上の会計処理－子会社(吸収分割会社)の会計処理	221	子会社が親会社に分割型の会社分割により事業を移転する場合、子会社に求められる会計処理を具体的に指示。すなわち(1)吸収分割会社である子会社は、最初に、会社分割の会計処理として適用指針第226項に準じた会計処理を行う(＝子会社が会社分割により追加取得する親会社株式の取得原価を、移転した事業に係る株主資本相当額に基づいて算定する)とともに、(2)現物配当の会計処理(株主に比例的に割当を行う場合)を行うように指示。(2)においては、受け取った親会社株式(吸収分割承継会社の株式)の取得原価により株主資本を減少させるとともに、減少させる株主資本の内訳	a	本適用指針第226項／第事業分離会計基準第63項／自己株式等会計適用指針第10項	「このような分割型の会社分割については、分割会社の株主に対する現物の分配と同様の1つの取引と考える見方があるが、会社法においては、会社分割とこれにより受け取った承継会社または新設会社の株式の分配という2つの取引と考える見方がなされていることから、本会計基準においては、原則として、2つの取引と考えている。このため、分割型の会社分割に係る分離元企業(分割会社)の会計処理については、特段の定めをしていない。」(←事業分離会計基準第63項より)
	10	1	VI共通支配下の取引等の会計処理－8.子会社が親会社に分割型の会社分割により事業を移転する場合の会計処理(2)連結財務諸表上の会計	222	子会社が親会社に分割型の会社分割により事業を移転する場合、連結財務諸表上、親会社が減少させた子会社株式(分割に係る抱合せ株式)の適正な帳簿価額および事業の移転をつうじて発生した抱合せ株式の消滅差額を内部取引として消去するように指示。	a	適用指針第218項(2)／企業結合会計基準第44項	

図表4 適用指針が果たしている役割(基礎データ)

10	1	VI共通支配下の取引等の会計処理－9.親会社の子会社に事業譲渡により事業を移転する場合の会計処理(事業譲渡の対価が現金等の財産のみの場合)(1)個別財務諸表上の会計処理－親会社(事業譲渡会社)の会計処理	223	(現金等の財産だけを対価として)親会社の子会社に事業譲渡の形式により事業を移転する場合、親会社(事業譲渡会社)は個別財務諸表上、事業分離等会計基準第14項により、子会社から受け取った現金等の財産を移転前に付された適正な帳簿価額により計上し、当該価額と移転事業に係る株主資本相当額との差額は、原則として、移転損益として認識する旨を確認。併せて、関連する留意事項を指摘。	a	事業分離等会計基準第14項	
10	1	VI共通支配下の取引等の会計処理－9.親会社の子会社に事業譲渡により事業を移転する場合の会計処理(事業譲渡の対価が現金等の財産のみの場合)(1)個別財務諸表上の会計処理－子会社(事業譲渡会社)の会計処理	224	(現金等の財産だけを対価として)親会社の子会社に事業譲渡の形式により事業を移転する場合、子会社(事業譲渡会社)が個別財務諸表上で行う会計処理を具体的に指示。すなわち受け入れた資産および負債は、移転した事業に係る資産及び負債の親会社における移転直前の適正な帳簿価額で計上するとともに、移転事業に係る株主資本相当額と交付した現金等の財産の適正な帳簿価額との差額は、のれん(または負ののれん)として処理するように指示。併せ	a	適用指針第72項・第76項・第78項/企業結合会計基準第41項	
10	1	VI共通支配下の取引等の会計処理－9.親会社の子会社に事業譲渡により事業を移転する場合の会計処理(事業譲渡の対価が現金等の財産のみの場合)(2)連結財務諸表上の会計処理	225	(現金等の財産だけを対価として)親会社の子会社に事業譲渡の形式により事業を移転する場合、親会社の個別財務諸表上で認識された移転損益は、その連結財務諸表上、連結会計基準における未実現損益の消去に準じて処理するように指示。	a		「(現金等の財産だけを対価として)親会社の子会社に事業譲渡の形式により事業を移転する場合において、親会社の個別財務諸表上で認識される移転損益は、連結会計基準にいう未実現利益と等質的な性質を有している。」
10	1	VI共通支配下の取引等の会計処理－10.親会社の子会社に会社分割により事業を移転する場合の会計処理(会社分割の対価が子会社株式のみの場合)(1)個別財務諸表上の会計処理－親会社(吸収分割会社)の会計処理	226	(子会社株式だけを対価として)親会社が会社分割により子会社に事業を移転する場合、吸収分割会社である親会社が会社分割により追加取得する子会社株式の取得原価は、移転事業に係る株主資本相当額に基づいて算定することになるため、当該会社分割により移転損益は生じない旨を確認。	b	適用指針第87項(1)①および第444項/企業結合会計基準第43項/事業分離等会計基準第19項(1)	会社分割により親会社の子会社に事業を移転する取引は、共通支配下の取引に該当するため、分離先企業(子会社)の株式のみを受取対価とする場合には、分離元企業(親会社)が受け取った分離先企業の株式(子会社株式)の取得原価は、移転事業に係る株主資本相当額に基づいて算定することとなり、移転損益は認識されない。(←適用指針第444項より)
10	1	VI共通支配下の取引等の会計処理－10.親会社の子会社に会社分割により事業を移転する場合の会計処理(会社分割の対価が子会社株式のみの場合)(1)個別財務諸表上の会計処理－子会社(吸収分割承継会社)の会計処理	227	(子会社株式だけを対価として)親会社が会社分割により子会社に事業を移転する場合、吸収分割承継会社である子会社が行う会計処理を具体的に指示。すなわち受け入れた資産および負債を適正な帳簿価額により計上するとともに、移転事業に係る評価・換算差額等を引き継ぎ、移転事業に係る株主資本相当額は、払込資本として処理するように指示。ただし、移転事業に係る株主資本相当額がマイナスとなる場合には、払込資本をゼロとし、その他利益剰余金のマイナスとして処理するように指示。	a	企業結合会計基準第41項/適用指針第409項	「吸収分割承継会社等は、移転事業に係る株主資本相当額を払込資本(資本金または資本剰余金)として処理する。これは、吸収分割会社等では、事業移転の対価として吸収分割承継会社等の株式を受け入れ、その取得原価として移転事業に係る株主資本相当額を付すことになるため、吸収分割会社等の株主資本の額に変動はなく、吸収分割承継会社等は、吸収分割会社等の株主資本の各項目を引き継ぐことはできないためである。(適用指針第409項より:頻出箇所)「ただし、分離先企業である子会社において、分離元企業(親会社)の移転事業に係る株主資本相当額がマイナスとなる場合、どのように会計処理するかが問題となる。これについては、払込資本をマイナスとして表示することはないと考えられるため、移転事業に係る株主資本相当額のマイナスを過去の損益の修正とするか、当期の損益とするか、将来に繰り延べるかという見方がある。共通支配下の取引は、企業結合の前で純資産の帳簿価額が相違することにならないような配慮がなされていること、取得以外の場合には株主資本項目の内訳を引き継ぐことも認められることなどを考慮して、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、その他利益剰余金のマイ

図表4 適用指針が果たしている役割(基礎データ)

	10	1	VI共通支配下の取引等の会計処理－10.親会社が子会社に会社分割により事業を移転する場合の会計処理(会社分割の対価が子会社株式のみの場合)(1)個別財務諸表上の会計処理－子会社(吸収分割承継会社)の会計処理－子会社が親会社から受け入れる資産及び負債の修正処理	228	(子会社株式だけを対価として)親会社が会社分割により子会社に事業を移転する場合、子会社(吸収分割承継会社)の親会社(吸収分割会社)からの事業の受け入れは、子会社が親会社を吸収合併する場合に子会社が親会社から受け入れる資産および負債に関する修正に準じて処理するように指示。	a	適用指針第211項	「企業結合前に子会社が親会社に資産等を処分したことにより生じた未実現損益を消去して求めた連結財務諸表上の簿価は、企業結合会計基準等を支えている基礎概念にて『適正な帳簿価額』とみなしうる。」(←「企業結合前に子会社が親会社に資産等を処分したとしても、当該資産に対する投資は事実上清算されておらず、むしろ継続している。」)
	10	1	VI共通支配下の取引等の会計処理－10.親会社が子会社に会社分割により事業を移転する場合の会計処理(会社分割の対価が子会社株式のみの場合)(2)連結財務諸表上の会計処理	229	(子会社株式だけを対価として)親会社が会社分割により子会社に事業を移転する場合、親会社が連結財務諸表上で行う会計処理を具体的に指示。すなわち、まず(1)事業の移転取引および子会社の増資に関する取引は内部取引として消去し、次いで(2)会社分割により追加取得した子会社に係る親会社の持分の増加額(追加取得持分)と移転した事業に係る親会社の持分の減少額との差額を、のれん(または負ののれん)と持分変動差額に区分するように指示。併せて、持分変動差額とのれんの具体的な計上手順を指示。さらに(3)会社分割に直接要した支出額で、対価性を認めうるものの会計処理を、①親会社にとって子会社株式の取得としての性格が強いと認められる場合と②親会社にとって事業分離としての性格が強い	a	企業結合会計基準第44項／事業分離等会計基準第19項(2)／適用指針第448項	「(3)ののれん(または負ののれん)(→取得の場合でも、あるいは親会社が子会社と合併する場合でもない共通支配下の取引で生じるのれん)は、受け入れた資産及び負債の移転元の適正な帳簿価額と、対価として交付した現金等の財産の適正な帳簿価額との差額として算定される。」(←適用指針第448項)「会社分割の意図は、それに直接要した支出額で、対価性を認めうるものの会計処理に影響を及ぼす。」
	10	1	VI共通支配下の取引等の会計処理－11.親会社が子会社に会社分割により事業を移転する場合の会計処理(会社分割の対価が子会社株式と現金等の財産の場合)(1)個別財務諸表上の会計処理－親会社(吸収分割会社)の会計	230	(子会社株式と現金等の財産の双方を対価として)親会社が会社分割により子会社に事業を移転する場合、親会社(吸収分割会社)が行う会計処理を事業分離等会計基準第24項にてらして確認。その際、事業分離等会計基準第24項においては明示されていない、「移転事業に係る株主資本相当額がマイナスの場合」に求められる会計処理も具体的に指示。	a	事業分離等会計基準第24項	
	10	1	VI共通支配下の取引等の会計処理－11.親会社が子会社に会社分割により事業を移転する場合の会計処理(会社分割の対価が子会社株式と現金等の財産の場合)(1)個別財務諸表上の会計処理－子会社(吸収分割承継会社)の会計処理	231	(子会社株式と現金等の財産の双方を対価として)親会社が会社分割により子会社に事業を移転する場合、子会社(吸収分割承継会社)が行う会計処理を具体的に指示。すなわち、(1)まず親会社が子会社から受け入れる資産および負債は、共通支配下の取引等に適用される本則にもとづき、適正な帳簿価額により評価するように指示。(2)次いで移転事業に係る評価・換算差額等を引き継ぐとともに、移転事業に係る株主資本相当額については①移転事業に係る株主資本相当額が交付した現金等の財産の適正な帳簿価額を超過していれば払込資本として処理するように指示。また②移転事業に係る株主資本相当額が交付した現金等の財産の適正な帳簿価額より小さい場合には払込資本をゼロとし、当該差額をのれんに計上するように指示。(3)さらに企業結合(会社分割)に要した支出額は、発生時の費用として処	a	企業結合会計基準第41項／適用指針第448項(参考：適用指針第214項)	「取引の合理性に反する外観であるから、株主資本相当額がマイナスとなる事態は避けるべし。」
	10	1	VI共通支配下の取引等の会計処理－11.親会社が子会社に会社分割により事業を移転する場合の会計処理(会社分割の対価が子会社株式と現金等の財産の場合)(2)連結財務諸表上の会計処理	232	(子会社株式と現金等の財産の双方を対価として)親会社が会社分割により子会社に事業を移転する場合、個別財務諸表上で認識された移転利益は、連結会計基準における未実現損益の消去に準じて処理するように指示。また、子会社に係る分離元企業の持分の増加額と、移転した事業に係る分離元企業の持分の減少額との間に生じる差額は、第229項(子会社株式だけを対価として親会社が会社分割の形式により子会社に事業を移転する場合)に準じ、原則としてのれん(または負ののれん)と持分変動差額に区分して	a	適用指針第229項	「(子会社株式と現金等の財産の双方を対価として)親会社が子会社に会社分割の形式により事業を移転する場合において、親会社の個別財務諸表上で認識される移転損益は、連結会計基準にいう未実現利益と等質的な性質を有している。」

図表4 適用指針が果たしている役割(基礎データ)

	10	1	VI共通支配下の取引等の会計処理-12.親会社の子会社に分割型の会社分割により事業を移転する場合の会計処理(1)個別財務諸表上の会計処理-親会社(吸収分割会社)の会計処理	233	(子会社株式と現金等の財産の双方を対価として)親会社が子会社に分割型の会社分割により事業を移転する場合に吸収分割会社である親会社が個別財務諸表上で行う会計処理を具体的に指示。すなわち(1)吸収分割会社である親会社は、最初に、会社分割の会計処理として適用指針第226項に準じた会計処理を行う(=親会社が会社分割により追加取得する子会社株式の取得原価を、移転した事業に係る株主資本相当額に基づいて算定する)とともに、(2)現物配当の会計処理(株主に比例的に割当を行う場合)を行うように指示。(2)においては、受け取った子会社株式(吸収分割承継会社の株式)の取得原価により株主資本を減少させるとともに、減少させる株主資本の内訳は、取締役会等の企業意思決定機関において定められた結果に従うように指	a	(参考:適用指針第221項)	
	10	1	VI共通支配下の取引等の会計処理-12.親会社の子会社に分割型の会社分割により事業を移転する場合の会計処理(1)個別財務諸表上の会計処理-子会社(吸収分割承継会社)の会計処理	234	(子会社株式と現金等の財産の双方を対価として)親会社が子会社に分割型の会社分割により事業を移転する場合に吸収分割承継会社である子会社が個別財務諸表上で行う会計処理を具体的に指示。すなわち受け入れた資産および負債を適正な帳簿価額により計上するとともに、移転事業に係る評価・換算差額等を引き継ぎ、移転事業に係る株主資本相当額は、払込資本として処理するように指示(例外として、親会社で計上されていた株主資本の内訳を適切に配分した額をもって計上することも容認)。ただし、移転事業に係る株主資本相当額がマイナスとなる場合には、払込資本をゼロとし、その他利益剰余金のマイナスとして処理するように指示(→親会社が会社分割の形式によって子会社に事業を移転する場合に準じた会	a	企業結合会計基準第41項/適用指針第227項および第228項・第445項	「取引の合理性に反する外観であるから、株主資本相当額がマイナスとなる事態は避けるべし。」
	10	1	VI共通支配下の取引等の会計処理-12.親会社の子会社に分割型の会社分割により事業を移転する場合の会計処理(2)連結財務諸表上の会計処理	235	(子会社株式と現金等の財産の双方を対価として)親会社が子会社に分割型の会社分割により事業を移転する場合、子会社が親会社から受け入れた事業の対価として親会社の株主に子会社株式を交付したことにより減少する親会社持分の金額は、連結財務諸表上の帳簿価額により少数株主持分に振り替えるように指示。	a	適用指針第447項	「分割型の会社分割により親会社(吸収分割会社)が子会社(吸収分割承継会社)に事業を移転する場合の連結財務諸表上の会計処理は、増加する少数株主持分と同額の親会社持分(剰余金)を減らすのみとなり、持分変動損益は認識しない。また、子会社に対する持分比率も増加しないため、のれんも認識しないことになる。したがって、連結財務諸表上の帳簿価額のうち、少数株主に移転した金額を直接、少数株主持分に振り替えることになる。」(→適用指針第447項より)「持分変動損益は、増加する少数株主持分と減少する親会社持分とが異なる場合にしか生じない。」「子会社に対する持分比率も増加しないかぎり、のれんは認識されな
	10	1	VI共通支配下の取引等の会計処理-13.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(1)個別財務諸表上の会計処理-親会社(株式交換完全親会社)の会計処理	236	親会社の子会社を株式交換完全子会社とする場合、株式交換完全親会社は、個別財務諸表上、取得と判断された株式交換に求められるものに準じた会計処理(適用指針第110項から第114項までに記されているもの)を行うように指示。具体的には、株式交換完全子会社株式の取得原価を取得原価の算定方法に関する本則に従って決定するとともに、株式交換により増加する株式交換完全親会社の資本は、払込資本として処理するように指示。	b	企業結合会計基準(注11)/適用指針第110項から第114項まで	「対価となる財の時価は、第23項から第27項に準じて算定する。」(→企業結合会計基準(注11)。なお「第23項から第27項」は、取得原価の算定方法に関する本則に対応)
	10	1	VI共通支配下の取引等の会計処理-13.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(1)個別財務諸表上の会計処理-親会社(株式交換完全親会社)が新株予約権付社債を承継する場合等の取扱い-親会社(株式交換完全親会社)の会計処	236.2	親会社の子会社を株式交換完全子会社とする場合において、株式交換完全親会社が新株予約権等を承継するとき、株式交換完全親会社は、株式交換完全子会社等で認識された新株予約権の消滅に伴う利益等(税効果調整後)を加算して子会社株式の取得原価を算定するように指示。また、親会社は子会社で付されていた適正な帳簿価額による新株予約権等の額を純資産の部等に計上するように指示。	a	適用指針第404-2項(参考:適用指針第118-2項および第121-2項)	「これは、株式移転と新株予約権の交付及び新株予約権付社債の承継が同時に行われたものと考えられるため、新株予約権の消滅に伴う利益または新株予約権付社債の承継に伴う利益の額を株式移転日の前日の株式移転完全子会社の適正な帳簿価額による株主資本の額に反映させることが適当と考えられるためである。」(適用指針第404-2項)

図表4 適用指針が果たしている役割(基礎データ)

10	1	VI共通支配下の取引等の会計処理-13.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(1)個別財務諸表上の会計処理-親会社(株式交換完全親会社)が新株予約権付社債を承継する場合等の取扱い-子会社(株式交換完全子会社)の会計処	236.3	親会社の子会社を株式交換完全子会社とする場合のうち、株式交換完全親会社が新株予約権を交付するケース等において、子会社は、自社で付していた適正な帳簿価額による新株予約権等の額を利益に計上するように指示。	a	適用指針第404-2項	「株式移転完全子会社は、新株予約権または新株予約権付社債に係る義務の履行を免れたため、株式移転日の前日に純資産の部又は負債の部に計上していた新株予約権または新株予約権付社債の額を利益に計上することとなる。」(→適用指針第404-2項)
10	1	VI共通支配下の取引等の会計処理-13.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(1)個別財務諸表上の会計処理-中間子会社に対価を支払う場合の取扱い	236.4	親会社の子会社を株式交換完全子会社とする場合で、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)に対価を支払うとき、親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とともに、その額を払込資本として処理するように指示。また株式交換完全子会社株式と引き換えに中間子会社が受け入れた親会社株式の取得原価は、当該株式交換完全子会社株式の適正な帳簿価額により算定するように指示。	a		「中間子会社が介在している場合、(株式交換完全子会社化の対象となっている)子会社株式の取得原価は、対価を直接払った中間子会社の持分相当額として算定すべし」
10	1	VI共通支配下の取引等の会計処理-13.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(1)個別財務諸表上の会計処理-子会社が孫会社を株式交換完全子会社とする場合の取扱い	236.5	子会社とその子会社(孫会社)を株式交換完全子会社とする場合、子会社が追加取得する株式交換完全子会社株式(孫会社株式)の取得原価は、最上位の親会社と子会社の株主との取引ではないため、前項の中間子会社に対価を支払う場合における中間子会社持分相当額に準じて算定するとともに、同額を払込資本として処理するように指示。	a		「親会社・子会社および子会社によって株式交換完全子会社とされた孫会社との関係は、親会社・中間項会社および株式交換によって完全子会社となる子会社との関係と等質的であるから、ふたつのケースにおいて会計処理の整合性を図るべし。」
10	1	VI共通支配下の取引等の会計処理-13.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(2)連結財務諸表上の会計処理-子会社株式の追加取得の会計処理(投資と資本の消去)	237	親会社の子会社を株式交換完全子会社とする場合、連結財務諸表上、(a)追加取得した子会社株式の取得原価と(b)追加取得により増加する親会社の持分(または減少する少数株主持分)との差額をのれん(または負ののれん)に計上するとともに、適用指針第72項および第76項に記載されている本則に従って会計処理を行うように指示。	b	企業結合会計基準第46項/適用指針第72項および第76項	
10	1	VI共通支配下の取引等の会計処理-13.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(2)連結財務諸表上の会計処理-株式交換日が子会社の決算日以外の日である場合の取扱い	238	親会社の子会社を株式交換完全子会社とする場合で、株式交換日が子会社の決算日以外の日であるケースについて、当該株式交換日の前後いずれかの決算日(みなし取得日)に株式交換が行われたものとみなして処理することが容認されているのを確認。この場合、適用指針第38項でいう「企業結合日」をみなし取得日と読み替えるように指示。	a	連結会計基準(注5)	(参考:連結会計基準(注5))「支配獲得日、株式の取得日又は売却日等が子会社の決算日以外の日である場合には、当該日の前後いずれかの決算日に支配獲得、株式の取得又は売却等が行われたものとみなして処理することができる。」

図表4 適用指針が果たしている役割(基礎データ)

10	1	<p>VI 共通支配下の取引等の会計処理－13.親会社が子会社を株式交換完全子会社とする場合の会計処理(3)株式交換直前に子会社(株式交換完全子会社)が自己株式を保有している場合の取扱い－親会社(株式交換完全親会社)の会計処理</p>	238.2	<p>株式交換直前に子会社が自己株式を保有しており、株式交換日において、親会社が当該自己株式(子会社株式)の取得と引き換えに子会社に対して自社の株式(親会社株式)を交付した場合、親会社は適用指針第236項に準じた会計処理を行うように(→取得の対価とみなしうる親会社株式の時価を基礎として子会社株式の取得原価を算定するとともに、増加する資本を原則として払込資本として処理するように)指示。</p>	a 適用指針第447-3項	<p>株式交換又は株式移転の直前に子会社(株式交換完全子会社等)が自己株式を保有している場合、会社法上、親会社(株式交換完全親会社等)は、株式交換日又は株式移転日に当該自己株式(子会社株式)を取得し、これと引き換えに対価(親会社株式など)を子会社に交付しなければならない。この場合、子会社が受け入れた親会社株式及び親会社が取得した子会社株式に付すべき帳簿価額には、次の2つの考え方がある。 (1)子会社における自己株式の帳簿価額とする考え方 (2)親会社株式の時価とする考え方 (1)の考え方は、当該株式交換又は株式移転を共通支配下の取引として捉えるものであるが、本適用指針では、次の理由から、(2)の考え方によることとした(第238-2項参照)。①当該株式交換又は株式移転に当たり、会社法上、親会社は、子会社が保有する自己株式に対して対価(親会社株式など)を交付し、子会社株式を取得することとなるが、<u>もともと、株式交換日又は株式移転日に子会社が自己株式を保有するかどうか(株式交換日又は株式移転日の直前までに自己株式を消却するかどうか)は結合当事企業の意思決定の結果に依存する。このため、親会社と子会社との間で行う株式の交換は、当該株式交換又は株式移転と一体の取引として捉える必要はなく、会計上は、共通支配下の取引として処理する必然性はないこと</u> ②子会社にとっては、当該株式交換又は株式移転により、資本控除されている自己株式が親会社株式という資産に置き換わり(資本取引の対象から損益取引の対象に変わり)、その連続性はなくなることになる。このため、子会社が受け入れる親会社株式の帳簿価額に自己株式の帳簿価額を付すのではなく、新たに受け入れる親会社株式の時価を基礎</p>
10	1	<p>VI 共通支配下の取引等の会計処理－13.親会社が子会社を株式交換完全子会社とする場合の会計処理(3)株式交換直前に子会社(株式交換完全子会社)が自己株式を保有している場合の取扱い－子会社(株式交換完全子会社)の会計処理</p>	238.3	<p>株式交換直前に子会社が自己株式を保有しており、株式交換日において、親会社が当該自己株式(子会社株式)の取得と引き換えに子会社に対して自社の株式(親会社株式)を交付した場合、自己株式と引き換えに受け入れた親会社株式の(子会社にとっての)取得原価は、親会社が付した子会社株式の取得原価を基礎として算定するように指示。また、親会社株式の取得原価と自己株式の帳簿価額との差額は、自己株式処分差額としてその他資本剰余金に計上するように指示。</p>	a 適用指針第447-3項	<p>「②子会社にとっては、当該株式交換又は株式移転により、資本控除されている自己株式が親会社株式という資産に置き換わり(資本取引の対象から損益取引の対象に変わり)、その連続性はなくなることになる。このため、子会社が受け入れる親会社株式の帳簿価額に自己株式の帳簿価額を付すのではなく、新たに受け入れる親会社株式の時価を基礎として処理することによって、株式交換又は株式移転後の子会社の損益を適切に算定することができること」(適用指針第447-3項関連箇所のみ再掲)</p>

図表4 適用指針が果たしている役割(基礎データ)

	10	1	VI共通支配下の取引等の会計処理－14.親会社と子会社が株式移転設立完全親会社を設立する場合の会計処理 (1)個別財務諸表上の会計処理－親会社(株式移転設立完全親会社)の会計処理	239	親会社と子会社が株式移転設立完全親会社を設立する場合に、株式移転設立完全親会社が個別財務諸表上で行う会計処理を具体的に指示。主眼が置かれているのは株式移転完全子会社株式の取得原価に関する算定方法であり、これを①株式移転完全子会社株式(旧親会社の株式)と②株式移転完全子会社株式(旧子会社の株式)に分けて指示。まず株式移転完全子会社株式(旧親会社の株式)については、旧親会社の適正な帳簿価額による株主資本の額に基づいて算定するのを原則とするが、一定の条件下で、直前の決算日に算定された適正な帳簿価額による株主資本の額により算定する方法を容認。また株式移転完全子会社株式(旧子会社の株式)については、旧子会社の持分比率に基づき、旧親会社持分相当額と少数株主持分相当額に区分。旧親会社持分相当額については、旧子会社の適正な帳簿価額による株主資本の額に基づいて算定するのに対し、取得の対価(旧子会社の少数株主に交付した株式移転設立完全親会社の株式に関する時価相当額)を基	a	適用指針第121項および第404-3項	「企業結合をつうじて投資が清算されたとみなしうる部分については時価を基礎とした評価額を、企業結合の前で投資が継続しているとみなしうる部分については適正な簿価を基礎とした評価額を付すべし」
	10	1	VI共通支配下の取引等の会計処理－14.親会社と子会社が株式移転設立完全親会社を設立する場合の会計処理 (1)個別財務諸表上の会計処理－親会社(株式移転設立完全親会社)が新株予約権付社債を承継する場合等の取扱い－親会社(株式移転設立完全親会社)の会計処理	239.2	株式移転に際して、(a)株式移転設立完全親会社が株式移転完全子会社(旧親会社または旧子会社)の新株予約権者に新株予約権を交付する場合、または(b)株式移転設立完全親会社が新株予約権付社債を承継する場合において、株式移転設立完全親会社が、株式移転完全子会社の株式(旧親会社の株式と旧子会社の株式)の取得原価を算定する方法を具体的に指示。まず(1)株式移転完全子会社株式(旧親会社の株式)については、旧親会社の適正な簿価による株主資本の額に、旧親会社で認識された新株予約権の消滅に伴う利益等を加算して子会社株式(旧親会社の株式)の取得原価を算定するように指示。併せて、旧親会社で付されていた適正な簿価による新株予約権等の額を純資産の部等に計上するように指示。次いで(2)株式移転完全子会社株式(旧子会社の株式)については、旧子会社	a	適用指針第239項(1)および第404-2項	「これは、株式移転と新株予約権の交付及び新株予約権付社債の承継が同時に行われたものと考えられるため、新株予約権の消滅に伴う利益または新株予約権付社債の承継に伴う利益の額を株式移転日の前日の株式移転完全子会社の適正な帳簿価額による株主資本の額に反映させることが適当と考えられるためである。」(適用指針第404-2項)
	10	1	VI共通支配下の取引等の会計処理－14.親会社と子会社が株式移転設立完全親会社を設立する場合の会計処理 (1)個別財務諸表上の会計処理－親会社(株式移転設立完全親会社)が新株予約権付社債を承継する場合等の取扱い－子会社(株式移転完全子会社)の会計処理	239.3	株式移転に際して、株式移転設立完全親会社が株式移転完全子会社(旧親会社または旧子会社)の新株予約権者に新株予約権を交付する場合等において、株式移転完全子会社(旧親会社または旧子会社)は適正な簿価による新株予約権等の額を利益に計上するように指示。	a	適用指針第404-2項	「株式移転に際して、それ以前に発行していた新株予約権等に係る負担を免れた債務の大きさは、その適正な簿価に反映されている。」
	10	1	VI共通支配下の取引等の会計処理－14.親会社と子会社が株式移転設立完全親会社を設立する場合の会計処理 (1)個別財務諸表上の会計処理－子会社(旧親会社である株式移転完全子会社)の会計	239.4	株式移転に際して、株式移転完全子会社(旧親会社)が、株式移転完全子会社(旧子会社)の株式と引き換えに受け入れた株式移転設立完全親会社株式の取得原価は、株式移転完全子会社(旧子会社)株式の株式移転直前の適正な帳簿価額により計上するように指示。	a		「企業結合をつうじて投資が清算されたとみなしうる部分については時価を基礎とした評価額を、企業結合の前で投資が継続しているとみなしうる部分については適正な簿価を基礎とした評価額を付すべし」

図表4 適用指針が果たしている役割(基礎データ)

	10	1	VI共通支配下の取引等の会計処理－14.親会社と子会社が株式移転設立完全親会社を設立する場合の会計処理 (2)連結財務諸表上の会計処理	240	親会社と子会社が株式移転設立完全親会社を設立する場合に、連結財務諸表上で求められる会計処理を具体的に指示。まず(1)投資と資本の相殺消去については、①株式移転完全子会社(旧親会社)への投資と②株式移転完全子会社(旧子会社)への投資とを区分。前者については、旧親会社株式の取得原価とその株主資本を相殺。後者については、旧子会社株式の取得原価と旧子会社の株主資本を相殺したうえで、消去差額をのれん(または負ののれん)に計上するように指示。また(2)旧親会社が旧子会社株式との交換で受け入れた株式移転設立完全親会社株式を自己株式に振り替えるとともに、(3)株式移転設立完全親会社の株主資本を算定する際には、株式移転直前の連結財務諸表上の株主資本項目に少数株	a	企業結合会計基準第46項	【参考:】「少数株主との取引については、連結会計基準における子会社株式の追加取得及び一部売却等の取扱い(連結会計基準第28項から第30項)に準じて処理する。」
	10	1	VI共通支配下の取引等の会計処理－14.親会社と子会社が株式移転設立完全親会社を設立する場合の会計処理 (2)連結財務諸表上の会計処理－株式移転日が子会社の決算日以外の日である場合	241	親会社と子会社が株式移転設立完全親会社を設立する場合で、株式移転日が子会社の決算日以外の日であるときには、適用指針第238項(株式交換におけるみなし取得日)のケースと同様に、株式移転の前後いずれかの決算日(みなし取得日)に株式移転が行われたものとみなして処理するのが容認されていることを確認。	a	連結会計基準(注5)／適用指針第238項	(参考:連結会計基準(注5)「支配獲得日、株式の取得日又は売却日等が子会社の決算日以外の日である場合には、当該日の前後いずれかの決算日に支配獲得、株式の取得又は売却等が行われたものとみなして処理することができる。」)
	10	1	VI共通支配下の取引等の会計処理－14.親会社と子会社が株式移転設立完全親会社を設立する場合の会計処理 (3)株式移転直前に子会社(株式移転完全子会社)が自己株式を保有している場合の取扱い－親会社(株式移転設立完全親会社)の会計処理	241.2	株式移転直前に子会社が自己株式を保有している場合に求められる親会社の会計処理は、株式交換直前に子会社が自己株式を保有している場合に求められる親会社の会計処理に準じたものとするように指示。	a	適用指針第238-2項	「株式交換と株式移転とは、求められる会計処理という点で等質的である。」
	10	1	VI共通支配下の取引等の会計処理－14.親会社と子会社が株式移転設立完全親会社を設立する場合の会計処理 (3)株式移転直前に子会社(株式移転完全子会社)が自己株式を保有している場合の取扱い－子会社(株式移転完全子会社)の会計処理	241.3	株式移転直前に子会社が自己株式を保有している場合に求められる子会社の会計処理は、株式交換直前に子会社が自己株式を保有している場合に求められる子会社の会計処理に準じたものとするように指示。	a	適用指針第238-3項	「株式交換と株式移転とは、求められる会計処理という点で等質的である。」
	10	1	VI共通支配下の取引等の会計処理－15.同一の株主(企業)により支配されている子会社同士の合併の会計処理(合併対価が現金等の財産のみである場合)(1)個別財務諸表上の会計処理－吸収合併消滅会社の会計処理	242	同一の株主(企業)により支配されている子会社同士の合併のうち、現金等の財産だけが対価として支払われる場合において、吸収合併消滅会社である子会社に対し、合併期日の前日に決算を行い、資産及び負債の適正な帳簿価額を算定するように指示。	a	企業結合会計基準第41項／(参考:適用指針第205項および第209項)	「合併に先立ち、吸収合併消滅会社は自社の財政状態を適切に把握すべし」

図表4 適用指針が果たしている役割(基礎データ)

	10	1	VI共通支配下の取引等の会計処理－15.同一の株主(企業)により支配されている子会社同士の合併の会計処理(合併対価が現金等の財産のみである場合)(1)個別財務諸表上の会計処理－吸収合併存続会社の会計処理	243	同一の株主(企業)により支配されている子会社同士の合併のうち、現金等の財産だけが対価として支払われる場合において、吸収合併存続会社である子会社が行う会計処理を具体的に指示。すなわち、まず(1)吸収合併消滅会社である子会社から受け入れる資産および負債を適正な簿価により計上するとともに、吸収合併消滅会社の株主資本の額と取得の対価として支払った現金等の財産の適正な簿価との差額を、のれん(または負ののれん)として計上するように指示。次いで(2)株式が交付されないこのケースでは株主資本の額が増加しないものの、吸収合併消滅会社の評価・換算差額等は、引き継ぐことになる旨を確認。	a	企業結合会計基準第41項	
	10	1	VI共通支配下の取引等の会計処理－15.同一の株主(企業)により支配されている子会社同士の合併の会計処理(合併対価が現金等の財産のみである場合)(1)個別財務諸表上の会計処理－結合当事企業の株主(親会社)に係る	244	同一の株主(企業)により支配されている子会社同士の合併のうち、現金等の財産だけが対価として支払われる場合において、結合当事企業の株主(親会社)が受け取った現金等の財産は、移転前に付された適正な簿価により計上するように指示。その価額と、引き換えられた吸収合併消滅会社の株式の適正な簿価との差額は、原則として、交換損益として認識するように指示。	a	事業分離等会計基準第35項	【参考:事業分離等会計基準第35項】「子会社を被結合企業とする企業結合により、子会社株式である被結合企業の株式が現金等の財産のみと引き換えられた場合、当該被結合企業の株主(親会社)に係る会計処理は、事業分離における分離元企業の会計処理(第14項から第16項参照)に準じて行う。」
	10	1	VI共通支配下の取引等の会計処理－15.同一の株主(企業)により支配されている子会社同士の合併の会計処理(合併対価が現金等の財産のみである場合)(2)連結財務諸表上の会計処理	245	同一の株主(企業)により支配されている子会社同士の合併のうち、現金等の財産だけが対価として支払われる場合、吸収合併消滅会社の株主(親会社)の個別財務諸表上で認識された交換損益は、親会社の連結財務諸表上、連結会計基準における未実現損益の消去に準じて処理するように指示。	a		「連結企業集団の視点に立つ場合、同一の株主(企業)により支配されている子会社同士の合併の前後で、当事会社が行ってきた投資は継続している。／子会社同士の合併は投資の成果が実現する契機とならない。」
	10	1	VI共通支配下の取引等の会計処理－16.同一の株主(企業)により支配されている子会社同士の合併の会計処理(合併対価が吸収合併存続会社の株式のみである場合)(1)個別財務諸表上の会計処理－吸収合併消滅会社の会計	246	同一の株主(企業)により支配されている子会社同士の合併のうち、吸収合併存続会社の株式だけが対価として支払われる場合において、吸収合併消滅会社である子会社に対し、合併期日の前日に決算を行い、資産及び負債の適正な帳簿価額を算定するように指示。	a	企業結合会計基準第41項／(参考:適用指針第205項、第209項および第242項)	「合併に先立ち、吸収合併消滅会社は自社の財政状態を適切に把握すべし」
	10	1	VI共通支配下の取引等の会計処理－16.同一の株主(企業)により支配されている子会社同士の合併の会計処理(合併対価が吸収合併存続会社の株式のみである場合)(1)個別財務諸表上の会計処理－吸収合併存続会社の会計処理	247	同一の株主(企業)により支配されている子会社同士の合併のうち、吸収合併存続会社の株式だけが対価として支払われる場合において、吸収合併存続会社である子会社が行う会計処理を具体的に指示。すなわち、まず(1)吸収合併消滅会社である子会社から受け入れる資産および負債を適正な簿価により計上するように指示。次いで(2)増加すべき株主資本については、合併が共同支配企業の形成と判定された場合において吸収合併存続会社に求められる会計処理に準じた処理(→適正な簿価を基礎とした金額を、払込資本として処理するのを原則としながら、吸収合併消滅会社における株主資本の内訳項目を引き継ぐ方法も容認)を行うように指示。さらに(3)抱合せ株式については、その適正な簿価を①吸収合併に際して増加する払込資本の総額から控除する方法と、②その他資本剰余金からのみ控除する方法を	a	企業結合会計基準第41項／適用指針第185項および第408項	「共通支配下の取引については、企業集団内における資産及び負債の移転であり、企業結合会計基準において株主資本の引継ぎ方法については、特に示されていないことなどから、少数株主との取引や抱合せ株式が生じる場合(例えば、親会社の子会社を吸収合併した場合(第206項(2)参照))を除き、アと同様、吸収合併の対価が吸収合併存続会社の株式のみであるときは、吸収合併消滅会社の株主資本をそのまま引き継ぐことができることとした。」(→適用指針第408項)「同一の株主(企業)により支配されている子会社同士の合併のうち、吸収合併存続会社の株式だけが対価として支払われるものは、合併当事会社が行ってきた投資が清算される契機とならない。」

図表4 適用指針が果たしている役割(基礎データ)

10	1	VI共通支配下の取引等の会計処理－16.同一の株主(企業)により支配されている子会社同士の合併の会計処理(合併対価が吸収合併存続会社の株式のみである場合)(1)個別財務諸表上の会計処理－結合当事企業の株主(親会社)に係る会計処理	248	同一の株主(企業)により支配されている子会社同士の合併のうち、吸収合併存続会社の株式だけが対価として支払われる場合において、吸収合併消滅会社の株主(親会社)が受け取った吸収合併存続会社の株式(子会社株式)の取得原価は、引き換えられた吸収合併消滅会社の株式(子会社株式)に係る企業結合日直前の適正な簿価に基づいて計上するように指示。	a	事業分離等会計基準第38項および第39項	「同一の株主(企業)により支配されている子会社同士の合併のうち、吸収合併存続会社の株式だけが対価として支払われるものは、合併当事会社がこれまで行ってきた投資が清算される契機とならない。」
10	1	VI共通支配下の取引等の会計処理－16.同一の株主(企業)により支配されている子会社同士の合併の会計処理(合併対価が吸収合併存続会社の株式のみである場合)(2)連結財務諸表上の会計処理	249	同一の株主(企業)により支配されている子会社同士の合併のうち、吸収合併存続会社の株式だけが対価として支払われる場合において、吸収合併消滅会社の株主(親会社)は、連結財務諸表上、吸収合併存続会社に係る当該株主(親会社)の持分の増加額等と吸収合併消滅会社に係る株主(親会社)の持分の減少額等との間に生じる差額を、のれん(または負ののれん)および持分変動差額として取り扱	a	事業分離等会計基準第38項および第39項	「吸収合併存続会社に係る当該株主(親会社)の持分の増加額等と吸収合併消滅会社に係る株主(親会社)の持分の減少額等との間に生じる差額は、2つの質的に異なる要素から構成されている。」
10	1	VI共通支配下の取引等の会計処理－17.同一の株主(企業)により支配されている子会社同士の合併の会計処理(合併対価が吸収合併存続会社の株式と現金等の財産である場合)(1)個別財務諸表上の会計処理－吸収合併消滅	250	同一の株主(企業)により支配されている子会社同士の合併のうち、吸収合併存続会社の株式と現金等の財産がともに対価として支払われる場合において、吸収合併消滅会社である子会社に対し、合併期日の前日に決算を行い、資産及び負債の適正な帳簿価額を算定するように指示。	a	企業結合会計基準第41項／(参考:適用指針第205項、第209項、第242項および第246項)	「合併に先立ち、吸収合併消滅会社は自社の財政状態を適切に把握すべし」
10	1	VI共通支配下の取引等の会計処理－17.同一の株主(企業)により支配されている子会社同士の合併の会計処理(合併対価が吸収合併存続会社の株式と現金等の財産である場合)(1)個別財務諸表上の会計処理－吸収合併存続会社の会計処理	251	同一の株主(企業)により支配されている子会社同士の合併のうち、吸収合併存続会社の株式と現金等の財産がともに対価として支払われる場合において、吸収合併存続会社である子会社が行う会計処理を具体的に指示。すなわち、まず(1)吸収合併消滅会社である他の子会社から受け入れる資産および負債を適正な簿価により計上するように指示。次いで(2)増加すべき株主資本については、①吸収合併消滅会社の株主資本の額がプラスの場合と②吸収合併消滅会社の株主資本の額がマイナスの場合とに分けて会計処理を指示。前者においては、吸収合併消滅会社の適正な帳簿価額による株主資本の額から、合併の対価として支払った現金等の財産の適正な簿価を控除した額がプラスとなる場合には、当該差額を払込資本とするように指示。マイナスとなる場合については、払込資本はゼロとし、のれんを計上するように指示。また後者においては、合併の対価として支払った現金等の財産の適正な簿価と等しい金額をのれんに計上するように指示。併せて、吸収合併存続会社の増加すべき株主資本については払込資本をゼロとし、その他利益	a	企業結合会計基準第41項および第42項／適用指針第448項	「(3)ののれん(または負ののれん)(←取得の場合でも、あるいは親会社の子会社と合併する場合でもない共通支配下の取引で生じるのれん)は、受け入れた資産及び負債の移転元の適正な帳簿価額と、対価として交付した現金等の財産の適正な帳簿価額との差額として算定される。」(←適用指針第448項)
10	1	VI共通支配下の取引等の会計処理－17.同一の株主(企業)により支配されている子会社同士の合併の会計処理(合併対価が吸収合併存続会社の株式と現金等の財産である場合)(1)個別財務諸表上の会計処理－結合当事企業の株主(親会社)に係る会計処理	252	同一の株主(企業)により支配されている子会社同士の合併のうち、吸収合併存続会社の株式と現金等の財産がともに対価として支払われる場合において、吸収合併消滅会社の株主である親会社は、吸収合併存続会社から受け取った現金等の財産を、原則として、移転前に付された適正な簿価により計上するように指示。この結果、(a)当該価額が吸収合併消滅会社の株式に係る適正な簿価額を上回る場合には、原則として、当該差額を交換利益として認識し、逆に(b)下回る場合には、当該差額を(吸収合併で受け入れる)吸収合併存続会社株式の取得原価とするように指示。	a	事業分離等会計基準第45項(およびそこで参照されている事業分離等会計基準第24項から第26項まで)	

図表4 適用指針が果たしている役割(基礎データ)

	10	1	VI共通支配下の取引等の会計処理－17.同一の株主(企業)により支配されている子会社同士の合併の会計処理(合併対価が吸収合併存続会社の株式と現金等の財産である場合)(2)連結財務諸表上の会計処理	253	同一の株主(企業)により支配されている子会社同士の合併のうち、吸収合併存続会社の株式と現金等の財産がともに対価として支払われる場合において、吸収合併消滅会社の株主(親会社)が個別財務諸表上で認識した交換利益は、連結財務諸表上、連結会計基準における未実現損益の消去に準じて処理するように指示。併せて、吸収合併存続会社に係る株主(親会社)の持分の増加額等と吸収合併消滅会社に係る株主(親会社)の持分の減少額等との間に生じる差額を、のれん(または負ののれん)および持分変動	a		「同一の株主(企業)により支配されている子会社同士の合併のうち、吸収合併存続会社の株式と現金等の財産がともに対価として支払われる場合において、吸収合併消滅会社の株主である親会社の個別財務諸表上で認識される交換利益は、連結会計基準にいう未実現利益と等質的な性質を有している。」
	10	1	VI共通支配下の取引等の会計処理－18.同一の株主(個人)により支配されている企業同士の吸収合併の会計処理	254	同一の株主(個人)により支配されている企業同士の吸収合併は共通支配下の取引に該当することを確認したうえで、そこで行われる会計処理を具体的に指示。すなわち(1)吸収合併存続会社が吸収合併消滅会社から受け入れる資産および負債は、移転前に付された適正な簿価により計上し、(2)増加すべき株主資本については、合併が共同支配企業の形成と判定された場合の吸収合併存続会社の会計処理(→適正な簿価を基礎とした金額を、払込資本として処理するのを原則としながら、吸収合併消滅会社における株主資本の内訳項目を引き継ぐ方法も容認)に準じて処理するように指示。さらに(3)抱合せ株式については、その適正な簿価を①吸収合併に際して増加する払込資本の総額から控除する方法と、②その他資本剰余金からのみ控除する方	a	適用指針第201項、第247項および第251項／企業結合会計基準第41項	「同一の株主(企業)により支配されている企業同士の吸収合併は、合併当事会社がこれまで行ってきた投資が清算される契機とならない。」
	10	1	VI共通支配下の取引等の会計処理－18-2.子会社が他の子会社に会社分割により事業を移転する場合の会計処理(1)個別財務諸表上の会計処理－吸収分割会社の会計処理	254.2	子会社が他の子会社に会社分割により事業を移転する場合、吸収分割会社である子会社の個別財務諸表における会計処理は、親会社が子会社に会社分割により事業を移転する場合における親会社の会計処理(＝親会社が会社分割により追加取得する子会社株式の取得原価は、移転事業に係る株主資本相当額に基づいて算定することとし、当該会社分割においては移転損益を計上しない会計処理)に	a	適用指針第226項	「ある子会社が他の子会社に会社分割により事業を移転する場合における『吸収分割会社である子会社』は、会計処理の観点からは、親会社が子会社に会社分割により事業を移転する場合における親会社と等質的な存在である。」
	10	1	VI共通支配下の取引等の会計処理－18-2.子会社が他の子会社に会社分割により事業を移転する場合の会計処理(1)個別財務諸表上の会計処理－吸収分割承継会社の会計処理	254.3	子会社が他の子会社に会社分割により事業を移転する場合、吸収分割承継会社である他の子会社の会計処理は、親会社が子会社に会社分割により事業を移転する場合における子会社の会計処理(＝対価が子会社株式だけの場合は、受け入れた資産および負債を適正な帳簿価額により計上するとともに、移転事業に係る評価・換算差額等を引き継ぎ、移転事業に係る株主資本相当額は、払込資本に計上する一方で、対価に現金等の財産も含まれる場合は、株主資本相当額について、①移転事業に係る株主資本相当額が交付した現金等の財産の適正な帳簿価額を超過していれば払込資本に計上し、②移転事業に係る株主資本相当額が交付した現金等の財産の適正な帳簿価額より小さい場合には払込資本をゼロとし、当該差額をのれんに計上する	a	適用指針第227項および第231項	「ある子会社が他の子会社に会社分割により事業を移転する場合における『吸収分割承継会社である子会社』は、会計処理の観点からは、親会社が子会社に会社分割により事業を移転する場合における子会社と等質的な存在である。」

図表4 適用指針が果たしている役割(基礎データ)

10	1	<p>VI共通支配下の取引等の会計処理－18.2.子会社が他の子会社に会社分割により事業を移転する場合の会計処理 (2)吸収分割会社である子会社の連結財務諸表上の会計処理</p>	254.4	<p>子会社が他の子会社に会社分割により事業を移転するケースで、吸収分割会社である子会社が連結財務諸表を作成する場合に求められる会計処理を具体的に指示。会計処理は(1)吸収分割承継会社である他の子会社が吸収分割会社の子会社となる場合と(2)吸収分割承継会社である他の子会社が吸収分割会社の関連会社となる場合とに区分して指示されており、(1)においては①事業の移転取引および子会社の増資に関する取引を内部取引として消去し、②移転事業に係る株主資本相当額にもとづいて算定された「取得した子会社株式の取得原価」と、これに対応する吸収分割承継会社の(事業分離の直後における)資本との差額を、持分変動差額として処理するように指示。他方の(2)においては、移転事業に係る株主資本相当額にもとづいて算定された「取得した関連会社株式の取得原価」と、これに対応する吸収分割承継会社の(事業分離の直後における)資本との差額を、持分変動差額として処理するように指示。また(1)と</p>	適用指針第 a 447-2項	<p>「また、この場合において、吸収分割会社である子会社の連結財務諸表上、会社分割前後における当該吸収分割会社である子会社の持分の差額は、持分変動差額として取り扱うこととなる。これは、子会社が他の子会社に会社分割により事業を移転する場合は、企業集団を構成する子会社を支配している最上位の親会社と当該子会社の企業集団外の株主との間の取引である少数株主との取引に該当しないためである。このため、親会社が子会社に会社分割により事業を移転する場合と異なり、のれん(または負ののれん)は計上されないこととなる(第254-4項参照)。」(適用指針第447-2項後段)</p>
10	1	<p>VI共通支配下の取引等の会計処理－19.子会社が他の子会社に分割型の会社分割により事業を移転する場合の会計処理－個別財務諸表上の会計処理－吸収分割会社の会計処理</p>	255	<p>子会社が他の子会社に分割型の会社分割により事業を移転する場合において、吸収分割会社である子会社に求められる会計処理は、分割型の会社分割により親会社が子会社に事業を移転する場合における親会社の会計処理に準じるように指示。すなわち(1)最初に、会社分割の会計処理として適用指針第226項に準じた会計処理を行う(＝吸収分割会社である子会社が会社分割により追加取得する吸収分割承継会社株式の取得原価を、移転した事業に係る株主資本相当額に基づいて算定する)とともに、(2)現物配当の会計処理(株主に比例的に割当を行う場合)を行うように指示。(2)においては、受け取った吸収分割承継会社株式の取得原価により株主資本を減少させるとともに、減少させる株主資本の内訳は、取締役会等の企業の意思決定機関にお</p>	適用指針第 a 233項	<p>「子会社が他の子会社に分割型の会社分割により事業を移転する場合における『吸収分割会社である子会社』は、会計処理の観点からすれば、分割型の会社分割により親会社が子会社に事業を移転する場合における親会社と等質的な立場にある。」</p>
10	1	<p>VI共通支配下の取引等の会計処理－19.子会社が他の子会社に分割型の会社分割により事業を移転する場合の会計処理－個別財務諸表上の会計処理－吸収分割承継会社の会計処理</p>	256	<p>子会社が他の子会社に分割型の会社分割により事業を移転する場合において、吸収分割承継会社である他の子会社に求められる会計処理は、分割型の会社分割により親会社が子会社に事業を移転する場合の子会社の会計処理に準じるように指示。(すなわち受け入れた資産および負債を適正な帳簿価額により計上するとともに、移転事業に係る評価・換算差額等を引き継ぎ、移転事業に係る株主資本相当額は、払込資本として処理するように指示。ただし、移転事業に係る株主資本相当額がマイナスとなる場合には、払込資本をゼロとし、その他利益剰余金のマイナスとして処理するように指示)</p>	適用指針第 a 234項および 409項	<p>「(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 共通支配下の取引において、吸収分割承継会社等が受け入れた資産及び負債の対価として吸収分割承継会社の株式のみを交付している場合には、吸収分割会社等で計上されていた株主資本の内訳を適切に配分した額をもって計上することができるものとしている。 このような場合として、親会社が子会社に分割型の会社分割した場合、子会社が他の子会社に分割型の会社分割した場合、単独で分割型の会社分割をした場合がある。 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や現物配当の処理と異なり、受け取った吸収分割承継会社等の株式の取得原価に、これに係る繰延税金資産又は繰延税金負債を加減した額により、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は、移転前に付された吸収分割会社等の適正な帳簿価額で受け入れた資産及び負債を計上し、かつ、吸収分割会社等で計上されていた株主資本の内訳を適切に配分した額で株主資本の内訳を計上することになるが、この処理を行うにあたって、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することとなるためである。」(←適用指針第</p>

図表4 適用指針が果たしている役割(基礎データ)

	10	1	VI共通支配下の取引等の会計処理-19.子会社が他の子会社に分割型の会社分割により事業を移転する場合の会計処理-個別財務諸表上の会計処理-吸収分割会社の株主(親会社)に係る会計処	257	子会社が他の子会社に分割型の会社分割により事業を移転する場合において、吸収分割会社の株主(親会社)が受け取った吸収分割承継会社の株式は、受け取る吸収分割承継会社の株式と、これまで保有していた吸収分割会社株式とが実質的に引き換えられたものとみなし、被結合企業の株主に係る会計処理に準じて処理するように指示。	a	事業分離等会計基準第49項および第51項/適用指針第294項から第296項まで	「子会社が他の子会社に分割型の会社分割により事業を移転する場合において、吸収分割会社の株主(親会社)が受け取った吸収分割承継会社の株式は、受け取る吸収分割承継会社の株式と、これまで保有していた吸収分割会社株式とが実質的に引き換えられたものとみなしうる。」
	10	1	VI共通支配下の取引等の会計処理-20.単独で株式移転設立完全親会社を設立した場合の会計処理-株式移転設立完全親会社の会計処理-個別財務諸表上の会計処理	258	単独株式移転により株式移転設立完全親会社を設立した場合において株式移転設立完全親会社に個別財務諸表上で求められる会計処理は、親会社と子会社が株式移転設立完全親会社を設立する場合における株式移転完全子会社株式(旧親会社の株式)の取得原価の算定に準じて処理する。より具体的には、株式移転日の前日における適正な簿価による株主資本の額にもとづいて算定するのを原則とするが、直前の決算日に算定された適正な簿価にもとづいて	a	適用指針第239項(1)①	「単独株式移転による株式移転設立完全親会社の設立は、会計処理の観点(とりわけ、そこで取得される株式に関する取得原価の算定手続の観点)からは、親会社と子会社による株式移転設立完全親会社の設立と等質的である。」
	10	1	VI共通支配下の取引等の会計処理-20.単独で株式移転設立完全親会社を設立した場合の会計処理-株式移転設立完全親会社の会計処理-連結財務諸表上の会計処	259	単独で株式移転設立完全親会社を設立した場合に連結財務諸表上で求められる会計処理は、親会社と子会社が株式移転設立完全親会社を設立する場合の会計処理に準じるように指示。	a	適用指針第240項	「単独での株式移転設立完全親会社を設立は、連結財務諸表の作成という観点に立てば、親会社と子会社とによる株式移転設立完全親会社の設立と等質的である。」
	10	1	VI共通支配下の取引等の会計処理-21.単独で新設分割設立子会社を設立した場合の会計処理(1)個別財務諸表上の会計処理-親会社(新設分割会社)の会計処理	260	単独新設分割により子会社を設立した場合において新設分割会社(親会社)に求められる会計処理は、会社分割により親会社が子会社に事業を移転する場合において親会社(吸収分割会社)に求められる会計処理に準じるように指示。具体的には、吸収分割会社である親会社が会社分割により追加取得する子会社株式の取得原価を、移転事業に係る株主資本相当額に基づいて算定し、当該会社分割により移転損益は計上しないように指示。	a	適用指針第226項	「単独新設分割により子会社を設立した場合における新設分割会社(親会社)は、会計処理の観点からは、会社分割により親会社が子会社に事業を移転する場合における親会社(吸収分割会社)と等質的である。」
	10	1	VI共通支配下の取引等の会計処理-21.単独で新設分割設立子会社を設立した場合の会計処理(1)個別財務諸表上の会計処理-子会社(新設分割設立会社)の会計処理	261	単独新設分割により子会社を設立した場合において新設分割設立会社(子会社)に求められる会計処理は、会社分割により親会社が子会社に事業を移転する場合において子会社(吸収分割承継会社)に求められる会計処理に準じるように指示。	a	適用指針第227項	「単独新設分割により子会社を設立した場合における新設分割設立会社(子会社)は、会計処理の観点からは、会社分割により親会社が子会社に事業を移転する場合における子会社(吸収分割承継会社)と等質的である。」
	10	1	VI共通支配下の取引等の会計処理-21.単独で新設分割設立子会社を設立した場合の会計処理(2)連結財務諸表上の会計処理	262	単独新設分割により子会社を設立した場合において、新設分割会社(親会社)が作成する連結財務諸表上、事業の移転取引及び子会社において増加すべき株主資本に関する取引は、内部取引として消去するように指示。	b	企業結合会計基準第44項	「単独新設分割による子会社の設立に関わる一連の取引は内部取引に相当する。」
	10	1	VI共通支配下の取引等の会計処理-22.単独で分割型の会社分割が行われた場合の会計処理(1)新設分割会社の個別財務諸表上の会計処理	263	単独で分割型の会社分割が行われた場合において新設分割会社に求められる会計処理は、分割型の会社分割により親会社が子会社に事業を移転する場合において親会社(吸収分割会社)に求められる会計処理に準じるように指示。	a	適用指針第233項	「単独で分割型の会社分割が行われた場合における新設分割会社は、会計処理の観点からは、分割型の会社分割により親会社が子会社に事業を移転する場合における親会社(吸収分割会社)と等質的である。」
	10	1	VI共通支配下の取引等の会計処理-22.単独で分割型の会社分割が行われた場合の会計処理(2)新設分割設立会社の個別財務諸表上の会計	264	単独で分割型の会社分割が行われた場合において新設分割設立会社に求められる会計処理は、分割型の会社分割により親会社から子会社に事業を移転する場合において子会社(吸収分割承継会社)に求められる会計処理に準じるように指示。	a	適用指針第234項および第409項	「単独で分割型の会社分割が行われた場合における新設分割設立会社は、会計処理の観点からは、分割型の会社分割により親会社が子会社に事業を移転する場合における子会社(吸収分割承継会社)と等質的である。」

図表4 適用指針が果たしている役割(基礎データ)

	10	1	Ⅶ結合当事企業の株主に係る会計処理－1.被結合企業の株主に係る会計処理(1)受取対価の時価	265	結合当事企業の株主のうち、被結合企業の株主が交換損益を認識する場合に参照する「受取対価となる財の時価」は、受取対価が現金以外の資産等の場合には、(a)「受取対価となる財の時価」と「その財と引き換えられた被結合企業の株式の時価」のうち、より高い信頼性をもって測定可能な時価で算定するように求められている旨を確認。	b	事業分離等会計基準第33項	
	10	1	Ⅶ結合当事企業の株主に係る会計処理－1.被結合企業の株主に係る会計処理(1)受取対価の時価	266	結合当事企業の株主のうち、被結合企業の株主が関与する取引において、市場価格のある結合企業の株式が受取対価とされる場合、受取対価となる財の時価は、原則として、企業結合日の株価を基礎にして算定するように指示。	a		「一般に、通常の資本財の市場価格よりも、株式の市場価格のほうが信頼性が高い。」
	10	1	Ⅶ結合当事企業の株主に係る会計処理－1.被結合企業の株主に係る会計処理(1)受取対価の時価	267	結合当事企業の株主のうち、被結合企業の株主が関与する取引において、結合企業の株式などの受取対価の時価または移転した事業の時価の算定が必要な場合には、当該時価を(直接)算定するのを原則とするが、公正な評価額を合理的に算定することが困難と認められる場合には、代替的な(相対的に簡便な)方法の適用を容認。	c		
	10	1	Ⅶ結合当事企業の株主に係る会計処理－1.被結合企業の株主に係る会計処理(2)受取対価が現金等の財産のみである場合の被結合企業の株主に係る会計処理－子会社を被結合企業とした企業結合の場合	268	ある子会社を被結合企業とし、他の(別の)子会社を結合企業とする企業結合において、被結合企業の株式と現金等の財産のみを引き換える取引は、共通支配下の取引として取り扱うように指示。併せて「現金等の財産」および「受取対価」の解釈に際しての留意事項を指摘。	a	適用指針第244項および第245項	「事業分離等会計基準第35項により、吸収合併消滅会社の株主(親会社)が受け取った現金等の財産は、移転前に付された適正な帳簿価額により計上する。この結果、当該価額と引き換えられた吸収合併消滅会社の株式の適正な帳簿価額との差額は、原則として、交換損益として認識する。」(←適用指針第244項)「吸収合併消滅会社の株主(親会社)の個別財務諸表上認識された交換損益は、親会社の連結財務諸表上、連結会計基準における未実現損益の消去に準じて処理する。」(←適用指針第245項)
	10	1	Ⅶ結合当事企業の株主に係る会計処理－1.被結合企業の株主に係る会計処理(2)受取対価が現金等の財産のみである場合の被結合企業の株主に係る会計処理－子会社を被結合企業とした企業結合の場合	269	ある子会社を被結合企業とし、他の子会社を結合企業とする企業結合において、被結合企業の株式と現金等の財産のみが引き換えられる場合、当該被結合企業の株主(親会社)に係る会計処理は、事業分離における分離元企業の会計処理(＝現金等の財産のみを受取対価とする事業分離)に準じるように指示。すなわち(1)個別財務諸表においては、被結合企業の株主(親会社)が受け取った現金等の財産を、原則として、時価を基礎として評価・計上するとともに、当該評価額と「引き換えられた被結合企業の株式の適正な帳簿価額」との差額を、原則的に交換損益として認識するように指示。また(2)関連会社を結合企業とする場合、連結財務諸表においては、子会社株式である被結合企業の株式が現金等の財産のみと引き換えられたことにより認識された交換損益を、持分法会計基準における未実現損益	a	事業分離等会計基準第35項(およびそこで参照されている事業分離等会計基準第14項から第16項まで)	「子会社を被結合企業とする企業結合における被結合企業の株主(株主)は、事業分離における分離元企業と等質的な立場にある。」
	10	1	Ⅶ結合当事企業の株主に係る会計処理－1.被結合企業の株主に係る会計処理(2)受取対価が現金等の財産のみである場合の被結合企業の株主に係る会計処理－子会社以外を被結合企業とした企業結合の場合	270	子会社以外を被結合企業とする企業結合により、被結合企業の株式が、現金等の財産のみと引き換えられた場合において、被結合企業の株主が行う会計処理を確認。すなわち(1)個別財務諸表上、被結合企業の株主が受け取った現金等の財産を時価で計上するとともに、引き換えられた被結合企業の株式の適正な簿価との差額を交換損益として認識するのを原則とするように指示。また(2)子会社または関連会社を結合企業とする場合には、被結合企業の株式が現金等の財産のみと引き換えられたことにより認識された交換損益を、連結会計基準等における未実現損益の消去に準じ	b	事業分離等会計基準第36項および第37項	

図表4 適用指針が果たしている役割(基礎データ)

	10	1	Ⅶ結合当事企業の株主に係る会計処理－1.被結合企業の株主に係る会計処理(3)受取対価が結合企業の株式のみである場合の被結合企業の株主に係る会計処理－子会社を被結合企業とした企業結合の場合	272	子会社を被結合企業とする企業結合により、結合後企業に対する持分比率が減少する場合、当該被結合企業の株主(親会社)に係る会計処理は、事業分離における分離元企業の会計処理(＝受取対価が結合企業の株式のみである場合)に準じて行うことを確認。また被結合企業の株主が企業結合前から被結合企業の株式(子会社株式)に加えて結合企業の株式も有しており、当該結合企業の株主としての持分比率が増加する場合、当該被結合企業の株主としての持分の増加については、追加取得に準じて処理し、当該結合企業の株主としての持分の減少については、子会社の時価発行増資等における親会社の会計処理に準じて行うこと	b	事業分離等会計基準第38項および第39項(およびそこで参照されている事業分離等会計基準第17項から第23項まで)	
	10	1	Ⅶ結合当事企業の株主に係る会計処理－1.被結合企業の株主に係る会計処理(3)受取対価が結合企業の株式のみである場合の被結合企業の株主に係る会計処理－子会社を被結合企業とした企業結合の場合	273	子会社を被結合企業とする企業結合により、結合後企業が被結合企業の株主の新たな子会社となる場合(子会社株式と別の子会社株式とが引き換えられる場合)、被結合企業の株主(親会社)は、事業分離における分離元企業の会計処理(＝分離先企業の株式のみを受取対価とする事業分離において、分離先企業が新たな子会社となる場合)に準じて会計処理を行うように指示。すなわち(1)個別財務諸表上、交換損益は認識せず、結合後企業の株式(子会社株式)の取得原価は、引き換えられた被結合企業の株式(子会社株式)に係る企業結合直前の適正な簿価に基づいて算定するように指示。また(2)連結財務諸表上、結合後企業に係る株主(親会社)の持分の増加額(企業結合直前の結合企業の時価のうち、被結合企業の株主の持分比率の増加に対応する金額)と被結合企業に係る株主(親会社)の持分の減少額との間に生じる差額については、のれん(または負の	a	事業分離等会計基準第98項および第99項	【事業分離等会計基準第98項および第99項の趣旨(要旨)】 「分離先企業の株式のみを受取対価とする事業分離において、分離先企業が新たに関連会社となる場合、分離元企業による当該事業に関する投資は清算されたものとみて移転損益を認識するという見方と、投資が継続しているものとみて移転損益を認識しないという見方が併存している。事業分離等会計基準はこのうち、投資が継続しているものとみて移転損益を認識しない立場に依拠している。」「子会社を被結合企業とする企業結合における被結合企業の株主(株主)は、事業分離における分離元企業と等質的な立場にある。」
	10	1	Ⅶ結合当事企業の株主に係る会計処理－1.被結合企業の株主に係る会計処理(3)受取対価が結合企業の株式のみである場合の被結合企業の株主に係る会計処理－子会社を被結合企業とした企業結合の場合	274	ある子会社を被結合企業とし他の子会社を結合企業とする企業結合により、結合後企業が引き続き被結合企業および結合企業の株主の子会社である場合、当該企業結合を共通支配下の取引として取り扱うように指示。	a	適用指針第248項および第249項/事業分離等会計基準第38項および第39項	「ある子会社を被結合企業とし他の子会社を結合企業とする企業結合により、結合後企業が引き続き被結合企業および結合企業の株主の子会社である場合は、同一の株主(企業)により支配されている子会社同士の合併のうち、合併対価が吸収合併存続会社の株式のみであるものが共通支配下の取引とみなされるのと同じ意味で、共通支配下の取引に該当する。」
	10	1	Ⅶ結合当事企業の株主に係る会計処理－1.被結合企業の株主に係る会計処理(3)受取対価が結合企業の株式のみである場合の被結合企業の株主に係る会計処理－子会社を被結合企業とした企業結合の場合	275	子会社を被結合企業とする企業結合により、結合後企業が関連会社となる場合(保有する株式が子会社株式から関連会社株式へと変化する場合)、被結合企業の株主(親会社)は、事業分離における分離元企業(＝受取対価が分離先企業の株式のみである事業分離で、分離先企業が関連会社となる場合における分離元企業)に準じた会計処理を行うように指示。	a	適用指針第100項から第102項まで	「子会社を被結合企業とする企業結合における被結合企業の株主(株主)は、事業分離における分離元企業と等質的な立場にある。」
	10	1	Ⅶ結合当事企業の株主に係る会計処理－1.被結合企業の株主に係る会計処理(3)受取対価が結合企業の株式のみである場合の被結合企業の株主に係る会計処理－子会社を被結合企業とした企業結合の場合	276	子会社を被結合企業とする企業結合により、結合後企業が子会社や関連会社、共同支配企業以外となる場合(子会社株式からその他有価証券)、被結合企業の株主は、事業分離における分離元企業(＝受取対価が分離先企業の株式のみである事業分離で、分離先企業が子会社、関連会社及び共同支配企業以外となる場合における分元企業)に準じた会計処理を行うように指示。	a	適用指針第103項	「子会社を被結合企業とする企業結合における被結合企業の株主(株主)は、事業分離における分離元企業と等質的な立場にある。」
	10	1	Ⅶ結合当事企業の株主に係る会計処理－1.被結合企業の株主に係る会計処理(3)受取対価が結合企業の株式のみである場合の被結合企業の株主に係る会計処理－関連会社を被結合企業とした企	277	関連会社を被結合企業とする企業結合により、当該被結合企業(関連会社)に対する持分比率が減少するが、引き続き結合後企業が当該被結合企業の株主の関連会社である場合(保有する株式がある関連会社の株式から別の関連会社の株式へと変化する場合)に求められる具体的な会計処理(事業分離等会計基準第40項に記された基本原則に適用もの)を指示。	a	事業分離等会計基準第40項	

図表4 適用指針が果たしている役割(基礎データ)

10	1	Ⅶ結合当事企業の株主に係る会計処理－1.被結合企業の株主に係る会計処理(3)受取対価が結合企業の株式のみである場合の被結合企業の株主に係る会計処理－関連会社を被結合企業とした企	278	関連会社を被結合企業とする企業結合により、結合後企業が被結合企業の株主にとって関連会社や共同支配企業に該当しなくなる場合(保有する株式が関連会社株式からその他有価証券へと変化する場合には、被結合企業の株主が行う会計処理を確認。その際、解釈に際しての留意事項も指摘。	a	事業分離等 会計基準第41 項	
10	1	Ⅶ結合当事企業の株主に係る会計処理－1.被結合企業の株主に係る会計処理(3)受取対価が結合企業の株式のみである場合の被結合企業の株主に係る会計処理－関連会社を被結合企業とした企業結合の場合	279	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(関連会社株式)に加え、結合企業の株式(子会社株式または関連会社株式)も有していた結果、当該被結合企業の株主としての持分比率が企業結合をつうじて増加(結合企業の株主としての持分比率は減少)する場合(すなわち保有する株式が関連会社株式から子会社株式または関連会社株式へと変化する	a	事業分離等 会計基準第42 項	
10	1	Ⅶ結合当事企業の株主に係る会計処理－1.被結合企業の株主に係る会計処理(3)受取対価が結合企業の株式のみである場合の被結合企業の株主に係る会計処理－Ⅶ結合当事企業の株主に係る会計処理－1.被結合企業の株主に係る会計処理(3)受取対価が結合企業の株式のみである場合の被結合企業の株主に係る会計処理－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	280	子会社や関連会社以外の投資先を被結合企業とする企業結合により、結合後企業が引き続き、子会社株式や関連会社株式にも該当しない場合(保有する株式がその他有価証券から別のその他有価証券へと変化する場合は、被結合企業の株主の個別財務諸表上、交換損益は認識されず、結合後企業の株式の取得原価は、引き換えられた被結合企業の株式に係る企業結合直前の適正な簿価に基づいて算定することとなる旨を確認。	b	事業分離等会 計基準第43項	
10	1	Ⅶ結合当事企業の株主に係る会計処理－1.被結合企業の株主に係る会計処理(3)受取対価が結合企業の株式のみである場合の被結合企業の株主に係る会計処理－Ⅶ結合当事企業の株主に係る会計処理－1.被結合企業の株主に係る会計処理(3)受取対価が結合企業の株式のみである場合の被結合企業の株主に係る会計処理－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	281	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(子会社株式または関連会社株式)も有していたことから、企業結合の結果、当該被結合企業の株主としての持分比率が増加(結合企業の株主としての持分比率は減少)し、結合後企業が当該株主の関連会社となる場合(保有している株式がその他有価証券から関連会社株式へと変化する場合には、当該被結合企業の株主が行う会計処理を具体的に指示。	a	事業分離等会 計基準第44項	(事業分離等会計基準第44項の規定は「当該被結合企業の株主としての持分の増加については、段階取得に準じて処理し、当該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」ことのみ。)

図表4 適用指針が果たしている役割(基礎データ)

	10	1	Ⅶ結合当事企業の株主に係る会計処理－1.被結合企業の株主に係る会計処理(3)受取対価が結合企業の株式のみである場合の被結合企業の株主に係る会計処理－Ⅶ結合当事企業の株主に係る会計処理－1.被結合企業の株主に係る会計処理(3)受取対価が結合企業の株式のみである場合の被結合企業の株主に係る会計処理－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	281.2	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(子会社株式または関連会社株式)も有していたことから、企業結合の結果、当該被結合企業の株主としての持分比率が増加(結合企業の株主としての持分比率は減少)し、結合後企業が当該株主の子会社となる場合(保有している株式がその他有価証券から子会社株式へと変化する場合には、当該被結合企業の株主が行う会計処理を具体的に指示。	a	事業分離等会計基準第44項	(事業分離等会計基準第44項の規定は「当該被結合企業の株主としての持分の増加については、段階取得に準じて処理し、当該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」ことのみ。)
	10	1	Ⅶ結合当事企業の株主に係る会計処理－1.被結合企業の株主に係る会計処理(4)受取対価が現金等の財産と結合企業の株式である場合の被結合企業の株主に係る会計処理－子会社を被結合企業とした企業結合の場合	282	現金等の財産と結合企業の株式を対価とする企業結合により、子会社株式である被結合企業の株式が引き換えられた場合、当該被結合企業の株主(親会社)に係る会計処理は、事業分離における分離元企業の会計処理(=現金等の財産と分離先企業の株式とを受取対価として行われる各種事業分離において分離元企業が行う会計処理)に準じて行うこととなる旨を確認したうえで、具体的な会計処理を指示。	a	事業分離等会計基準第45項(およびそこで参照されている事業分離等会計基準第24項から第26項まで)	「子会社を被結合企業とする企業結合における被結合企業の株主(株主)は、事業分離における分離元企業と等質的な立場にある。」
	10	1	Ⅶ結合当事企業の株主に係る会計処理－1.被結合企業の株主に係る会計処理(4)受取対価が現金等の財産と結合企業の株式である場合の被結合企業の株主に係る会計処理－関連会社を被結合企業とした企業結合の場合	283	関連会社を被結合企業とする企業結合により、現金等の財産と結合企業の株式を対価として関連会社株式である被結合企業の株式が引き換えられ、当該被結合企業(関連会社)に対する持分比率が減少するが、結合後企業が引き続き当該被結合企業の株主の関連会社である場合(保有する株式が関連会社株式から別の関連会社株式へと変化する場合には、被結合企業の株主が行う処理を確認。	b	事業分離等会計基準第46項	
	10	1	Ⅶ結合当事企業の株主に係る会計処理－1.被結合企業の株主に係る会計処理(4)受取対価が現金等の財産と結合企業の株式である場合の被結合企業の株主に係る会計処理－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	284	子会社や関連会社以外の投資先を被結合企業とする企業結合により、対価として子会社株式や関連会社株式以外の被結合企業の株式が、現金等の財産と結合企業の株式とに引き換えられた場合、被結合企業の株主は、金融商品会計基準に準じて会計処理する旨を確認したうえで、解釈に際しての留意事項も指摘。	a	事業分離等会計基準第47項	
	10	1	Ⅶ結合当事企業の株主に係る会計処理－2.結合企業の株主に係る会計処理(1)結合企業の株主に係る会計処理の考え方	285	結合企業の株主に係る会計処理は、(1)子会社や関連会社を結合企業とする企業結合により、当該結合企業の株主の持分比率が減少する場合と、(2)企業結合前に、結合企業の株主が結合企業の株式に加え被結合企業の株式も有していたことから、当該結合企業の株主としての持分比率が増加(被結合企業の株主としての持分比率は減少)し、結合後企業が当該株主の子会社は関連会社となる場合に分けて規定されている旨を確認。このうち(1)については、子会社または関連会社の時価発行増資等における親会社の会計処理に準じて処理するように求められており、(2)については、受取対価が結合企業の株式のみである企業結合で、被結合企業の株主に求められる会計処理のうち、被結合企業の株主としての持分比率が減少する場合の処理によることと	b	事業分離等会計基準第48項(およびそこで参照されている事業分離等会計基準第38項および第40項)	

図表4 適用指針が果たしている役割(基礎データ)

	10	1	VII結合当事企業の株主に係る会計処理-2.結合企業の株主に係る会計処理(2)子会社を結合企業とする企業結合の場合	286	ある子会社を結合企業とし他の子会社を被結合企業とする企業結合により、結合後企業が引き続き被結合企業及び結合企業の株主の子会社である場合、当該企業結合は共通支配下の取引として取り扱われる旨を確認。	a	適用指針第248項および第249項(およびそこで参照されている事業分離等会計基準第38項および第39項)	「ある子会社を結合企業とし他の子会社を被結合企業とする企業結合により、結合後企業が引き続き被結合企業及び結合企業の株主の子会社である場合は、同一の株主(企業)により支配されている子会社同士の合併のうち、合併対価が吸収合併存続会社の株式のみであるものが共通支配下の取引とみなされるのと同じ意味で、共通支配下の取引に該当する。」(参考:企業結合会計基準第16項「共通支配下の取引」とは、結合当事企業(または事業)のすべてが、企業結合の前で同一の株主により最終的に支配され、かつ、その支配が一時的ではない場合の企業結合をいう。親会社と子会社の合併及び子会社同士の合併は、共通支配
	10	1	VII結合当事企業の株主に係る会計処理-2.結合企業の株主に係る会計処理(2)子会社を結合企業とする企業結合の場合	287	子会社を結合企業とする企業結合においては、結合企業の株主(親会社)は当該結合企業の株式を直接引き換えないが、当該企業結合により結合企業の株主(親会社)としての持分比率は減少しうる。その際、持分比率が減少してもなお、結合後企業が子会社である場合(保有する株式が子会社株式であり続ける場合)もあれば、持分比率の減少により関連会社となる場合(保有する株式が同一銘柄ながら子会社株式から関連会社株式へと変化する場合)もある。これらの場合に、結合企業の株主(親会社)が行う会計処理を(本	a	事業分離等会計基準第48項(1)①	参考:事業分離等会計基準第48項(1)①「子会社や関連会社を結合企業とする企業結合により、当該結合企業の株主の持分比率が減少する場合、子会社又は関連会社の時価発行増資等における親会社の会計処理に準じて処理する。」⇒適用指針第287項「(1)個別財務諸表上、結合企業が子会社から関連会社に該当することとなった場合には、子会社株式から関連会社株式に帳簿価額で振り替える。(2)連結財務諸表上、親会社の持分の一部が少数株主持分に振り替わることから生じる差額は、持分変動差額とする。」
	10	1	VII結合当事企業の株主に係る会計処理-2.結合企業の株主に係る会計処理(2)子会社を結合企業とする企業結合の場合	288	子会社を結合企業とする企業結合においては、結合企業の株主(親会社)は当該結合企業の株式を直接引き換えないが、当該企業結合により結合企業の株主(親会社)としての持分比率は減少しうる。その際、持分比率の減少により結合後企業が子会社・関連会社・共同支配企業以外となる場合(保有する株式が同一銘柄ながら子会社株式からその他有価証券に変化する場合)に、結合企業の株主(親会社)が行う会計処理を指示。	a	事業分離等会計基準第48項(1)①	参考:事業分離等会計基準第48項(1)①「子会社や関連会社を結合企業とする企業結合により、当該結合企業の株主の持分比率が減少する場合、子会社又は関連会社の時価発行増資等における親会社の会計処理に準じて処理する。」⇒適用指針第288項「(1)個別財務諸表上、その他有価証券に時価で振り替え、原則として損益を認識する。(2)連結財務諸表上、これまで連結していた結合企業の株式は、個別貸借対照表上の帳簿価額(結合後企業の株式の時価)
	10	1	VII結合当事企業の株主に係る会計処理-2.結合企業の株主に係る会計処理(3)関連会社を結合企業とする企業結合の場合	289	関連会社を結合企業とする企業結合が行われても、結合企業の株主は当該結合企業の株式を直接的には引き換えないが、当該企業結合によって結合企業の株主としての持分比率が減少することもある。持分比率が減少したものの、結合後企業が引き続き関連会社である場合(企業結合の前で関連会社株式であり続ける場合)、結合企業の株主が行う会計処理を指示。具体的には、事業分離等会計基準には記されていない連結財務諸表上の処理を指示。	a	事業分離等会計基準第48項(1)②	「子会社や関連会社以外の投資先を結合企業とする企業結合により、当該結合企業の株主の持分比率が減少する場合(その他有価証券からその他有価証券)、結合企業の株主は何も会計処理しない。」(事業分離等会計基準第48項(1)②)
	10	1	VII結合当事企業の株主に係る会計処理(3)関連会社を結合企業とする企業結合の場合	290	関連会社を結合企業とする企業結合が行われても、結合企業の株主は当該結合企業の株式を直接的には引き換えないが、当該企業結合によって結合企業の株主としての持分比率が減少することもある。持分比率が減少した結果、結合後企業が関連会社及び共同支配企業以外となる場合(保有する株式が関連会社株式からその他有価証券へと変化する場合)に、結合企業の株主が行う会計処理を指示。	a	事業分離等会計基準第48項(1)①	
	10	1	VII結合当事企業の株主に係る会計処理(3)関連会社を結合企業とする企業結合の場合	291	関連会社を結合企業とする企業結合において、企業結合前に、結合企業の株主が結合企業の株式(関連会社株式)に加え被結合企業の株式(子会社株式または関連会社株式)も有していた場合、企業結合を伴って当該結合企業の株主としての持分比率が増加(被結合企業の株主としての持分比率は減少)しうる。その結果、結合後企業が当該株主の子会社または関連会社となる場合(保有する株式が関連会社株式であり続けるか、子会社株式へと変化する場合)に結合企業の株主が行う会計処理を指示。	a	事業分離等会計基準第48項(2)①/適用指針第275項(2)および第277項(2)	

図表4 適用指針が果たしている役割(基礎データ)

10	1	VII結合当事企業の株主に係る会計処理-2.結合企業の株主に係る会計処理(4)子会社や関連会社以外の投資先を結合企業とする企業結合の場合	292	子会社や関連会社以外の投資先を結合企業とする企業結合に行われた結果、結合後企業が引き続き子会社株式や関連会社株式に該当しない場合(保有する株式が企業結合の前でその他有価証券であり続ける場合)、結合企業の株主は会計処理を要しない旨を確認。	b	事業分離等会計基準第48項(1)②または第48項(2)②	
10	1	VII結合当事企業の株主に係る会計処理-2.結合企業の株主に係る会計処理(4)子会社や関連会社以外の投資先を結合企業とする企業結合の場合	293	子会社や関連会社以外の投資先を結合企業とする企業結合においては、企業結合前から結合企業の株主が結合企業の株式(その他有価証券)に加え、被結合企業の株式(子会社株式または関連会社株式)も有していた場合、当該結合企業の株主としての持分比率が増加(被結合企業の株主としての持分比率は減少)しうる。その結果、結合後企業が当該株主の関連会社となる場合(保有する株式がその他有価証券から関連会社株式へと変化する場)に、結合企業の株主	a	事業分離等会計基準第48項(2)①/適用指針第275項(2)および第277項(2)	
10	1	VII結合当事企業の株主に係る会計処理-2.結合企業の株主に係る会計処理(4)子会社や関連会社以外の投資先を結合企業とする企業結合の場合	293.2	子会社や関連会社以外の投資先を結合企業とする企業結合においては、企業結合前から結合企業の株主が結合企業の株式(その他有価証券)に加え、被結合企業の株式(子会社株式または関連会社株式)も有していた場合、当該結合企業の株主としての持分比率が増加(被結合企業の株主としての持分比率は減少)しうる。その結果、結合後企業が当該株主の子会社となる場合(保有する株式がその他有価証券から子会社株式へと変化する場)に、結合企業の株主が行	a	事業分離等会計基準第48項(2)①/適用指針第273項(2)	
10	1	VII結合当事企業の株主に係る会計処理-3.分割型の会社分割における吸収分割会社及び新設分割会社の株主に係る会計処理(1)受取対価が新設分割設立会社又は吸収分割承継会社の株式のみである場合の新設分割会社又は吸収分割会社の株主に係る会計処理	294	分割型の会社分割における吸収分割会社等の株主に係る会計処理は、受け取る新設分割設立会社又は吸収分割承継会社の株式と、これまで保有していた吸収分割会社等の株式とが実質的に引き換えられたものとみなして、受取対価が結合企業の株式のみである場合の被結合企業の株主の会計処理に準じて行うこととなる旨を確認。	b	事業分離等会計基準第49項(およびそこで参照されている事業分離等会計基準第38項から第44項まで)/適用指針第272項から第281-2項まで	
10	1	VII結合当事企業の株主に係る会計処理-3.分割型の会社分割における吸収分割会社及び新設分割会社の株主に係る会計処理(1)受取対価が新設分割設立会社又は吸収分割承継会社の株式のみである場合の新設分割会社又は吸収分割会社の株主に係る会計処理	295	本適用指針第294項および第296項を適用するにあたっては、被結合企業の株主の会計処理における被結合企業の株式に係る企業結合直前の適正な帳簿価額に代えて、会社分割直前の吸収分割会社等の株式の適正な帳簿価額のうち、合理的に按分する方法によって算定した引き換えられたものとみなされる部分の価額を用いるように指示している事業分離等会計基準第50項の内容を確認したうえで、ここでいう「合理的に按分する方法」を具体的に例示。	a	事業分離等会計基準第50項	
10	1	VII結合当事企業の株主に係る会計処理-3.分割型の会社分割における吸収分割会社及び新設分割会社の株主に係る会計処理(2)受取対価が現金等の財産と新設分割設立会社又は吸収分割承継会社の株式である場合の新設分割会社又は吸収分割会社の株主に係る会計処理	296	分割型の会社分割において、吸収分割会社等の株主が現金等の財産と新設分割設立会社(または吸収分割承継会社)の株式の双方を受け取った場合、当該吸収分割会社等の株主の会計処理は、被結合企業の株主の会計処理に準じて行うように指示。	b	事業分離等会計基準第51項/適用指針第282項から第284項まで	「分割型の会社分割により分割会社の株主が現金等の財産と新設会社(または承継会社の株式)を受け取った場合、それらの財産と株式は、当該分割会社の株主にとって、これまで保有していた分割会社株式の全部(または一部)と実質的に引き換えられたものとみなしうる。」(→事業分離等会計基準第51項)

図表4 適用指針が果たしている役割(基礎データ)

	10	1	VII結合当事企業の株主に係る会計処理-4.現金以外の財産の分配を受けた場合の株主に係る会計処理	297	株主が現金以外の財産の分配を受ける行為は企業結合に該当しないが、当該株主に係る会計処理は、原則として、これまで保有していた株式が(それらの財産と)実質的に引き換えられたものとみなして、被結合企業における株主が行う会計処理に準じて行うように指示されている旨を確認。その際、これまで保有していた株式のうち実質的に引き換えられたものとみなされる額は、分配を受ける直前の株式の適正な帳簿価額を合理的な方法によって按分し算定するように指示されていることも併せて確認。	b	事業分離等会計基準第52項 ／適用指針第268項から第281-2項まで	
	10	1	VII結合当事企業の株主に係る会計処理-5.いわゆる三角合併などにおける結合当事企業の株主に係る会計処理	298	ある企業の子会社が、結合企業として、当該ある企業(親会社)の株式を対価として他の企業と企業結合する場合、当該取引の実質は、親会社と当該他の企業との企業結合と考えられることから、その実質に従い、当該他の企業(被結合企業)の株主は、ある企業の子会社ではなく、当該ある企業(親会社)を結合企業とみなして、被結合企業の株主に求められる会計処理を適用する旨を明示。	a		「いわゆる三角合併などは、その外形にかかわらず、親会社と他の企業(被結合企業)との企業結合としての実質を有している。」「実質に適合会計処理を行うべし。」
	10	1	VIII開示-1.貸借対照表における表示-共同支配企業への投資の表示	301	共同支配投資企業が、共同支配企業に対する投資(共同支配企業株式)に関して表示すべき事項を具体的に指示。	a		「個々の項目の実態を反映した表示科目を用いるべし。」
	10	1	VIII開示-2.損益計算書における表示(1)企業結合に係る特定勘定の取崩益の表示	303	企業結合に係る特定勘定の取崩益が生じた場合には、原則として、特別利益に計上するように指示。また、重要性が乏しい場合を除き、その内容を連結損益計算書および個別損益計算書に注記するように指示。	a		「個々の項目の実態を反映した表示科目を用いるべし。」
	10	1	VIII開示-2.損益計算書における表示(2)段階取得に係る損益の表示	305.2	連結財務諸表上、段階取得に係る損益を、原則として、特別損益に計上するように指示。	a		「個々の項目の実態を反映した表示科目を用いるべし。」
	10	1	VIII開示-3.注記事項(1)企業結合に関する注記事項-取得とされた企業結合の注記事項	306	取得原価の配分が完了していない場合の注記について、繰延税金資産および繰延税金負債に対する取得原価の配分額は、企業結合会計基準の規定にてらしてみれば「暫定的な会計処理に関する注記」の対象となるが、これを税効果会計に関連する注記(繰延税金資産および繰延税金負債の発生原因別の主な内訳)にあわせて記載する方法も容	c	企業結合会計基準第49項(4)③	
	10	1	VIII開示-3.注記事項(1)企業結合に関する注記事項-連結財務諸表を作成しない場合の逆取得に係る注記事項	307	連結財務諸表を作成しない場合の逆取得に係る注記事項における「影響額」の記載方法を具体的に指示。	a	企業結合会計基準第50項 ／適用指針第453項	「企業結合会計基準第50項では、連結財務諸表を作成していない場合において、逆取得となる企業結合に、当該取得企業の資産及び負債を企業結合直前の適正な帳簿価額により計上する方法を適用した場合には、パーチェス法を適用したとした場合に個別貸借対照表及び個別損益計算書に及ぼす影響額を注記するとされている。これは、追加的な情報開示を要求しないと、経済的実態に即したパーチェス法を適用した場合の情報が一切開示されず、投資情報としての有用性が確保されないこと、また、連結財務諸表を作成している会社との比較可能性も確保されないこととなることなどから、パーチェス法を適用した場合の重要な情報について注記を求めていると解される。これらの趣旨を踏まえ、「影響額」の記載は、貸借対照表及び損益計算書の主要項目について、被取得企業に対してパーチェス法を適用した場合との差額又はパーチェス法を適用した場合の貸借対照表及び損益計算書の主要項目を記載することとした。また、企業結合年度における注記事項と同様の情報を、重要性が乏しくなった場合を除き、継続的
	10	1	VIII開示-3.注記事項(1)企業結合に関する注記事項-連結財務諸表を作成しない場合の逆取得に係る注記事項	307.2	「企業結合会計基準第49項(1)に準じた注記事項」の具体的な内容を指示。	a	企業結合会計基準第50項	

図表4 適用指針が果たしている役割(基礎データ)

10	1	Ⅷ開示-3.注記事項(1)企業結合に関する注記事項-企業結合が当期首に完了したと仮定したときの当期の連結損益計算書への影響の概算額	309	取得とされた企業結合の注記事項のうち、企業結合会計基準第49項(5)にいう「比較情報」における「企業結合が当期首に完了したと仮定したときの当期の連結損益計算書への影響の概算額」の算定方法を具体的に指示。	a	企業結合会計基準第49項(5)	
10	1	Ⅷ開示-3.注記事項(1)企業結合に関する注記事項-子会社が親会社を吸収合併した場合で、子会社が連結財務諸表を作成しないときの注記事項における「影響額」の記載方法を具体的に指示。	315	子会社が親会社を吸収合併した場合で、子会社が連結財務諸表を作成しないときの注記事項における「影響額」の記載方法を具体的に指示。	a	企業結合会計基準第53項	
10	1	Ⅷ開示-3.注記事項(2)事業分離に関する注記事項	317	事業分離が共通支配下の取引等や共同支配企業の形成に該当しない場合において、分離元企業が当該事業分離に関する注記すべき事項を具体的に指示。	a	事業分離等会計基準第28項	
10	1	Ⅷ開示-3.注記事項(2)事業分離に関する注記事項-企業結合に該当しないため結合当事企業にはあたらぬ分離先企業における注記	318	分割型の単独新設分割における新設会社のように、企業結合に該当しないため結合当事企業にはあたらぬ分離先企業においても、引き継いだ資産、負債及び資本(純資産)の内訳ならびに企業結合会計基準第52項(1)および(2)に準じた注記を行うように指示。	a		「企業結合そのものでなくても、企業結合に類似した取引については、類似した注記情報を提供すべし。」
10	1	Ⅷ開示-4.企業結合が当期首に完了したと仮定したときの当期の連結損益計算書への影響の概算額の開示(1)基本的な考え方	326	ある企業結合が当期首に完了したと仮定したときの当期の連結損益計算書への影響の概算額の算定にあたって、留意すべき事項を指摘。併せて、過年度の期首に企業結合が行われたものと仮定した場合の「当期の連結損益計算書への影響の概算額」を追加的な情報として任意に開示するケースにおいても同様に留意するように指示。	a	適用指針第454項/企業結合会計基準第121項	「企業結合が当期首に完了したと仮定したときの当期の連結損益計算書への影響の概算額の算定にあたっては、その前提条件等が企業結合ごとに異なることが想定され、詳細な方法を示すことは困難と考えられる。このため、本適用指針では、連結損益計算書への影響の概算額の算定の基本的な考え方を示すとともに、実務に配慮し、前提条件を例示している(第320項および第327項参照)。したがって、当該情報を開示する場合には、本適用指針に示されている考え方に則して、企業結合ごとに一定の判断を加えることが必
10	1	Ⅷ開示-4.企業結合が当期首に完了したと仮定したときの当期の連結損益計算書への影響の概算額の開示(2)前提条件の例示	327	連結損益計算書への影響の概算額の開示は、企業結合により企業業績が大きく変化する事が予想されることから、結合後企業の業績推移の把握に役立つ情報の開示が目的と解される旨を確認。そのうえで、連結損益計算書への影響の概算額の記載方法で上記の趣旨に適うものを具体的に	a	企業結合会計基準第49項(5)	
10	2	検討の経緯	334	企業会計審議会から平成15年10月31日に公表された「企業結合に係る会計基準の設定に関する意見書」四3.により、企業結合会計基準を「実務に適用する場合の具体的な指針等については、今後、関係府令を整備するとともに」、「企業会計基準委員会において適切に措置していくことが適当である」とされ、また、その指針については、「合併、株式交換・株式移転、会社分割、営業譲渡・譲受等、企業再編の形式ごとの連結財務諸表上及び個別財務諸表上の適用方法」を	d		
10	2	検討の経緯	335	平成17年12月27日に事業分離等会計基準が公表された旨を確認。	d		
10	2	検討の経緯	336	ある1つの組織再編は、企業結合及び事業分離、さらには関連する株主の会計処理にも関係することが多いため、2つの会計基準(企業結合と事業分離等)の適用に関する指針を一体として示した方が利用者の便宜に資すると考えたことから、2つの会計基準の適用に関する指針を企業再編(組織再編)の形式ごとに統合した旨を解説。	d		
10	2	検討の経緯	337	平成17年7月に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)」を公表した旨を確認。	d		

図表4 適用指針が果たしている役割(基礎データ)

	10	2	検討の経緯	338.2	平成18年には、平成18年5月1日に会社計算規則が施行されたことに伴う改正(自己株式等会計基準の改正に対応する改正及び共通支配下の取引等に関する会計処理の一部改正)や、株式交換等に伴う株式交換完全子会社等の会計処理に関する定めを新設するなどの改正を行った旨を解説。	d		
	10	2	検討の経緯	338.3	平成19年には、会社法における合併等対価の柔軟化に関する規定が平成19年5月に施行されたことに伴う改正や、株式交換に伴う株式交換完全子会社の会計処理に関する定めを追加するなどの改正を行った旨を解説。	d		
	10	2	検討の経緯	338.4	平成20年には、同年改正の企業結合会計基準、事業分離等会計基準及び連結会計基準等に対応した改正や、在外子会社株式の取得等により生じたのれんの会計処理に関する定めを追加するなどの改正を行った旨を解説。	d		
	10	2	取得の会計処理-1.取得企業の決定-結合後企業に支配株主が存在する場合の取得企業の決定の考え方	354	結合後企業に支配株主が存在するとき、当該株主により企業結合前から支配されていた結合当事企業(子会社)を取得企業とすることとした理由を解説。	d	適用指針第32項	(1)当該企業結合は、結合後企業を支配する株主の意思により行われたと考えることが合理的であり、企業結合前から子会社である結合当事企業を取得企業とすることが企業結合の実態に適合していると考えられること (2)連結財務諸表上の取得企業と個別財務諸表上の取得企業とを整合させることが適当と考えられること
	10	2	取得の会計処理-2.取得原価の算定方法-(1)支払対価が取得企業の株式の場合の取得の対価の算定	355	支払対価として取得企業の株式が交付されたとき、取得対価の算定にあたって参照すべき事象の優先順位を示しているのは、企業結合会計基準の趣旨を反映させるためである旨を解説。	d	適用指針第38項	
	10	2	取得の会計処理-2.取得原価の算定方法-(1)支払対価が取得企業の株式の場合の取得の対価の算定	356	前項(適用指針第355項)にいう「企業結合会計基準の趣旨」をより具体的に解説。	d		
	10	2	取得の会計処理-2.取得原価の算定方法-(1)支払対価が取得企業の株式の場合の取得の対価の算定	357	前々項(適用指針第355項)にいう「企業結合会計基準の趣旨」をより具体的に解説。	d		
	10	2	取得の会計処理-2.取得原価の算定方法-(2)吸収合併存続会社が新株予約権等を交付したときの会計処理	361	当該吸収合併が取得とされた場合、吸収合併存続会社(取得企業)が吸収合併消滅会社の新株予約権者に交付した新株予約権(または現金)は、取得に直接要した支出額に準じて会計処理することが適当と考えられるという判断を明示。また当該吸収合併が逆取得または共同支配企業の形成と判定された場合、吸収合併存続会社に求められる会計処理は、「吸収合併存続会社は、吸収合併消滅会社の適正な帳簿価額を引き継ぐことになる」という判断にもとづいてい	d	適用指針第50項(2)および第84-4項	
	10	2	取得の会計処理-3.取得原価の配分方法-(1)識別可能資産及び負債への取得原価の配分額の算定	362	適用指針第53項で「合理的に算定された価額」の見積もり方法として例示されているコスト・アプローチなどを具体的に解説。	a		
	10	2	取得の会計処理-3.取得原価の配分方法-(2)取得原価の配分額の算定における簡便的な取扱い	363	取得原価の配分額の算定において簡便的な取扱いを容認したのは、実務の負担を考慮したためである旨を指摘。	d		
	10	2	取得の会計処理-3.取得原価の配分方法-(3)時価が一義的に定まりにくい資産への配分額の特例	364	時価が一義的に定まりにくい資産への配分額について特例を設けた理由を解説。すなわち取得原価の配分額の算定にあたり、そうした資産を何らかの仮定に基づき評価することで多額の負のれんの発生が見込まれる場合には、企業結合条件の交渉過程で当該資産はもともと低く評価されていたと考えられるので、当該資産の評価を改めて行う意義	d		

図表4 適用指針が果たしている役割(基礎データ)

10	2	取得の会計処理-3.取得原価の配分方法-(4)無形資産への取得原価の配分	365	本適用指針で無形資産に関連する会計基準及び現在の実務慣行を参考にしながら無形資産に関する取扱いを示しているのは、我が国においては、無形資産に係る包括的な会計基準が存在しないためである旨を解説。	d	
10	2	取得の会計処理-3.取得原価の配分方法-(4)無形資産への取得原価の配分	367	分離して譲渡可能な無形資産であるか否かの判断に際し、ソフトウェア、顧客リスト、特許で保護されていない技術、データベース、研究開発活動の途中段階の成果(最終段階にあるものに限らない)等についても、分離して譲渡可能なものがありうる点	a	適用指針第59項
10	2	取得の会計処理-3.取得原価の配分方法-(4)無形資産への取得原価の配分	367.2	企業結合の目的の1つが特定の無形資産の受入れにあり、その無形資産の金額が重要になると見込まれる場合において、当該無形資産を分離のうえ譲渡可能なものとして取り扱うこととした理由を解説。	d	適用指針第59-2項
10	2	取得の会計処理-3.取得原価の配分方法-(4)無形資産への取得原価の配分	367.3	企業結合により受け入れた研究開発の途中段階の成果について資産として識別した場合において、当該資産を企業のその後の使用実態に基づき、有効期間にわたって償却処理する際、その研究開発が完成するまでは、当該無形資産の有効期間が始まらない点に留意するように指示。	a	
10	2	取得の会計処理-3.取得原価の配分方法-(5)無形資産の認識要件を満たさないもの	368	無形資産としての認識要件を満たさない項目を具体的に例示。	a	
10	2	取得の会計処理-3.取得原価の配分方法-(6)いわゆるブランドの取扱い	370	企業結合によって受け入れたブランドを無形資産として認識できる場合と、できない場合を具体的に例示。	a	
10	2	取得の会計処理-3.取得原価の配分方法-(7)企業結合に係る特定勘定への取得原価の配分	372	企業結合に係る特定勘定が計上される理由を、企業結合会計基準第99項にもとづき確認。	d	企業結合会計基準第99項
10	2	取得の会計処理-3.取得原価の配分方法-(7)企業結合に係る特定勘定への取得原価の配分	373	企業結合に係る特定勘定として負債計上する費用または損失を具体的に例示。	a	
10	2	取得の会計処理-3.取得原価の配分方法-(8)企業結合に係る特定勘定に計上できる費用又は損失の範囲	374	企業結合に係る特定勘定に計上できる費用または損失の範囲に関する留意事項を指摘。	a	適用指針第63項
10	2	取得の会計処理-3.取得原価の配分方法-(9)取得の対価の算定に反映されている場合	375	企業結合に係る特定勘定に関して、「その発生可能性が取得の対価の算定に反映されている」と判断されるための要件として適用指針第64項に記載されているもののうち、(3)が平成20年改正で付け加えられたのは、同年改正の企業結合会計基準第33項を踏まえた対応である旨を解説。	d	適用指針第64項／企業結合会計基準第33項
10	2	取得の会計処理-3.取得原価の配分方法-(10)企業結合日以後の企業結合に係る特定勘定の会計処理	377	企業結合に係る特定勘定が、他の負債項目としての認識要件を満たしたことから、他の適当な負債科目への振替えが求められるケースを例示。	a	適用指針第66項
10	2	取得の会計処理-3.取得原価の配分方法-(11)取得原価の配分における暫定的な会計処理	378	取得原価の配分における暫定的な会計処理は、取得原価の配分作業について困難な理由があるときに限り容認されるもの、という判断を明示。併せて、暫定的な会計処理が認められる項目とは、原則として、識別可能資産及び負債の企業結合日における時価と被取得企業の適正な帳簿価額が大きく異なることが想定され、その時価の算定に時間を要するものに限られる、という判断を明示。	a	企業結合会計基準第104項／適用指針第54項

図表4 適用指針が果たしている役割(基礎データ)

	10	2	取得の会計処理-3.取得原価の配分方法-(12)繰延税金資産及び繰延税金負債への取得原価の配分	378.2	のれんについて税効果を認識する必要はない、とされている理由を解説。	d	適用指針第72項	
	10	2	取得の会計処理-3.取得原価の配分方法-(13)繰延税金資産に対する取得原価の配分額の確定	379	繰延税金資産の回収可能額を修正した場合、(a)企業結合年度における修正は、企業結合日ののれんを修正し、(b)企業結合年度の翌年度における修正は、原則として、翌年度の損益(法人税等調整額)に計上するものの、その修正内容が、明らかに企業結合年度における繰延税金資産の回収見込額の修正と考えられるときは、企業結合日に遡及してのれんを修正することとしている理由を解説。	d	適用指針第73項	(1)繰延税金資産の回収可能性は、将来年度の課税所得の見積額等により判断することとなるが、取得した事業について取得した当初に合理的な見積りを行うことは困難な場合が多いと考えられる。したがって、企業結合年度末における繰延税金資産の回収見込額の修正は、すべて企業結合日ののれんの修正として処理することが適当であること (2)企業結合年度の翌年度(ただし、企業結合日以後1年以内に限る。)に繰延税金資産の回収見込額の修正が行われた場合にも(1)と同様に処理する考え方もあり得るが、企業結合年度末における繰延税金資産の回収見込額の判断を重視するとともに、企業結合年度の翌年度の修正のうち、企業結合年度における繰延税金資産の回収見込額の修正と考えられるときは、企業結合日に遡及してのれんを修正することにより、企業結合年度の繰延税金資産の回収
	10	2	取得の会計処理-3.取得原価の配分方法-(14)のれんの会計処理	380	のれんの償却期間及び償却方法は、企業結合ごとに決定するように求めた理由を解説。またのれんの当期償却額を販売費及び一般管理費の区分に表示することとなる理由も解説。	d	適用指針第76項(6)／企業結合会計基準第47項	「企業結合ごとにのれんの発生原因が異なるためである。」 「(1)のれんの規則的な償却を行う方法を採用した理由として、企業結合会計基準第105項では、『企業結合の成果たる収益と、その対価の一部を構成する投資消去差額の償却という費用の対応が可能になる』こと、また、『のれんは投資原価の一部であることに鑑みれば、のれんを規則的に償却する方法は、投資原価を超えて回収された超過額を企業にとっての利益とみる考え方も首尾一貫している』とされている。したがって、企業結合後の収益が営業収益に計上される限り、のれんを含む投資原価の償却分も営業費用に計上し、投資原価の回収状況を営業損益として表示することが企業結合会計基準の趣旨に合致するものと考えられたからである。 (2)従来から、連結調整勘定(借方)の当期償却額は、販売
	10	2	取得の会計処理-3.取得原価の配分方法-(14)のれんの会計処理	381	異論が寄せられた中で、のれんを企業結合日に全額費用処理し、これを特別損失に計上することは適当ではないと判断した理由を解説。	d		
	10	2	取得の会計処理-3.取得原価の配分方法-(14)のれんの会計処理	382	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、例外的に、のれんの償却額が企業結合年度に全額計上されることもありうるが、この場合には、企業結合年度の営業収益でのれんにあたる無形価値への投資原価(取得原価)の回収が期待されているため、のれんの償却額は特別損失ではなく、営業費用(販売費及び一般管理費)に計上される	b	適用指針第380項(1)	
	10	2	取得の会計処理-3.取得原価の配分方法-(14)のれんの会計処理	382.2	平成20年改正によって、在外子会社等の財務諸表項目が外国通貨で表示されている場合、在外子会社株式の取得等により生じたのれんを当該外国通貨で把握し、決算日の為替相場により換算することとなった経緯と理由を解説。	d	適用指針第77-2項	
	10	2	取得の会計処理-4.取得企業の増加資本の会計処理-(1)新株を発行した場合の会	384	企業結合の対価として取得企業が新株を発行した場合に、払込資本、すなわち、資本金または資本剰余金を増加させることとした理由を解説。	d	適用指針第79項	
	10	2	取得の会計処理-4.取得企業の増加資本の会計処理-(1)新株を発行した場合の会計処理	385	本適用指針では、取得企業の増加すべき株主資本は、会計上、払込資本に限定した上で、具体的にどの株主資本項目を増加させるかは、分配可能額を定める会社法の規定に基づき決定することとなるが、かつての実務がこうした会計処理と異なっていた理由を考察。	d		

図表4 適用指針が果たしている役割(基礎データ)

10	2	取得の会計処理-4.取得企業の増加資本の会計処理-(1)新株を発行した場合の会計処理	386	旧商法が会社法へと改正されたことに伴って、かつての実務を支えてきた根拠が失われた旨を指摘。	d	
10	2	取得の会計処理-4.取得企業の増加資本の会計処理-(1)新株を発行した場合の会計処理	387	適用指針第384項に記載されている考え方に従うなら、企業結合の手続の中で剰余金が直接増加したとしても、会計上は分配可能な払込資本が増加したものと考えられることとなるため、その他資本剰余金を増加させることとした旨を指摘。	d	適用指針第384項
10	2	取得の会計処理-4.取得企業の増加資本の会計処理-(2)自己株式を処分した場合の会計処理	388	平成17年公表の本適用指針と異なり、平成18年改正の本適用指針において、増加すべき株主資本の額(自己株式の処分対価)から処分した自己株式の帳簿価額を控除した額について、払込資本を増加させることとし、会計上、取得企業の増加すべき株主資本を払込資本に限定した上で、具体的にどの株主資本項目を増加させるかは、分配可能額を定める会社法の規定に基づき決定することとしたのは、対価が新株のみの場合の処理や会社計算規則との整合性を考	d	適用指針第80項および第112項
10	2	取得の会計処理-4.取得企業の増加資本の会計処理-(3)自己株式を処分した場合の会計処理	389	企業結合会計基準第84項にもとづき、対価の形態にかかわらず、支払対価となる財の時価で取得原価を算定した場合に、交付した財産の時価とその適正な帳簿価額との差額を取得企業の損益に計上することとしたのは、取得企業が企業結合の対価として取得企業の株式又は現金以外の財産を交付する行為を、資産の処分取引と考えたためである旨	d	適用指針第81項
10	2	取得の会計処理-4.取得企業の増加資本の会計処理-(3)自己株式を処分した場合の会計処理	390	子会社の個別財務諸表上、損益に計上した親会社株式の処分差額を連結財務諸表上は自己株式処分差額に振り替えることとしたのは、子会社が親会社株式を支払対価として他の企業と企業結合する場合には、企業集団からみると、親会社が企業結合の対価として自己株式を処分する取引と同様である以上、連結財務諸表上はそれを資本取引として取り扱うことが適当であると判断したためである旨を解説。	d	適用指針第82項
10	2	取得の会計処理-5.吸収合併消滅会社の最終事業年度の会計処理	391	合併による逆取得又は共同支配企業の形成の場合と異なり、合併による企業結合が取得とされた場合は、吸収合併消滅会社が会計上も清算されたものとみなされるため、吸収合併消滅会社の最終事業年度の財務諸表は、正味売却価額に基づくことが考えられる。にもかかわらず、吸収合併消滅会社の最終事業年度における財務諸表は、吸収合併消滅会社が継続すると仮定した場合の適正な帳簿価額によることとしたのは、実務における費用対効果を勘案した結果	d	適用指針第83項
10	2	取得の会計処理-6.分離元企業の会計処理-(1)分離元企業における受取対価の時価	392	事業分離に関する会計処理上、分離先企業に関する株式の時価(または移転した事業の時価)の算定が必要などときには、原則として、当該時価を算定することとされている(困難を理由に代替的な処理を許容することなく、算定を求めている)のは、(a)投資が清算されたと考えられる事業分離は第三者との間の外部取引であり、何らかの形で事業の価値を算定していると考えられるためであり、また(b)企業結合会計基準では、取得とみなされた企業結合に対して、時価の算定の困難を理由として、簿価による評価を許容する規定が	d	
10	2	取得の会計処理-6.分離元企業の会計処理-(1)分離元企業における受取対価の時価	393	分離先企業の株式などの受取対価又は移転した事業のいずれについても、市場価格がないこと等により公正な評価額を合理的に算定することが困難と認められる場合には、代替的に、識別可能な分離先企業又は移転した事業に係る資産及び負債の時価に基づく正味の評価額を用いることができる、とされているが、当該代替処理のもとでは「正味の評価額」にのれんが含まれない旨を解説。	a	

図表4 適用指針が果たしている役割(基礎データ)

	10	2	取得の会計処理－6.分離元企業 の会計処理－(2)分離元企業 における移転損益の認識	394	分離先企業の株式のみを受取対価とする事業分離において、分離先企業が新たに分離元企業の子会社や関連会社となる場合においては、移転損益を認識せず、移転事業に係る株主資本相当額にもついで分離先企業の株式の取得原価を算定する旨の規定を確認したうえで、移転事業に係る株主資本相当額がマイナスの場合に求められる会計	a	事業分離等会計基準第98項から第100項まで／適用指針第98項(1)および第100	
	10	2	取得の会計処理－6.分離元企業 の会計処理－(2)分離元企業 における移転損益の認識	395	現金等の財産と分離先企業の株式を受取対価とする事業分離において、分離元企業が個別財務諸表上で行う会計処理を確認したうえで、移転事業に係る株主資本相当額がマイナスの場合に求められる会計処理を解説。	a	適用指針第104項および第105項	
	10	2	取得の会計処理－6.分離元企業 の会計処理－(3)分離元企業 の連結財務諸表上においてパー チェス法が適用されることにより計 上されるのれ	396	分離元企業の連結財務諸表上においてパーチェス法が適用されることにより計上されるべきのれんの金額に関して、複数の考え方がありうる旨を指摘。問題が顕在化するのれんは、共同新設分割により子会社を設立する場合などである旨を指摘。	d		
	10	2	取得の会計処理－6.分離元企業 の会計処理－(3)分離元企業 の連結財務諸表上においてパー チェス法が適用されることにより計 上されるのれん	397	適用指針第396項で指摘した問題は、①子会社となる分離先企業への事業の移転と、②分離先企業の株式を対価として受け取ることにより当該分離先企業が子会社化することだが、同時であることよって生じている、という見解を表明。そのうえで、原則として両者を一体として取り扱わなければならないが、2つの取引を分解することに合理性を見出せる場合については、そうした事実認識にもついでのれんの額を決定することも容認した旨を解説。	d		
	10	2	取得の会計処理－6.分離元企業 の会計処理－(4)分離元企業 の税効果会計	398	分離先企業の株式のみを受取対価とする事業分離において、分離元企業に一時差異が生じるケースを具体的に例示。	a		
	10	2	取得の会計処理－6.分離元企業 の会計処理－(4)分離元企業 の税効果会計	399	事業分離日の属する事業年度の前期末において、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の判断については、一般的な売却や交換の場合と同様に、原則として、分離元企業における事業分離日以後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こととされており、分離先企業の将来年度の収益力に基づく課税所得等は勘案しない旨を確認。	b	日本公認会計士協会会計制度委員会報告第10号「個別財務諸表における税効果会計に関する実務指針」第21項	
	10	2	取得の会計処理－6.分離元企業 の会計処理－(4)分離元企業 の税効果会計	400	前項(適用指針第399項)に記載されている原則に対し、事業分離の前後で投資が継続しているとみなされる場合には、通常、分離元企業で認識されていた繰延税金資産および繰延税金負債が分離先企業に移転することとなる。その際、分離元企業は、移転する繰延税金資産及び繰延税金負債の適正な簿価を算定するが、その回収可能性は、事業分離が行われないものと仮定したときの分離元企業における将来年度の収益力に基づく課税所得等に基づき判断すること	b	適用指針第107項(2)および第398項(1)ならびに(2)	
	10	2	取得の会計処理－6.分離元企業 の会計処理－(4)分離元企業 の税効果会計	401	事業分離により移転する事業に係る資産および負債が、分離先企業の株式など(現金以外の受取対価)と引き換えられ、新たに貸借対照表上、当該受取対価が計上される場合には、これらの金額と税務上の簿価との間に一時差異が生じる。この一時差異については、一般的な交換の場合と同様に、原則として、事業分離日以後最初に到来する事業年度末に税効果会計を適用することになる旨の判断を提示。	a	「税効果会計に係る会計基準」第二二 3	

図表4 適用指針が果たしている役割(基礎データ)

	10	2	取得の会計処理－6.分離元企業の会計処理－(4)分離元企業の税効果会計	402	前項(適用指針第401項)に記載されている原則に対し、事業分離の前後で投資が継続しているとみなされる場合には、分離元企業で認識された繰延税金資産および繰延税金負債が分離先企業に移転することとなるため、これと同時に、分離先企業の株式等に係る一時差異に対する繰延税金資産および繰延税金負債として、同額を計上することが適当と考えられる旨の判断を提示。	d	適用指針第108項(2)	「これは、投資が継続しているとみるため、(連結財務諸表上は、当該繰延税金資産および繰延税金負債を含めた移転する事業に係る帳簿価額が子会社に対する投資原価となるものの、)個別財務諸表上、分離先企業の株式の取得原価は、移転する事業に係る資産および負債の移転直前の適正な帳簿価額とし、税効果については、事業分離日において移転する事業に係る繰延税金資産および繰延税金負債が引き換えられた分離先企業の株式等に係る一時差異に対する繰延税金資産および繰延税金負債に置き換わったとみるものである。」「仮に個別財務諸表上、同額の繰延税金資産及び繰延税金負債を計上しない場合には、分離元企業で認識された繰延税金資産及び繰延税金負債が分離先企業に移転するため、当該金額が分離先企業株式の取得原価を構成することとなり、期末に計上される分離先企業株式に係る一時差異に対する繰延税金資産及び繰延税金負債や、それに関連する法人税等調整額が適切に算定されなくなってしまうという弊害が生じる。」(一いづれも
	10	2	取得の会計処理－6.分離元企業の会計処理－(4)分離元企業の税効果会計	403	分割期日が分離元企業の期首である分割型の会社分割において、適格組織再編に該当しない場合、分割期日の前日である前期末において、税務上の移転損益に係る未払法人税等と当該一時差異に対する繰延税金資産及び繰延税金負債が計上されることとなる理由などを解説。	d	適用指針第109項	
	10	2	取得の会計処理－7.取得とされた株式交換及び株式移転の会計処理－(1)株式交換完全親会社等の税効果会計の取扱い	404	本適用指針において、株式交換完全親会社等が株式交換完全子会社等の株式を継続保有する方針の場合に、株式交換または株式移転のときから生じている子会社株式に係る一時差異について、税効果を認識しないこととした理由を解説。	d		(1)継続保有を前提として新規に子会社株式を取得したにもかかわらず、税効果を通じて株式の取得時に損益を認識することは適当ではないこと (2)将来における投資の売却により解消する一時差異は、親会社が売却時期を決定でき、かつ予測可能な将来期間に売却を行う意思がない場合は税効果を認識しない(連結税効果実務指針第32項及び第37項)という連結財務諸表における税効果の取扱いと整合的であること
	10	2	取得の会計処理－7.取得とされた株式交換及び株式移転の会計処理－(2)株式交換完全親会社等が新株予約権付社債を承継する場合等の結合当事企業の個別財務諸表上の会計処理	404.2	株式交換または株式移転に際し、株式交換完全親会社等が株式交換完全子会社等の新株予約権者に新株予約権を交付する場合、または株式交換完全親会社等が新株予約権付社債を承継する場合において、結合当事企業が行う会計処理を「ケース横断的に」解説。併せて、株式移転設立完全親会社と株式移転完全子会社が、新株予約権付社債の承継の対価等として債権債務を認識すべき契約を株式移転計画の作	a	参照箇所多数	
	10	2	取得の会計処理－7.取得とされた株式交換及び株式移転の会計処理－(3)株式移転設立完全親会社の個別財務諸表上の子会社株式(取得企業株式)の取得原価の算定の簡便的な	404.3	株式移転設立完全親会社の個別財務諸表上で、子会社株式(取得企業株式)の取得原価を算定する際に簡便的な取扱いが容認されているのは、実務上、株式移転日の前日における株式移転完全子会社(取得企業)の適正な簿価による株主資本の額を算定することが困難な場合を想定しうるためである旨を解説。	d	適用指針第121項(1)②	
	10	2	取得以外の会計処理－1.結合当事企業から引き継ぐ資産及び負債に含み損益がある場合の取扱い	407	結合当事企業(吸収合併の場合には吸収合併消滅会社)において付された適正な帳簿価額を引き継ぐ場合、結合後企業が結合当事企業から引き継ぐ適正な帳簿価額による資産総額が負債総額を下回る場合もあり得るが、このような場合であっても、結合後企業はその適正な帳簿価額により個々の資産及び負債を引き継ぐ必要があり、企業結合に際して資産及び負債を評価替えることは認められない旨を確認。	a	適用指針第184項および第192項	

図表4 適用指針が果たしている役割(基礎データ)

	10	2	取得以外の会計処理－2.吸収合併存続会社等が新株を発行した場合の増加資本の会計処理	408	吸収合併存続会社等が新株を発行した場合において吸収合併存続会社が増加させるべき株主資本の取扱いについて、企業結合の類型ごとに、特定の会計処理を求めた理由を解説。	d	参照箇所多数	
	10	2	取得以外の会計処理－3.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	409	吸収分割承継会社等が増加させるべき株主資本の取扱いについて、企業結合の類型ごとに、特定の会計処理を求めた理由を解説。	d	参照箇所多数	
	10	2	取得以外の会計処理－4.吸収合併存続会社が自己株式を処分した場合の増加資本の会計処理	410	吸収合併存続会社が吸収合併の対価として自己株式を処分する場合において、当該自己株式の簿価と処分差額の処理については、①増加すべき株主資本の額を新株の発行および自己株式の処分の株式数の比率により按分し、処分した自己株式に相当する額については自己株式の処分に關する会計処理を行う方法と、②吸収合併消滅会社の合併期日の前日における株主資本の構成をそのまま引き継いだ上で、処分した自己株式の簿価をその他資本剰余金から控除する方法を想定しうが、本適用指針ではこのうち②だけ	d		
	10	2	取得以外の会計処理－5.吸収合併消滅会社が保有していた当該会社の自己株式及び抱合せ株式の消滅の会計処理	411	吸収合併消滅会社が保有していた当該会社の自己株式および抱合せ株式が消滅する際の会計処理を決定する際、①抱合せ株式、②吸収合併存続会社が受け入れた自己株式(吸収合併消滅会社が保有していた吸収合併存続会社の株式)、③合併により消滅した吸収合併消滅会社の自己株式(吸収合併消滅会社が保有していた当該会社の自己株式)、および④吸収合併存続会社が保有する当該会社の自己株式の保有には本質的な違いがみられない、という点に着目し、その他資本剰余金を減額させることとした旨を解	d	適用指針第84項および第84-2項	
	10	2	共同支配企業の形成の判定－1.共同支配企業の形成の判定要件	420	適用指針第175項に記載された「共同支配企業の形成に係る4つの判定要件」は、企業結合会計基準第8項の趣旨をふまえたものである旨を解説。	d	適用指針第175項／企業結合会計基準第8項	
	10	2	共同支配企業の形成の判定－1.共同支配企業の形成の判定要件－(1)共同支配企業に対する各企業の議決権比率が相違している場合の取扱い	421	共同支配企業に対する議決権比率は、共同支配企業の形成の判定の対象外とされており、適用指針第175項に記載されている「共同支配企業の形成に係る4つの判定要件」を満たしている場合には、共同支配企業に対する各企業の議決権比率が相違しても、当該企業結合を共同支配企業の形成と判	d	適用指針第175項	
	10	2	共同支配企業の形成の判定－1.共同支配企業の形成の判定要件－(2)一般投資企業が含まれる場合における共同支配企業の形成の判定	422	共同支配企業に投資する企業の中に、共同支配投資企業の他に、共同支配となる契約等を締結していないため、当該共同支配企業を共同支配しないこととなる企業(一般投資企業)が含まれていても、共同支配投資企業となる企業の有する議決権の合計が、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ており、かつ、共同支配投資企業となる企業適用指針第175項に記載された要件のすべてを満たす場合には、当該企業結合を共同支配企業の形成と	d	適用指針第175項および第176項	「これは共同支配企業の株主の中には、主として資金調達役割を担うのみで、経営に関与することを目的としていないものが存在する場合(一般投資企業にとっては純投資を目的としている場合)もあり得ることから、このような株主が存在することのみをもって、共同支配企業の形成に該当しないと判定することは適当ではないと考えたためである。」(←適用指針第422項より)
	10	2	共同支配企業の形成の判定－2.独立企業要件の取扱い	423	本適用指針において、共同支配企業の形成の要件の1つとして独立企業要件を明示することとした理由を解説。	d	適用指針第175項(1)	(1)共同支配企業とは、複数の独立した企業により共同で支配される企業(企業結合会計基準第11項)とされ、定義上、共同支配企業へ投資する企業に複数の独立した企業が含まれていること (2)複数の独立した企業の存在は、重要な経営事項の決定はすべての共同支配投資企業の同意によるという契約要件の前提となるものであること

図表4 適用指針が果たしている役割(基礎データ)

	10	2	共同支配企業の形成の判定 -3.契約要件の取扱い- (1)共同支配となる契約等の要件	424	共同支配企業の形成か否かの判定については、共同支配となる契約等を締結していることが必要とされていることから、契約要件は共同支配企業の形成の判定にあたり本質的な要件と考えられ、契約書等の記載を踏まえ、実質的な判定を行う必要がある旨を確認。	b	企業結合会計 基準第76項	
	10	2	共同支配企業の形成の判定 -3.契約要件の取扱い- (1)共同支配となる契約等の要件	425	本適用指針において、共同支配となる契約等には、共同支配企業の事業の目的および各企業の当該事業遂行における重要な役割分担に関する取決めが明記されており、また、実態を伴っていることが必要と考えた理由を解説。	d		
	10	2	共同支配企業の形成の判定 -3.契約要件の取扱い- (1)共同支配となる契約等の要件	426	本適用指針において、「共同支配企業の重要な経営事項の決定」に関して、多数決による議決ではなく、すべての共同支配投資企業の同意を求めるとした理由を解説。	d		
	10	2	共同支配企業の形成の判定 -3.契約要件の取扱い- (1)共同支配となる契約等の要件	427	共同支配企業の形成の判定にあたり、共同支配企業に対する各共同支配投資企業の議決権比率は要件とされていないが、共同支配企業の経営に対する各共同支配投資企業の関与の仕方は、原則として、同じであることが必要と考えられる。このため、共同支配企業へ投資する企業のうち、ある重要な経営事項の決議の際に賛成しなくとも積極的に反対しない限りはその決議事項につき賛成したものとみなすこととされた企業は、共同支配企業への経営の関与の仕方が他の企業とは異なると考えられ、原則として、契約要件	a		
	10	2	共同支配企業の形成の判定 -3.契約要件の取扱い- (2)契約上の取決めの形態	428	共同支配となる契約等は、文書化されていない旨を明示。併せて、共同支配となる契約の要件ではないが、共同支配となる契約等に(本適用指針でいう重要な経営事項に関する規定のほか)通常規定されているはずの事	a		
	10	2	共同支配企業の形成の判定 -4.対価要件の取扱い	429	対価要件に関連して、適用指針第178項(2)に規定されている重要な経営事項に関する議決権が制限されていない株式を「議決権のある株式」とみることとした旨を明示。	a	適用指針第 178項(2)	
	10	2	共同支配企業の形成の判定 -4.対価要件の取扱い	429.2	本適用指針において、一方の結合当事企業が他の結合当事企業の株式を受け入れる取引を、自己株式を受け入れる取引に準じて取り扱うこととした理由を解説。	d	企業結合会計 基準(注7)/ 適用指針第 180-2項	
	10	2	共同支配企業の形成の判定 -5.その他の支配要件の取扱い	430	その他の支配要件の取扱いのうち、結合後企業の取締役会を事実上支配していることについては、社外取締役、非常勤取締役も含む構成員の過半数を占めているかどうかを判断要素とすることに加えて、いずれかの結合当事企業の役員等が常勤取締役あるいは執行役の大半を占めるなど、主として業務執行に携わる役員割合が大幅に異なる場合には、その実態を踏まえて判定することとした旨を明示。	a	適用指針第 181項(1)	
	10	2	共同支配企業の形成の会計 処理-1.共同支配投資企業 の会計処理	431	共同支配企業への投資の連結財務諸表上の会計処理が、平成20年改正の企業結合会計基準において、通常の持分法により処理することへと変更された理由を解説。	d		
	10	2	共同支配企業の形成の会計 処理-1.共同支配投資企業 の会計処理	432	連結財務諸表上、共同支配投資企業は、(1)共同支配企業に対する投資の取得原価と(2)共同支配企業の資本のうち共同支配投資企業の持分比率に対応する額との差額を通常の持分法で処理することとなる旨を確認。	b	適用指針第 190項および 第197項	
	10	2	共同支配企業の形成の会計 処理-1.共同支配投資企業 の会計処理	433	共同支配投資企業の会計処理について、比例連結法を容認しなかった理由を解説。	d	企業結合会計 基準第117項	「従来から、混然一体となっている合弁会社の資産、負債等を一律に持分比率で按分して連結財務諸表に計上することは不適切であるとの指摘がなされている。」(←適用指針第
	10	2	共同支配企業の形成の会計 処理-2.共同支配投資企業 の子会社が共同支配企業に 投資している場合の会計処理	434	ある共同支配投資企業の子会社が、同一の共同支配企業に投資している場合に、当該子会社も共同支配投資企業とみなすものとした理由を解説。	d	適用指針第 198項	「共同支配投資企業の子会社が共同支配となる契約等を締結していないことをもって一般投資企業として取り扱ったと、実質的に当該子会社は共同支配投資企業と一体であるにもかかわらず、共同支配企業の形成時に子会社では事業の移転損益を計上することが可能となる場合がある。」(←適

図表4 適用指針が果たしている役割(基礎データ)

	10	2	共通支配下の取引等の会計処理－1.共通支配下の取引の範囲	435	企業集団内における企業結合が共通支配下の取引と称され、独立企業間の企業結合から区別されている趣旨にてらして、共通支配下の取引として扱う範囲、すなわち、支配の主体である「企業」に含まれる項目を具体的に解説。	a		
	10	2	共通支配下の取引等の会計処理－1.共通支配下の取引の範囲	436	同一の株主による支配の判定に際し、ある株主と緊密な者および同意している者による議決権の保有を考慮することにより、支配の判定を実態を踏まえて行うこととした理由を解説。	d	適用指針第202項	「支配の主体が企業であれ、個人であれ本質的に差異はないとする考えから、支配の主体が個人の場合でも企業の場合と同様に支配力基準により判定が行われることになると考えられる。」(←適用指針第436項より)
	10	2	共通支配下の取引等の会計処理－2.共通支配下の取引と少数株主との取引	437	共通支配下の取引と少数株主との取引との区別は必ずしも明確ではないが、本適用指針では、組織再編の形式が異なっても、組織再編後の経済的実態が同じであれば、連結財務諸表上(合併の場合には個別財務諸表上)も同じ結果が得られるように会計処理を検討した旨を明示。それゆえ本適用指針では、企業結合会計基準により会計処理が定められている株式交換等の会計処理を共通支配下の取引等の会計処理の基本とし、この他の代表的な組織再編と考えられる取引について、それと整合的な会計処理を検討	d	企業結合会計基準第120項	
	10	2	共通支配下の取引等の会計処理－2-2.完全親子会社関係にある組織再編において対価が支払われない場合の会	437.2	完全親子会社関係にある組織再編において吸収合併存続会社が吸収合併消滅会社の株主に対価を支払わなかった場合には、吸収合併消滅会社の株主資本の額を引き継ぐこととした理由を解説。	d	適用指針第243項(1)	
	10	2	共通支配下の取引等の会計処理－2-2.完全親子会社関係にある組織再編において対価が支払われない場合の会計処理	437.3	親会社に株式の100%を保有されている子会社が2社あり、一方の完全子会社(吸収分割会社)から他の完全子会社(吸収分割承継会社)に事業の移転を行い、他の完全子会社は対価を支払わないケースや、親会社(吸収分割会社)が完全子会社(吸収分割承継会社)に対して事業の移転を行い、完全子会社は対価を支払わないケースにおいて、吸収分割会社で取り崩した株主資本の額を吸収分割承継会社は引き継ぐこととした理由を解説。また完全子会社(吸収分割会社)が親会社(吸収分割承継会社)に対して事業の移転を行い、親会社が対価を支払わないケースにおいては、親会社の個別財務諸表上、分割会社の株式分割及び合併により子会社が親会社に事業を移転する場合の会計	d		
	10	2	共通支配下の取引等の会計処理－3.親会社が子会社を吸収合併する場合の会計処理	438	共通支配下の取引等となる合併の会計処理においては、まず、子会社から受け入れた資産および負債の差額を親会社持分相当額と少数株主持分相当額に按分し、共通支配下の取引として扱う部分(内部取引として扱う部分)と少数株主との取引に準じて扱う部分(外部取引として扱う部分)とを区分することとした理由を解説。	d		「これは、企業集団内における合併と株式交換は、組織再編後の経済的実態は同じと考え、合併後の財務諸表と株式交換後の連結財務諸表との整合性を図ることとしたためである。」(←適用指針第438項より)
	10	2	共通支配下の取引等の会計処理－3.親会社が子会社を吸収合併する場合の会計処理	438.2	子会社の孫会社に対する投資原価(吸収合併存続会社が保有する吸収合併消滅会社の株式(抱合せ株式)の適正な帳簿価額)と合併に伴い子会社が受け入れる資産および負債の差額のうち当該投資原価に見合う株主資本の額との差額を損益(抱合せ株式消滅差損益)に計上することとした理	d	適用指針第206項(4)	
	10	2	共通支配下の取引等の会計処理－4.親会社が子会社から受け入れる資産及び負債の修正処理	439	まず「親会社と子会社が企業結合する場合において、子会社の資産および負債の帳簿価額を連結上修正しているときは、親会社が作成する個別財務諸表においては、連結財務諸表上の金額である修正後の帳簿価額(のれんを含む。)により計上する」と規定されている旨を確認。次いで、直前に記した修正の対象には、未実現損益が含まれていること、さらに、修正対象となる未実現損益は、親会社が子会社に対して行った資産等の処分により、親会社の個別財務諸表上、損益に計上したものに限定されていることを確認。さらにそこで確認した事項に関連する留意点を指摘。	a	企業結合会計基準第41項および第44項／適用指針第211項	

図表4 適用指針が果たしている役割(基礎データ)

	10	2	共通支配下の取引等の会計処理－5.子会社が親会社を吸収合併する場合の会計処理－(1)個別財務諸表上の会計処理	440	親会社と子会社との合併のうち、子会社が吸収合併存続会社となるケースにおいて、子会社は親会社から受け入れた資産及び負債の差額を純資産として処理することになるが、そこで増加すべき株主資本を払込資本とする原則に対し、親会社の資本構成を引き継ぐことも例外的に認めた理由を親会社と子会社との合併において、子会社が吸収合併存続会社(親会社が吸収合併消滅会社)となり、連結財務諸表を作成する場合に、時価評価替後の資産および負債を連結財務諸表上の帳簿価額として受け入れるとともに、合併に際して子会社が受け入れた自己株式(子会社が親会社から受け入れた子会社株式)とそれに対する子会社の増加すべき株主資本については内部取引として消去することとした理由を解説。	d	企業結合会計基準第42項／第210項および第408項	
	10	2	共通支配下の取引等の会計処理－5.子会社が親会社を吸収合併する場合の会計処理－(2)連結財務諸表上の会計処理	441	親会社と子会社との合併において、子会社が吸収合併存続会社(親会社が吸収合併消滅会社)となり、連結財務諸表を作成する場合に、時価評価替後の資産および負債を連結財務諸表上の帳簿価額として受け入れるとともに、合併に際して子会社が受け入れた自己株式(子会社が親会社から受け入れた子会社株式)とそれに対する子会社の増加すべき株主資本については内部取引として消去することとした理由を解説。	d	適用指針第212項および第213項	
	10	2	共通支配下の取引等の会計処理－6.子会社が親会社に会社分割により事業を移転する場合の会計処理	442	まず会社分割により子会社(吸収分割会社)が親会社(吸収分割承継会社)に事業を移転する場合、実質的に少数株主持分相当額の取得と考えられる部分については、連結財務諸表上、少数株主との取引に準じて処理することとした理由を解説。次いで、上記の会社分割に関する個別財務諸表上の会計処理は、少数株主の出資比率にかかわらず、すべて共通支配下の取引として取り扱い、移転先企業(親会社)は移転元企業(子会社)の適正な帳簿価額に基づいて会計処理することとした理由を解説。併せて、本適用指針が会社分割に関して連結財務諸表上で求めている会計処理が、現行会計基準と整合していると考えられる理由を解説。	d	適用指針第214項	
	10	2	共通支配下の取引等の会計処理－7.子会社が親会社に分割型の会社分割により事業を移転する場合の会計処理	443	分割型の会社分割により子会社(吸収分割会社)が親会社(吸収分割承継会社)に事業を移転する場合の会計処理は、合併の会計処理に準じて、移転事業に係る株主資本相当額を親会社持分相当額と少数株主持分相当額に按分し、当該少数株主持分相当額の会計処理について少数株主との取引に準じた取引として取り扱い、親会社持分相当額は内部取引として取り扱うこととした理由を解説。併せて、分割型の会社分割の場合には、親会社が保有する子会社株式(分割に係る抱合せ株式)の適正な帳簿価額のうち、引き換えられたものとみなされる額を減額する会計処理が親会社において必要	d	適用指針第218項	
	10	2	共通支配下の取引等の会計処理－8.親会社が子会社に会社分割により事業を移転する場合の会計処理－(1)親会社(吸収分割会社)における個別財務諸表上の会計処理	444	親会社が子会社に会社分割により事業を移転する場合に親会社(吸収分割会社)が個別財務諸表上で行う会計処理を確認。	b	適用指針第226項および第394項	
	10	2	共通支配下の取引等の会計処理－8.親会社が子会社に会社分割により事業を移転する場合の会計処理－(2)子会社(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	445	親会社が子会社に会社分割により事業を移転する場合に子会社(吸収分割承継会社等)が個別財務諸表上で行う会計処理を確認。併せて、移転事業に係る株主資本相当額がマイナスとなる場合に、払込資本をゼロとし、その他利益剰余金のマイナスとして処理することとした理由を解説。	d	適用指針第227項(2)	
	10	2	共通支配下の取引等の会計処理－9.親会社が子会社に分割型の会社分割により事業を移転する場合の会計処理	446	親会社が子会社に分割型の会社分割により事業を移転する場合、吸収分割承継会社である子会社においては、原則として、移転事業に係る株主資本相当額を払込資本として処理することとなるが、受け入れた資産及び負債の対価として吸収分割承継会社(子会社)の株式のみを交付している場合に限っては、親会社で計上されていた株主資本の内訳を適切に配分した額をもつ	d	適用指針第234項(2)	

図表4 適用指針が果たしている役割(基礎データ)

	10	2	共通支配下の取引等の会計処理－9.親会社の子会社に分割型の会社分割により事業を移転する場合の会計処理	447	分割型の会社分割により親会社(吸収分割会社)が子会社(吸収分割承継会社)に事業を移転する場合、子会社が親会社から受け入れた事業の対価として親会社の株主に子会社株式を交付したことにより減少する親会社持分の金額は、連結財務諸表上の帳簿価額により少数株主持分に振り替えることとした理由を解説。	d	適用指針第235項	
	10	2	共通支配下の取引等の会計処理－9-2.子会社が他の子会社に会社分割により事業を移転する場合の会計処理	447.2	子会社が他の子会社に会社分割により事業を移転する場合(会社分割の対価が吸収分割承継会社である他の子会社の株式である場合)において、吸収分割承継会社である他の子会社が、吸収分割会社である子会社の子会社及び関連会社となる場合のほか、それ以外の会社となる場合(すなわち保有する株式がその他有価証券に分類される場合)でも、移転損益を認識しないこととされている理由を解説。併せて、この場合において、吸収分割会社である子会社の連結財務諸表上、会社分割前後における当該吸収分割会社である子会社の持分の差額は、持分変動差額として	d	適用指針第254-2項および第254-4項	
	10	2	共通支配下の取引等の会計処理－9-3.株式交換等の直前に子会社(株式交換完全子会社等)が自己株式を保有している場合の取扱い	447.3	まず株式交換または株式移転の直前に子会社(株式交換完全子会社等)が自己株式を保有している場合、会社法上、親会社(株式交換完全親会社等)は当該自己株式(子会社株式)を取得し、これと引き換えに対価(親会社株式など)を子会社に交付しなければならないとされていることを確認。次いで、この場合、子会社が受け入れた親会社株式及び親会社が取得した子会社株式に付すべき簿価については複数の考え方がありうる旨を確認。最後に、そうした状況下で、親会社株式の時価を基礎として簿価を決定する	d		
	10	2	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	448	企業結合が行われた場合に、のれん(または負ののれん)が生じるケースを(1)取得、(2)共通支配下の取引のうち、(a)親会社の子会社と合併する場合、(b)子会社が親会社に会社分割により事業を移転する場合(連結財務諸表上の会計処理)および(c)子会社が親会社に分割型の会社分割により事業を移転する場合等における少数株主との取引(またはそれに準じた取引)、(3)上記(2)以外の共通支配下の取引、すなわち(a)吸収合併消滅会社の株主資本の額又は移転事業に係る株主資本相当額が、交付した現金等の財産の適正な帳簿価額を上回る場合(対価が現金等の財産のみ)の当該差額としての負ののれん、および(b)吸収合併消滅会社の株主資本の額または移転事業に係る株主資本相当額が、交付した現金等の財産の適正な帳簿価額を下回る場合(対価が株式のみである場合以外)に分類。そのうえで、(1)から(3)までのそれぞれに求められる会計処理と、その理由	d	参照箇所多数	
	10	2	開示－1.企業結合に係る特定勘定の表示	451	企業結合に係る特定勘定の流動・固定区分の取扱いに関して、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る場合にのみ流動負債に計上することとした理由を解説。	d	適用指針第62項	
	10	2	開示－2.連結財務諸表を作成しない場合の逆取得に係る注記事項	453	「連結財務諸表を作成していないケースで、逆取得となる企業結合に、当該取得企業の資産及び負債を企業結合直前の適正な帳簿価額により計上する方法を適用した場合には、パーチェス法を適用したとした場合に個別貸借対照表および個別損益計算書に及ぼす影響額を注記するとされている旨を確認。そのうえで、そこでいう「影響額」として、貸借対照表および損益計算書の主要項目について、被取得企業に対してパーチェス法を適用した場合との差額またはパーチェス法を適用した場合の貸借対照表及び損益計算書の主要項目を記載することとした理由を解説。	d	企業結合会計基準第50項／適用指針第307項	

図表4 適用指針が果たしている役割(基礎データ)

	10	2	開示-3.企業結合が当期首に完了したと仮定したときの当期の連結損益計算書への影響の概算額の開示	454	「企業結合が当期首に完了したと仮定したときに生じる、当期の連結損益計算書への影響の概算額」を算定する際に依拠すべき基本的な考え方をこの適用指針で示すとともに、前提条件を例示している理由を解説。	d	適用指針第320項および第327項	
	10	2	開示-3.企業結合が当期首に完了したと仮定したときの当期の連結損益計算書への影響の概算額の開示	455	企業結合会計基準第49項(5)で求められている「連結損益計算書への影響の概算額の開示」において、特定の方法を指示した理由を解説。併せて、連結損益計算書への影響の概算額に関する開示項目として、売上高だけでなく、実務上可能な範囲で、当期純損益や1株当たり当期純損益などの損益情報も記載することとした理由を解説。	d	企業結合会計基準第49項(5)／適用指針第309項	
株主資本等変動計算書に関する会計基準の適用指針(公表2005年12月27日、最終改正2010年6月30)	9	1	表示区分一様式	3	株主資本等変動計算書の表示様式を具体的に指示	a		
	9	1	表示方法一株主資本等変動計算書に記載することに代えて、注記として開示できる項目一その他利益剰余金の表	4	その他利益剰余金について、必要事項を個別株主資本等変動計算書に記載することに代えて、注記により開示することを容認。	c		
	9	1	表示方法一株主資本等変動計算書に記載することに代えて、注記として開示できる項目一評価・換算差額等の表示	5	評価・換算差額等について、必要事項を個別株主資本等変動計算書に記載することに代えて、注記により開示することを容認。ただしその際には、評価・換算差額等の当期首残高、当期変動額および当期末残高の各合計額を株主資本等変動計算書に記載するように指示。	c		
	9	1	表示方法一株主資本の各項目の変動事由一変動事由の	6	開示すべし、とされている株主資本の各項目の変動事由を具体的に例示。	a	本基準第6項から第8項まで	
	9	1	表示方法一株主資本の各項目の変動事由一剰余金の配当	7	剰余金の配当については、剰余金の変動事由として当期変動額に表示するとともに、本適用指針第13項(4)に記載した事項(配当に関する事項)を注記するように指示。併せて、いわゆる分割型の会社分割については変動事由の表示方法として、 (1)剰余金の配当として記載する方法 (2)分割型の会社分割による減少として記載する方法、のいずれかを具体的に指示。	a	適用指針第13項(4)	
	9	1	表示方法一株主資本の各項目の変動事由一新株の発行の効力発生日に資本金又は資本準備金の額の減少の効力が発生する場合の表示	8	新株の発行の効力発生日に資本金または資本準備金の額の減少の効力が発生し、新株の発行により増加すべき資本金または資本準備金と同額の資本金または資本準備金の額を減少させた場合における、変動事由の表示方法を具体的に指示。	a		
	9	1	表示方法一株主資本以外の各項目の変動事由一変動事由の表示方法の選択	9	株主資本以外の各項目の変動事由に関する表示方法については、変動事由または金額の重要性などを勘案したうえで、連結会計年度および事業年度ごとに、また、項目ごとに選択できる旨を確認。	a	本基準第8項	
	9	1	表示方法一株主資本以外の各項目の変動事由一変動事由を表示する場合の主な変動事由及び金額の表示方法	10	株主資本以外の各項目の主な変動事由およびその金額を適用指針第9項に従って表示する場合に採りうる方法を明示するとともに、それらの方法を連結会計年度および事業年度ごとに、また、項目ごとに選択することができる旨を確認。	a	適用指針第9項	
	9	1	表示方法一株主資本以外の各項目の変動事由一変動事由の表示	11	株主資本以外の各項目の主な変動事由およびその金額を表示する場合について、変動事由として記載すべき事項を具体的に例示。	a	適用指針第9項	

図表4 適用指針が果たしている役割(基礎データ)

	9	1	表示方法―株主資本以外の各項目の変動事由―変動事由の表示	12	株主資本以外の各項目のうち、その他有価証券評価差額金について、主な変動事由およびその金額を表示する場合について、時価評価の対象となるその他有価証券の売却または減損	a	適用指針第11項(1)①	
	9	1	注記事項	13	株主資本等変動計算書に注記すべき事項を具体的に列	a	本基準第9項	
	9	2	表示方法―株主資本等変動計算書に記載することに代えて、注記として開示できる項目―その他利益剰余金及び評価・換算差額等の表示	16	個別株主資本等変動計算書の「その他利益剰余金」の内訳科目および株主資本等変動計算書の評価・換算差額等の内訳科目について、株主資本等変動計算書に記載することに代えて、注記により開示することができることとした理由を解説。	d	適用指針第4項および第5項	「その他利益剰余金及び評価・換算差額等の内訳科目の数は企業により差があることを考慮したためである。」
	9	2	表示方法―変動事由の表示	17	株主資本等変動計算書に記載する株主資本の各項目の変動事由に関する適用指針第6項の記載は例示列挙であるため、変動事由の内容を適切に示す他の名称をもって記載することを妨げるものではない旨を確認。併せて、適用指針第11項についても同様である旨を指摘。	b	適用指針第6項および第11項	
	9	2	表示方法―変動事由の表示 ―新株の発行の効力発生日に資本金又は資本準備金の額の減少の効力が発生する場合の表示	18	新株の発行の効力発生日に資本金(または資本準備金)の額の減少の効力が発生し、新株の発行により増加すべき資本金(または資本準備金)と同額の資本金(または資本準備金)を減少させた場合、当該取引を個別株主資本等変動計算書に表示する方法として、2つの代替案を想定しうる旨を指摘。そのうえで、法的な観点からは、(1)新株の発行として、資本金等の額の増加を記載し、また、株主資本の計数の変動手続として、資本金等の額の減少およびその他資本剰余金の額の増加を記載する方法が原則と考えられるが、(2)これらの取引を一体とみる、「新株の発行として、直接、その他資本剰余金の額の増加を記載する方法」にも合理性を見出せる	d	適用指針第8項	
	9	2	表示方法―変動事由の表示 ―株主資本以外の各項目の表示	19	株主資本以外の各項目の当期変動額は、純額で表示することが、主な変動事由およびその金額を表示することができることとした理由や、当該表示方法の選択は、連結会計年度および事業年度ごとに、また、項目ごとに選択することができることとした理由を解説。	d	適用指針第9項	「これは、株主資本以外の各項目の情報の有用性や重要性は、年度ごと、あるいは項目ごとに異なると考えられること、および企業の事務負担等を考慮したことによる。」
	9	2	表示方法―変動事由の表示 ―株主資本以外の各項目の表示	20	株主資本以外の各項目を純額で表示する方法と主な変動事由及びその金額を表示する方法の選択と、主な変動事由及びその金額を表示する場合における表示方法の選択については、連結会計年度および事業年度ごとに、また、項目ごとに選択することができる、とされている以上、当該表示方法の選択については、表示方法の継続性や中間と年度の首尾一貫性が求められる旨を確認。	b	適用指針第9項および第10項	
	9	2	表示方法―変動事由の表示 ―株主資本以外の各項目の表示	21	その他有価証券評価差額金について、主な変動事由およびその金額を表示する場合に採りうる方法を(1)その他有価証券の売却又は減損処理による増減と(2)純資産の部に直接計上されたその他有価証券評価差額金の増減とに分けて具体的に例示。	a		
	9	2	注記事項	22	発行済株式の種類ごとに、当期首および当期末の発行済株式総数、ならびに当期に増加または減少した発行済株式数を連結株主資本等変動計算書に注記するように要求した	d	適用指針第13項(1)	「株主資本等変動計算書において資本金の増減が開示されることに伴い、これに関連する情報(が必要となったためである。)」
	9	2	注記事項	23	自己株式についても自己株式の種類ごとに、当期首および当期末の自己株式数、ならびに当期に増加または減少した自己株式数を株主資本等変動計算書に注記することとした	d	適用指針第13項(2)	「平成13年の商法改正により、期間、数量等の制限なく自己株式を保有できるようになり、期末における自己株式の数が重要になっていることから、(後略)」

図表4 適用指針が果たしている役割(基礎データ)

8	1	純資産の部における項目と会計処理－在外子会社の純資産の換算	7	連結財務諸表の作成または持分法の適用にあたり、外国にある子会社の外国通貨で表示されている財務諸表項目のうち、純資産に属する項目の換算方法を具体的に指示。	a	
8	2	純資産の部の表示	10	純資産会計基準を踏まえ、貸借対照表の純資産の部の表示について、第3項で標準的な記載例を示している旨を指	d	適用指針第3項
8	2	純資産の部の表示	11	これまで資本金の区分の次に区分を設けて表示されてきた、新株式払込金や申込期日経過後における新株式申込証拠金について、現在の取扱いを確認。	b	
8	2	純資産の部の表示	12	土地再評価差額金に適用されている会計処理は、他の有価証券評価差額金などの会計処理とは異なるが、これは土地の再評価により生じ、税効果を調整した評価差額であることから、純資産の部において、評価・換算差額等に表示することとなる旨を確認。	d	
8	2	純資産の部における項目と会計処理	13	純資産会計基準では、貸借対照表の純資産の部の表示を定めることを目的としており、表示を除く会計処理については、既存の会計基準と異なる定めはしていない旨を確認。そのうえで、(1)新株予約権、(2)少数株主持分、および(3)評価・換算差額等(繰延ヘッジ損益)について、純資産会計基準適用後の取扱いを解説。	b	
8	2	純資産の部における項目と会計処理	14	税効果会計の具体的な適用方法のほか、(a)資本連結における子会社の資本および持分法の適用における被投資会社の資本、および(b)在外子会社に関する純資産の換算に関する取扱いを明確化した旨と、その理由を解説。	d	適用指針第4項から第7項まで
8	2	純資産の部における項目と会計処理－税効果会計の適用	15	税効果会計基準にもとづき、一時差異の定義を確認。	b	税効果会計基準 第二 二 2
8	2	純資産の部における項目と会計処理－税効果会計の適用	16	純資産の部に直接計上される評価・換算差額等については、課税所得の計算に含まれていない場合、これらに係る繰延税金資産または繰延税金負債の額を控除して計上することとなる旨を確認。	d	税効果会計基準 第二 二 3 ただし書き
8	2	純資産の部における項目と会計処理－税効果会計の適用	17	繰延ヘッジ損益に係る税効果会計の概要を確認したうえで、繰延ヘッジ損失について、将来年度の収益力に基づく課税所得によって繰延税金資産の回収可能性を判断する場合には、日本公認会計士協会 監査委員会報告第66号「繰延税金資産の回収可能性の判断に関する監査上の取扱い」における例示区分①および②の会社に加え、例示区分③および④のただし書きの会社についても回収可能性があると判断できるものとした理由を解説。	d	適用指針第4項(4)
8	2	純資産の部における項目と会計処理－税効果会計の適用	18	新株予約権については、税効果会計の対象としないものとしている理由を解説。	d	
8	2	純資産の部における項目と会計処理－税効果会計の適用	19	少数株主持分についても、税効果会計の対象とはならないものと考えている理由を解説。	d	
						【参考：税効果会計基準第二 二 3 ただし書き】「ただし、資産の評価替えにより生じた評価差額が直接資本の部に計上される場合には、当該評価差額に係る繰延税金資産又は繰延税金負債を当該評価差額から控除して計上するものとする。また、資本連結に際し、子会社の資産及び負債の時価評価により生じた評価差額がある場合には、当該評価差額に係る時価評価時点の繰延税金資産又は繰延税金負債を当該評価差額から控除した額をもって、親会社の投資額と相殺の対象となる子会社の資本とするものとする。」
						「繰延ヘッジ損失については、ヘッジの有効性を考慮すれば、通常、ヘッジ対象に係る評価差益(将来加算一時差異)とほぼ同時期・同額にて解消されるものとみることなどから(後略)」
						「新株予約権は、失効時に課税所得を増額する効果をもつ課税所得計算上の負債に該当するため、税効果会計の対象になるという考え方もあるが、権利行使の有無が確定するまでの間は、その性格が確定しないことから、貸借対照表に計上されている負債に該当しないのみならず、税効果会計の適用において、課税所得計算上の負債にも該当しない」
						「連結貸借対照表に計上されている負債でも課税所得計算上

図表4 適用指針が果たしている役割(基礎データ)

	8	2	純資産の部における項目と会計処理－資本連結における子会社の資本及び持分法の適用における被投資会社の資本	20	純資産会計基準では、貸借対照表の表記上、これまでの資本の部を純資産の部に代え、新株予約権や少数株主持分、繰延ヘッジ損益を当該純資産の部に記載することとしたが、表示を除く会計処理については、従来とは異なる定めはしていないことから、本適用指針においても、資本連結において相殺消去の対象となる子会社の資本は、従来どおり、子会社の貸借対照表上の純資産の部における株主資本および評価・換算差額等を基礎とし、子会社の資産および負債の評価差額を加減した額となるものとしている旨を解	d	連結会計基準第18項／適用指針第5項	
	8	2	純資産の部における項目と会計処理－資本連結における子会社の資本及び持分法の適用における被投資会社の	21	適用指針第20項からすれば、子会社の貸借対照表において、純資産の部に記載することとされた子会社の新株予約権や少数株主持分は、これまでと同様に、子会社の資本には含まれないこととなるが、その理由を詳細に解説。	d		
	8	2	純資産の部における項目と会計処理－資本連結における子会社の資本及び持分法の適用における被投資会社の資本	22	子会社の貸借対照表上、純資産の部に直接計上されている評価・換算差額等は、従来どおり、資本連結において子会社の資本に含まれ、親会社の投資との相殺消去および少数株主持分への振替によって消去されることとなることから、連結子会社における評価・換算差額等は、従来どおり、原則として、持分比率により親会社持分額と少数株主持分額とに按分される旨を確認。併せて、子会社における当該評価・換算差額等は、純資産会計基準において、報告主体の所有者に帰属するものではなく株主資本には含めないこととしていることから、子会社の所有者である親会社および少数株主による投資に対応しないのではないか、という議	d	適用指針第5項(2)	
	8	2	純資産の部における項目と会計処理－資本連結における子会社の資本及び持分法の適用における被投資会社の資本	23	子会社の繰延ヘッジ損益を、評価差額として親会社の子会社への投資に対応する子会社の資本に含めている場合には、少数株主持分に相当する部分も含めて資本連結の対象となり、少数株主持分に相当する部分の繰延ヘッジ損益は、少数株主持分に含められることとなる旨を確認。	b		
	8	2	純資産の部における項目と会計処理－資本連結における子会社の資本及び持分法の適用における被投資会社の資本	24	持分法の適用に際し、被投資会社の資本は、適用指針第5項に準じ、被投資会社の貸借対照表上の純資産の部における株主資本および評価・換算差額等を基礎とし、被投資会社の資産および負債の評価差額を加減した額(ただし、それぞれ税効果会計適用後)となる旨とその理由を解説。	d	持分法会計基準第8項／適用指針第6項	「持分法の適用に際しては、被投資会社の財務諸表について、原則として、連結子会社の場合と同様の処理を行うものとする(持分法会計基準第8項)とされている。」
	8	2	純資産の部における項目と会計処理－資本連結における子会社の資本及び持分法の適用における被投資会社の資本	25	持分法の適用にあたり、被投資会社が非連結子会社の場合には、(非連結とはいえ子会社であることから)全面時価評価法によるように指示。また、被投資会社が関連会社の場合には、従来どおり、原則として、部分時価評価法の原則法によって処理することとなるため、株式の取得に際して生じる評価差額は、それぞれの取得日における被投資会社の資本に含まれる旨を確認。	b	適用指針第6項	
	8	2	純資産の部における項目と会計処理－在外子会社の純資産の換算	26	「親会社による株式の取得時における資本に属する項目」を、これまでと実質的に同じ範囲となるように、「在外子会社の貸借対照表上の純資産の部における株主資本、および評価・換算差額等に属する項目、ならびに在外子会社の資産及び負債の評価差額」とすることが適当と考えられる理由を解説。	d	適用指針第7項(1)	「在外子会社の財務諸表の換算について、外貨基準では、資産及び負債は決算時の為替相場により円換算し、親会社による株式の取得時における資本に属する項目は株式取得時の為替相場により円換算するものとしている。ここでいう資本に属する項目とは、連結財務諸表の作成にあたり資本連結等の対象となる項目と考えられる。」

図表4 適用指針が果たしている役割(基礎データ)

	8	2	純資産の部における項目と会計処理－在外子会社の純資産の換算	27	<p>その他有価証券評価差額金のように、原則として決算時において洗い替えられる評価・換算差額等に属する項目については、外貨基準にいう「当該項目の発生時の為替相場」は、決算時の為替相場が該当する、という事実認識を明示。そのうえで、その理由を解説。</p>	d	適用指針第7項(2)	<p>「外貨基準では、親会社による株式の取得後に生じた資本に属する項目は発生時の為替相場により円換算するものとしている。ここでいう親会社による株式の取得後に生じた資本に属する項目は、これまでと実質的に同じ範囲となるように、在外子会社の貸借対照表上の純資産の部における株主資本および評価・換算差額等に属する項目とすることが適当と考えられる。」この際、例えば、その他有価証券評価差額金のような評価・換算差額等に属する項目については、基本的に決算時において洗い替えられるため、本適用指針では、外貨基準にいう当該項目の発生時の為替相場は、決算時の為替相場が該当することとなる。」</p>
	8	2	純資産の部における項目と会計処理－在外子会社の純資産の換算	28	<p>その他有価証券評価差額金のような評価・換算差額等に属する項目に関して、外貨基準にいう「当該項目の発生時の為替相場」には、決算時の為替相場が該当するものとみた結果、資本連結において在外子会社の資本は、支配獲得時の為替相場により換算することとなる旨を指摘。そうした換算方法のもとでは、親会社持分と少数株主持分を合計した全体に係る評価差額が支配獲得時の為替相場により円換算されることになり、株式の追加取得または一部売却があっても、当該会社が連結子会社である限り、外貨額および円換算額とも固定され、資本連結において、親会社持分と少数株主持分に配分されることになる旨を確認。</p>	b	適用指針第7項(1)	
	8	2	純資産の部における項目と会計処理－在外子会社の純資産の換算	29	<p>在外子会社で計上されている新株予約権については、(a)発生時の為替相場による円換算額を付するという考え方が併存しており、従来はこのうち(b)決算時の為替相場により円換算していたものと考えられる旨を指摘。そのうえで、従来の慣行に反し、本適用指針では(a)の考え方を採択した旨と、その理由とを解説。さらに、在外子会社で計上されている新株予約権が行使された場合や失効した場合の会計処理を、親会社が新株予約権を保有している場合との整合</p>	d	適用指針第7項(3)	
	8	2	純資産の部における項目と会計処理－在外子会社の純資産の換算	30	<p>在外子会社の財務諸表の換算については、(1)子会社の個別財務諸表と孫会社の個別財務諸表を各々換算する方法であっても、(2)子会社が作成した孫会社を含む連結財務諸表を親会社で換算する方法であっても、連結した結果が同一となるという理由から、(1)及び(2)の方法がいずれも認められている旨を確認。次いで、このうち(1)においては、為替換算調整勘定を振り替えた後の円貨表示の少数株主持分は、外貨表示の少数株主持分額を決算時の為替相場により換算した額と同じになる旨を確認。そうすると、(2)の方法においても、(1)の方法と同一の結果となる決算時の為替相場による円換算が適当と考えられるため、在外子会社で計上されている少数株主持分については、従来どおり、決算時の為替相場による円換算額が付されることとなる旨を解</p>	d	外貨実務指針第38項／適用指針第7項(4)	
<p>固定資産の減損に係る会計基準の適用指針(公表2003年10月31日、最終改正2009年3月27日)</p>	6	1	目的	1	<p>本適用指針が公表されるまでの経緯を解説。</p>	d		

図表4 適用指針が果たしている役割(基礎データ)

6	1	目的	2	企業は、減損会計基準及び本適用指針の定めに従って減損処理を行うものとするが、これらに定めがないため状況に応じ個々の実態を考慮して適用する場合には、減損会計基準及び本適用指針の趣旨を適切に斟酌する必要がある旨	b		
6	1	対象資産	5	本適用指針が、固定資産に広く適用される旨を確認。	b	減損会計基準一	
6	1	対象資産	6	他の基準に減損処理に関する定めがあることから、本適用指針の適用範囲から除かれる項目を列挙。	b	減損会計基準一および同四 1.	
6	1	資産のグルーピング	7	資産のグルーピングに際しての具体的な手順(適用指針第8項に記載されているケース以外に適用するもの)を例示。	a		
6	1	資産のグルーピング	8	資産の処分や事業の廃止に関する意思決定を行い、その代替的な投資も予定されていない場合における、廃止対象資産(のうち重要なものは、他の資産または資産グループのキャッシュ・フローから概ね独立したキャッシュ・フローを生み出す最小の単位として取り扱うように指示。また将来の使用が見込まれていない遊休資産も同様に扱うように	a	適用指針第71項および第72項/減損会計意見書 四 2.(6)①	
6	1	資産のグルーピング	9	いったん採択したグルーピングのための手法は、原則として、翌期以降の会計期間においても継続的に用いるように	a		「いったん採択した手続などは、正当な理由がない限り継続的に適用すべし。」
6	1	資産のグルーピング	10	「連結財務諸表においては、連結の見地から、個別財務諸表において用いられた資産のグルーピングの単位が見直される場合」を具体的に例示。	a	減損会計意見書 四 2.(6)①	
6	1	減損の兆候—営業活動から生ずる損益又はキャッシュ・フローが継続してマイナスの場合	12	減損の兆候がみられる、とされる「資産又は資産グループが使用されている営業活動から生ずる損益又はキャッシュ・フローが、継続してマイナスとなっているか、又は、継続してマイナスとなる見込みである場合」を具体的に解説。	a	減損会計基準二 1. ①	
6	1	減損の兆候—使用範囲又は方法について回収可能価額を著しく低下させる変化がある場合	13	減損の兆候がみられる、とされる「資産又は資産グループが使用されている範囲又は方法について、例えば、以下のよう 当該資産又は資産グループの回収可能価額を著しく低下させる変化が生じたか、又は、生ずる見込みである場合」を具	a	減損会計基準二 1. ②および(注2)	
6	1	減損の兆候—経営環境の著しい悪化の場合	14	減損の兆候がみられる、とされる「資産又は資産グループが使用されている事業に関連して、経営環境が著しく悪化したか、又は、悪化する見込みである場合」を具体的に解説。	a	減損会計基準二 1. ③	
6	1	減損の兆候—市場価格の著しい下落の場合	15	減損の兆候に結びついている、とされる「資産又は資産グループの市場価格が著しく下落したこと」を具体的に解説。	a	減損会計基準二 1. ④	
6	1	減損の兆候—共用資産の減損の兆候	16	共用資産に減損の兆候がみられる、と判断されるケースを具体的に例示。併せていくつかの留意事項を指摘。	a	減損会計基準注解(注7)および第92項	
6	1	減損の兆候—のれんの減損の兆候	17	のれんに減損の兆候がみられる、と判断されるケースを具体的に例示。併せていくつかの留意事項を指摘。	a	減損会計基準注解(注7)および第95項	
6	1	減損損失の認識の判定—割引前将来キャッシュ・フローの総額の見積り	18	減損損失を認識するかどうかを判定するために見積る割引前将来キャッシュ・フローの総額を算定するための手続を具体的に指示。	a	減損会計意見書 四 2.(2)①および減損会計基準二 2.(1)	
6	1	減損損失の認識の判定—割引前将来キャッシュ・フローの総額の見積り	19	減損損失を認識するかどうかを判定するために見積られる割引前将来キャッシュ・フローは、将来キャッシュ・フローが見積値から乖離するリスクを反映させずに見積もることを確認したうえで、将来時点における回収可能価額を算定するにあたっては、将来時点における正味売却価額の算定方法および将来時点における使用価値等の算定方法に関する規定を支えている考え方に基づくこととなる旨を指摘。	b	減損会計基準注解(注6)/第29項、第32項および第33項	

図表4 適用指針が果たしている役割(基礎データ)

	6	1	減損損失の認識の判定—割引前将来キャッシュ・フローの総額の見積り	20	将来キャッシュ・フローが外貨建てで見積られる場合は、適用指針第18項および第19項に基づいて算定された外貨建ての将来キャッシュ・フローを、減損損失を認識するかどうかの判定を行う時点の為替相場により円換算し、それを減損損失を認識するかどうかを判定するために見積られる割引前将来キャッシュ・フローに含めるように指示。	a	適用指針第18項および第19項	
	6	1	減損損失の認識の判定—経済的残存使用年数	21	資産又は資産グループ中の主要な資産に関する経済的残存使用年数を見積る際は、対象となる当該資産の材質・構造・用途等の物理的な要因のほか、使用上の環境、技術の革新、経済事情の変化による陳腐化の危険の程度、その他当該企業の特種条件も検討するように指示。	a	適用指針第99項	
	6	1	減損損失の認識の判定—主要な資産	22	「主要な資産」は、資産のグルーピングを行う際に決定されることを明示。併せて、いったん「主要な資産」と判定されたものは、原則として、翌期以降の会計期間においても当該資産グループの主要な資産となる旨を確認。	a	減損会計基準注解(注3)	「いったん採択した手続などは、正当な理由がない限り継続的に適用すべし。」
	6	1	減損損失の認識の判定—主要な資産	23	主要な資産を決定するにあたって、考慮すべき要素を列挙。ただし最終的には、それらの要素も含めて総合的に判断するように指示。	a		
	6	1	減損損失の認識の判定—主要な資産	24	共用資産やのれんは、原則として、主要な資産には該当しない旨を指摘。	a		
	6	1	減損損失の測定	25	減損損失を認識すべきであると判定された資産または資産グループについては、帳簿価額を回収可能価額まで減額し、当該減少額を減損損失として当期の損失とするように指示されているが、回収可能価額を算定する際には、正味売却価額や使用価値の算定手続を支えている考え方に基づく	b	減損会計基準二3./適用指針第28項および第31項	
	6	1	減損損失の測定	26	資産グループについて認識された減損損失は、帳簿価額に基づいて比例配分する方法のほか、各構成資産の時価を考慮した配分等合理的であると認められる方法により、当該資産グループの各構成資産に配分するように指示されている旨を確認。	b	減損会計意見書四2.(6) ②、減損会計基準二6. (2)および適用指針第105項	
	6	1	減損損失の測定	27	資産グループが複数の建設仮勘定から構成されている場合、資産グループについて認識された減損損失は、資産グループの帳簿価額から控除することとなるが、減損損失の測定時には各建設仮勘定に配分せず、完成時にそれまでの総支出額等の合理的な方法に基づいて配分するように指	a		完成を待って配分する理由に関する記述なし。
	6	1	回収可能価額の算定—正味売却価額	28	正味売却価額を算定する際に必要となる「資産又は資産グループの時価」の算定方法を具体的に指示。	a	減損会計基準注解(注1)1.および減損会計基準注解(注1)2.	
	6	1	回収可能価額の算定—正味売却価額	29	将来時点における正味売却価額を算定する必要がある場合には、当該時点以後の一期間の収益見込額をその後の収益に影響を与える要因の変動予測や予測に伴う不確実性を含む当該時点の収益率(最終還元利回り)で割り戻した価額から、処分費用見込額の当該時点における現在価値を控除して算定するように指示。ただし、このような方法によって将来時点の正味売却価額を算定することが困難な場合には、現在の正味売却価額を用いるなど、いくつかの簡	a		
	6	1	回収可能価額の算定—正味売却価額	30	正味売却価額が外貨建てで見積られる場合には、減損損失の認識の判定および測定時の為替相場によって、外貨ベースの評価額を円換算するように指示。	a		
	6	1	回収可能価額の算定—使用価値	31	使用価値の算定方法を具体的に指示。	a	減損会計基準注解(注1)4.	

図表4 適用指針が果たしている役割(基礎データ)

	6	1	回収可能価額の算定－使用 価値	32	減損損失の認識の判定において、割引前将来キャッシュ・フローの総額を見積るにあたり、20年経過時点の回収可能価額を算定する場合、当該時点における使用価値は、20年経過時点以降に見込まれる将来キャッシュ・フローに基づき、当該時点の現在価値として算定するように指示。また共用資産やのれんに関してより大きな単位でグルーピングを行う場合、減損損失を認識するかどうかを判定するために割引前将来キャッシュ・フローの総額を見積るにあたり、これらの経済的残存使用年数が20年を超える場合には、(本項の冒頭に記した方法で見積もった)20年経過時点の回収可能価額を、20年目までの割引前将来キャッシュ・フローに	a		
	6	1	回収可能価額の算定－使用 価値	33	減損損失の認識の判定において、割引前将来キャッシュ・フローの総額を見積るにあたり、主要な資産の経済的残存使用年数経過時点における資産グループ中の主要な資産以外の構成資産の回収可能価額は、原則として、当該時点における構成資産の正味売却価額として算定するように指示。ただし、主要な資産の経済的残存使用年数経過後、新たに主要な資産になると考えられる資産の使用に係る合理的な計画が存在している場合については、当該時点における構成資産の正味売却価額に代えて、当該合理的な計画に従って算定した将来キャッシュ・フローの主要な資産の経済的残存使用年数経過時点における現在価値を用いること	a		
	6	1	回収可能価額の算定－使用 価値	34	使用価値を算定する場合、将来キャッシュ・フローを見積る期間の経過時点においても、経済的残存使用年数が存在する他の資産に関する「当該経過時点における回収可能価額」は、原則として、当該時点における他の資産の正味売却価額として算定するように指示。ただし、当該経過時点後に、将来キャッシュ・フローの見積りに用いた資産の使用に係る合理的な計画が存在している場合については、当該時点における他の資産の正味売却価額に代えて、当該合理的な計画に従って算定した将来キャッシュ・フローの当該経過時点における現在価値を用いることを容認。	a		
	6	1	回収可能価額の算定－使用 価値	35	使用価値の算定において見積られる将来キャッシュ・フローが外貨建ての場合、別途指示されている方法にもとづき見積もった外貨建ての将来キャッシュ・フローを、当該通貨に関して別途指示されている方法に基づき算定された割引率によって現在価値に割り引き、当該外貨建ての将来キャッシュ・フローの現在価値を減損損失の測定時の為替相場(CR)により円換算することにより、使用価値を算定するように指示。ただし使用価値の算定において見積られる将来キャッシュ・フローの一部のみが外貨	a		
	6	1	将来キャッシュ・フロー	36	減損損失を認識するかどうかの判定および使用価値の算定において見積られる将来キャッシュ・フローを、企業に固有の事情を反映した合理的で説明可能な仮定および予測に基づいて見積る際の留意事項を明示。	a	減損会計基準 ニ 4.(1)	
	6	1	将来キャッシュ・フロー	37	減損損失を認識するかどうかの判定および使用価値の算定に際して、将来キャッシュ・フローを見積る期間を決定する際に踏襲すべき手続を明示。	a	減損会計基準 ニ 2.(2)	

図表4 適用指針が果たしている役割(基礎データ)

6	1	将来キャッシュ・フロー	38	将来キャッシュ・フローは、資産または資産グループの継続的使用と使用後の処分によって生ずると見込まれる将来キャッシュ・イン・フローから、継続的使用と使用後の処分のために生ずると見込まれる将来キャッシュ・アウト・フローを控除して見積ることとされているが、これらの見積りに含める項目と、含めない項目とを具体的に例示。	a	減損会計基準 二 4.(2)／減損会計基準 注解(注5)／ 減損会計意見 書 四 2.(4)②	
6	1	将来キャッシュ・フロー	39	使用価値の算定に際して、将来キャッシュ・フローが見積値から乖離するリスクについて、将来キャッシュ・フローの見積りと割引率のいずれかに反映させるときに留意すべき事項	a	減損会計基準 注解(注6)	
6	1	将来キャッシュ・フロー	40	資産または資産グループの将来キャッシュ・フローの見積りに際し控除する間接的に生ずる支出について、現金基準に基づいて見積る方法のほか、発生基準に基づいて見積る方	c	減損会計基準 二 4.(4)	
6	1	将来キャッシュ・フロー	41	将来キャッシュ・フローの見積りには、利息の支払額ならびに法人税等の支払額及び還付額を含めない旨の原則を確認したうえで、固定資産の建設に要する支払利息が稼働前の期間において取得原価に算入されている場合は、完成時まで算入されると考えられる利息の支払額を、将来キャッシュ・アウト・フローの見積りに含めるように指示。	a	減損会計基準 二 4.(5)	
6	1	将来キャッシュ・フロー	42	将来キャッシュ・フローの見積りには、利息の受取額を含めない旨の原則を確認したうえで、賃貸不動産に係る預り保証金に関する運用益相当額のように、固定資産の使用に伴って直接的に生ずると考えられる利息等の受取額については、将来キャッシュ・フローの見積りに含めることを容認。	a		「利息の受取額は、通常、固定資産の使用または処分から直接的に生ずる項目ではないことから、利息の支払額と同様に、将来キャッシュ・フローの見積りには含めない(が、賃貸不動産に係る預り保証金に関する運用益相当額は、受取賃料の水準と関連し、固定資産の使用に伴って直接的に生ずるものと考えられる)。」(→適用指針第121項より)
6	1	使用価値の算定に際して用いられる割引率	43	減損損失の測定にあたり、使用価値を算定する際に用いられる割引率は、減損損失の測定時点において将来事象を現在価値に引き直す際に用いられるものとし、原則として、翌期以降の会計期間においても同一の方法により算定する	a		
6	1	使用価値の算定に際して用いられる割引率	44	使用価値を算定する際に用いられる割引率としては、実務上、単一の割引率が使用されるであろうという事実認識を明示。そのうえで、ほんらいの趣旨に適った方法、すなわち異なる期間について異なる割引率を見積る方法も適用可能である旨を明示。	a		
6	1	使用価値の算定に際して用いられる割引率	45	資産または資産グループに係る将来キャッシュ・フローがその見積値から乖離するリスクについて、将来キャッシュ・フローの見積りに反映されていない場合、使用価値の算定に際して用いられる割引率(すなわち貨幣の時間価値と将来キャッシュ・フローがその見積値から乖離するリスクの両方を反映したもの)を見積もることとなるが、その際に留意すべ	a	減損会計基準 二 5.	
6	1	使用価値の算定に際して用いられる割引率	46	資産または資産グループに係る将来キャッシュ・フローがその見積値から乖離するリスクについて、将来キャッシュ・フローの見積りに反映させた場合には、使用価値の算定に際して用いられる割引率は、貨幣の時間価値だけを反映した無リスクの割引率となる旨を確認。そのうえで、ここでは将来キャッシュ・フローが得られるまでの期間に対応した国債の利回りを割引率を用いることになる旨を確認。	a	減損会計意見 書 四 2.(5)	
6	1	使用価値の算定に際して用いられる割引率	47	連結財務諸表において、連結の見地から、個別財務諸表において用いられた資産のグルーピングの単位が見直された場合は、原則として、使用価値の算定に際して用いられる割引率も資産のグルーピングに応じて見直されることとなる旨	a	適用指針第10 項	
6	1	共用資産及びのれんの取扱いー共用資産の取扱い	48	連結財務諸表に減損の兆候がある場合、減損損失の認識の判定および測定は、原則として、共用資産が関連する複数の資産(または資産グループ)に共用資産を加えた、より大きな単位で行うこととされているが、その具体的な手続を明	a	減損会計基準 二 7.	

図表4 適用指針が果たしている役割(基礎データ)

	6	1	共用資産及びのれんの取扱いー共用資産の取扱い	49	共用資産の帳簿価額を各資産(または資産グループ)に配分する方法を採用するにあたって、留意すべき事項を列挙。	a	減損会計基準 二 7.
	6	1	共用資産及びのれんの取扱いー共用資産の取扱い	50	共用資産の帳簿価額を各資産(または資産グループ)に配分する方法を採用したケースのうち、配分された各資産(または資産グループ)に減損の兆候がある場合に、減損損失を認識するかどうかの判定と減損損失の測定とを行う際の具体的な手続を明示。	a	
	6	1	共用資産及びのれんの取扱いーのれんの取扱い	51	のれんを認識した取引において取得された事業の単位が複数である場合には、のれんの帳簿価額を合理的な基準に基づき分割することとなるが、その具体的な手続を明示。	a	減損会計基準 二 8.
	6	1	共用資産及びのれんの取扱いーのれんの取扱い	52	分割されたのれんを含む、より大きな単位に減損の兆候がある場合、減損損失を認識するかどうかの判定と測定は、原則として、のれんが帰属する事業に関連する複数の資産グループにのれんを加えた、より大きな単位で行うこととなるが、その具体的な手続を明示。	a	減損会計基準 二 8.
	6	1	共用資産及びのれんの取扱いーのれんの取扱い	53	のれんの帳簿価額を各資産グループに配分する方法を採用	a	減損会計基準 二 8.
	6	1	共用資産及びのれんの取扱いーのれんの取扱い	54	のれんの帳簿価額を各資産グループに配分する方法を採用したケースのうち、配分された各資産グループに減損の兆候がある場合に、減損損失を認識するかどうかの判定と減損損失の測定とを行う際の具体的な手続を明示。	a	
	6	1	減損処理後の会計処理	55	「減損損失の戻入れは行わず、また、減損処理を行った資産については、減損損失を控除した帳簿価額に基づき減価償却を行うべし」という基本原則に従うことから、減損処理後においては、減損損失を控除した帳簿価額から残存価額を控除した金額を、企業が採用している減価償却の方法に従って、規則的、合理的に配分することとなる旨を確認。併せて、減損処理後、販売目的で保有するために流動資産に振り替える場合を除けば、処分が予定されているときでも、残存価額まで減価償却を行うように指示。	a	減損会計基準 三 1.および同 2.
	6	1	減損処理後の会計処理	56	減損処理を行った遊休資産について、減損処理後の減価償却費を、原則として、営業外費用として処理するように指示。なお、減損処理を行うこととはされなかった遊休資産についても減価償却を行うこととなるが、当該遊休資産の減価償却費についても、原則として、営業外費用として処理する	a	
	6	1	開示ー貸借対照表における表示	57	減損処理を行った資産の貸借対照表における表示について、「直接控除形式」を原則とするものの、「独立間接控除形式」や「合算間接控除形式」も容認。	a	減損会計基準 四 1.
	6	1	開示ー注記	58	重要な減損損失を認識した場合には、損益計算書(特別損失)に係る注記事項として注記すべき事項を例示。併せて会計基準の適用初年度について、たとえ減損損失を計上していなくとも、全般的な資産のグルーピングの方針等を注記す	a	減損会計基準 四 3.
	6	1	開示ー注記	59	適用指針第58項(前項)で示された注記事項を、資産グループごとに記載するように指示。	a	

図表4 適用指針が果たしている役割(基礎データ)

	6	1	その他一借手側が所有権移転外ファイナンス・リース取引について、リース資産の計上額を算定する上でリース料総額から利息相当額の合理的な見積額を控除しない方法によっている場合の取扱い	59.2	借手側が、所有権移転外ファイナンス・リース取引について、通常の売買取引に係る方法に準じて会計処理を行っている場合、「リース資産」およびリース債務の計上額を算定するにあたっては、原則として、リース料総額からこれに含まれている利息相当額の合理的な見積額を控除する方法によるが、リース資産総額に重要性が乏しいと認められるときには、利息相当額の合理的な見積額を控除しない方法によることができる、とされている旨を確認。そのうえで、例外的に容認されている方法によっている場合でも、リース資産(または当該リース資産を含む資産グループ)に関する減損損失の認識の判定と減損損失の測定にあたっては、その時点における利息相当額の合理的な見積額をリース資産から控除して行うことを容認。この「容認された方法」による場合は、控除された利息相当額について、原則として、残存リース期間にわたり利息法に	a/c	リース適用指針第31項(1)	
	6	1	その他一借手側が所有権移転外ファイナンス・リース取引について通常の賃貸借取引に係る方法に準じて会計処理を行っている場合の取扱い	60	借手側が所有権移転外ファイナンス・リース取引について、通常の賃貸借取引に係る方法に準じて会計処理を行っている場合、リース資産(または当該リース資産を含む資産グループ)の減損処理を検討するにあたっては、当該リース資産の未経過リース料の現在価値を当該リース資産の帳簿価額とみなして、減損会計基準を適用する旨の基本原則を確認。そのうえで、直前に記した方法でリース資産に配分された減損損失は、重要性がある場合には負債の部において「リース資産減損勘定」等適切な科目をもって計上するように指示。また当該負債は、リース契約の残存期間にわたり定額法によって取り崩すとともに、当該取崩額を各事業年度	a	減損会計基準 注解(注12)1. および減損会計基準 注解(注12)2.	
	6	1	その他一借手側が所有権移転外ファイナンス・リース取引について通常の賃貸借取引に係る方法に準じて会計処理を行っている場合の取扱い	61	リース資産(およびリース資産を含む資産グループ)に関する減損の兆候の把握、減損損失を認識するかどうかの判定および減損損失の測定は、通常の資産に準じて行う旨を確認。また資産グループについて認識された減損損失は、通常の場合と同様に、合理的な方法によって資産グループの各構成資産に配	b		
	6	1	その他一借手側が所有権移転外ファイナンス・リース取引について通常の賃貸借取引に係る方法に準じて会計処理を行っている場合の取扱い	62	減損会計基準 注解(注12)1.ただし書きでいう「リース資産の重要性が低い場合」に定義を付与。また、個々のリース資産に重要性が乏しいと認められる場合、当該リース資産は減損会計基準の対象とはしないことができる旨を確認。	a	減損会計基準 注解(注12)1. ／リース適用 指針第35項	【参考:減損会計基準 注解(注12)1.】「ファイナンス・リース取引について、借手側が賃貸借取引に係る方法に準じて会計処理を行っている場合、借手側が当該ファイナンス・リース取引により使用している資産(以下「リース資産」という。)又は当該リース資産を含む資産グループの減損処理を検討するにあたっては、当該リース資産の未経過リース料の現在価値を、当該リース資産の帳簿価額とみなして、本基準を適用する。ただし、リース資産の重要性が低い場合においては、未経過リース料の現在価値に代えて、割引前の未経過リース料を、リース資産の帳簿価額とみなすことができる
	6	1	その他一中間会計期間において減損処理を行った資産に係る取扱い	63	中間会計期間において減損処理を行った場合には、年度決算までに資産(又は資産グループ)に新たな減損の兆候があり追加的に減損損失を認識すべきであると判定される場合を除き、年度決算において、中間会計期間を含む事業年度全体を対象として改めて会計処理を行わないこととなる旨を明示。	a		「減損処理は、固定資産の収益性の低下により投資額の回収が見込めなくなった状態が相当程度に確実な場合に限って、回収可能性を反映させるように帳簿価額を減額する会計処理であり、たな卸資産の評価基準としての低価基準等とは異なり、直接的に貸借対照表価額を求めるものではない。」

図表4 適用指針が果たしている役割(基礎データ)

6	1	その他一再評価を行った土地について減損処理を行った場合の土地再評価差額金の取扱い	64	「土地の再評価に関する法律」により再評価を行った土地については、再評価後の帳簿価額に基づいて減損会計を適用することが求められているため、減損損失の計上が必要と判断された場合は、減損処理を行った部分に係る土地再評価差額金を取り崩すこととなる旨を確認。その際、法律の定めのもとで計上された土地再評価差額金を、売却した場合と同様に、剰余金修正を通して繰越利益剰余金に繰り入	a	減損会計意見書 五 3.	
6	2	対象資産	68	減損会計基準および本適用指針の対象となるかどうかについて判断が分かれうる各種資産について、対象となる場合とならない場合をそれぞれ解説。	b	参照箇所多数	
6	2	対象資産	69	他の基準に減損処理に関する定めがある資産は対象資産から除かれる、という規定は、必ずしも「減損処理」という文言が用いられてはいないが類似した会計処理が規定されている資産、という意味と解される旨を明示。これと同様に、他の会計基準ではなくとも具体的な指針等において、すでに減損処理に類似した会計処理が規定されている場合は、対象資産から除くことが適当である旨を明示。	a	減損会計基準	
6	2	資産のグルーピング	70	適用指針第7項に記されている(グルーピングの方法に関する)例示において、企業は、資産と対応して継続的に収支の把握がなされている単位を識別し、グルーピングの単位を決定する基礎とするように指示されているが、その具体的な	a	適用指針第7項	
6	2	資産のグルーピング	71	資産の処分や事業の廃止に関する意思決定を行い、その代替的な投資も予定されていない場合における当該資産は、他の資産(または資産グループ)のキャッシュ・フローから概ね独立したキャッシュ・フローを生み出す最小の単位に該当すると考えられる、とした理由を解説。併せて、関連す	a/d	減損会計意見書 四 2.(6)① / 適用指針第8項	「資産のグルーピングは、実務的には、投資の意思決定を行う際の単位等を考慮してグルーピングの方法を定めることになると考えられている。それには、資産の処分や事業の廃止に関する意思決定を含む。」
6	2	資産のグルーピング	72	将来の使用が見込まれていない遊休資産のうち重要なものについては、他の資産(または資産グループ)のキャッシュ・フローから独立したキャッシュ・フローを生み出す最小の単位として取り扱うことが適当である、と判断した理由を解説。併せて、関連する留意事項を指摘。	a/d	適用指針第8項	「将来の使用が見込まれていない遊休資産は、当該資産を切り離しても他の資産又は資産グループの使用にほとんど影響を与えないと考えられるため、処分の意思決定を行った資産や廃止の意思決定を行った事業に係る資産について、代替的な投資が予定されていない場合などと同様に(取
6	2	資産のグルーピング	73	業種や規模にかかわらず、企業には複数の(資産または資産グループ)が存在すると考えられる旨(企業それ自体をひとつの資産グループとみなす方法は認められないこと)を指摘。また、連結財務諸表における資産グループは、どんなに大きくとも、事業の種類別セグメント情報における開示対象セグメントの基礎となる事業区分よりも大きくなることはないと考えられる旨を併せて指摘。	a		
6	2	資産のグルーピング	74	いったん行われた資産のグルーピングは、原則として、翌期以降も踏襲される旨を明示。	a	適用指針第9項	「いったん採択した手続などは、正当な理由がない限り継続的に適用すべし。」
6	2	資産のグルーピング	75	適用指針第10項は、連結財務諸表において資産のグルーピングの単位が見直されることとなる状況を指示しているが、連結財務諸表における資産のグルーピングの単位の見直しは、必ず行わなければならないものではなく、例えば、管理会計上の区分や投資の意思決定を行う単位の設定等が複数の連結会社を対象に行われていない場合には、グルーピングの単位は見直されない旨を指摘。	a	適用指針第10項	

図表4 適用指針が果たしている役割(基礎データ)

	6	2	減損の兆候	76	減損の兆候として、適用指針第12項から第17項までに示されるような事象は例示に過ぎず、そこに記されていないケースでも、減損の兆候がみられると判断されうる旨を指摘。他方、兆候がみられるかどうかを確認するのは、計算に係る負担が過大となるのを避けるためであることに鑑みると、兆候がみられるかどうかは、通常の企業活動において実務的に入手可能なタイミングにおいて利用可能な企業内外の情報に基づいて行えば十分である旨を併せて確認。	a	適用指針第11項／減損会計意見書 四 2.(1)	
	6	2	減損の兆候	77	減損の兆候があるかどうかについて、その程度は必ずしも画一的に数値化できるものではないが、程度に関する判断を当事者の裁量に完全に委ねてしまうよりは、一定の目安を設けたほうがよいという判断から、必要と考えられる範囲において、その目安を示している旨を解説。	d	減損会計基準 二 1.	
	6	2	減損の兆候－営業活動から生ずる損益又はキャッシュ・フローが継続してマイナスの場合	78	「資産(または資産グループ)が使用されている営業活動から生ずる損益(またはキャッシュ・フロー)が、継続してマイナスとなっているか、または、継続してマイナスとなる見込みである場合」にいう「営業活動から生ずる損益」の把握は、基本的に、企業が行う管理会計上の損益区分に基づいて行	a	適用指針第12項	
	6	2	減損の兆候－営業活動から生ずる損益又はキャッシュ・フローが継続してマイナスの場合	79	「資産(または資産グループ)が使用されている営業活動から生ずる損益(またはキャッシュ・フロー)が、継続してマイナスとなっているか、または、継続してマイナスとなる見込みである場合」にいう「継続してマイナス」とは、おおむね過去2期を指すものとした理由を解説。併せて、「継続してマイナスとなる見込み」とは、実績としては前期しかマイナスではないが、当期以降の見込みが明らかにマイナスとなる場合に対応している旨を指摘。	a/d	適用指針第12項(2)	「『継続して』とは、有価証券の減損処理や繰延税金資産の回収可能性に鑑みて3期程度を指すという見方がある。しかし、減損の兆候の把握が行われるのは、対象資産すべてについて減損損失を認識するかどうかの判定を行うことが、実務上、過大な負担となるおそれがあることを考慮したためである(減損会計意見書 四 2.(1)参照)ものの、減損の兆候がある場合に必ず減損損失の認識や測定を行うわけではないため、過度にその事象を制限することは適当ではないという見方もある。本適用指針では、これらの意見を勘案して、減損の兆候における『継続し
	6	2	減損の兆候－営業活動から生ずる損益又はキャッシュ・フローが継続してマイナスの場合	80	単年度の財務情報を基礎にして減損の兆候があるかどうかを判断するためには、通常、「営業活動から生ずるキャッシュ・フロー」ではなく、「営業活動から生ずる損益」が適切であると考えられる理由を解説。併せて、減損会計基準 二 1. ①では損益とキャッシュ・フローが併記されているものの、管理会計上「営業活動から生ずるキャッシュ・フロー」しか把握していない企業に限って、「営業活動から生ずるキャッシュ・フロー」によって減損の兆候を把握するのを許容することに、その趣旨があるという事実認識を明示。	d	適用指針第12項(3)／減損会計基準 二 1.①	「企業が生み出す将来のキャッシュ・フロー予測において、現金基準に基づく利益よりも発生基準に基づく利益が有用と考えられていることと同様(である。)」【参考(1):適用指針第12項(3)】減損の兆候の把握には『営業活動から生ずる損益』によることが適切であるが、管理会計上、『営業活動から生ずるキャッシュ・フロー』だけを用いている場合には、それが、継続してマイナスとなっているか、または、継続してマイナスとなる見込みであるときに減損の兆候となる。【参考(2):減損会計基準 二 1.①】「資産又は資産グループが使用されている営業活動から生ずる損益又はキャッシュ・フローが、継続してマイナスとなっているか、あるいは、継続してマ
	6	2	減損の兆候－営業活動から生ずる損益又はキャッシュ・フローが継続してマイナスの場合	81	「事業の立上げ時など当初より継続してマイナスとなることが予定されている場合」を「減損の兆候がみられる場合」というかどうかについては、見解が対立している旨を指摘。そのうえで、この適用指針では、減損の兆候の意義にてらし、予め合理的な事業計画が策定されており、かつ実際のマイナスの額がその計画において予定されていたマイナスの額よりも著しく下方に乖離している場合を除いては、減損の兆候には該当しない、という判断を下している旨を指	d	適用指針第12項(4)	

図表4 適用指針が果たしている役割(基礎データ)

	6	2	減損の兆候—使用範囲又は方法について回収可能価額を著しく低下させる変化がある場合	82	資産(または資産グループ)が使用されている事業を廃止(または再編成)することは、一般に、減損の兆候がみられるかどうかの判断の対象となっている資産(または資産グループ)が使用されている範囲(または方法)について、当該資産(または資産グループ)の回収可能価額を著しく低下させる変化が生じたか、または、生ずる見込みである場合に該当する旨の判断を明示。次いで、減損の兆候は、資産(または資産グループ)の回収可能価額が既に著しく低下した場合だけでなく、それを著しく低下させるような変化が生ずる見込みである場合も該当することを確認。このため、実際に変化が生じた場合のみならず、取締役会等において(事業の廃止や再編成が)決定された段階で減損の兆候に該当す	a	適用指針第13項(1)	
	6	2	減損の兆候—使用範囲又は方法について回収可能価額を著しく低下させる変化がある場合	83	「当初の予定よりも著しく早期に資産(または資産グループ)を処分すること」は、通常、償却資産に関し、「当初の経済的使用年数の予定よりも著しく早期に資産(または資産グループ)を処分すること」に該当する旨の判断を明示。	a	適用指針第13項(2)	
	6	2	減損の兆候—使用範囲又は方法について回収可能価額を著しく低下させる変化がある場合	84	「異なる用途への転用」は、通常、資産(または資産グループ)が使用されている範囲(または方法)について、当該資産(または資産グループ)の回収可能価額を著しく低下させる変化に該当する旨の判断を明示。ただし、従来よりも明らかに回収可能価額を増加させる事象などは、必ずしも減損の兆候には該当しない旨も併せて明示。	a	適用指針第13項(3)	
	6	2	減損の兆候—使用範囲又は方法について回収可能価額を著しく低下させる変化がある場合	85	「資産(または資産グループ)が遊休状態になり、将来の用途が定まっていない場合」も、「その使用範囲(または方法)について、当該資産(または資産グループ)の回収可能価額を著しく低下させる変化に該当する旨の判断を明示。これには、例えば、設備の操業を停止し、その後の操業開始の目途が立っていない場合などが含まれる旨も併せて明	a	適用指針第13項(4)	
	6	2	減損の兆候—使用範囲又は方法について回収可能価額を著しく低下させる変化がある場合	86	正規の減価償却計算に適用している耐用年数(または残存価額)が、設定にあたって予見することのできなかつた機能的な原因等により、著しく不合理になった場合には、これらを見直して臨時償却を行う(著者注:臨時償却が求められていた当時の規定)必要があるが、このような機能的な原因等は通常、減損処理をもたらす可能性のある収益性の低下を伴う旨を指摘。そのうえで、減損損失を認識するかどうかの判断は、減価償却の見直しに先立って行うとされている以上、著しい機能的減価が観察される場合には、まず、減損の兆候がある資産(または資産グループ)として減損損失の認識	a	減損会計意見書 四 2.(2)① / 適用指針第13項(6)	
	6	2	減損の兆候—使用範囲又は方法について回収可能価額を著しく低下させる変化がある場合	87	適用指針第13項のなお書きは、「資産グループの主要な資産が使用されている範囲(または方法)について適用指針第13項に記載されている変化(=資産または資産グループの回収可能価額を著しく低下させる変化)が生じたか、または、生ずる見込みである場合をもって、当該資産グループに減損の兆候があると考えることが適当」という趣旨である旨	a	適用指針第13項(なお書き)	
	6	2	減損の兆候—経営環境の著しい悪化の場合	88	資産(または資産グループ)が使用されている事業に関連した経営環境の著しい悪化は、多様な形で顕在化するものであり、適用指針第14項に記載されているものは、あくまでも例示に過ぎない旨を指摘。著しい悪化が生じているかどうかは、最終的には、個々の企業の状況に応じて判断すること	a	適用指針第14項	

図表4 適用指針が果たしている役割(基礎データ)

	6	2	減損の兆候－市場価格の著しい下落の場合	89	「市場価格が著しく下落したかどうか」を、「市場価格が帳簿価額から少なくとも50%程度以上下落したかどうか」で判断することとした旨を確認したうえで、その理由を解説。ただし、「市場価格が50%程度以上下落していない場合」でも、状況に応じ個々の企業において減損の兆候の有無を判断することが必要となりうる旨を指摘。	d	適用指針第15項	「(a)対象資産すべてについて減損損失を認識するかどうかの判定を行うことが、実務上、過大な負担となるおそれがあることを考慮したためであることに加え、(b)有価証券や販売用不動産等と異なり、固定資産については、通常、市場平均を超える成果を期待して事業に使われているため、市場の平均的な期待で決まる市場価格が変動しても、企業にとっての投資の価値がそれに依拠して変動するわけではない
	6	2	減損の兆候－市場価格の著しい下落の場合	90	資産(または資産グループ)の市場価格がない場合には、他の事象により(市場価格が下落したかどうか以外の事象にひきつけて)、減損の兆候があるかどうかを判断することとなる旨を確認するとともに、その理由を解説。次いで、市場価格が観察可能なケースは多くないと考えられる固定資産について、いわゆる実勢価格や査定価格などの評価額や、土地の公示価格や路線価などの「適切に市場価格を反映していると考えられる指標」が容易に入手できる場合には、それらを減損の兆候を把握するための市場価格とみなして使用し、資産(または資産グループ)の当該価格が著しく下落した場合には、減損の兆候があるものとして扱うこと	d	適用指針第15項	「対象資産すべてについて減損損失を認識するかどうかの判定を行うことが、実務上、過大な負担となるおそれがあることを考慮したため、減損の兆候がある場合に減損損失を認識するかどうかの判定を行うこととした趣旨を踏まえ、資産または資産グループの市場価格がない場合に、合理的に算定された価額を算定する必要は必ずしもないと考えられる。」
	6	2	減損の兆候－市場価格の著しい下落の場合	91	資産グループの一部だけについて市場価格が著しく下落した場合のうち、(a)資産グループの主要な資産の市場価格が著しく下落したケースや、(b)土地が主要な資産ではなくとも資産グループの帳簿価額のうち土地の帳簿価額が大きな割合を占めている状況下で、当該土地の市場価格が著しく下落したケースには、当該資産グループに減損の兆候があると考えることが適当である旨の判断を明示。	a	適用指針第15項	
	6	2	減損の兆候－共用資産の減損の兆候	92	共用資産については、共用資産を含む、より大きな単位に減損の兆候がある場合だけでなく、共用資産そのものに減損の兆候がある場合にも、より大きな単位で減損損失を認識するかどうかの判定を行うことになる旨を確認したうえで、「共用資産そのものに減損の兆候がみられる場合」を例示(例えば、共用資産を当初の予定よりも著しく早期に処分することや当初の予定または現在の用途と異なる用途へ転用すること、遊休状態になり将来の用途が定まっていないこと、共用資産の市場価格が著しく下落したことなど)。	a	適用指針第16項	
	6	2	減損の兆候－のれんの減損の兆候	93	貸借対照表の表示上、負債に計上されている負ののれんは、のれんと相殺して記載することができるが、減損処理にあたっては、関連する複数の資産グループに対して生じたのれんと負ののれんのみを相殺し、相殺後の純借方残高を減損処理の対象とするように指示。他方、相殺後の残高が純額で貸方となる場合は、減損処理の対象とはならないこと	a		
	6	2	減損の兆候－のれんの減損の兆候	94	このため、持分法適用会社に関するのれんは、減損の兆候の把握においても、連結子会社に関するのれんと同様に取り扱われる旨を明示したうえで、その理由を解説。併せて、持分法適用会社に関するのれんの減損処理は、原則として、当該持分法適用の出資全体に関して適用される旨と、その理由を解説。	d		「持分法の適用において、投資会社の投資日における投資と、これに対応する持分法適用会社の資本との間の差額は、関連会社株式などの投資に含まれ、連結子会社に関するのれんと同様に処理されている。」「持分法は投資額を修正する会計処理であり、連結子会社に関するのれんと異なり、持分法適用会社に関するのれんを持分法適用会社の各事業へ分割する必要はないと考えられる。」
	6	2	減損の兆候－のれんの減損の兆候	95	のれんについても、のれんを含む、より大きな単位に減損の兆候がある場合には、より大きな単位で減損損失を認識するかどうかの判定を行うことは共用資産と同様であるが、通常、のれん自体では減損の兆候があるかどうかを判断できないため、この点では共用資産と異なる旨を確認。	b	適用指針第17項	

図表4 適用指針が果たしている役割(基礎データ)

	6	2	減損損失の認識の判定一割引前将来キャッシュ・フローの総額の見積り	96	(a)減損の兆候がある資産または資産グループについて、これらの帳簿価額とそれらが生み出す割引前の将来キャッシュ・フローの総額を比較する減損損失の認識の判定を行うことは、成果の不確定な事業用資産の減損における測定が主観的にならざるを得ない点を考慮して、減損の存在が相当程度に確実であるかどうかを確認するために用いられている旨、および(b)減損損失を認識するかどうかを判定するために割引前将来キャッシュ・フローを見積る期間は、資産または資産グループ中の主要な資産の経済的残存使用年数と20年のいずれか短い方とすることとされている理由	b	減損会計意見書 四 2.(2)① 減損会計意見書 四 2.(2)②および減損会計基準 二 2.(2)	
	6	2	減損損失の認識の判定一割引前将来キャッシュ・フローの総額の見積り	97	資産グループ中の主要な資産の経済的残存使用年数が20年を超えない場合において、当該主要な資産の経済的残存使用年数までの割引前将来キャッシュ・フローに加算すべき項目を列挙。	a	適用指針第18項	
	6	2	減損損失の認識の判定一割引前将来キャッシュ・フローの総額の見積り	98	資産(または資産グループ中の主要な資産)の経済的残存使用年数が20年を超える場合、20年目までの割引前将来キャッシュ・フローに、20年経過時点の回収可能価額を加算することとなるため、21年目以降に見込まれる将来キャッシュ・フローも、その割引引かれた金額が、減損損失を認識するかどうかを判定するために見積られる割引前の将来キャッシュ・フローに含まれる(加算される)ことに留意するように指示。そのうえで、「21年目以降に見込まれる将来キャッシュ・フローに加算すべき項目」を具体的に指示。さらに資産グループ中の主要な資産の経済的残存使用年数は20年を超えるが、それ以外の構成資産の経済的残存使用年数が20年を超えない場合は、当該構成資産の経済的残存使用年数経過時点における当該構成資産の正味売却価額を、主要な資産の経済的残存使用年数までの割引前将	a	適用指針第18項	
	6	2	減損損失の認識の判定一経済的残存使用年数	99	資産(または資産グループ中の主要な資産)の経済的残存使用年数は、その定義にてらして、耐用年数を見積る際の要素を考慮して決定されるという事実認識を明示。	a	適用指針第21項／監査第一委員会報告第32号「耐用年数の適用、変更及び表示と監査上の取扱い」I1	
	6	2	減損損失の認識の判定一経済的残存使用年数	100	税法耐用年数に基づく残存耐用年数と著しい相違がある等の不合理と認められる事情のない限り、税法耐用年数に基づく残存耐用年数を経済的残存使用年数とみなすことができる、とした理由を解説。併せて、上記の簡便的な方法が許容されるかどうかは、資産(または資産グループ)ごとに判断するように指示。さらに、環境変化のため簡便法の適用が不適切となった場合は、耐用年数を変更するように指示。	d	適用指針第21項／監査第一委員会報告第32号「耐用年数の適用、変更及び表示と監査上の取扱い」I3	「(適用指針第99項に記載されているように)資産または資産グループ中の主要な資産の経済的残存使用年数は、これらの耐用年数と同じものである。」
	6	2	減損損失の認識の判定一主要な資産	101	いったん「主要な資産」と判定されたものは、原則として、翌期以降も「主要な資産」とみなされる旨を明示。	a	適用指針第22項	「いったん採択した手続などは、正当な理由がない限り継続的に適用すべし。」
	6	2	減損損失の認識の判定一主要な資産	102	「主要な資産」の決定に際しては、適用指針第23項の記載事項に加え、資産グループの他の構成資産と比較して、当該資産の経済的残存使用年数の長さや取得原価および帳簿価額の大きさなども勘案される場合がある旨を指摘。併せて、複数資産の集合体を資産グループの主要な資産とし、「それら複数の償却資産の経済的残存使用年数」を平均した年数を、当該主要な資産の経済的残存使用年数とする	a	適用指針第23項	

図表4 適用指針が果たしている役割(基礎データ)

6	2	減損損失の認識の判定－主要な資産	103	「土地等の非償却資産や建物等の経済的残存使用年数が20年を超える資産を主要な資産とする場合にも、資産グループの将来キャッシュ・フロー生成能力にとって最も重要な構成資産であるかどうかに留意する必要がある。」とされ	d	適用指針第23項	「我が国における土地等の比重に鑑みると、前項(適用指針第102項)で示したような要素を考慮すれば、実務上、賃貸ビルや倉庫などに限らず、土地等を幅広く主要な資産と判断するケースが想定される(ためである)。」
6	2	減損損失の認識の判定－主要な資産	104	共用資産の定義にてらしてみると、例えば、ある特許権が複数の資産グループの将来キャッシュ・フローの生成に寄与するため共用資産に該当し、当該特許権がいずれの資産グループにおいても、それぞれの資産グループの将来キャッシュ・フロー生成能力にとって最も重要な構成資産であるような場合を除き、共用資産は、原則として、主要な資産には該当しない、という事実認識を明示。同様の推論から、のれんについても、例えば、固定資産をほとんど含まない営業の譲受から生じた営業権が、当該資産グループの将来キャッシュ・フロー生成能力にとって最も重要な構成資産であるような場合を除き、原則として、主要な資産に該当しない、とい	a	減損会計基準注解(注1)5. / 適用指針第24項	
6	2	減損損失の測定	105	まず「資産グループについて認識された減損損失は、合理的な方法により、当該資産グループの各構成資産に配分する。」という基本原則を確認。そのうえで、ある資産グループの構成資産の全部(または一部)の正味売却価額が容易に把握できる場合において、当該正味売却価額を下回る結果とならないように、合理的な基準により、他の各構成資産に減損損失を配分することも上記の基本原則に合うことを明	a	適用指針第26項	
6	2	減損損失の測定	106	資産グループについて認識された減損損失を当該資産グループの各構成資産に配分するにあたっては、明確な方法により配分できる場合を除き、配分した減損損失を各構成資産の帳簿価額から控除し減価償却を行っていくことが実務上の負担となるため、「資産グループ全体において処理する方法」(例えば、各構成資産の減価償却は、減損損失認識前の帳簿価額に基づいて行い、資産グループとしての減損損失累計額は、減価償却の実施にあわせて、将来キャッシュ・フローの見積期間で取り崩すような方法)を簡便的に認めるべきではないかという見解が唱えられたにもかかわらず、それを適用指針に反映させなかった理由を解	d		「(採択しなかった)理由としては、(a)簡便的な方法が、資産グループについて認識された減損損失を合理的な方法により当該資産グループの各構成資産に配分すること(減損会計基準 二 6.(2)参照)にはならないこと、また、(b)減損処理後の実務上の負担については、すでに減損損失の戻入れは行わないことの考慮にも含まれていること(減損会計意見書 四 3.(2)参照)、(c)仮に簡便的な方法を用いたとしても、構成資産を部分的に売却したり除却したりする際には、資産グループとしての減損損失累計額を合理的な方法により配分する必要があることが挙げられる。」
6	2	回収可能価額の算定－正味売却価額	108	正味売却価額の算定に際し、例外的に観察可能な市場価格が存在する場合は、金融資産と同様に、原則として、市場価格に基づく価額を時価とする旨を確認。当該市場価格の取扱いについては、会計制度委員会報告第14号「金融商品会計に関する実務指針」第48項から第52項に準ずるように指示。	b	適用指針第28項(1) / 会計制度委員会報告第14号「金融商品会計に関する実務指針」第48項から第52項まで	
6	2	回収可能価額の算定－正味売却価額	109	市場価格が観察できない場合に求められる「合理的に算定された価額」は、一般に、コスト・アプローチやマーケット・アプローチ、インカム・アプローチなどによって見積もられることを確認したうえで、資産の特性等によりこれらのアプローチを併用又は選択して算定するように指示。さらにそれぞれのアプローチを具体的に解説。	a	適用指針第28項(2)	
6	2	回収可能価額の算定－正味売却価額	110	「不動産鑑定評価基準」において、不動産の鑑定評価によって求める価格のうち、減損処理を行うにあたって時価に対応するのは「正常価格」である旨を確認。そのうえで、その「正常価格」を求めるにあたって、適用指針第109項(前項)に掲げられた3手法の適用により求められた価格(試算価格)を調整して、鑑定評価額を決定するように指示。	a	「不動産鑑定評価基準」第5章 第3節 I / 「不動産鑑定評価基準」第8章	

図表4 適用指針が果たしている役割(基礎データ)

	6	2	回収可能価額の算定－正味売却価額	111	現在時点の正味売却価額を算定する場合には、将来時点の正味売却価額を算定するときとは異なり、代替的な手法を容認すべきでないと考えられる理由を解説。	d		「(1)現在時点の正味売却価額は、将来時点の正味売却価額と異なり、より厳密に企業が売却等により受け取ることのできる価額であると考えられること。 (2)回収可能価額は、資産又は資産グループの正味売却価額と使用価値のいずれか高い方の金額であり、正味売却価額が使用価値より高い場合、企業は資産又は資産グループを既に売却していると考えられるため、通常、使用価値は正味売却価額より高いと考えられる。したがって、減損損失の測定において、明らかに正味売却価額が高いと想定される場合やすぐに処分が予定されている場合などを除き、必ずしも現在時点の正味売却価額を算定する必要はないと考え
	6	2	回収可能価額の算定－正味売却価額	112	処分費用見込額は、現在価値として算定するのを原則とするが、重要性に乏しい場合には、将来時点に生ずると見込まれる処分費用額を現在価値に割り引かないことも容認。	c	適用指針第28項(3)	
	6	2	回収可能価額の算定－正味売却価額	113	「不動産鑑定評価基準」が指示する方法によって将来時点における正味売却価額を算定することが困難な場合には、現在の正味売却価額を用いることができる旨を確認したうえで、現在の正味売却価額を用いる場合、償却資産については、現在の正味売却価額から適切な減価額を控除した金額	c	適用指針第29項	
	6	2	回収可能価額の算定－正味売却価額	114	減損損失の認識の判定は、成果の不確定な事業用資産の減損における測定が主観的にならざるを得ない点を考慮して、減損の存在が相当程度に確実であるかどうかを確認するために用いられていると考えられることから(かなり高い「ハードル」が課されていることから)、減損の兆候がある資産等が生み出す割引前の将来キャッシュ・フローの総額を見積るにあたって算定される正味売却価額については、必ずしも厳密な見積もりを要しない、という判断を明示。そのうえで、市場価格や合理的に算定された価額である時価を容易に入手することができない場合には、現在の時価に代えて、現在における一定の評価額や適切に市場価格を反映していると考えられる指標を用いて、現在の正味売却価額を算定することが容認されているのはそのためである旨を指	d	適用指針第29項	
	6	2	回収可能価額の算定－正味売却価額	115	将来時点における正味売却価額を算定するにあたって、(資産の減価償却計算に用いられている)税法規定等に基づく残存価額に重要性が乏しい場合には、当該残存価額を、当該資産の経済的残存使用年数経過時点における正味売却価額として用いる簡便な方法を容認した理由を解説。併せて、簡便な方法を用いてよいかどうかは資産ごとに判断するように指示。また環境変化により簡便な方法の採用が不適切となった場合は、残存価額を変更するように指	d	適用指針第29項	「実務上の負担等に配慮し(たためである。)」
	6	2	回収可能価額の算定－使用価値	116	減損損失の認識の判定において、20年経過時点の回収可能価額を算定する場合に当該時点における使用価値を用いるときには、20年経過時点以降に見込まれる将来キャッシュ・フローを、企業に固有の事情を反映した合理的で説明可能な仮定及び予測に基づいて見積ることとなる旨を確認。ただし、長期間経過後の将来キャッシュ・フローを合理的で説明可能な仮定および予測に基づいて見積ることが困難な場	b	適用指針第32項および第29項	

図表4 適用指針が果たしている役割(基礎データ)

	6	2	回収可能価額の算定－使用価値	117	減損損失の認識の判定において、資産グループ中の主要な資産以外の構成資産の経済的残存使用年数が主要な資産の経済的残存使用年数を超える場合に、割引前将来キャッシュ・フローに加算する「主要な資産の経済的残存使用年数経過時点における主要な資産以外の構成資産の回収可能価額」は、原則として、当該時点における構成資産の正味売却価額となる理由を解説。他方、正味売却価額による評価が適切とはいえないケースも想定しうることから、例外的なケースで求	d	適用指針第18項(4)および第33項／減損会計意見書四2.(2)③	「もはや主要な資産が存在しないため(である。)」【参考:減損会計意見書四2.(2)③】「(前略)また、資産グループ中の主要な資産以外の構成資産の経済的残存使用年数が、主要な資産の経済的残存使用年数を超える場合には、主要な資産の経済的残存使用年数経過以降に見込まれる将来キャッシュ・フローに基づいて、当該経済的残存使用年数経過時点の主要な資産以外の構成資産の回収可能価額を算定し、主要な資産の経済的残存使用年数経過時点までの割引前将来キャッシュ・フローに加算することになる。」
	6	2	回収可能価額の算定－将来キャッシュ・フロー	118	減損会計における将来キャッシュ・フローは、企業に固有の事情を反映した合理的で説明可能な仮定および予測に基づいて見積ることとされている旨を確認。次いで、固有の事情を勘案する以上、将来キャッシュ・フローが画一的に見積られることはないが、他方で、まったく恣意的な見積もりが許容されるわけでもなく、合理的で説明可能な仮定及び予測に基づき見積られる必要がある旨を明示。本適用指針において、必要と考えられる実務上の留意点を列挙しているの	d	減損会計意見書四2.(4)①／適用指針第36項	
	6	2	回収可能価額の算定－将来キャッシュ・フロー	119	使用価値の算定のために将来キャッシュ・フローを見積る期間は、減損損失を認識するかどうかを判定するために見積られる割引前の将来キャッシュ・フローと異なり、その見積期間を制限する必要はない、という判断を明示。	a	減損会計意見書四2.(2)②／減損会計基準二2.(2)／適用指針第37項	
	6	2	回収可能価額の算定－将来キャッシュ・フロー	120	将来キャッシュ・フローを見積る方法として、最頻値法と期待値法とがともに認められている旨を確認。いずれを採用する場合も使用価値の算定においては、見積られる将来キャッシュ・フローが見積値から乖離するリスクについて、将来キャッシュ・フローの見積りと割引率のいずれかに反映させる必要があるが、実務上は、割引率に反映させる場合が多いと考えられる旨の事実認識を明示。そのうえで最後に、将来キャッシュ・フローが見積値から乖離するリスクを将来キャッシュ・フローの見積りに反映させる実務的な手法を示す代わりに、当該リスクを将来キャッシュ・フローの見積りに反映させたことの妥当性の確認を求めている	b/d	減損会計意見書四2.(4)③／適用指針第39項	「将来キャッシュ・フローが見積値から乖離するリスクを将来キャッシュ・フローの見積りに反映させる実務的な手法を示すことは困難である。」
	6	2	回収可能価額の算定－将来キャッシュ・フロー	121	資産(または資産グループ)に関する将来キャッシュ・フローの見積りにあたっては、当該資産(または資産グループ)が将来キャッシュ・フローを生み出すために必要な本社費等の間接的に生ずる支出も、将来キャッシュ・フローの見積りに際し控除することとされている旨を確認。そのうえで、ここでいう「間接的に生ずる支出」を現金基準に基づいて見積る原則に対し、発生規準に基づいて見積るも例外も許容した理由を解説。	d	減損会計意見書四2.(4)⑤／適用指針第40項	「この際、間接的に生ずる支出は、現金基準に基づいて見積ることとなるが、実務上、発生基準に基づいて見積られた使用計画や予算を用いることが多いと考えられることから、発生基準に基づいて見積ることができると考えられる。ただし、すでに支出された共用資産の取得価額に基づいて算定される減価償却費は、間接的に生ずる支出に含まれないと考えられる。これは、減損会計基準における共用資産の減損損失の認識の判定および測定が、より大きな単位でグループピングを行う方法を原則としているものの、当該資産または資産グループの将来キャッシュ・フローの見積りに際して、共用資産の減価償却費を控除することとした場合には、共用資産の帳簿価額を各資産または資産グループに配分する方法を採用する考え方と近く、原則的な方法となじまな

図表4 適用指針が果たしている役割(基礎データ)

6	2	回収可能価額の算定－将来キャッシュ・フロー	122	利息の支払額については、通常、固定資産の使用または処分から直接的に生ずる項目ではないことから、将来キャッシュ・フローの見積りには含めないこととした判断の背後には、資産または資産グループに関する将来キャッシュ・フローの見積りが、企業の資金調達手段やその構成には左右されないことへの配慮がある、という事実認識を明示。そのうえで、固定資産の建設に要する支払利息が稼働前の期間において取得原価に算入されている場合には、完成までの期間に関する利息の支払額を将来キャッシュ・アウト・フローの見積りに含めることが適当であると考えられる理	d	減損会計意見書 四 2.(4)⑥ / 適用指針第41項	「利息の支払額は当該資産の帳簿価額の回収可能性に影響を及ぼしているため(である。)」
6	2	回収可能価額の算定－将来キャッシュ・フロー	123	利息の受取額を、通常、利息の支払額と同様に、将来キャッシュ・フローの見積りには含めない理由を解説。そのうえで、賃貸不動産の預り保証金に係る運用益相当額のように、受取賃料の水準と関連し、固定資産の使用に伴って直接的に生ずると考えられる項目については、将来キャッシュ・フローの見積りに含めることができる旨を明示。	a/d	適用指針第42項	「固定資産の使用又は処分から直接的に生ずる項目ではない(ためである。)」
6	2	使用価値の算定に際して用いられる割引率	124	減損損失を測定する際に算定される使用価値は、今後生ずると見込まれる将来キャッシュ・フローを、「現時点の割引率」を用いて割り引いた現在価値とすることが適当である、と判断した理由を解説。	d	適用指針第43項	「減損処理とは、資産の収益性の低下により投資額の回収が見込めなくなった場合に、一定の条件の下で回収可能性を反映させるように帳簿価額を減額する会計処理であるため、回収可能価額のうち使用価値を算定する場合には、現在から将来にわたる回収可能性を反映することとなる。」
6	2	使用価値の算定に際して用いられる割引率	125	資産または資産グループの合理的な使用計画等により、合理的で説明可能な仮定および予測に基づき当該リスクや貨幣の時間価値が相違するため、異なる期間について異なる割引率を見積る場合には、当該割引率を用いることができる、	d	適用指針第44項	「将来キャッシュ・フローが見積られる期間のうち、現時点から近い場合と遠い場合では、将来キャッシュ・フローが見積値から乖離するリスクや貨幣の時間価値が大きく異なることもある。」
6	2	使用価値の算定に際して用いられる割引率	126	企業に固有の事情を反映して見積られるものと考えられる「貨幣の時間価値と将来キャッシュ・フローがその見積値から乖離するリスクの両方を反映した使用価値の算定に際して用いられる割引率」について、その具体的な見積り方を	a	適用指針第45項	
6	2	使用価値の算定に際して用いられる割引率	127	特定の条件下では、追加借入れに際して要求される利率を割引率として用いるべし、という考え方の存在にもかかわらず、例外を除き、追加借入利率による割引を許容しなかった理由を解説。	d	適用指針第45項(4)	「借入資本の比率が高い場合には通常、自己資本コストが高く、追加借入利率のみを割引率とした場合には、当該企業における当該資産に固有のリスクを反映した収益率より著しく低くなることは明らかであるため、原則として、追加借入利率を用いることはできないと考えられる。」
6	2	使用価値の算定に際して用いられる割引率	128	連結財務諸表において、連結の見地から、個別財務諸表において用いられた資産のグルーピングの単位が見直された場合、使用価値の算定に際して用いられる割引率も資産のグルーピングに応じて見直すことが適当である、と判断した理由を解説。	d	適用指針第47項	「連結財務諸表において、連結の見地から、個別財務諸表において用いられた資産のグルーピングの単位が見直された場合、個別財務諸表における資産グループと連結財務諸表における資産グループとが異なる以上、それら資産グループの収益率等も異なることとなる。また、そのように資産のグルーピングの単位が見直される場合は、管理会計上の区分や投資の意思決定を行う単位の設定等が複数の連結会社を対象に行われていることが必要であるため、当該単位で収益率等を把握している場合が多いと考えられる。」

図表4 適用指針が果たしている役割(基礎データ)

	6	2	共用資産及びのれんの取扱いー共用資産の取扱い	129	共用資産が関連する複数の資産(または資産グループ)に共用資産を加えた、より大きな単位で減損の認識や測定を行う場合、共用資産を加えることによって算定される減損損失の増加額は共用資産に配分するが、共用資産に配分される減損損失が、共用資産の帳簿価額と正味売却価額の差額を超過することが明らかな場合には、当該超過額を各資産(または資産グループ)に「合理的な基準」により配分することとなる旨を確認。そのうえで、各資産または資産グループの回収可能価額が容易に把握できる場合には、当該超過額を、各資産または資産グループの帳簿価額と回収可能価額の差額の比率等により配分することは「合理的な基準」を具体的に例示。	d	減損会計意見書 四 2.(7)② および減損会計基準 二 7./適用指針第48項(5)	「ここで合理的な基準については、資産グループについて認識された減損損失が、帳簿価額に基づく比例配分の方法のほか、各構成資産の時価を考慮した配分等の方法が合理的と認められる場合には、当該方法によることできる(減損会計意見書四 2.(6)②参照)とされていることから、この方法に準じ(た配分もまた、合理的な基準に合うものと考えられる。)」
	6	2	共用資産及びのれんの取扱いー共用資産の取扱い	130	のれんの帳簿価額を分割し帰属させる事業の単位は、通常、資産グループよりは大きい、開示対象セグメントの基礎となる事業区分と同じか小さいこととされる旨	a	減損会計基準 二 7.	
	6	2	共用資産及びのれんの取扱いーのれんの取扱い	131	「のれんを含む、より大きな単位に減損の兆候がみられるケースでは、のれんに係る減損損失を認識するかどうかの判定および減損損失の測定は、のれんが関連する複数の資産グループにのれんを加えた、より大きな単位で行うこととされている旨を確認。次いで、上記の方法で減損の認識や測定を行った結果、のれんを加えることによって算定される減損損失の増加額が生じた場合において、当該減損損失の増加額は、原則としてのれんに配分する旨とその理由を解説。併せて、のれんに配分された減損損失がのれんの帳簿価額を超過する場合には、当該超過額を各資産グループに合理的な基準により配分することとなる旨を確認。	b	減損会計基準 注解(注9)	
	6	2	共用資産及びのれんの取扱いーのれんの取扱い	132	のれんの帳簿価額を当該のれんが帰属する事業に関連する各資産グループに合理的に配分することができる場合には、のれんの帳簿価額を各資産グループに配分する方法を採用することができる旨を確認。次いでその方法を採用する場合には、原則として、翌期以降の会計期間においても同じ方法を採用する必要があり、また、当該企業の類似の資産グループにおいては、同じ方法を採用する必要がある旨	d	減損会計意見書 四 2.(8)② および減損会計基準 二 8.	「のれんを加えることによって算定される減損損失の増加額が生じた場合には、当該判定単位の超過収益力がもはや失われていると考えられるため(である。)」
	6	2	共用資産及びのれんの取扱いーのれんの取扱い	133	減損処理は、その定義に於いて、期末のみならず、期中においても行われることを確認。併せて、減価償却は、減損損失を控除した帳簿価額に基づき行われ、減価償却後の未償却残高が貸借対照表価額となる旨を確認。	b	減損会計基準 二 8./適用指針第53項	
	6	2	減損処理後の会計処理	134	減損処理を行った資産についても、通常の資産と同様に、企業が採用している減価償却の方法に従って、減損損失を控除した帳簿価額と残存価額、残存耐用年数に基づき減価償却を行う旨の基本原則を確認したうえで、残存価額は耐用年数到来時において予想される当該資産の正味売却価額となるが、減価償却費の計算においては現在時点まで割り引かれないことに留意するように指示。また定率法を採用している状況で、残存価額がゼロと見積られた場合に簡便	b	減損会計意見書 三 3.および四 2.(2)① /適用指針第	
	6	2	減損処理後の会計処理	135	従来、自社使用又は賃貸事業用目的のために保有していた固定資産を、減損処理後、合理的な理由に基づき、販売目的で保有することに変更した場合には、当該固定資産の帳簿価額を固定資産から流動資産に振り替えるように指示。併せて「販売目的で保有すること」に定義を付与。	b/c	適用指針第55項	
	6	2	減損処理後の会計処理	136		a		

図表4 適用指針が果たしている役割(基礎データ)

6	2	減損処理後の会計処理	137	減損処理を行い一定期間経過後に処分する予定であるときのように、減損処理後の帳簿価額が残存価額と異なる場合には、処分が予定されている場合でも、残存価額まで減価償却を行うこととなる旨を確認。	a	適用指針第55項	(「処分が予定されているときでも、残存価額まで減価償却を行うべきケース」を具体的に例示。)
6	2	減損処理後の会計処理	138	減損会計基準の公表によって、新たに減価償却の対象となった遊休資産に関する減価償却費を営業外費用に表示することになったのは、それ以前から減価償却の対象とされてきた休止固定資産の会計処理と整合性を保つたためである。	d	適用指針第56項	
6	2	開示一貸借対照表における表示	139	減損処理を行った資産の貸借対照表における表示を、減価償却を行う有形固定資産について、独立間接控除形式または合算間接控除形式によった場合、減損損失累計額勘定が用いられる。これと減価償却累計額の性格は異なると考えられることから、貸借対照表において、減損損失累計額と減価償却累計額の表示形式とを揃える必要はない、という	a	適用指針第57項	「減損損失累計額と減価償却累計額とは質的に異なる。」
6	2	開示一注記	140	重要な減損損失を認識した場合において、それを損益計算書(特別損失)に係る注記事項として注記する理由を解説。次いで、減損損失を認識していない場合でも、資産のグルーピングの方法や減損の兆候があった資産又は資産グループなどについて注記すべきという意見が表明されたにもかかわらず、その注記を求めなかった理由を解説。他方、減損会計基準を初めて適用した事業年度においては、減損損失を計上していなくとも、一般的な資産のグルーピングの方針等を注記することができるものとした理由を解説。	d	適用指針第58項	「これらは、特別損失に計上される減損損失に係る注記事項であるため、損益計算書に係る注記事項とすることが適切であると考えられる。」「減損会計基準及び本適用指針に従い減損損失を認識する必要のない場合にまで注記しなければならないことは、過度な開示を求めるものである。」「固定資産の減損処理を行うにあたっては、企業の見積りに基づく要素が多く、また、見積りの前提として重要と考えられる資産のグルーピングの方法については、事業の種類や業態の特性、管理会計の方法などにより異なるため一律に定められるものではない。このため、減損会計基準及び本適用指針を適用した
6	2	開示一注記	141	使用価値の算定に際して用いられた割引率に関する情報を注記すべき事項に含めた理由を解説。また、将来キャッシュ・フローが見積りから乖離するリスクを将来キャッシュ・フローの見積りのほうに反映させた場合に、貨幣の時間価値だけを反映した無リスクの割引率の開示が求められるが、その場合に、「割引率のほうにリスクを反映していれば適用されていたはずの割引率」を併せて開示するのを容	d		「当該割引率は、企業に固有の事情を反映して見積られることから開示を行うことが適当であり、また、翌期以降、当該資産又または資産グループの収益性を反映する情報である。」
6	2	開示一注記	142	回収可能価額の算定方法の注記事項に関して、回収可能価額が使用価値の場合にはその旨および割引率に加えて、経済的残存使用年数も注記すべきであるという意見がみられるにもかかわらず、経済的残存使用年数を注記事項に含めなかった理由を解説。	d		「必ずしも個別の固定資産の耐用年数は開示することはされていないことや、国際的な基準においても減損処理後の価値の算定に関連する経済的残存使用年数の開示は求められていないこと」
6	2	その他一借手側が所有権移転外ファイナンス・リース取引について通常の賃貸借取引に係る方法に準じて会計処理を行っている場合の取扱い	143	個々のリース資産に重要性が乏しいと認められる場合、およびリース会計基準適用初年度開始前のリース取引については、通常の賃貸借取引に係る方法に準じた会計処理を適用することが認められているが、この場合においても、減損処理と同様の効果を有するように減損会計基準において取扱いが定められている旨を確認。そのうえで、上記に該当するケースでは、リース資産に配分された減損損失が負債に計上され、リース契約の残存期間にわたり取り崩されることと、その取崩額は、特別利益に計上されるのではなく、各事業	d		「これは、通常の賃貸借取引に係る方法に準じて会計処理を行う場合でも減損処理と同様の効果を有するように定められている以上、減損損失の戻入は行わないことに準ずることによるものと考えられる。」

図表4 適用指針が果たしている役割(基礎データ)

	6	2	その他一借手側が所有権移転外ファイナンス・リース取引について通常の賃貸借取引に係る方法に準じて会計処理を行っている場合の取扱い	144	減損会計基準では、通常の賃貸借取引に係る方法に準じて会計処理を行っているリース資産について、減損処理を検討するにあたって帳簿価額とみなされる金額は、(重要性が低い場合を除き)リース資産の取得原価相当額と減価償却累計額相当額によって算定するのではなく、未経過リース料の現在価値による旨を確認。次いでそれは実務上の負担を考慮したものと考えられる旨を明示。それゆえ、未経過リース料の現在価値を算定する利子率についても簡便な方法で見積もることが許容される、という価値判断を明	d		
	6	2	その他一中間会計期間において減損処理を行った資産に係る取扱い	145	中間会計期間において減損処理を行った場合でも、年度決算までに資産または資産グループに新たな減損の兆候があり、追加的に減損損失を認識すべきであると判定されるときを除き、年度決算においては、中間会計期間を含む事業年度全体を対象として改めて会計処理を行わないものとし	d	適用指針第63項	「減損処理は、固定資産の収益性の低下により投資額の回収が見込めなくなった状態が相当程度に確実な場合に限って、回収可能性を反映させるように帳簿価額を減額する会計処理であり、たな卸資産の評価基準としての低価基準等とは異なり、直接的に貸借対照表価額を求めるものではない
	6	2	その他一再評価を行った土地について減損処理を行った場合の土地再評価差額金の取扱い	146	減損処理を行った場合に、「土地の再評価に関する法律」にもとづき再評価を行った土地に係る再評価差額金は取り崩されることとした理由を解説。次いで、取り崩した再評価差額金について、剰余金修正を通して繰越利益剰余金に繰り入れることとした理由を解説。最後に、減損処理を行った部分に係る土地再評価差額金の金額(取り崩すこととなる金額)の具体的な算定方法を明示。	d	「土地の再評価に関する法律」第8条第2項/適用指針第64項	「減損処理は、予測することができない減損が生じたことによる帳簿価額の減額と解される。」「これは、法律の定めのもとで1回限りの臨時的かつ例外的に計上された土地再評価差額金は、すでに一部が自己株式の消却に用いられている場合もあり、また、土地再評価差額金に関する現在の会計慣行における土地の売却と同様の考え方を採ることが適当と考えられることによる。」
	6	2	その他一再評価を行った土地について減損処理を行った場合の土地再評価差額金の取扱い	147	圧縮積立金、特別償却準備金、およびその他租税特別措置法上の諸準備金(「諸準備金等」)については、「土地の再評価に関する法律」にもとづいて計上された再評価差額金と異なり、対応する固定資産について減損処理を行った場合であっても、当該諸準備金等を取り崩す必要はない、と判	d		「(諸準備金等の取崩しは)会計上は任意積立金として積み立てられたものの取崩しであるから、一般の任意積立金と同様の考え方に従って処理されることになり、また、一般に、税務上の益金算入に準拠して行われる諸準備金の取崩しは、目的取崩しではないと考えられている。」
1株当たり当期純利益に関する会計基準の適用指針(2002年9月25日公表、最終改正2011年3月25)	4	1	1株当たり当期純利益-1株当たり当期純利益の算定	7	1株当たり当期純利益のみならず、1株当たり当期純損失も、普通株式に係る当期純損失を普通株式の期中平均株式数で除して算定することとなる旨を確認。併せて、その算定に際し、普通株式に係る当期純利益と同様に、損益計算書上の当期純損失から普通株主に帰属しない金額を控除する旨を確認。	b	本基準第11項および第12項	
	4	1	1株当たり当期純利益-普通株式及び普通株式と同等の株式に係る1株当たり当期純利益の算定	8	「普通株式の株式数と合計して1株当たり当期純利益を算定することとなる普通株式と同等の株式」に具体的な定義を付与し、また該当項目を例示。	a	本基準第13項	(1)普通株式より配当請求権が優先的ではないが、残余財産分配請求権は普通株式より優先的である株式 (2)普通株式より配当請求権が優先的ではなく、残余財産分配請求権は普通株式より劣後的である株式 (3)株主総会における議決権が制限されているため普通株式ではないが、普通株式より配当請求権が優先的ではない株式(例えば、議決権制限株式)
	4	1	1株当たり当期純利益-普通株式以外の株式に係る1株当たり当期純利益の算定	9	適用指針第11項(3)にいう「参加可能額」を損益計算書上の当期純利益から控除する場合には、「非転換型の参加型株式に係る当期純利益を、当該株式の期中平均株式数で除して算定した金額」を、普通株式に係る1株当たり当期純利益に加え、「普通株式以外の株式に係る1株当たり当期純利益」として算出し開示するように要求。	a		「投資家らが必要としていると考えられる情報は補足的に独立掲記すべし。」
	4	1	1株当たり当期純利益-普通株式以外の株式に係る1株当たり当期純利益の算定	10	優先的ではないが異なる配当請求権を有する株式が存在する場合には、重要性が乏しい場合を除き、当該株式に係る当期純利益を当該株式の期中平均株式数で除して算定した金額も、普通株式に係る1株当たり当期純利益とともに、普通株式以外の株式に係る1株当たり当期純利益として算出し開示するように指示。	a	本基準第6項	「EPSに関わる株式かどうかは、優先・劣後関係よりも、むしろ配当請求権の有無によって決定される。」

図表4 適用指針が果たしている役割(基礎データ)

	4	1	1株当たり当期純利益—普通株式に係る当期純利益	11	1株当たり当期純利益を算定する際の普通株式に係る当期純利益は、損益計算書上の当期純利益から普通株主に帰属しない金額を控除して算定する旨を確認したうえで、「普通株主に帰属」	a	本基準第14項	(1)優先配当額 (2)配当優先株式に係る消却(償還)差額 (3)普通株主以外の株主が損益計算書上の当期純利益から当期の配当後の配当に参加できる額(「参加可能額」)
	4	1	1株当たり当期純利益—普通株式に係る当期純利益	12	適用指針第11項(3)にいう「参加可能額」は、非転換型の参加型株式が発行されており、あらかじめ定められた方法で算定できる場合に限って「普通株主に帰属しない金額」に含まれる旨を指摘。併せて、転換型の参加型株式が発行されている場合には、1株当たり当期純利益の算定上、転換仮定方式に準じて算定された株式数を、普通株式数に加え	a	適用指針第11項(3)	
	4	1	1株当たり当期純利益—普通株式の期中平均株式数	13	普通株式の期中平均株式数を算定する際、期中に普通株式が発行された場合、発行時から期末までの期間に応じた普通株式数は、当該発行時から期末までの日数に応じた普通株式数を算定する方法(=原則的な方法)の他、「合理的な基礎に基づいて算定された当該平均株式数」を用いるこ	c	会計基準第50項	
	4	1	1株当たり当期純利益—普通株式の期中平均株式数	14	条件付発行可能普通株式は、特定の条件(ただし、単に時間の経過により条件が達成される場合を除く。)を満たしたときに、普通株式数に含めるように指示。	a		
	4	1	1株当たり当期純利益—普通株式の期中平均株式数	15	条件付発行可能潜在株式は、特定の条件(ただし、単に時間の経過により条件が達成される場合を除く。)を満たした潜在株式が、実際に権利が行使されたときに、普通株式数に含めるように指示。	a		
	4	1	1株当たり当期純利益—普通株式の期中平均株式数	16	当期に株式併合または株式分割が行われた場合、普通株式の期中平均株式数の算定にあたっては、表示する財務諸表のうち、最も古い期間の期首に当該株式併合または株式分割が行われたと仮定する旨を確認。	b	会計基準第30-2項(その論拠については会計基準第59-2項)	【参考:会計基準第59-2項】「当期に株式併合又は株式分割が行われた場合、行われた時点以降の期間に反映させる考え方と、遡及的に処理する考え方があるが、株式併合又は株式分割は期末に行われても既存の普通株主に一律に影響するものであるため、普通株主に関する企業の成果を示すためには、普通株式の期中平均株式数及び普通株式増加数を、表示する財務諸表のうち、最も古い期間の期首に、当該株式併合又は株式分割が行われたと仮定して算定することが適当である(第30-2項及び第30-3項参照)。これは、株式併合又は株式分割の影響が、株価とともに1株当たり当期純利益にも反映されることによって、株価収益率(株価を1株当たり当期純利益で除した率)が適切に算定さ
	4	1	潜在株式調整後1株当たり当期純利益—潜在株式調整後1株当たり当期純利益の算定	18	潜在株式が複数存在する場合、潜在株式を各々の発行単位に分け、希薄化効果の大きな潜在株式から順に勘案し、最大希薄化効果のある潜在株式調整後1株当たり当期純利益を算定するように指示。	a	本基準第22項	【参考:会計基準第22項】「潜在株式が複数存在する場合は、最大希薄化効果を反映した潜在株式調整後1株当たり当期純利益を算定する。」
	4	1	潜在株式調整後1株当たり当期純利益—ワラントが存在する場合	19	各々のワラントが希薄化効果を有する場合、潜在株式調整後1株当たり当期純利益の算定にあたっては、「自己株式方式」により算定された普通株式増加数を、普通株式の期中平均株式数に加えることとなる旨を確認。	b	本基準第21項／本基準第25項および第26項	
	4	1	潜在株式調整後1株当たり当期純利益—ワラントが存在する場合	20	「自己株式方式」において普通株式増加数を算定する際、希薄化効果を有するワラントで期中に消滅、消却または行使された部分(および期中に発行された部分)については、期首(または発行時)から当該消滅時、消却時若しくは行使時または期末までの日数に応じた普通株式数を算定する方法の他、「合理的な基礎に基づいて算定された当該平均株式数」を算定する方法を用いることができる旨を明示。	c	本基準第26項	

図表4 適用指針が果たしている役割(基礎データ)

	4	1	潜在株式調整後1株当たり当期純利益－ワラントが存在する場合	21	「自己株式方式」において、ワラントの行使により払い込まれると仮定された場合の入金額を用いて、普通株式を買い受けたと仮定した普通株式数を算定する場合の平均株価として、各営業日における株価の平均の他、「合理的な基礎に基づいて算定された平均株価」によることを容認。併せて、これらの場合の株価は、市場において公表されている取引価格の終値を優先適用するように指示。	c	本基準第26項 ／日本公認会計士協会 会計制度委員会 報告第14号 「金融商品会計に関する実務指針」第60	
	4	1	潜在株式調整後1株当たり当期純利益－ワラントが存在する場合	22	希薄化効果を有するワラントは、未だ行使期間が開始していなくとも、普通株式増加数の算定上、既に行使期間が開始したものとして取り扱うように指示。その結果、ストック・オプションのうち一定期間の勤務後に権利が確定するものも、希薄化効果を有する場合には、たとえ行使期間が開始していなくとも、普通株式増加数の算定上、付与された時点から既に行使期間が開始したものとして取り扱うことになる旨を	a		
	4	1	潜在株式調整後1株当たり当期純利益－ワラントが存在する場合	23	ワラントには、平成14年の商法改正施行前にその発行が決議された新株引受権も含まれる旨を明示。	a		
	4	1	潜在株式調整後1株当たり当期純利益－転換証券が存在する場合	24	各々の転換証券が希薄化効果を有する場合、潜在株式調整後1株当たり当期純利益の算定にあたっては、転換仮定方式により算定された当期純利益調整額を普通株式に係る当期純利益に加えるとともに、普通株式増加数を普通株式の期中平均株式数に加えることとなる旨を確認。	b	本基準第28項 から第30項まで	
	4	1	潜在株式調整後1株当たり当期純利益－転換証券が存在する場合	25	「転換仮定方式」における当期純利益調整額の算定についての留意事項を指摘。	a	本基準第29項 (1)	(1)利払いに係る事務手数料等の費用で重要性の乏しいものは、当該算定に含めないことができる。 (2)転換負債に係る当期の支払利息等の金額に課税されたと仮定した場合の税額相当額は、法定実効税率を用いて算
	4	1	潜在株式調整後1株当たり当期純利益－転換証券が存在する場合	26	「転換仮定方式」において普通株式増加数を算定する際、「希薄化効果を有する転換証券が期中に発行され、発行時においてすべて転換されたと仮定した場合に発行される普通株式数」は、当該発行時から期末までの日数に応じた普通株式数を算定する方法の他、「合理的な基礎に基づいて算定された当該平均株価」によることを容認。	c	本基準第30項 (2)	
	4	1	潜在株式調整後1株当たり当期純利益－転換証券が存在する場合	27	転換証券には、平成14年の商法改正施行前にその発行が決議され、一括法にて処理されている転換社債も含まれる旨を明示。	a		
	4	1	潜在株式調整後1株当たり当期純利益－条件付発行可能普通株式が存在する場合	28	各々の条件付発行可能普通株式が希薄化効果を有する場合、潜在株式調整後1株当たり当期純利益の算定にあたっては、「普通株式増加数」を普通株式の期中平均株式数に加える旨を確認。	b	本基準第21項	

図表4 適用指針が果たしている役割(基礎データ)

	4	1	潜在株式調整後1株当たり当期純利益—条件付発行可能普通株式が存在する場合	29	適用指針第28項(前項)にいう「普通株式増加数」は、希薄化効果を有する条件付発行可能普通株式が期末までにはその条件を満たさないが、期末を条件期間末としたときに当該条件を満たす場合には、本基準第26項(1)および第30項に準じて算定するように指示。(要約するなら、「希薄化効果を有する条件付発行可能普通株式が期首または発行時においてすべて行使されたと仮定した場合に発行される普通株式数として算定するように指示。)	a	適用指針第28項／本基準第26項、第28項および第30項	【参考:会計基準第26項、第28項および第30項】「第25項にいう普通株式増加数は、下記の(1)により算定された普通株式数から、(2)により算定された普通株式数を差し引いて算定する。なお、ワラントが期中に消滅、消却又は行使された部分については、期首又は発行時から当該消滅時、消却時又は行使時までの期間に応じた普通株式数を算定する。 (1)希薄化効果を有するワラントが期首又は発行時においてすべて行使されたと仮定した場合に発行される普通株式数(2)期中平均株価にて普通株式を買い受けたと仮定した普通株式数ワラントの行使により払い込まれると仮定された場合の入金額を用いて、当期にワラントが存在する期間の平均株価にて普通株式を買い受けたと仮定した普通株式数を算定する。」「各々の転換証券が希薄化効果を有する場合、潜在株式調整後1株当たり当期純利益の算定(第21項参照)にあたっては、普通株式に係る当期純利益(第14項参照)に当期純利益調整額(第29項参照)を加え、普通株式の期中平均株式数(第17項参照)に普通株式増加数(第30項参照)を加える。」「第28項にいう普通株式増加数は、下記の(1)及び(2)によって算定された普通株式数の合計とする。 (1)希薄化効果を有する転換証券が期首に存在する場合、期首においてすべて転換されたと仮定した場合に発行される普通株式数(なお、転換証券のうち転換請求期間が期中に満了した部分又は期中に償還した部分については、期首から当該満了時又は償還時までの期間に応じた普通株式数を算定する。また、期中に転換された部分については、期首から当該転換時までの期間に応じた普通株式数を算定する。) (2)希薄化効果を有する転換証券が期中に発行された場合は、発行時においてすべて転換されたと仮定し算定した当該発行時から期末までの期間に応じた普通株式数(なお、
	4	1	潜在株式調整後1株当たり当期純利益—条件付発行可能潜在株式が存在する場合	30	各々の条件付発行可能潜在株式が希薄化効果を有する場合、潜在株式調整後1株当たり当期純利益の算定にあたっては、当期純利益調整額を普通株式に係る当期純利益に加えるとともに、普通株式増加数を普通株式の期中平均株式数に加えることとなる旨を確認。	b	本基準第21項／本基準第31項および第32項	
	4	1	潜在株式調整後1株当たり当期純利益—条件付発行可能潜在株式が存在する場合	31	適用指針第30項(前項)にいう当期純利益調整額は、希薄化効果を有する条件付発行可能潜在株式が、(実際には期末までに条件を満たさないが)期末を条件期間末とすれば当該条件が満たされる、という仮定のもとで発行される転換証券にもとづき、本基準第29項に準じて算定するように指示。	a	本基準第29項	【参考:会計基準第29項】「第28項にいう当期純利益調整額は、以下の金額とする。 (1)転換負債に係る当期の支払利息の金額、社債金額よりも低い価額又は高い価額で発行した場合における当該差額に係る当期償却額及び利払いに係る事務手数料等の費用の合計額から、当該金額に課税されたと仮定した場合の税額相当額を控除した金額 (2)転換株式について、1株当たり当期純利益を算定する際に当期純利益から控除された当該株式に関連する普通株

図表4 適用指針が果たしている役割(基礎データ)

	4	1	潜在株式調整後1株当たり当期純利益—条件付発行可能潜在株式が存在する場合	32	適用指針第30項にいう「普通株式増加数」の算定方法を具体的に指示。	a	本基準第24項から第30項まで	「適用指針第30項にいう普通株式増加数は、下記の(1)及び(2)によって算定された普通株式数の合計とする。 (1)希薄化効果を有する条件付発行可能潜在株式が期末までに条件を満たした場合であっても、当該潜在株式に係る権利が未だ行使されていない場合には、潜在株式に含め、会計基準第24項から第30項に準じて算定した普通株式数 (2)希薄化効果を有する条件付発行可能潜在株式が期末までにはその条件を満たさないが、期末を条件期間末としたときに当該条件を満たす場合には、潜在株式に含め、会計基準第24項
	4	1	潜在株式調整後1株当たり当期純利益—子会社又は関連会社の発行する潜在株式が存在する場合	33	子会社等の発行する子会社等の潜在株式に係る権利の行使を仮定することにより、親会社の持分比率が変動し、その結果、連結上の当期純利益が減少する場合には、当該潜在株式の存在を潜在株式調整後1株当たり当期純利益の算定にあたって考慮するように指示。	a		「子会社等が発行した潜在株式の1株当たり連結純利益に対する潜在的な影響は、親会社が発行したものの潜在的な影響と等質的に扱うべし」
	4	1	潜在株式調整後1株当たり当期純利益—親会社が発行する子会社等の潜在株式が存在する場合	33.2	親会社が発行する子会社等の普通株式に転換等の可能な潜在株式について、その権利の行使を仮定することにより、親会社の持分比率が変動し、その結果、連結上の当期純利益が減少する場合も、当該潜在株式は、連結上の潜在株式調整後1株当たり当期純利益の算定にあたって考慮する1株当たり純資産額の具体的な算定方法を指示。すなわち「普通株式に係る期末の純資産額を、期末の普通株式の発行済株式数から自己株式数を控除した株式数で除して」算定するように指示。	a		「親会社が発行した潜在株式の1株当たり連結純利益に対する潜在的な影響については、直接的な影響と、子会社等の持株比率を介した間接的な影響とを等質的に扱うべし」
	4	1	1株当たり純資産額の算定	34	「普通株式に係る期末の純資産額を、期末の普通株式の発行済株式数から自己株式数を控除した株式数で除して」算定するように指示。	a	(本基準に関連箇所なし)	
	4	1	1株当たり純資産額の算定	35	適用指針第34項(前項)にいう「普通株式に係る期末の純資産額」の算定に際し、貸借対照表の純資産の部の合計額から控除すべき金額を具体的に指示。	a	適用指針第35項	(1)新株式申込証拠金 (2)自己株式申込証拠金 (3)普通株式よりも配当請求権又は残余財産分配請求権が優先的な株式の払込金額(当該優先的な株式に係る資本金及び資本剰余金の合計額) (4)当該会計期間に係る剰余金の配当であって普通株主に関連しない金額 (5)新株予約権 (6)少数株主持分(連結財務諸表の場合)
	4	1	1株当たり純資産額の算定	36	「普通株式よりも配当請求権および残余財産分配請求権が優先的ではなく、かつ、普通株式の配当請求権および残余財産分配請求権とは異なる内容の権利に基づく金額が、あらかじめ定められた方法により算定可能な株式」が存在する場合には、「当該株式に係る期末の純資産額を当該株式の期末の株式数で除して算定した金額」も、普通株式に係る1株当たり純資産額とともに	a		「投資家らが必要としていると考えられる情報は補足的に独立掲記すべし。」
	4	1	1株当たり純資産額の算定	36.2	企業会計基準第24号「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」に従い、会計方針の変更または過去の誤謬の訂正により財務諸表に遡及適用または修正再表示を行った場合は、表示期間の1株当たり純資産額を、遡及適用後または修正再表示後の金額により算定するように指示。	a	参考:本基準第30-4項	「財務諸表本体の当期純利益が遡及適用または修正再表示の対象となったことと平仄を合わせるべし」
	4	1	中間財務諸表及び四半期財務諸表における取扱い	37	1株当たり中間純利益および潜在株式調整後1株当たり中間純利益の算定は、中間会計期間を一会計期間とみて、1株当たり当期純利益および潜在株式調整後1株当たり当期純利益の算定に準ずるものとする旨を明示。また、中間期の1株当たり純資産額は、期末の1株当たり純資産額の算定に準ずるものとする旨も併せて明示。	a		「実績主義にもとづく中間財務諸表においては、特別な事情がない限り、本決算と同様の手法を用いるべし」

図表4 適用指針が果たしている役割(基礎データ)

	4	1	中間財務諸表及び四半期財務諸表における取扱い	37.2	1株当たり四半期純利益および潜在株式調整後1株当たり四半期純利益の算定は、中間会計期間と同様、四半期累計期間を一会計期間とみて、1株当たり当期純利益および潜在株式調整後1株当たり当期純利益の算定に準ずるものとする旨を明示。また、四半期会計期間が四半期損益および包括利益計算書または四半期損益計算書の開示対象期間に含まれる場合、四半期会計期間に係る1株当たり四半期純利益および潜在株式調整後1株当たり四半期純利益の算定については、四半期累計期間に係るものと同様に取り扱う旨を併せて明示。なお第37.2項自体には記されていないが、第45-2項を併せて参照することにより、中間財務諸表と異なり四半期財務諸表については「1株当たり純資産額」の開示が求められていないことにも留意すべきこととなる。	a		「実績主義にもとづく四半期財務諸表においては、特別な事情がない限り、本決算と同様の手法を用いるべし」
	4	1	開示	38	1株当たり当期純利益または潜在株式調整後1株当たり当期純利益の算定上の基礎として開示すべき事項を例示的に列挙。	a	本基準第33項	(1)損益計算書上の当期純利益、1株当たり当期純利益の算定に用いられた普通株式に係る当期純利益およびこれらの差額(普通株主に帰属しない金額)の主要な内訳 (2)1株当たり当期純利益の算定に用いられた普通株式および普通株式と同等の株式の期中平均株式数の種類別の内訳 (3)潜在株式調整後1株当たり当期純利益の算定に用いられた当期純利益調整額の主要な内訳 (4)潜在株式調整後1株当たり当期純利益の算定に用いられた普通株式増加数の主要な内訳 (5)希薄化効果を有しないため、潜在株式調整後1株当たり
	4	1	開示	39	「希薄化効果を有しないため、潜在株式調整後1株当たり当期純利益の算定に含まれなかった潜在株式の概要」には、その旨、潜在株式の種類、および潜在株式の数が含まれる旨を明示。	a	適用指針第38項(5)	
	4	1	開示	40	財務諸表において1株当たり純資産額を開示する場合に、「当該金額の算定上の基礎」として開示が推奨される事項を例示。	a		(1)貸借対照表上の純資産の部の合計額と1株当たり純資産額の算定に用いられた普通株式に係る期末の純資産額の差額(貸借対照表の純資産の部の合計額から控除する金額)の主要な内訳 (2)1株当たり純資産額の算定に用いられた期末の普通株式の数の種類別の内訳
	4	1	開示	41	当期に株式併合または株式分割が行われた場合には、その旨および表示期間の1株当たり純資産額を本基準第30-2項および第30-3項に従い算定している旨を注記するように指示。	a	本基準第30-2項および第30-3項	「1株当たり純資産額については、1株当たり当期純利益に準じた開示を行うべし。」「参考:会計基準第30-2項および第30-3項」当期に株式併合又は株式分割(発行済普通株式のみ変化する場合であり、同一種類の株式が交付される株式無償割当て等、株式分割と同様の効果を有する事象の他、時価より低い払込金額にて株主への割当てが行われた場合)に含まれる株式分割相当部分を含む。以下同じ。)が行われた場合、1株当たり当期純利益の算定上、普通株式の期中平均株式数は、表示する財務諸表のうち、最も古い期間の期首に当該株式併合又は株式分割が行われたと仮定する。また、当期の貸借対照表日後に株式併合又は株式分割が行われた場合も、同様に仮定して算定する。」「当期に株式併合又は株式分割が行われた場合、潜在株式調整後1株当たり当期純利益の算定上、(適用指針)第21項にいう普通株式増加数は、表示する財務諸表のうち、最も古い期間の期首に当該株式併合又は株式分割が行われたと仮定する。また、当期の貸借対照表日後に株式併合又は株式分割が行われた場合も、同様に仮定して算定す
	4	2	経緯	45	本適用指針が公表されるまでの経緯や、その後の改正に関する経緯を概観。	d		

図表4 適用指針が果たしている役割(基礎データ)

	4	2	経緯	45.2	2011年の改正適用指針では、同年における企業会計基準第12号「四半期財務諸表に関する会計基準」の改正に伴い、四半期損益計算書の開示対象期間を見直したこと及び四半期の1株当たり純資産額の開示を求めないこととしたことに伴う所要の改正を行った旨を解説。	d	
	4	2	1株当たり当期純利益—普通株式及び普通株式と同等の株式に係る1株当たり当期純利益の算定	46	本適用指針において、「普通株式と同等の株式」を、「普通株式より配当請求権が優先的ではなく、かつ、普通株式の配当請求権とは異なる内容の配当請求権に基づく金額を、あらかじめ定められた方法により算定できない株式をいう」とした理由を解説。	d	適用指針第8項 「会計基準では、1株当たり当期純利益の算定上、普通株式と同等の株式が存在する場合には、これらを普通株式から区分して取り扱うことが困難であるため、1株当たり当期純利益を算定する際には、普通株式と同様に扱うこととしている(会計基準第13項及び第44項)。この場合、普通株式と同等の株式とは、まず、1株当たり当期純利益の算定上、普通株式と配当優先株式は区別されている(会計基準第15項及び第16項)ことから、普通株式より配当請求権が優先的ではない株式が該当すると考えられる。また、優先的ではないが異なる配当請求権を有する株式が存在する場合には、当該株式に係る1株当たり当期純利益を算定し開示する(第10項参照)ことから、これに該当しない株式とな
	4	2	1株当たり当期純利益—普通株式以外の株式に係る1株当たり当期純利益の算定	47	1株当たり当期純利益を算定する場合、配当優先株式を含む参加型の株式について、損益計算書上の当期純利益から参加可能額を控除することが適当であると考えられる理由を解説。またこの場合、当該参加可能額を含む普通株式以外の株式に係る当期純利益を普通株式以外の株式の期中平均株式数で除して算定した金額も、普通株式の1株当たり当期純利益とともに、普通株式以外の株式に係る1株当たり当期純利益として算定し開示することが適当であると	d	適用指針第9項および第12項 「普通株式とともに配当可能利益の分配を受けるため(である。)」 「当期純利益は普通株主と普通株主以外の株主に各々帰属すると考えられるため(である。)」
	4	2	1株当たり当期純利益—普通株式以外の株式に係る1株当たり当期純利益の算定	48	転換型の参加型株式について、1株当たり当期純利益の算定上、「転換後の普通株式と同様に扱う方法」を採択した理由を解説。	d	適用指針第12項 「転換型の参加型株式については、1株当たり当期純利益の算定上、以下の方法によることが考えられる。 (1)非参加型の転換証券と同様に扱う方法 (2)非転換型の参加型株式と同様に扱う方法 (3)転換後の普通株式と同様に扱う方法 非転換型の参加型株式は、適用指針第12項のように1株当たり当期純利益の算定上、考慮されていることから、転換型の参加型株式を(1)のように非参加型として1株当たり当期純利益の算定上、考慮しないことは適当ではない。また、転換型の参加型株式を(2)のように非転換型の参加型株式と同様に扱う方法では、転換に関する希薄化効果を反映できない。したがって、転換型の参加型株式は、転換後の普通株式と同様の性格を有する面を重視して、本適用指針では、国際的な会計基準の考え方と同様に、(3)の方法による
	4	2	1株当たり当期純利益—普通株式に係る当期純利益	49	定められた額の優先配当を有する配当優先株式の償還差額を、1株当たり当期純利益の算定上、損益計算書上の当期純利益から控除することとした理由を解説。	d	適用指針第11項(2) 「定められた額の優先配当を有する配当優先株式の償還差額は、社債のように、優先配当額の大小に依存する側面があるため、優先配当と同様に、1株当たり当期純利益の算定上、損益計算書上の当期純利益から控除することが考えられる。(中略)本適用指針では、国際的な会計基準と同様に、前者の
	4	2	1株当たり当期純利益—普通株式に係る当期純利益	50	「参加可能額」の算定を、当該会計期間に係る剰余金の配当を仮定して行うことが適当であると判断した理由を解説。	d	適用指針第11項(3) 「類似した項目である非累積型配当優先株式に関する優先配当額の算定(会計基準第16項(2))と平仄を合わせるべ
	4	2	1株当たり当期純利益—普通株式に係る当期純利益	51	子会社の優先配当額等については、1株当たり当期純利益の算定上、原則として、親会社負担分を考慮するのが妥当と判断した旨とその理由を解説。	d	「連結ベースでの普通株主に帰属しない金額は、親会社の普通株主に帰属しない金額であるため(である。)」

図表4 適用指針が果たしている役割(基礎データ)

	4	2	1株当たり当期純利益－普通株式の期中平均株式数	52	時価より低い払込金額で行われる株主への割当てには、既存の普通株主に一律に影響する株式分割相当部分が含まれることから、普通株式の期中平均株式数の算定にあたっては、そのような株式分割相当部分も、「表示する財務諸表のうち最も古い期間の期首」に行われたと仮定するように指	a	適用指針第16項	
	4	2	潜在株式調整後1株当たり当期純利益－ワラントが存在する場合	53	ワラントの一例であるストック・オプションについては、通常、付与後に特定の条件を満たした場合、その権利が確定する旨を確認。また、そこでいう特定の条件には、(a)一定期間の勤務の他、(b)一定の利益水準や株価水準の達成などが考えられることを確認。このうち前者(a)のように、一定期間の勤務後に権利が確定する場合には、通常の新株予約権と同様に取り扱いうることから、たとえ行使期間が開始していても、普通株式増加数の算定上、付与された時点から既に行使期間が開始したものと取り扱うこととなる旨を解説。これに対して、後者(b)のように、単に時間の経過ではなく、特定の利益水準や株価水準の達成などの条件が付されている場合には、条件付発行可能潜在株式として取り扱うこ	a/d	適用指針第22項および第30項	
	4	2	潜在株式調整後1株当たり当期純利益－ワラントが存在する場合	53.2	適用指針第53項(前項)にもとづき、一定期間の勤務後に権利が確定するストック・オプションについて、たとえ行使期間が開始していても、普通株式増加数の算定上、付与された時点から既に行使期間が開始したものと取り扱う場合において、ストック・オプションの権利の行使により払い込まれると仮定された場合の入金額に、「ストック・オプションの公正な評価額のうち、将来企業に提供されるサービスに係る分」を含めることとした理由を解説。	d	適用指針第22項	「ストック・オプションを付与し、これに応じて企業が従業員等から取得するサービスは、その取得に応じて費用として計上され、対応する金額は、ストック・オプションの権利の行使または失効が確定するまでの間、貸借対照表の純資産の部に新株予約権として計上される。各会計期間における費用計上額は、ストック・オプションの公正な評価額のうち、当期に発生したと認められる額であるため、当期までに費用計上されていない額(すなわち、将来企業に提供されるサービスに係る分)については、権利を確定するためには将来払い込まなければならない
	4	2	潜在株式調整後1株当たり当期純利益－転換証券が存在する場合	54	本基準第43項の規定により、本適用指針で対象とする転換証券は、一括法により会計処理されたものに限られる旨を確認。そのうえで、一括法により会計処理されている新株予約権付社債は、通常、転換社債型新株予約権付社債と呼ばれている旨を併せて確認。	b	本基準第43項	
	4	2	潜在株式調整後1株当たり当期純利益－条件付発行可能普通株式が存在する場合	55	条件付発行可能普通株式を潜在株式調整後1株当たり当期純利益に反映させるにあたり、「当期の状況」が条件期間末まで変化がないことを仮定することとした理由を解説。	d	適用指針第29項	「条件付発行可能普通株式が期末までに『条件』を満たさない場合でも、それが希薄化効果を有する限り、その事実は潜在株式調整後1株当たり当期純利益に反映させる必要がある。この場合、潜在株式調整後1株当たり当期純利益は過去の情報として算定し開示するという位置付け(会計基準第38項)から、条件付発行可能普通株式の存在を潜在株式調整後1株当たり当期純利益に反映させる際には、当期の状況のみを勘案することが適当である。」
	4	2	潜在株式調整後1株当たり当期純利益－条件付発行可能潜在株式が存在する場合	56	適用指針第32項(2)により、条件付発行可能潜在株式が期末までに条件を満たさない場合でも、希薄化効果を有する限り、その存在を潜在株式調整後1株当たり当期純利益に反映させる必要がある旨を確認。そのうえで、ワラントの権利行使を行うためには一定の利益水準を達成するという条件が付されている場合、期末までに当該条件を満たさないが、期末を条件期間末としたときに当該条件を満たす場合には、潜在株式に含め、普通株式増加数を算定する旨の解	a	適用指針第32項(2)	
	4	2	潜在株式調整後1株当たり当期純利益－条件付発行可能潜在株式が存在する場合	57	条件付発行可能普通株式と同様に、条件付発行可能潜在株式を潜在株式調整後1株当たり当期純利益に反映させるにあたっては、当期の状況が条件期間末まで変化がないことを仮定す	b	適用指針第30項から第32項まで	

図表4 適用指針が果たしている役割(基礎データ)

4	2	1株当たり純資産額の算定	58	1株当たり純資産額の算定における「普通株式に係る期末の純資産額」は、純資産会計基準のもとでは貸借対照表の純資産の部の合計額を基礎とすることとなるが、改正適用指針では、普通株主に関連しない新株予約権及び少数株主持分の額を控除して算定することとしている理由を解説。	d	「1株当たり純資産額の算定および開示の目的は、普通株主に係る企業の財政状態を示すことにあると考えられるため、普通株主に関連しない金額は、1株当たり純資産額の算定上、期末の純資産額には含めないことが適当である。」
4	2	1株当たり純資産額の算定	59	その他有価証券評価差額金や為替換算調整勘定などの項目を、2006年改正適用指針以降においても、従来と同様に、普通株式に係る期末の純資産額に含めることとしている理由を解説。併せて、繰延ヘッジ損益についても、その性格等にかかわらず、普通株式に係る期末の純資産額に含めることとしている理由を解説。	d	「その他有価証券評価差額金や為替換算調整勘定などの項目は、これまで(も)1株当たり純資産額の算定上、株主資本の項目とともに普通株式に係る期末の純資産額に含めていた(ためである。)」純資産会計基準において、これまで資産又は負債とされてきた繰延ヘッジ損益は評価・換算差額等に区分されることとされている(=その意味で、普通株主に関連する金額と位置づけられているためである。)」
4	2	1株当たり純資産額の算定	60	「普通株式よりも配当請求権または残余財産分配請求権が優先的な株式に係る金額」には、当該株式の払込金額および優先配当額以外にも、留保利益や評価・換算差額等の一部が含まれる旨を確認。適用指針第58項に記載されている「普通株主に関連しない金額は、1株当たり純資産額の算定上、期末の純資産額には含めないことが適当である。」という原則からすれば、これらに関わる金額は、留保利益や評価・換算差額等に含まれるものであっても、1株当たり純資産額の算定上、ほんらいなら期末の純資産額から控除しなければならない旨を指摘。そのうえで、上記のような「原則に合った処理」にかかわらず、そうした金額の識別は通常困難と考えられることから、控除は不要である旨を指摘。	a 適用指針第58項	
4	2	1株当たり純資産額の算定	61	優先配当等は、留保利益からのみならず、その他資本剰余金の処分によって行われる場合についても、1株当たり純資産額の算定上、普通株主に係る期末の純資産額には含めるべきではないものと考えられる旨と、その理由とを解説。	a/d 本基準第49項	「その他資本剰余金の処分による優先配当等は、基本的に株主資本の払戻の性格を持つため、1株当たり当期純利益の算定上、当期純利益から控除される普通株主に帰属しない金額には該当しないと考えられる。しかしながら、1株当たり純資産額の算定上、その他資本剰余金の処分による優先配当等の剰余金の配当は、普通株主に係る期末の純資産額にはあたらぬ。(=いずれにせよ、普通株主に係る期末の純資産
4	2	中間財務諸表及び四半期財務諸表における取扱い	62	いわゆる実績主義の立場から中間財務諸表を作成する場合、普通株主に帰属しない金額に含まれる累積型配当優先株式に係る優先配当額は、期首から中間会計期間末日までの期間の特定の日を基準日とする配当を行うかどうかにかかわらず、中間会計期間に係る要支払額となり、また、非累積型配当優先株式に係る優先配当額は、期首から中間会計期間末日までの期間の特定の日を基準日とする配当を行う場合には当該金額、配当を行わない場合にはゼロと	a 適用指針第37項	
4	2	中間財務諸表及び四半期財務諸表における取扱い	63	潜在株式調整後1株当たり中間純利益は、中間会計期間を一会計期間とみて算定し、潜在株式調整後1株当たり当期純利益は、年度末の情報に基づいて改めて算定されることとなる理由を解説。	d 中間連結財務諸表等の作成基準の設定に関する意見書 六 5	「事業年度における潜在株式調整後1株当たり当期純利益の算定において、中間会計期間において算定された普通株式増加数を前提に加重平均する考え方もある。しかし、年度の財務諸表の作成にあたっては、中間会計期間を含む事業年度全体を対象として、年度末の情報に基づいて改めて会計処理が行われ、その結果、年度決算では、中間決算の基礎となった金額とは異なる金額が計上される場合もある。」

図表4 適用指針が果たしている役割(基礎データ)

	4	2	中間財務諸表及び四半期財務諸表における取扱い	63.2	「四半期財務諸表に関する会計基準の適用指針」において、1株当たり四半期純損益は、普通株式に係る四半期純損益を普通株式の期中平均株式数で除して算定するため、四半期会計期間が四半期損益および包括利益計算書または四半期損益計算書の開示対象期間に含まれる場合、各四半期会計期間の1株当たり四半期純損益の合計は、年度の期首からの累計期間の1株当たり四半期純損益に必ずしも合致しないと記されている旨をまず確認。次いで「合致しない理由」は、四半期財務諸表においても、中間財務諸表と同様、四半期会計期間または四半期累計期間をそれぞれ一会計期間とみて1株当たり四半期純利益を算定することとされている点に求められる旨を確認。そうした規定をふまえ、本適用指針においても、1株当たり四半期純利益および潜在株式調整後1株当たり四半期純利益を中間財務	d	企業会計基準適用指針第14号「四半期財務諸表に関する会計基準の適用指針」第107項/適用指針第37-2項	
	4	2	開示	64	希薄化効果が生じないため、潜在株式調整後1株当たり当期純利益の開示を行わない場合でも、1株当たり当期純利益の算定上の基礎として、必要な情報の注記が求められることに留意するように指示。	b	適用指針第38項(1)(2)および(5)	
その他資本剰余金の処分による配当を受けた株主の会計処理(公表2002年2月21日、最終改正2005年12月27日)	3	1	範囲	2	本適用指針が適用されるのは、その他資本剰余金の処分による配当のうち、配当財産が金銭である場合に限られる旨を明示。そのうえで、配当財産が金銭以外である場合の株主の会計処理は、企業会計基準第7号「事業分離等に関する会計基準」によることになる旨を明示。	a		
	3	1	会計処理	3	株主が資本剰余金の区分におけるその他資本剰余金の処分による配当を受けた場合は、配当の対象となる有価証券が売買目的有価証券である場合を除き、原則として配当受領額を配当の対象である有価証券の帳簿価額から減額するように指示。	e		「投資成果の分配と投資そのものの払戻しとを区分すべし。」「現行の会計実務では、支払側の配当の原資によって受け取り側の会計処理が決められる場合が多く、具体的には、留保利益から配当を受けたときは受取配当金で処理し、払込資本の払戻しを受けたときは投資勘定の減額で処
	3	1	会計処理	4	配当の対象となる有価証券が売買目的有価証券である場合は、その他資本剰余金を原資とする配当であっても、配当受領額を受取配当金(売買目的有価証券運用損益)として計上するように指示。	e		「継続的な再評価の対象となっている銘柄については、配当に伴う価値の低下が期末時価に反映されているため、配当の原資にかかわらず収益計上するのが適当である。(=時価の有利な変動を期待して保有している項目については、事由にかかわらず、時価の変動を損益に反映させたほうが
	3	1	会計処理	5	「その他資本剰余金の処分による配当を受けた場合は、配当受領額を配当の対象である有価証券の帳簿価額から減額すべし」という原則にかかわらず、配当受領額を収益として計上するこ とが明らかに合理的である場合には、適用指針第4項(前項)で記した売買目的有価証券のケース以外においても、その収益計上を容認。そのうえで、収益計上が容認されるケースを具体的に例示。	e		(1)配当の対象となる時価のある有価証券を時価まで減損処理した期における配当 (2)投資先企業を結合当事企業とした企業再編が行われた場合において、結合後企業からの配当に相当する留保利益が当該企業再編直前に投資先企業において存在し、当該留保利益を原資とするものと認められる配当(ただし、配当を受領した株主が、当該企業再編に関して投資先企業の株式の交換損益を認識していない場合に限り。) (3)配当の対象となる有価証券が優先株式であって、払込額による償還が約定されており、一定の時期に償還されることが確実に見込まれる場合の当該優先株式に係る配当
	3	1	会計処理	6	配当金の認識は、「金融商品会計に関する実務指針」第94項(←未収配当金の取扱いを定めたもの)と同様とする旨を明示。併せて、配当金を計上する際に、その他利益剰余金の処分によるものか、その他資本剰余金の処分によるものが不明な場合は、受取配当金に計上できるものとする旨	a		

図表4 適用指針が果たしている役割(基礎データ)

	3	2	検討の経緯	9	本適用指針を当初公表したのは、同時に公表した企業会計基準第1号「自己株式及び法定準備金の取崩等に関する会計基準」との関係で、その他資本剰余金の処分による配当を受けた株主の会計処理を定める必要に応えるためであった旨を解説。また2005年における改正は、同年7月26日に会社法が公布されたこと、また、ASBJが同年12月に企業会計基準第1号「自己株式及び準備金の額の減少等に関する会計基準」を改正したこと、および同年同月に事業分離等会計基準を公表したことに伴い、改正前適用指針について改正を行う必要が生じたこと、などを背景としている旨を解説。	d	
	3	2	会計処理	10	現行の会計実務では、留保利益から配当を受けたときは受取配当金で処理し、払込資本の払戻しを受けたときは投資勘定の減額で処理することが多い、という事実認識を明示。そのうえで、こうした処理は、投資成果の分配と投資そのものの払戻しを、支払側の配当の原資に従って区別することを意図している、という事実認識を併せて明示。	d	
	3	2	会計処理	11	その他資本剰余金を原資とする配当を受けた株主の側では、関連する有価証券の帳簿価額を減額するのを原則的な処理とした理由を解説。	d	「その他資本剰余金は、資本金および資本準備金の額の減少により生じた剰余金および自己株式処分差益等の額で構成され、その内容は原則として株主からの払込資本である。よって、その他資本剰余金の処分による配当は、基本的には投資の払戻しの性格を持つ。」
	3	2	会計処理	12	配当の対象となる有価証券が売買目的有価証券の場合には、原則的な処理に関わらず、その他資本剰余金を原資とする配当を受けた場合に、それを受取配当金(売買目的有価証券運用損益)として処理することとした理由を解説。	d	「配当の対象となる有価証券が売買目的有価証券であり、期末に時価評価され評価差額が損益計算書に計上されている場合には、配当に伴う価値の低下が期末時価に反映されているため、配当の原資にかかわらず収益計上することが適切であり、受取配当金(売買目的有価証券運用損益)として処理することとした。」
	3	2	会計処理	13	現行実務にかかわらず、支払側の配当の原資(その他資本剰余金か、それともその他利益剰余金か)の違いによって、受取側の会計処理(投資成果の受取りか、それとも投資の払戻し)が自動的に決定されるわけではない旨を確認。次いで、支払側の配当の原資に従って受取側が処理しても、必ずしも投資成果の分配と投資そのものの払戻しを整合的に処理できないケースを例示。さらに、支払い側の配当原資が受取り側の会計処理を自動的に決定する関係をすべてのケースにおいて満たそうとすれば、子会社株式、関連会社株式、およびその他有価証券のすべてに持分法を適用しなければならぬ旨を指摘	d	(1)その他利益剰余金の処分による配当の原資が、投資以後に投資先企業が計上した留保利益の額を超えている場合 (2)その他利益剰余金の処分による配当の原資が、投資先企業で行われた資本金又は資本準備金による欠損でん補の額に満たない留保利益である場合
	3	2	会計処理	14	資本準備金は原則として払込資本であるが、利益性の剰余金たる性格を持つ部分が含まれる場合もありうる旨を指摘。そのうえで、そうしたケースを具体的に例示。	d	(1)過去に行われた資産の再評価益が資本準備金に計上されている場合 (2)株式移転設立完全親会社の資本準備金に株式移転完全子会社の留保利益相当額が含まれている場合

図表4 適用指針が果たしている役割(基礎データ)

	3	2 会計処理	15	(a)支払側における配当原資の違いによって、受取側の会計処理が自動的に決定されるわけではなく、また(b)資本準備金の中にも利益性の剰余金としての性質を有する要素が含まれている事実を鑑み、その他資本剰余金の処分による配当受領額でも、収益として計上することが明らかに合理的である場合は、その場合に限って受取配当金として収益計上できるものとした旨を明示。そのうえで、適用指針第5項に列挙したそれぞれのケースにおいて、なぜ「その他資本剰余金の処分による配当受領額でも、収益として計上することが明らかに合理的」といっているのかを具体的に解説。	d	適用指針第5項	(1)配当の対象となる時価のある有価証券を時価まで減損処理した期における配当 投資の対象となった有価証券が期末に時価まで減損処理され、評価損が損益計算書に反映されている場合、配当に伴う価値の低下が期末時価に反映されているため、売買目的有価証券のケースと同様に受取配当金として収益計上できると考えた。 (2)投資先企業を結合当事企業とした企業再編が行われた場合において、結合後企業からの配当に相当する留保利益が当該企業再編直前に投資先企業において存在し、当該留保利益を原資とするものと認められる配当結合後企業のものであり、その処分による配当が、実質的に企業再編直前の投資先企業(結合当事企業)の留保利益相当額からの配当であることが確認できる場合は、その他利益剰余金からの配当と同様に取り扱い、受取配当金として収益計上できると考えた。適用する場合には、上記の要件に照らして慎重に判断することが必要である。 (3)配当の対象となる有価証券が優先株式であって、払込額による償還が約定されており、一定の時期に償還されることが確実に見込まれる場合の当該優先株式に係る配当 優先株式の中には、発行者が償還する権利を持つものがある。そのような優先株式の場合で、払込額による償還が約定されており、一定の時期に償還されることが確実に見込まれる場合には、保有する当該優先株式は経済的には清算時の弁済順位を除き、債券と同様の性格を持つと考えられる。よって、当該優先株式に係る受取配当は受取利息と同
	3	2 会計処理	16	配当金を計上する際に、その他利益剰余金の処分によるものか、その他資本剰余金の処分によるものかが不明な場合は、受取配当金に計上できるものとしている理由を解説。	d	適用指針第6項	「これは、配当可能な剰余金として、資本剰余金と利益剰余金の双方がある場合には、一般に利益剰余金を優先的に配当の原資としているものと考えられること、及び事務負担への配慮によるものである。」
	3	2 会計処理	17	適用指針第13項で示されているように、支払側の配当の原資に従って受取側が処理しても、必ずしも投資成果の分配と投資そのものの払戻しを整合的に処理できない場合がありうる旨を確認。そのうえで、留保利益を原資とする配当を受取配当金として計上すると明らかに合理性を欠くと考えられる場合、(例えば、帳簿価額に比して実質価額が低下しているものの減損処理に至っていない株式について、投資後に行われた資本金又は資本準備金による欠損てん補の額に満たない留保利益を原資とする配当を受領した場合)、配当を受領した株主は、原則として、有価証券の帳簿価額を減額処理することが適当である旨の判断を明示。	a	適用指針第13項	
自己株式及び準備金の額の減少等に関する会計基準の適用指針(2002年2月21日、最終改正2006年8月11日)	2	1 範囲	3	本適用指針においては、自己株式の取得の対価が金銭以外の場合の会計処理及び配当財産が金銭以外の場合における分配側の会計処理についても取り扱っている旨を指摘。	b		

図表4 適用指針が果たしている役割(基礎データ)

	2	1	自己株式の会計処理及び表示－自己株式の取得及び処分の認識時点	5	自己株式の取得については、対価が金銭の場合は対価を支払うべき日に認識し、対価が金銭以外の場合は対価が引き渡された日に認識するように指示。また、募集株式の発行等の手続による自己株式の処分については、対価の払込期日に認識するように指示。	a	適用指針第33項および第34項	「『自己株式の取得及び処分は、株主への資本の払戻し及び株主からの資本の払込みの性格を有する』という事実認識のもとでは、」有償消却の処理については、これまで特に明文化された定めはなかったが、一般的には、法的手続が完了し株主に消却の代金を支払うべき日に、認識されていたものと思われる(からである。)」会社法上、その効力が生じるのは払込期日とされていることから(である。)」
	2	1	自己株式の会計処理及び表示－自己株式の取得及び処分の認識時点	6	払込期日前日までに受領した自己株式の処分の対価相当額については、適用指針第5項における処分の認識を行うまでは、純資産の部において株主資本の控除項目とされている自己株式の直後に、自己株式申込証拠金の科目をもって表示するよ	a	適用指針第35項	「自己株式の処分が募集株式の発行等の手続により行われ、この受領額については投資家がそれに応じて払い込んでいる以上、当該受領額は返済されず、極めて短期間に自己株式の処分の対価となる(ためである。)」
	2	1	自己株式の会計処理及び表示－自己株式の取得原価の算定(対価が金銭以外の場合)－企業集団内の企業から自己株式を取得する場合	7	企業集団内の企業から、金銭以外の財産を対価として自己株式を取得する場合、当該自己株式の取得原価は、移転された資産および負債の適正な帳簿価額により算定するように指示。	a	適用指針第36項	「企業集団内の企業から金銭以外の財産を対価として自己株式を取得する行為は、共通支配下の取引に準じたものである。」
	2	1	自己株式の会計処理及び表示－自己株式の取得原価の算定(対価が金銭以外の場合)－自社の他の種類の株式を交付する場合	8	自社の他の種類の株式を交付して自己株式を取得する場合における、当該自己株式の取得原価の算定方法を具体的に指示。すなわち(1)他の種類の新株を発行する場合には、自己株式の取得原価を零とし、(2)他の種類の自己株式を処分する場合には、自己株式の取得原価を、処分した自己株式の帳簿価額とするように指示。	a	適用指針第37項	「①自己株式の取得の対価として自社の株式を交付した場合、その対価の算定基礎が交付した自社の株式の時価であれ帳簿価額であれ、純資産の部の株主資本の合計は変わらず、また、損益も生じない。このため、自己株式の取得原価は、資産の取得原価と異なり、取得の対価によりその金額が異なっても、その後の損益に影響はなく、不適切とはいえないこと ②交付した自社の株式の時価を基礎として会計処理すると、他の種類の新株を発行した場合に、払込資本と純資産の部の株主資本の控除項目である自己株式が時価相当分だけ増加するが、増加する払込資本を資本金又は資本準
	2	1	自己株式の会計処理及び表示－自己株式の取得原価の算定(対価が金銭以外の場合)－その他の場合	9	金銭以外の財産を対価とした自己株式の取得のうち、適用指針第7項および第8項に記されている形態以外による場合の取得原価は、取得の対価となる財(金銭以外の財産)の時価と取得した自己株式の時価のうち、より高い信頼性をもって測定可能な時価で算定するように指示。自己株式に市場価格がある場合には、原則として当該価格を用いて自己株式の取得原価を算定するように指示。逆に取得の対価となる財や取得した自己株式に市場価格がないこと等により公正な評価額を合理的に算定することが困難と認められる場合には、移転された資産及び負債の適正な帳簿価額により自己株式の取得原価を算定するように指示。またここでいう時価は、原則として当該取引の合意日の時価を指すが、当該時価と株式の受渡日の時価が大きく異なる場合	a		「複数の金額による評価を想定しうる場合には、より高い信頼性をもって測定可能な金額によって評価すべし。」
	2	1	自己株式の会計処理及び表示－現物配当を行う会社の会計処理	10	配当財産が金銭以外の財産である場合、配当の効力発生日における配当財産の時価と適正な帳簿価額との差額は、配当の効力発生日の属する期の損益として、配当財産の種類等に応じた表示区分に計上するとともに、配当財産の時価をもって、その他資本剰余金またはその他利益剰余金(繰越利益剰余金)を減額する。	a	適用指針第38項	「一般に、金銭以外の財産をもって会社を清算した場合、投資の回収の結果を示すよう分配前に清算損益を計上することが適切である。」
	2	1	自己株式の会計処理及び表示－自己株式の処分－自己株式の処分と新株の発行を同時に行った場合の取扱い	11	自己株式の処分と新株の発行を同時に行った場合の増加すべき払込資本に関する内訳項目(資本金、資本準備金またはその他資本剰余金)は、会社法の規定に基づき決定するように指示。	a		「自己株式の処分と新株の発行を同時に行われたこと」は、増加すべき払込資本の内訳項目を会社法の規定に基づき決定する旨の基本原則に対する、例外的な取扱いの必要を生み出さない。」

図表4 適用指針が果たしている役割(基礎データ)

	2	1	自己株式の会計処理及び表示—自己株式の処分—平成13年改正前商法により付与されたストック・オプションの行使に伴う譲渡差額	12	「平成13年改正前商法により付与されたストック・オプション」の行使に備えるために取得した自己株式を、権利行使により譲渡した場合に生ずる譲渡差額(自己株式の帳簿価額と「平成13年改正前商法により付与されたストック・オプション」の行使価額との差額)は、募集株式の発行等の手続により自己株式を処分する場合における自己株式処分差額の会計処理と自己株式の処分および消却時の帳簿価額は、会社の定めた評価方法に従って、株式の種類ごとに算定するように指示されている旨を確認。ただし、「平成13年改正前商法により付与されたストック・オプション」の行使に備えるために取得した自己株式に関しては、帳簿価額の算定を区別するこ	a	平成13年改正前商法第210条ノ2	「平成13年改正前商法により付与されたストック・オプションの行使に備えるために取得した自己株式かどうかは、自己株式を処分する場合における自己株式処分差額の会計処理に関して、例外的な取扱いの必要を生み出さない。」
	2	1	自己株式の会計処理及び表示—自己株式の処分及び消却時の帳簿価額の算定	13		a	本基準第13項	「特別な用途に供される項目については、その簿価を他の項目から区分して算定することに合理性を見出さう。」
	2	1	自己株式の会計処理及び表示—自己株式の無償取得の会計処理	14	自己株式を無償で取得した場合、自己株式の数のみの増加として処理するように指示。	a	適用指針第42項	「自己株式を無償で取得しても、取得した会社にとっては資産が増加せず、贈与した株主が有していた持分が他の株主に移転するのみ、すなわち株主間の富の移転が生じているのみと考えられる。」「新株の有利発行の際に、時価と発行価額の差額を費用処理しないことにもみられるように、一般に、株主間の富の移転のみによって当該会社の株主持分額の変動は認識されない。自己株式を無償で取得した場合についても、上記の処理との整合性を図らなければならない
	2	1	自己株式の会計処理及び表示—自己株式の無償取得の会計処理	15	無償で取得した自己株式の数に重要性がある場合は、その旨および株式数を連結財務諸表および個別財務諸表に注記するように指示。	a	適用指針第44項	「無償で取得した自己株式の数に重要性がある、という事実は投資家らが必要としている情報と考えられる。」
	2	1	自己株式の会計処理及び表示—連結財務諸表における子会社及び関連会社が保有する親会社株式等の取扱い	16	自己株式等会計基準第16項および第18項に会計処理を定めている(a)連結子会社における親会社株式の売却損益、および(b)持分法の適用対象となっている子会社(および関連会社)における親会社株式等の売却損益は、関連する法人税、住民税および事業税を控除後のものとするように	a	本基準第16項および第18項	
	2	1	自己株式の会計処理及び表示—子会社及び関連会社が保有する当該会社の自己株式に関する連結財務諸表における取扱い—連結子会社が保有する当該連結子会社の自己株式に関する取扱い	17	連結子会社による当該連結子会社の自己株式の少数株主からの取得および少数株主への処分は、それぞれ親会社による子会社株式の追加取得及び一部売却に準じて処理するように指示。	a	適用指針第49項	「現行の連結財務諸表原則(連結財務諸表に関しては、平成20年12月に企業会計基準第22号「連結財務諸表に関する会計基準」(以下「連結会計基準」という。)が公表されている。)では、親会社説を採用しており、連結子会社における当該連結子会社の少数株主との取引は、連結上の資本取引とは考えないことが適切と考えられる。」
	2	1	自己株式の会計処理及び表示—子会社及び関連会社が保有する当該会社の自己株式に関する連結財務諸表における取扱い—連結子会社が保有する当該連結子会社の自己株式に関する取扱い	18	適用指針第17項により、連結子会社による当該連結子会社の自己株式の少数株主からの取得を、親会社による子会社株式の追加取得に準じて処理する場合、自己株式の取得の対価と少数株主持分の減少額との差額をのれん(または負ののれん)として処理するように指示。	a	適用指針第51項	「連結子会社の自己株式の少数株主からの取得については、少数株主への払戻しにより親会社の持分比率が増加する点で、親会社による少数株主からの子会社株式の追加取得に準じて処理することが考えられる。」
	2	1	自己株式の会計処理及び表示—子会社及び関連会社が保有する当該会社の自己株式に関する連結財務諸表における取扱い—連結子会社が保有する当該連結子会社の自己株式に関する取扱い	19	適用指針第17項により、連結子会社による当該連結子会社の自己株式の少数株主への処分を、親会社による子会社株式の一部売却に準じて処理する場合、連結子会社による少数株主への第三者割当増資に準じて処理するように指示。	a	適用指針第52項	「連結子会社の少数株主への自己株式の処分については、少数株主からの払込みにより親会社の持株比率が減少する点で、親会社による子会社株式の一部売却に準じて処理することが考えられる。」

図表4 適用指針が果たしている役割(基礎データ)

	2	1	自己株式の会計処理及び表示—子会社及び関連会社が保有する当該会社の自己株式に関する連結財務諸表における取扱い—連結子会社が保有する当該連結子会社の自己株式に関する取扱い	20	連結子会社が、保有する自己株式を消却した場合、連結貸借対照表上、資産の部、負債の部及び純資産の部に変動は生じない旨を確認。	b	適用指針第53項	「連結子会社が保有する自己株式を消却した場合、連結される子会社の資本の変動及び親会社の持分比率の変動はもたらされないため、連結貸借対照表上、資産の部、負債の部及び純資産の部に変動は生じないと考えられる。」
	2	1	自己株式の会計処理及び表示—子会社及び関連会社が保有する当該会社の自己株式に関する連結財務諸表における取扱い—持分法の適用対象となっている子会社及び関連会社が保有する当該持分法適用会社の自己株式に関する取扱い	21	持分法の適用対象である子会社や関連会社が自己株式を親会社等以外から取得した場合、および親会社等以外に処分した場合は、連結子会社の場合に関する適用指針第17項から第19項までと同様に、親会社等による持分法適用会社株式の追加取得および一部売却に準じて処理するように指示。	a	適用指針第56項	「持分法適用会社が保有する当該持分法適用会社の自己株式の取扱いについても、論点の内容は連結子会社が保有する自己株式の取扱いと同様である。」
	2	1	自己株式の会計処理及び表示—子会社及び関連会社が保有する当該会社の自己株式に関する連結財務諸表における取扱い—持分法の適用対象となっている子会社及び関連会社が保有する当該持分法適用会社の自己株式に関する取扱い	22	持分法適用会社が、保有する自己株式を消却した場合、持分法上の会計処理は生じない旨を確認。	a	適用指針第20項、第53項および第56項	「持分法適用会社が保有する当該持分法適用会社の自己株式の取扱いについても、論点の内容は連結子会社が保有する自己株式の取扱いと同様である。」
	2	2	検討の経緯	25	2002年に公表された当初の本適用指針は、同時に公表された自己株式等会計基準の実務上の指針として定められた旨を指摘。また2005年には、同年に自己株式等会計基準を改正したことに伴い、本適用指針についても所要の改正が行われた旨を指摘。	d		
	2	2	検討の経緯	26	2005年改正の本適用指針には、2002年9月25日に公表した適用指針第5号に所要の改正を行ったものが含まれている旨と、適用指針第5号が、2005年改正の本適用指針の適用によって廃止されることとなった旨を指摘。	d		
	2	2	検討の経緯	27	2005年改正の本適用指針では、2002年に公表した本適用指針および(旧)適用指針第5号に含まれていた定めのうち、 (1)企業再編時における自己株式の処分と (2)新株予約権の権利行使時における自己株式の処分とを	d		
	2	2	検討の経緯	28	2005年改正の本適用指針では、会社法において自己株式の取得の対価および配当財産が金銭以外の場合もあることが明らかにされたことから、新たにこれらの会計処理を取り扱うこととした旨を解説。	d		
	2	2	検討の経緯	28.2	2006年改正の本適用指針では、同年に会社計算規則が施行されたこと等に伴い、自己株式の処分と新株の発行が同時に行われた場合の会計処理を新たに取り扱うなどの改正を行った旨を解説。	d		
	2	2	自己株式の会計処理及び表示—自己株式の取得及び処分の認識時点	29	自己株式等会計基準では自己株式の取得や処分の会計処理をそれぞれ定めているが、それらをいつ認識すべきかに関する定めを欠いている旨を確認。それらをいつ認識すべきかは論点となりうるため、自己株式の取得と募集株式の発行等の手続による自己株式の処分を取り上げて、認識時点の検討を行った旨を解説。	d	適用指針第5項／本基準第7項、第9項および第10項	

図表4 適用指針が果たしている役割(基礎データ)

	2	2	自己株式の会計処理及び表示－自己株式の取得及び処分の認識時点	30	自己株式の取得及び処分の認識時点について、想定可能な2つの選択肢を明示。	d	適用指針第5項	(1)有価証券の売買契約の認識に準ずる方法 (2)資本の払戻し及び資本の払込みの性格を有する類似の取引の認識に準ずる方法
	2	2	自己株式の会計処理及び表示－自己株式の取得及び処分の認識時点	31	適用指針第30項の(1)は、自己株式の取得及び処分が既発行株式の売買によって行われることに着目する方法である旨と、この方法によると、自己株式の取得及び処分は、原則的に取引の相手先との契約時に認識することになる旨を指	d	適用指針第5項	
	2	2	自己株式の会計処理及び表示－自己株式の取得及び処分の認識時点	32	一方、適用指針第30項(2)は、自己株式の取得及び処分が、株主への資本の払戻し及び株主からの資本の払込みの性格を有することに着目する方法である旨を指摘。次いで自己株式等会計基準において自己株式の取得及び処分は、株主との間の資本取引であり、資本の払戻し及び資本の払込みの性格を有すると位置付けた上で、その考えにてらして会計処理を定めている旨を指摘。最後に、本基準に定められている会計処理との整合性を図る必要から、(2)の適用指針第30項(2)に記載されている方法を採用した場合、自己株式の取得については、本適用指針適用以前の有償消却の処理に準ずることが考えられる旨を指摘。次いで、その有償消却の処理については、特に明文化された定めはなかったが、一般的には、法的手続が完了し株主に消却の代金を支払うべき日に、認識されていたものと思われる旨の判断を提示。最後に、それゆえ自己株式の取得についても、原則的に対価を支払うべき日に認識することが適切であると考えられる旨と、対価が金銭以外の場合は、交換の処理に準じて、対価が引き渡された日に認識することが適切であ	d	適用指針第5項	「自己株式の取得及び処分は、株主との間の資本取引であり、資本の払戻し及び資本の払込みの性格を有すると位置付けている自己株式等会計基準との整合性を図るべし。」
	2	2	自己株式の会計処理及び表示－自己株式の取得及び処分の認識時点	33	募集株式の発行等の手続による自己株式の処分については、払込期日に認識することが適切であると判断した旨とその理由を解説。	d	適用指針第5項	「『自己株式の取得及び処分は、株主への資本の払戻し及び株主からの資本の払込みの性格を有する』という事実認識のもとでは、」有償消却の処理については、これまで特に明文化された定めはなかったが、一般的には、法的手続が完了し株主に消却の代金を支払うべき日に、認識されていたものと思われる(からである。)」
	2	2	自己株式の会計処理及び表示－自己株式の取得及び処分の認識時点	34	自己株式の処分を払込期日に認識する場合、払込期日前日までに受領した自己株式の処分の対価相当額のうち、未だ処分の認識を行っていないものについて、貸借対照表における会計処理が問題になる旨を指摘。次いでこれについては、(a)預り金として負債の部に計上する方法と、(b)純資産の部に計上する方法が考えられる旨を指摘。そのうえで、このうち負債の部に計上することは適切ではなく、申込期日経過後における新株式申込証拠金と同様に、純資産の部に計上することが適切だと判断した旨とその理由を解説。	d	適用指針第5項	「会社法上、その効力が生じるのは払込期日とされていることから(である。)」
	2	2	自己株式の会計処理及び表示－自己株式の取得及び処分の認識時点	35	共通支配下の取引等に関する既存の規定にてらしてみると、企業集団内の企業から金銭以外の財産を対価として自己株式を取得する場合についても、当該自己株式の取得原価は、共通支配下の取引に準じて、移転された資産及び負債の適正な帳簿価額により算定することが適切と考えられ	d	適用指針第6項	「自己株式の処分が募集株式の発行等の手続により行われ、この受領額については投資家がそれに応じて払い込んでいる以上、当該受領額は返済されず、極めて短期間に自己株式の処分の対価となる(ためである。)」
	2	2	自己株式の会計処理及び表示－自己株式の取得原価の算定(対価が金銭以外の場合)－企業集団内の企業から自己株式を取得する場合	36	自己株式の取得の対価として、自社の株式(新株または自己株式)を交付した場合における自己株式の取得原価に関する想定可能な2つの算定方法(1)対価として交付した自社の株式の時価を基礎として算定する方法と(2)対価として交付した自社の株式の帳簿価額を基礎として算定する方法)を指摘。両者を比較した結果、「当該取引の実態は、純資産の部の株主資本内の移動であって、新たな払込みの事実がなく、払込資本を増加させる必要はない」という考え方に支えられた「対価として交付した自社の株式の帳簿価額を基礎として算定する方法」を採択した旨と、その理由を解説。	d	企業結合に係る会計基準3-4(1)①/企業結合会計意見書三5(1)	「企業集団内の企業から金銭以外の財産を対価として自己株式を取得する行為は、共通支配下の取引に準じたものである。」
	2	2	自己株式の会計処理及び表示－自己株式の取得原価の算定(対価が金銭以外の場合)－自社の他の種類の株式を交付する場合	37	自己株式の取得の対価として、自社の株式(新株または自己株式)を交付した場合における自己株式の取得原価に関する想定可能な2つの算定方法(1)対価として交付した自社の株式の時価を基礎として算定する方法と(2)対価として交付した自社の株式の帳簿価額を基礎として算定する方法)を指摘。両者を比較した結果、「当該取引の実態は、純資産の部の株主資本内の移動であって、新たな払込みの事実がなく、払込資本を増加させる必要はない」という考え方に支えられた「対価として交付した自社の株式の帳簿価額を基礎として算定する方法」を採択した旨と、その理由を解説。	d		①自己株式の取得の対価として自社の株式を交付した場合、その対価の算定基礎が交付した自社の株式の時価であれ帳簿価額であれ、純資産の部の株主資本の合計は変わらず、また、損益も生じない。このため、自己株式の取得原価は、資産の取得原価と異なり、取得の対価によりその金額が異なっても、その後の損益に影響はなく、不適切とはいえないこと ②交付した自社の株式の時価を基礎として会計処理すると、他の種類の新株を発行した場合に、払込資本と純資産の部の株主資本の控除項目である自己株式が時価相当分だけ増加するが、増加する払込資本を資本金又は資本準

図表4 適用指針が果たしている役割(基礎データ)

	2	2	自己株式の会計処理及び表示—金銭以外の財産をもって自己株式を取得した場合や現物配当を行う場合の会計処理	38	最初に、「金銭以外の財産を対価とした自己株式の取得」は、自己株式の取得(株主資本の減少)と現物資産の減少(資産の減少)であり、現物配当も同様の経済効果を有することから、「自己株式の取得の対価が金銭以外の財産となる場合の会計処理」とともに、現物配当を行う会社の会計処理についても示した旨を解説。次いで、金銭以外の財産をもって会社を清算した場合には、一般に、清算損益が計上されることとの整合性を図れば、金銭以外の財産をもって配当した場合や金銭以外の財産をもって自己株式を取得した場合も、原則として、分配前に損益を計上し、配当財産の時価をもって、その他資本剰余金またはその他利益剰余金(繰越利益剰余金)を減額することが適切と考えられる旨を指摘。ただし、事業分離日に生じた分割承継会社株式のすべてを株式数に応じて比例的に配当する場合(分割型の会社分割のうちの「按分型」)においては、例外的に、損益を計上しないことが適切であると考えられる旨を指摘。併せて、企業集団内の企業へ配当する場合や、市場価格がないことなどにより公正な評価額を合理的に算定することが困難と	d		「金銭以外の財産を対価とした自己株式の取得の本質は、自己株式の取得(株主資本の減少)と現物資産の減少(資産の減少)にあり、それは現物配当と同様の経済効果を有する。」「一般に、金銭以外の財産をもって会社を清算した場合、投資の回収の結果を示すよう分配前に清算損益を計上することが適切である。」「分割型の会社分割のうちの「按分型」は、分割会社自体が単に分かれただけであり、それは清算損益を計上する契機とならない。」「企業集団内の企業への配当は、企業結合における共通支配下の取引に準じた行為である。」
	2	2	自己株式の会計処理及び表示—自己株式の無償取得の会計処理	39	自己株式を無償で取得した場合、以前は通常の有価証券と同様に、譲受時の時価で自己株式を資産として計上し、同額を利益として計上してきたと思われる旨を指摘。しかし自己株式等会計基準のもとで、自己株式の取得が資本の控除とされたことから、これまで受け入れられてきた会計処理の見直しが迫られた旨を解説。	d	適用指針第14項および第15項	
	2	2	自己株式の会計処理及び表示—自己株式の無償取得の会計処理	40	自己株式の無償取得の会計処理として想定可能な選択肢を列挙。	d	適用指針第14項および第15項	(1)自己株式を時価で測定し、同額を利益とする方法 (2)自己株式を時価で測定し、同額を資本剰余金とする方法 (3)自己株式の数のみの増加として処理する方法
	2	2	自己株式の会計処理及び表示—自己株式の無償取得の会計処理	41	適用指針第40項に記されている(1)(2)のように、自己株式を時価で測定する方法の論拠を指摘。併せて、自己株式を時価で測定した場合に、利益とするか資本剰余金とするかの選択(すなわち(1)と(2)のいずれを採択するのか)は、資本剰余金に含めるべき範囲をどう考えるかによるとと思われる旨を指摘。	d	適用指針第14項および第15項	① 通常の有価証券と同様に自己株式も換金性があり、価値のあるものを受け取っている限り、その側面を適切に表すために、自己株式を時価で測定し認識すべきである。 ② 自己株式を時価で取得した後に、取得の対価の支払を免除されたらと擬制できる。 ③ 自己株式の譲渡者は、通常譲り受けた会社が利益を計上することを意図しており、その意図を反映すべきである。
	2	2	自己株式の会計処理及び表示—自己株式の無償取得の会計処理	42	適用指針第40項に記されている(3)のように、自己株式の数だけの増加として処理する方法の論拠を指摘。そのうえで、自己株式を無償で取得した場合は、自己株式の数のみの増加として処理することとした旨と、その理由を解説。併せて、この考え方のもとでは、自己株式等会計基準第7項にいう「取得した自己株式は、取得原価をもって純資産の部の株主資本から控除する。」の取得原価は存在しないもの(すなわちゼロ)とみなされる旨を指摘。	a	適用指針第14項および第15項	「自己株式を無償で取得しても、取得した会社にとっては資産が増加せず、贈与した株主が有していた持分が他の株主に移転するのみ、すなわち株主間の富の移転が生じているのみと考えられる。」「新株の有利発行の際に、時価と発行価額の差額を費用処理しないことにみられるように、一般に、株主間の富の移転のみによって当該会社の株主持分額の変動は認識されない。自己株式を無償で取得した場合についても、上記の処理との整合性を図らなければならない

図表4 適用指針が果たしている役割(基礎データ)

	2	2	自己株式の会計処理及び表示—自己株式の無償取得の会計処理	43	自己株式の数のみの増加として処理する方法を採用した理由を、適用指針第40項に(1)(2)として記されている方法が抱えている問題点の指摘という形で再論。	d	適用指針第14項および第15項	「自己株式等会計基準では、自己株式の取得は、株主との間の資本取引であり、会社所有者に対する会社財産の払戻しと位置付け、純資産の部の株主資本から控除する会計処理を採用している。その考えとの整合性からは、第40項の(1)及び(2)の方法のように、換金可能な資産としての側面に着目し、自己株式を時価で測定する方法は適切ではないと考えられる。また、(1)及び(2)の方法の論拠である自己株式を時価で取得した後に、取得の対価の支払を免除されたとの擬制についても、支払の免除という事実がないにもかかわらず、それらの取引があったかのように処理することは、そのような擬制をする方がより実態を表す場合を除いては適切ではないと考えられる。さらに、譲渡者の意図を反映すべきとの考えについても、このケースにおいては、譲渡者の意図により、会計処理を変える合理的な理由はないと思わ
	2	2	自己株式の会計処理及び表示—自己株式の無償取得の会計処理	44	無償で取得した自己株式の数に重要性がある場合は、その旨および株式数を連結財務諸表及び個別財務諸表に注記することが適切である旨を指摘。	a	適用指針第14項および第15項	「無償で取得した自己株式の数に重要性がある、という事実は投資家らが必要としている情報と考えられる。」
	2	2	自己株式の会計処理及び表示—子会社及び関連会社が保有する当該会社の自己株式に関する連結財務諸表における取扱い	45	平成13年改正商法により、自己株式の取得および保有規制の見直しがなされたことに伴い、子会社および関連会社においても当該会社の自己株式が相当数長期間にわたり保有されることとなった旨を確認。子会社および関連会社が保有する当該会社の自己株式は、以前は子会社および関連会社で資産に計上されており、また連結財務諸表上も資産とされていたが、自己株式等会計基準の適用により、子会社および関連会社(の個別財務諸表)において当該会社の自己株式が資本の控除項目となったことから、連結財務諸表における会計処理も再検討する必要が生じた旨を確	d		
	2	2	自己株式の会計処理及び表示—子会社及び関連会社が保有する当該会社の自己株式に関する連結財務諸表における取扱い—連結子会社が保有する当該連結子会社の自己株式に関する取扱い	46	連結子会社が保有する当該連結子会社の自己株式の連結財務諸表における会計処理を検討する上では、論争の余地が残されている問題を列挙。	d		(1)連結子会社が自己株式を少数株主から取得した段階で、親会社の持分比率の変動を認識すべきか。 (2)連結子会社における当該連結子会社の少数株主との間の資本取引を、連結財務諸表上も資本取引として取り扱うべきか。 (3)連結子会社における自己株式の取引により生じた親会社持分の変動額を、どの期の損益に帰属させるべきか。
	2	2	自己株式の会計処理及び表示—子会社及び関連会社が保有する当該会社の自己株式に関する連結財務諸表における取扱い—連結子会社が保有する当該連結子会社の自己株式に関する取扱い	47	適用指針第46項に(1)として記した論点について、肯定する考えと否定する考えをそれぞれ紹介。	d		「持分比率の変動を認識すべきとの意見は、連結子会社が自己株式を少数株主から取得した段階で、実際に連結子会社の純資産の変動が生じるとともに、少数株主が有する株式数が減少している点を論拠とする。一方、持分比率の変動を認識すべきでないとの意見は、連結子会社における自己株式の取得は処分及び消却までの暫定的な状態であることを論拠とする。」
	2	2	自己株式の会計処理及び表示—子会社及び関連会社が保有する当該会社の自己株式に関する連結財務諸表における取扱い—連結子会社が保有する当該連結子会社の自己株式に関する取扱い	48	連結子会社が当該連結子会社の自己株式を少数株主から取得した段階で、親会社の持分比率の変動を認識すべきと判断した旨と、その理由を解説。併せて、親会社の持分比率の変動を認識する場合、親会社の持分比率は、親会社の保有する当該連結子会社の株式数を、当該連結子会社の発行済株式総数から当該連結子会社の自己株式数を控除した数で除して算定することになる旨を指摘。	a/d		(1)持分比率の変動を認識しなかった場合、実際に少数株主が減少しているのに、減少に見合う少数株主損益及び少数株主持分の減少が認識されないことになること (2)会社法では、自己株式の保有目的を限定していないため、子会社による自己株式の保有が、長期間継続することが想定されること

図表4 適用指針が果たしている役割(基礎データ)

	2	2	自己株式の会計処理及び表示一子会社及び関連会社が保有する当該会社の自己株式に関する連結財務諸表における取扱い一連結子会社が保有する当該連結子会社の自己株式に関する取扱い	49	連結子会社における当該連結子会社の少数株主との取引を、連結上の資本取引と考えるべきか(当該取引から損益は生じないものとみなすべきか)は、連結財務諸表の作成目的と関連する問題であり、より具体的には、親会社説と経済的単一体説のうちのいずれを採るのか、という問題と関わっている旨を指摘。そのうえで、連結財務諸表原則(現在の「連結会計基準」)では、親会社説が採用されている旨を確認。それとの整合性を図れば、連結子会社における当該連結子会社の少数株主との取引は、連結上の資本取引とは考えないことが適切で	d		「連結子会社における当該連結子会社の少数株主との取引を、連結上の資本取引と考えるべきかどうかは、連結財務諸表の作成目的に関する事実認識と関わっている。」「連結財務諸表原則(連結会計基準)が依拠している親会社説との整合性を図るべし。」
	2	2	自己株式の会計処理及び表示一子会社及び関連会社が保有する当該会社の自己株式に関する連結財務諸表における取扱い一連結子会社が保有する当該連結子会社の自己株式に関する取扱い	50	連結子会社における少数株主との取引を連結上の資本取引と考えない場合、連結子会社の自己株式に関する取引によって親会社持分が変動した場合、当該変動額は損益とみなされるが、そこでは、当該損益を(a)過去の損益の修正とするか、(b)当期の損益とするか、それとも(c)将来に繰り延べるか、が問題となる旨を指摘。	d		
	2	2	自己株式の会計処理及び表示一子会社及び関連会社が保有する当該会社の自己株式に関する連結財務諸表における取扱い一連結子会社が保有する当該連結子会社の自己株式に関する取扱い	51	連結子会社の自己株式の少数株主からの取得については、自己株式の取得の対価と少数株主持分の減少額との差額をのれん(または負ののれん)として処理するのが想定可能な選択肢の1つである旨を指摘したうえで、その論拠を解説。	d		「連結子会社の自己株式の少数株主からの取得については、少数株主への払戻しにより親会社の持分比率が増加する点で、親会社による少数株主からの子会社株式の追加取得に準じて処理することが考えられる。」
	2	2	自己株式の会計処理及び表示一子会社及び関連会社が保有する当該会社の自己株式に関する連結財務諸表における取扱い一連結子会社が保有する当該連結子会社の自己株式に関する取扱い	52	逆に連結子会社の少数株主への自己株式の処分については(適用指針第51項と同様の発想にもとづく)と、これを(通常)連結子会社による少数株主への第三者割当増資に準じて処理することとなるを指摘したうえで、その論拠を解説。参考情報として、連結会計基準では、連結子会社による少数株主への第三者割当増資に伴う持分変動差額は、原則として当期の損益とされ、例外的に「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、利益剰余金に直接加減することができる」とこととされている旨を指摘。	d		「連結子会社の少数株主への自己株式の処分については、少数株主からの払込みにより親会社の持株比率が減少する点で、親会社による子会社株式の一部売却に準じて処理することが考えられる。」
	2	2	自己株式の会計処理及び表示一子会社及び関連会社が保有する当該会社の自己株式に関する連結財務諸表における取扱い一連結子会社が保有する当該連結子会社の自己株式に関する取扱い	53	連結子会社が保有する自己株式を消却した場合、連結貸借対照表上、資産の部、負債の部および純資産の部に変動は生じない、という適用指針第20項の論拠を解説。	d	適用指針第20項	「連結される子会社の資本の変動および親会社の持分比率の変動はもたらされないため(である。)」
	2	2	自己株式の会計処理及び表示一子会社及び関連会社が保有する当該会社の自己株式に関する連結財務諸表における取扱い一連結子会社が保有する当該連結子会社の自己株式に関する取扱い	54	連結子会社の自己株式の少数株主からの取得について、自己株式の取得の対価と少数株主持分の減少額との差額をのれん(または負ののれん)として処理したり(一適用指針第51項)、連結子会社の少数株主への自己株式の処分について、これを連結子会社による少数株主への第三者割当増資に準じて処理したり(一適用指針第52項)すれば、(a)連結子会社による少数株主への第三者割当増資と自己株式の取得を組み合わせたり、(b)自己株式の取得と処分を繰り返したりすることで、親会社の投資に生じている評価益を損益に計上するような利益操作が行われてしまうおそれがある旨を指摘。形式的には損益計上が許容されるものの、そうした行為を通じて実質的に第三者に子会社の持分の支配が移転したとみなすことができない場合は、形式いかんにか	a		

図表4 適用指針が果たしている役割(基礎データ)

	2	2	自己株式の会計処理及び表示一子会社及び関連会社が保有する当該会社の自己株式に関する連結財務諸表における取扱いー持分法の適用対象となっている子会社及び関連会社が保有する当該持分法適用会社の自己株式に関する取扱い	56	連結子会社の場合と同様に、持分法適用会社における親会社等以外からの自己株式の取得及び親会社等以外への処分は、親会社等による持分法適用会社の株式の追加取得及び一部売却に準じて処理することが適切と思われる旨を指摘するとともに、その理由を解説。またその結果、(a)持分法適用会社における親会社等以外の株主からの自己株式の取得の場合は、自己株式の取得の対価と親会社等以外の持分の減少額との差額を投資に含め、のれん(または負ののれん)と同様に処理することになり、(b)また、持分法適用会社による親会社等以外の株主への自己株式の処分の場合は、通常は持分法適用会社における親会社等以外に対する第三者割当増資に準じて処理することになり、(c)さらに、持分法適用会社が、保有する自己株式を消却した場合、持分法適用会社の純資産の変動及び親会社等の持分比率の変動をもたらさないため、持分法上の会計処理は生	a/d		「持分法適用会社が保有する当該持分法適用会社の自己株式の取扱いについても、論点の内容は連結子会社が保有する自己株式の取扱いと同様である。」
退職給付制度間の移行等に関する会計処理(2002年1月31日)	1	1	目的	1	退職給付会計基準やその前身にあたる「退職給付に係る会計基準の設定に関する意見書」や「退職給付に係る会計基準」では退職給付制度間の移行(または退職給付制度の改訂)等により退職給付債務が増加(または減少)した場合の会計処理については、必ずしも明確ではないことから、我が国の現状において、当面必要と思われる範囲について、本適用指針を公表することとした旨を解説。	d		
	1	1	範囲	2	本適用指針は、退職給付会計基準が前提とする確定給付型の退職給付制度について、退職給付制度間の移行等により退職給付債務が増加(または減少)した場合に適用され	a		(←「確定拠出型からの移行」は適用対象外である旨を明示。)
	1	1	用語の定義ー退職給付制度の終了	4	退職給付制度の「終了」に具体的な定義を付与(=退職金規程の廃止、厚生年金基金の解散または税制適格退職年金制度の全部解除のように退職給付制度が廃止される場合や、退職給付制度間の移行又は制度の改訂により退職給付債務がその減少分相当額の支払等を伴って減少する場合をいう。併せて「支払等」を具体的に例示。	a		(1)年金資産からの支給又は分配 (2)事業主からの支払又は現金拠出額の確定 (3)確定拠出年金制度への資産の移換
	1	1	用語の定義ー退職給付制度の終了	5	退職給付制度の終了には、退職給付制度の全部終了のみならず、退職給付制度間の移行(または制度の改訂)により、退職給付債務の一部に相当する額の支払等を伴って該当部分が減少する場合(退職給付制度の一部終了)も含ま	a		
	1	1	用語の定義ー退職給付制度の終了	6	ある確定給付型の退職給付制度を他の確定給付型の退職給付制度に移行した場合には、会計処理上、原則として移行前後の制度を一体のものとみなし、移行前の退職給付制度については退職給付制度の終了には含めない旨を明示。ただし移行前の制度が移行後の制度に名目的にしか引継がれていない場合には、移行前の制度の終了と移行後の制度の導入とする旨も併せて明示。	a	適用指針第24項	
	1	1	用語の定義ー退職給付制度の終了	7	ある確定給付型の退職給付制度を複数の他の退職給付制度に移行した場合には、それぞれの移行ごとに制度の終了を判断するように指示。併せて、「それぞれ判断する」必要が生じるケースを例示。	a		
	1	1	用語の定義ー退職給付制度の終了	8	「大量退職」に具体的な定義を付与。併せて、大量退職に際して退職給付が支払等を伴って減少した場合の、当該減少部分に関する会計処理については、退職給付制度の一部終了に準ずるように指示。	a		「工場の閉鎖や営業の停止等により、従業員が予定より早期に退職する場合であって、退職給付制度を構成する相当数の従業員が一時に退職した結果、相当程度の退職給付債務が減少する場合をいう。」

図表4 適用指針が果たしている役割(基礎データ)

1	1	用語の定義—退職給付債務の増額又は減額	9	退職給付債務の「増額」または「減額」に具体的な定義を付与。併せて、これが退職給付会計基準上の過去勤務費用に該当する旨を明示。ただし、退職給付制度の終了部分は、これに該当しない旨を併せて明示。(←支払等を伴うかどうか、終了と判断されるかどうかに際し、重視されている旨)	a	参考:適用指針第4項	「退職給付制度間の移行又は制度の改訂による退職給付債務の支払等を伴わない増加部分又は減少部分をいう。」(傍線は筆者による)
1	1	会計処理—退職給付制度の終了の会計処理	10	退職給付制度の終了においては、当該退職給付債務が消滅すると考えられる旨を示したうえで、そこで求められる会計処理を具体的に指示。すなわち (1)退職給付制度の終了の時点で、終了した部分に係る退職給付債務と、その減少分相当額の支払等の額との差額を、損益として認識するように指示。その際、「終了した部分に係る退職給付債務」は、「終了前の計算基礎に基づいて数理計算した退職給付債務」と、「終了後の計算基礎に基づいて数理計算した退職給付債務」との差額として算定するように指示。 (2)未認識過去勤務費用、未認識数理計算上の差異および会計基準変更時差異の未処理額は、終了部分に対応する金額を、終了した時点における退職給付債務の比率、またはその他の「合理的な方法」により算定し、損益として認識するように指示。 (3)上記(1)及び(2)で認識される損益は、退職給付制度の終	a	適用指針第28項および第30項	「退職給付制度の終了という事象の、退職給付債務に対する影響は、終了前後における退職給付債務の変動額に反映される。」「未認識項目は、終了部分と非終了部分とで按分すべし。」「同一事象によって生じた損益は、異質な要素に分解可能であっても相殺のうえ純額表示すべし。」
1	1	会計処理—退職給付制度の終了の会計処理	11	退職給付制度の終了の会計処理が適用される具体例を列挙。	a		(1)退職金規程を廃止する場合 (2)厚生年金基金制度を解散する場合 (3)税制適格退職年金制度を全部解除する場合 (4)確定給付年金制度の給付減額を行い、年金資産からの分配が行われる場合 (5)確定給付年金制度の全部又は一部について確定拠出年金制度へ資産を移換する場合 (6)退職一時金制度の全部又は一部について確定拠出年金制度へ資産を移換する場合 (7)退職一時金制度の全部又は一部を給与として支払う方法への変更等に伴って、過去勤務期間分の全部又は一部を支払う場合 (8)大量退職
1	1	会計処理—退職給付債務の増額又は減額の会計処理	12	退職給付債務の増額または減額は、退職給付会計基準上の過去勤務費用に該当するため(本適用指針の適用対象にはならず)、退職給付会計基準第25項にもとづき、原則として、各期の発生額について、平均残存勤務期間以内の一定の年数で按分した額を毎期費用処理することとなること	b	退職給付会計基準第25項	
1	1	会計処理—退職給付債務の増額又は減額の会計処理	13	退職給付債務の増額または減額の会計処理が適用される具体例を列挙。	a		(1)確定給付型の退職給付制度の将来勤務に係る部分を改訂し、将来勤務に係る部分を確定拠出年金制度へ移行する場合 (2)確定給付型の退職給付年金制度を改訂し、他の確定給
1	1	経過措置	15	退職一時金制度から確定拠出年金制度へ全部または一部移行する場合、退職一時金制度の終了した部分に係る会計基準変更時差異については、適用指針第10項にかかわらず、当面の間、残存の費用処理年数または分割拠出年数のいずれか短い年数で定額法により費用処理することを許容。ただし、その際、終了した部分に係る退職給付債務が、その減少分相当額の移換額を超過するときは、その利益相当額を当該終了部分に係る会計基準変更時差異の未処理額から控除	c		

図表4 適用指針が果たしている役割(基礎データ)

	1	2	範囲－退職給付制度間の移行	17	退職給付制度間の移行形態は多様である旨を確認。ただし「新制度を新規加入者から適用する場合は、ここでいう退職給付制度間の移行には該当しない旨を明示。	a	適用指針第2項	「既存の退職給付制度に加えて、別途、新たな退職給付制度を併設するにすぎないと解されるから(である。)」
	1	2	範囲－厚生年金基金制度の代行部分の返上	18	厚生年金基金制度の代行部分を返上する場合の会計処理については、適用指針第25号第46項のように指示。	b	適用指針第2項	<p>【参考:適用指針第25号第46項】</p> <p>確定給付企業年金法に基づき、厚生年金基金制度を確定給付企業年金制度へ移行し、厚生年金基金制度の代行部分(以下「代行部分」という。)を返上(以下「代行返上」という。)した場合、代行部分に係る退職給付債務は、当該返還の日とその消滅を認識する。また、将来分返上認可、過去分返上認可及び返還に関して、それぞれ次のとおり会計処理する。</p> <p>(1)将来分返上認可を受けたときは、当該認可の直前の代行部分に係る退職給付債務と将来分支給義務免除を反映した退職給付債務との差額を、代行部分に係る過去勤務費用として認識し、将来分返上認可の日以後は、将来分支給義務免除を反映した退職給付債務の金額に基づき退職給付費用を算定するとともに、当該過去勤務費用を企業が採用する方法及び期間で費用処理する。</p> <p>(2)過去分返上認可を受けたときは、次による。</p> <p>① 過去分返上認可の直前の代行部分に係る退職給付債務を国への返還相当額(最低責任準備金)まで修正し、その差額を損益に計上する。</p> <p>② 未認識過去勤務費用、未認識数理計算上の差異及び会計基準変更時差異の未処理額のそれぞれの残高のうち、過去分返上認可の日における代行部分に対応する金額を、退職給付債務に占める代行部分の比率その他合理的な方法により算定し、損益に計上する(その他の包括利益の組替調整となる。)</p> <p>(3)返還の日において、過去分返上認可により修正された退職給付債務(上記(2)①参照)と実際返還額との間に差額が生じた場合には、原則として、当該差額を損益に計上する。なお、上記(2)①及び②において認識される損益((2)と(3)が同一事業年度の場合は(3)の損益を含む。)は、代行返上と</p>
	1	2	範囲－確定拠出型の退職給付制度	19	本適用指針は、移行前の退職給付制度が確定拠出型である場合には適用されない旨を明示。併せて、確定拠出年金制度の会計処理は、将来の退職給付について拠出以後に追加的な負担が生じないため、当該制度に基づく要拠出額をもって費用	b	適用指針第2項 退職給付会計基準第31項	【参考:退職給付会計基準第31項】「確定拠出制度においては、当該制度に基づく要拠出額をもって費用処理する。」
	1	2	用語の定義－退職給付制度の終了	20	まず「退職給付制度間の移行(または制度の改訂)により、退職給付債務が増加(または減少)する場合として、3つのケースを想定。本適用指針では、このうち(1)(2)を退職給付制度の「終了」とし、退職給付会計基準にもとづく会計処理を明らかにするとともに、(3)については退職給付債務の「増額」または「減額」として扱い、退職給付会計基準の明文規定に従うこととした旨を解説。	d		<p>(1)退職給付制度が廃止される場合</p> <p>(2)退職給付債務が支払等を伴って減少する場合</p> <p>(3)退職金規程等の改訂に伴い退職給付水準が変更された結果、退職給付債務が、支払等を伴わず増加又は減少する場合</p>
	1	2	用語の定義－年金資産からの支給又は分配	21	多様な年金制度において、年金資産が従業員に対して多様な形で分配される旨を確認。そのうえで、年金資産の分配がある場合には、当該分配部分については、退職給付制度の終了に該当するものとみるように指示。	a		
	1	2	用語の定義－確定拠出年金制度への資産の移換	22	確定給付型の退職給付制度について、その過去勤務に係る部分を確定拠出年金制度に移行する場合には、当該移換部分については、退職給付制度の終了に該当する旨を	a		「個人別管理資産への移換が行われることから(である。)」

図表4 適用指針が果たしている役割(基礎データ)

1	2	用語の定義－確定拠出年金制度への資産の移換	23	退職一時金制度から確定拠出年金制度への移行の場合、資産の移換は段階的に行われることとされているが、そこで退職給付制度の終了に該当することとなるのは、実際に分割して移換した時点ではなく、事業主からの移換額が確定した時点である旨を明示。またこれに関連して、事業主において未払金等として計上される「事業主からの現金拠出の確定額」に利息相当額がある場合、これを含めた総額を債務額とするか、除いた純額を債務額とするかという論点がある旨を指摘。この点については契約内容や算定方法によりいずれの会計処理も考えられるが、利息相当額が明示されている場合には純額を債務額とし、利息相当額は時間の経過に伴い、発生基準によって計上することがより適切と考えら	a		
1	2	用語の定義－確定給付型の退職給付制度間の移行	24	適用指針第6項で指示されている方法の代替案として、複数の退職給付制度を採用している場合、確定給付型の退職給付制度間の移行は、会計処理上も、移行前の制度の終了と移行後の制度の導入という、異なる制度に生じた別個の事象として取り扱うべきである(=制度の移行は、その終了としては取り扱うべきである)という見解がある旨を指摘。次いで、こうした代替案は存在するものの、原則として(=制度の引き継ぎが名目的なものに過ぎない場合を除き)、退職給付制度の移行をその終了としては取り扱わないこととした理	d		【参考:「代替案」の論拠】退職給付会計基準は退職給付制度ごとに適用されると考えられるため(である。)]【実際に採択された方法の論拠】確定給付型の退職給付制度間の移行においては、退職給付債務の消滅と発生が同時に生じるのであり、事業主は移行後の制度においても移行前の制度と同様の退職給付債務及び年金資産(もしある場合)を引き継いでいると考えることが実態に即している、という判断から(である。)]
1	2	用語の定義－大量退職	25	会計上、大量退職を退職給付制度の終了と類似の事象と考えられる理由を解説。次いで大量退職の場合、通常の退職とは異なり、退職給付債務の減少部分と支払の額との差について(数理計算上の差異として一時の費用としない処理に代えて)退職給付制度の終了に準じて、退職給付債務の消滅を認識するように指示。	a/d	退職給付会計基準第67項	「退職給付制度間の移行または制度の改訂に起因するものではないが、退職給付債務に相当する額の支払等により退職給付債務を著しく減少させるため(である。)]「大量退職があった場合には、数理計算上の差異として一時の費用としない理由が失われているものと考えられる(ためである。)]」
1	2	用語の定義－退職給付債務の増額又は減額	26	本適用指針では、退職給付制度が廃止されたという外形が備わっているケースについては、退職給付債務の減少分相当額の支払等が伴っているかどうかにかかわらず、退職給付制度の終了に該当する、という判断を下している旨を確認。他方、退職給付制度間の移行(または制度の改訂)による退職給付債務の「支払等を伴わない増加部分(または減少部分)」は、退職給付債務の増額(または減額)として、退職給付会計基準上の過去勤務費用に該当する(=上記のような外形が備わっていないかぎり、「終了」に該当するかどうかの判断に際して「支	a	適用指針第4項および第9項	
1	2	会計処理－退職給付制度の終了の会計処理	27	退職給付制度が終了した場合の会計処理を支えている事実認識や基本的な考え方を明示。	d		「退職給付会計基準は、退職給付制度が廃止された場合や退職給付制度に係る退職給付債務に相当する額がすべて支払われた場合の会計処理について特段明示していないが、このような場合には退職給付債務の消滅を認識することが適切と考えられる。(←ただし、そう判断しうる根拠は明示せず)」また、未認識過去勤務費用及び未認識数理計算上の差異についても、一時の費用としない理由は失われているものと考えられることから、その時点で損益として認識
1	2	会計処理－退職給付制度の終了の会計処理	28	終了した部分に係る退職給付債務は、退職給付制度の終了の時点で、終了前の計算基礎に基づいて数理計算した退職給付債務と、終了後の計算基礎に基づいて数理計算した退職給付債務との差額として算定するように求められている旨を確認。併せて、年金資産は退職給付制度の終了前において時価(公正な評価額)により計算することとなり、その金額と「終了前の予測額」との差は数理計算上の差異として取り扱われることとなる旨を指摘。	a/b	適用指針第10項	

図表4 適用指針が果たしている役割(基礎データ)

	1	2	29	退職給付制度が廃止された場合には、たとえ退職給付債務がその減少分相当額の支払等を伴わずに減少した場合であっても、退職給付制度の終了に該当し、当該退職給付債務の消滅を認識することとしている適用指針第4項に対し、たとえ退職給付制度が廃止された場合であっても、支払等を行わずに退職給付債務を減少させた部分については、一時に費用認識せず一定の期間にわたり定期的に費用として処理すべきとの見解がある旨を指摘。そのうえで、代替案が存在する中で、廃止の時点で、廃止に伴う退職給付債務の減少部分を損益として認識するのが妥当と判断した理由を解説。	d	適用指針第4項	「(a)過去勤務費用の発生原因である給付水準の改訂等が将来にわたって従業員の勤労意欲に影響するとの期待のもとに行われる面があることから、退職給付会計基準においては、それは一時に費用認識すべきものとはされていない。(b)支払等を行わずに退職給付債務を減少させた部分は、(a)に記載されている項目と同様の効果を有する。(c)とすれば、退職給付制度が廃止された場合であっても、その減少部分については一時に費用認識せず一定の期間にわたり定期的に費用として処理することとなるはずである。」「退職給付制度を廃止したにもかかわらず未認識過去勤務費用を残したままにしておくことは、当該制度に係る退職給付債務
	1	2	30	適用指針第10項にもとづき、退職給付制度が終了した場合に求められる会計処理を確認。そのうえで、(制度の終了に際しては)未認識過去勤務費用、未認識数理計算上の差異及び会計基準変更時差異の未処理額について発生原因を分析し、その結果、終了部分に個別対応することが明らかな部分については、終了した時点において損益として認識するように指示。一方、原因別の対応額を特定することが困難である場合には、終了した時点における退職給付債務の比率により按分するように指示。	a	適用指針第10項	
	1	2	31	適用指針第6項にもとづき、確定給付型の退職給付制度から他の確定給付型の退職給付制度に移行した場合、移行前の退職給付制度は、原則として終了しないこととなる旨を確認。そのうえで、終了しない部分に関する未認識過去勤務費用、未認識数理計算上の差異および会計基準変更時差異の未処理額については、従前の費用処理方法及び費用処理年数を継続して適用することとなる旨を確認。併せて、移行に際して生じた退職給付債務の増額または減額(すなわち過去勤務費用)等を、退職給付制度ごとに区分し	b	適用指針第6項	
	1	2	32	退職給付債務の減額は退職給付水準の改訂等に起因して発生した退職給付債務の減少部分であり、たとえ大幅であっても、通常は過去勤務費用に該当する旨を確認。他方、大規模な経営改善計画の一環として行われる退職給付制度の大幅な減額改訂により退職給付債務の大幅な減額が生じる例外的な状況もありうる旨を指摘。このような状況であって、当該経営改善計画の実施による他の損益が一時に計上されるようなときには、当該大幅な減額を発生した時点で損益計上することが実態を反映する場合もある。そこでは退職給付制度の終了に準	a		
	1	2	33	確定給付型の退職給付制度における将来勤務に係る部分を減額改訂した場合、期間定額基準の採用を前提とすると、たとえ過去勤務に係る部分を減額改訂しなくとも、退職給付水準の改訂等に起因する退職給付債務の減少が発生することとなる旨を指摘。このような減少部分は、退職給付会計基準にもとづき負の過去勤務費用として処理されることとなるが、当該減少部分が数理計算上の差異に類似していることから、これを数理計算上の差異として処理したほうがよい、という見解も存在する旨を紹介。そのうえで、最終的に負の過去勤務費用とした処理することとした旨とその理由を解説。	d	退職給付会計基準第12項	「退職給付の発生額の見積りにおいて給付算定式基準を採用していれば、過去勤務に係る部分を減額改訂しないかぎり、確定給付型の退職給付制度における『将来勤務に係る部分』を減額改訂した場合に、退職給付債務の減少は発生しない。(この点に着目すると、いま問題となっている項目は、退職給付債務の数理計算に用いている見積数値の違いに起因しているという点で、数理計算上の差異に類似している、ということが出来る。)」「いずれも平均残存勤務期間以内の一定の年数で按分した額を毎期費用処理するものであり、本適用指針では、退職給付会計基準の規定に従って負の過去勤務費用として取り扱うものとした」【参考:退職給付会計基準第12項】「『過去勤務費用』とは、退職給付水準の改訂等に起因して発生した退職給付債務の増加又は減少部分をいう。なお、このうち当期純利益を構成する項目として費用処理されていないものを『未認識過去勤務費用』とい

図表4 適用指針が果たしている役割(基礎データ)

	1	2	会計処理－将来勤務に係る部分の減額改訂の取扱い	34	確定給付型の退職給付制度における過去勤務に係る部分の減額改訂に起因して発生した退職給付債務の減少は過去勤務費用であるが、将来勤務に係る部分の減額改訂に起因して発生した退職給付債務の減少部分は、(過去勤務費用として扱うのではなく)退職給付制度の終了に関する会計処理の対象となるのではないかという見解の存在を指摘。そのうえで、そうした見解にもかかわらず、過去勤務に係る部分であっても将来勤務に係る部分であっても、減額改訂に起因して発生した退職給付債務の減少は過去勤務費用として取り扱うものとした旨とその理由を解説。	d	退職給付会計基準第12項	(1) 退職給付会計基準第12項においては、退職給付水準の改訂等に起因して発生した退職給付債務の増加又は減少部分を過去勤務費用としており、改訂部分を過去勤務に係る部分と将来勤務に係る部分に区分していないこと。 (2) 実務上も、過去勤務に係る部分の減額改訂と将来勤務に係る部分の減額改訂を区分して把握することは極めて困難であること。
	1	2	会計処理－簡便法適用企業における退職給付制度の終了の会計処理	35	「退職給付に関する会計基準の適用指針」第50項および第51項にもとづき、簡便法を適用している企業においても、退職給付制度の終了に関する会計処理は、本則を適用している企業と同様に行うように指示。そのうえで、簡便法を適用している場合に求められる「終了の会計処理」の概要を解	a	「退職給付に関する会計基準の適用指針」第50項および第51項	
	1	2	経過措置	36	(a)適用指針第10項に記されている原則規定(即時損益処理)を強制することは制度移行の阻害要因となる可能性があるとの懸念が示されたこと、および(b)退職一時金制度からの分割移換の規定、退職給付会計基準が導入された際の趣旨などを勘案する必要があること、などにもとづき、適用範囲を退職一時金制度からの移行に限定して、会計基準変更時差異の処理に関する選択的な経過措置を設けることとした旨とその理由を解説。併せて、分割拠出期間の方が長い場合でも残存の費用処理年数は延長しないものとし、また、移行部分に係る退職給付債務が資産の移換額を超過する場合には、当該超過額(利益相当額)を移行部分に係る会計基準変更時差異の未処理額と相殺するものとした	d	適用指針第15項	「(1)退職一時金制度から確定拠出年金制度への移行に関しては、資産の移換を分割して行うこととされている(第23項参照)という特有の事情があること。 (2)会計基準変更時差異についての退職給付会計基準上の経過措置は、経営成績の期間比較を損なわないための配慮であることを考えると、その発生原因となった退職一時金制度に終了が生じても、引き続き同様の考慮を容認する余地があること。」「経過措置を設けた趣旨を逸脱しないようにするため(である。)」

図表5 適用指針が果たしている役割(適用指針別の集計結果)

a. 解釈の付与 b. 自明な事象に関する注意の喚起 c. 簡便的な対応の容認 d. 理由や背景の説明 e. その他(本体基準の補完等) 合計	「退職給付に関する会計基準の適用指針」(第25号)	「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準の適用指針」(第24号)	賃貸等不動産の時価等の開示に関する会計基準の適用指針(第23号)	連結財務諸表における子会社及び関連会社の範囲の決定に関する適用指針(第22号)								
	本文	背景説明	合計	本文	背景説明	合計	本文	背景説明	合計	本文	背景説明	合計
	53	22	75	7	0	7	6	8	14	26	4	30
	9	22	31	0	2	2	4	6	10	1	2	3
	1	3	4	2	0	2	7	2	9	0	0	0
	0	16	16	0	5	5	0	1	1	0	14	14
	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
合計	63	63	126	9	7	16	17	17	34	27	20	47
a. 解釈の付与 b. 自明な事象に関する注意の喚起 c. 簡便的な対応の容認 d. 理由や背景の説明 e. その他(本体基準の補完等) 合計	資産除去債務に関する会計基準の適用指針(第21号)	セグメント情報等の開示に関する会計基準の適用指針(第20号)	金融商品の時価等の開示に関する適用指針(第19号)	工事契約に関する会計基準の適用指針(第18号)								
	本文	背景説明	合計	本文	背景説明	合計	本文	背景説明	合計	本文	背景説明	合計
	11	3	14	16	0	16	2	8	10	6	8	14
	0	0	0	0	0	0	2	6	8	0	3	3
	1	0	1	0	0	0	0	0	0	1	0	1
	1	11	12	0	8	8	0	21	21	0	8	8
	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
合計	13	14	27	16	8	24	4	35	39	7	19	26
a. 解釈の付与 b. 自明な事象に関する注意の喚起 c. 簡便的な対応の容認 d. 理由や背景の説明 e. その他(本体基準の補完等) 合計	払込資本を増加させる可能性のある部分を含む複合金融商品に関する会計処理(第17号)	リース取引に関する会計基準の適用指針(第16号)	一定の特別目的会社に係る開示に関する適用指針(第15号)	四半期財務諸表に関する会計基準の適用指針(第14号)								
	本文	背景説明	合計	本文	背景説明	合計	本文	背景説明	合計	本文	背景説明	合計
	22	4	26	31	10	41	3	1	4	39	6	45
	2	5	7	11	10	21	0	1	1	2	1	3
	0	0	0	13	4	17	2	0	2	19	0	19
	0	21	21	0	24	24	0	4	4	0	25	25
	3	0	3	0	0	0	0	0	0	0	0	0
合計	27	30	57	55	48	103	5	6	11	60	32	92
a. 解釈の付与 b. 自明な事象に関する注意の喚起 c. 簡便的な対応の容認 d. 理由や背景の説明 e. その他(本体基準の補完等) 合計	関連当事者の開示に関する会計基準の適用指針(第13号)	その他の複合金融商品(払込資本を増加させる可能性のある部分を含みな複合金融商品)に関する会計処理(第12号)	ストック・オプション等に関する会計基準の適用指針(第11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(第10号)								
	本文	背景説明	合計	本文	背景説明	合計	本文	背景説明	合計	本文	背景説明	合計
	16	1	17	7	3	10	33	16	49	211	22	233
	1	0	1	1	2	3	0	4	4	52	6	58
	0	0	0	0	0	0	1	0	1	9	0	9
	0	12	12	0	14	14	0	18	18	3	72	75
	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
合計	17	13	30	8	19	27	34	38	72	275	100	375

図表5 適用指針が果たしている役割(適用指針別の集計結果)

	株主資本等変動計算書に関する会計基準の適用指針(第9号)			貸借対照表の純資産の部の表示に関する会計基準等の適用指針(第8号)			固定資産の減損に係る会計基準の適用指針(第6号)			1株当たり当期純利益に関する会計基準の適用指針(第4号)		
	本文	背景説明	合計	本文	背景説明	合計	本文	背景説明	合計	本文	背景説明	合計
a. 解釈の付与	9	1	10	4	0	4	53	36	89	27	6	33
b. 自明な事象に関する注意の喚起	0	3	3	2	6	8	7	10	17	6	3	9
c. 簡便的な対応の容認	2	0	2	0	0	0	2	3	5	4	0	4
d. 理由や背景の説明	0	7	7	0	15	15	1	36	37	0	16	16
e. その他(本体基準の補完等)	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
合計	11	11	22	6	21	27	63	85	148	37	25	62

	その他資本剰余金の処分による配当を受けた株主の会計処理(第3号)			自己株式及び準備金の額の減少等に関する会計基準の適用指針(第2号)			退職給付制度間の移行等に関する会計処理(第1号)		
	本文	背景説明	合計	本文	背景説明	合計	本文	背景説明	合計
a. 解釈の付与	2	1	3	17	5	22	10	10	20
b. 自明な事象に関する注意の喚起	0	0	0	2	0	2	1	4	5
c. 簡便的な対応の容認	0	0	0	0	0	0	1	0	1
d. 理由や背景の説明	0	8	8	0	29	29	1	8	9
e. その他(本体基準の補完等)	3	0	3	0	0	0	0	0	0
合計	5	9	14	19	34	53	13	22	35

図表6 適用指針が果たしている役割(すべての適用指針を一括した集計結果)

- 1. 解釈の付与
- 2. 自明な事象に関する注意の喚起
- 3. 簡便的な対応の容認
- 4. 理由や背景の説明
- 5. その他(本体基準の補完等)
- 合計

総計(全適用指針の合計)		
本文	背景説明	合計
611	175	786
103	96	199
65	12	77
6	393	399
6	0	6
791	676	1,467

