

5. 主なコメントの概要とそれらに対する対応案

以下は、主なコメントの概要と企業会計基準委員会のそれらに対する対応です。

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

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

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応案
事業分離		
全般に関する要望	持分変動差額とのれんを区分して処理を求めているケースが多々あるが、それぞれをパターン分けしたまとめ表のようなものを整理のために添付していただきたい。 設例で分離する事業・合併する会社等について「簿価」「純資産の時価」「事業(会社)の時価」の使用を整理したまとめ表を添付していただきたい。	必要に応じ、実務上の「参考資料」として加えることを検討する。
分離元企業の会計処理		
移転損益の認識と継続的関与との関係 (基準案 10 項及び 74 項)	基準案 74 項で「継続的関与があり、それが重要である場合には、移転損益を認識することはできない」と述べているが、10 項(1)やの「現金など、移転した事業と明らかに異なる資産を対価として受け取る場合には、通常、投資が清算されたとみなされる」という規定の重要な例外と考えられるので、基準本文において明確にすべきものとする。	コメントどおりの考え方であり、修正を検討する。
(基準 28 項・74 項・107 項)	基準案 28 項・74 項・107 項において、「継続的関与」という言葉が使われているが、詳細な説明がない。74 項において若干の例示がなされているものの、「継続的関与」の意味が不明確であり、詳細な説明が必要とする。 また、その具体例を共通支配下における継続的関与の問題として、結合分離適用指針において明示すべきである。共通支配下の取引は、支配は継続しており、支配の継続と重要な継続的関与の関係をどのように捉えるかが、実務上重要な問題となる。	表現の修正を検討する。
受取対価が現	連結財務諸表上、移転損益は未実現利益に準じて処理するとしているが、実現の考え方、税効果の取	連結原則における未実現損益の消去に

審議事項 (1) - 1

(内容は今後の審議により変更される場合があります)

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応案
金等の財産のみである場合 (基準案 14 項(2))	扱いについて記載することを要望する。税効果については繰延税金資産の回収可能性を検討せず計上するとした場合、一時差異の解消が明確でなく、固定残高のようになると思われるが、この考え方で差し支えないか明記されたい。また、未実現利益に準じて処理、の「準じて」の趣旨を明らかにされたい。共通支配下の移転損益は、例えば親子会社間の棚卸資産の売却による損益と同質ではないと思われるが、「準じて」について背景となる考え方や論点を記載されたい。	準じて処理するとされているため、連結原則の取扱いにならい、同様に行うこととなる。この際、事業分離と資産の売却において譲渡側では特段の差異はないと考えられるため、基準案及び適用指針案では、これ以上、詳細には触れないこととした(第 17 回合同専門委員会にて検討済)。
(適用指針案 96 項)	適用指針案 96 項に記載された、受取対価としての「現金等の財産」の定義は、「結合当事企業の株主」に係る会計処理全般においても準用されると考えられるため、「用語の定義」に記載するなど、その旨を明確化していただきたい。	表現の修正を検討する。
受取対価が分離先企業の株式のみである場合(基準案 17 項、18 項)	持分変動差額の算定方法として、基準案 17 項では「移転した事業に係る資産及び負債の適正な帳簿価額による純資産額」とこれに対応する「分離元企業(親会社)の持分」との間に生じる差額としてある。これに対し、同 18 項では「分離元企業の事業が移転されたとみなされる額」と「移転した事業に係る親会社の持分の減少額」との間に生じる差額、とされており、用語を使い分けている理由が判りにくいので明確にしていきたい(適用指針案 99 項では算定方法を「ア 移転した事業に係る分離元企業(親会社)の持分の減少額(移転した事業に係る適正な帳簿価額による純資産額に移転した事業に係る減少した親会社の持分比率を乗じた額)」と「イ 分離元企業(親会社)の事業が移転されたとみなされる額(移転した事業の時価に移転した事業に係る減少した親会社の持分比率を乗じた額)」の差額、と分かりやすい説明があるが、用語を使い分けている理由についてはやはり不明瞭であり、説明いただきたい)	表現の修正を検討する。

審議事項（１） - １

(内容は今後の審議により変更される場合があります)

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応案
(基準案 18 項から 22 項)	「持分の減少額」、「移転されたとみなされる額」、「投資したとみなされる額」あるいは「事業分離直前の資本」といった表現が他の箇所にも転在するが、用語が専門的で表現も複雑であることから、用語の定義の箇所で定義付けるか、あるいは他の箇所でのリファレンスをつけた方が、読者の理解を促すことができると考える。	適用指針案 99 項で分かりやすく説明されているため、現状どおりではどうか。
(基準案 17 項、86 項から 89 項)	この差額は、親会社と少数株主との間の持分の移動により生ずる差額と考えられるので、のれんではなく、持分変動差額と考えられる。ただし、当期の損益には関係させずに利益剰余金に直接加減する処理のほうがより合理的と考えられる。連結原則では、利害関係者の判断を著しく誤らせるおそれがあると認められる場合には、連結財務諸表上の利益剰余金に直接加減することができる、としているため、事業分離等により分離元企業の連結財務諸表上において生ずる差額(企業集団の業績とは無関係である差額)を当期の損益として処理することは利害関係者の判断を著しく誤らせるおそれがある、とみなすことにすれば、連結原則との整合性が保たれると思われる。 「持分変動差額」を特別損益として処理するか、あるいは利益剰余金に加減するかが示されていないため、本文においてその判断基準を明示する必要がある。	当該差額の取扱いを再検討することは、連結原則を大幅に見直すこととなるため、現段階において当該論点に関する検討は行わないこととし、本会計基準では、当該連結原則に従い会計処理するものとした(88 項)。したがって、現在の連結原則における取扱いと同様であり、現状どおりではどうか。
(基準案 18 項)	事業分離会計基準 18 項のなお書きにて連結財務諸表上、「分離先企業に対して投資したとみなされる額は、分離先企業に対する支配を獲得するに至った個々の取引ごとに取得の対価となる財の時価を算定し、それらを合算したもの」とするとあるが、投資を実行したのが短期間に数度行なわれかつ同一事業年度中であるような場合であれば、実務負担を考慮して例外的に一括法を認めるようにしていただく記載をお願いしたい。	個々の取引ごとに取得の対価となる財の時価が大きく異ならないと想定されるような場合に認めるかどうか(結合適用指針とも要調整)
(適用指針案 99 項)	第 99 項(2) アの文末の閉じ括弧が不要と思われる。	修正を検討する。
(適用指針案 100 項)	上から 5 行目「第 99 項(2) ア」は、「第 99 項(2) 」の記載ミスではないかと思われる。 また、1)の上から 3 行目「第 99 項 ア」は「第 99 項(2) ア」のことではないかと思われる。	修正を検討する。
(基準案 20 項)	事業分離の会計処理を考えるにあたっては、移転された事業に対する分離元企業の支配が継続してい	金融商品会計基準における関連会社株

審議事項(1) - 1

(内容は今後の審議により変更される場合があります)

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応案
項)	<p>るか失われたかが最も重要である。事業分離により分離先企業が関連会社となる場合、以下の理由も含め、移転損益を認識する方が合理的であると考え。</p> <p>(1) 投資の継続に該当するという見方の理由に対しては、次のような反論が考えられる。</p> <p>96 項 の理由について</p> <p>会計処理は経済実態に合わせて定めるべきであり、当事者の会計処理はその経済実態に合わせて整合させる必要がある。</p> <p>96 項 の理由について</p> <p>後半の「事前の期待が支配自体にあった場合には該当するが、移転された事業の活動から便益を享受することが事前の期待であれば、支配の有無は投資の清算を考える際の絶対的な要件とは言えない」という理由は、投資の成果(又は利益)は事前の期待が事実に変化したものであるという見解のもとでは成り立ち得るかも知れませんが、そうでなければ無意味な理由になる(その見解のもとでもあまり意味がないと思われます)。</p> <p>96 項 の金融商品に係る会計基準との整合性について</p> <p>「金融商品に係る会計基準の設定に関する意見書」の見解(事実上の事業投資と同様の会計処理を行う)は、いくつかある見解のなかのひとつであり、関連会社株式を原価で評価する理由は、連結において持分法が適用されるからであると考えられる見解も成り立つ。そう考えれば、分離先企業が関連会社となる場合に投資が清算されたとしても同会計基準との整合性が保たれることになる。</p> <p>(2)さらに、98 項において、現行の会計基準との整合性を重視する立場(投資の継続とみる立場)と、支配の喪失が、当該事業投資のリスクから解放され、移転損益を認識するという不可逆的な成果が得られた状態を指すものとする立場(投資の清算とみる立場)とが対立するように述べられている。しかし、投資の清算とみる立場でも現行の会計基準との整合性を保つことが可能であり、また、投資の清算とみる立場が必ずしもリスクからの解放という観点から清算とみているわけではない。</p>	<p>式の取扱いと同様に、持分法は、一行連結といわれるように、連結法(完全連結)のいわば簡便的な会計処理であるにとらえられていることは、事業投資の性格とみていることの反映である。したがって、基準案では、現行の会計基準との整合性を重視する立場により、子会社となる場合と同様に、投資は継続しているとみる考え方が整合的であるとしており(基準案 98 項)現状どおりではどうか。</p> <p>なお、投資の継続・清算という概念は、会計上の利益計算において観念的に用いられている考え方であり、実現概念(投資から得られる成果がその主要なリスクから解放されたかどうかに着目する考え方)とも表裏の関係をなしていると考えられるものである(基準案 69 項)。</p>
(基準案 23)	事業分離により分離先企業が子会社や関連会社以外となる場合でも、受け取った株式の価額は変動す	投資のリスクからの解放は、企業の期待

審議事項（１） - １

(内容は今後の審議により変更される場合があります)

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応案
項)	るので、リスクからは解放されたとは言えない。それにもかかわらず、投資の清算として扱うのは首尾一貫しない。この場合において投資は清算されたものとみなされるのは、投資が事業投資から性格が変わったので、事業投資は清算したと考えているのではないか。	がどれだけ事実へと転化したのかに着目して成果をとらえるものであり、当該投資により負っていた成果の変動性(すなわち事業投資のリスク)を免れるようになった場合には、投資は清算されたものとみなされるものである(基準案 69 項参照)。コメント後半どおりの考え方であり(基準案 102 項参照)これは投資のリスクからの解放と矛盾しているわけではない。
(適用指針案 382 項、429 項、430 項) (適用指針案 382 項、429 項、430 項)	<p>移転した事業に係る適正な帳簿価額による純資産額がマイナスの場合の分離元企業(親会社)については、受け取った分離先企業(子会社又は関連会社)の株式の取得原価はゼロとし、当該金額は株式の評価的な勘定として、「事業分離により取得した株式の特別勘定」等適切な科目を負債に計上することが適当とされている。しかし、事業分離前に既に当該分離先企業の株式を保有していた場合には、当該特別勘定は、当該株式の帳簿価額がマイナスとならない範囲までは資産の控除科目とし、それがマイナスとなる場合にのみ負債に計上する(「持分法会計に関する実務指針」第 21 項参照)ことが適当と考える。</p>	追加記載を検討する。
	<p>以下のように、「事業分離により取得した株式の特別勘定」を計上した後の会計処理についても明示する必要がある。</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 減損判定の際の取扱い ・ 株式処分時の譲渡価額算定時の取扱い(取得原価の算定は、ゼロから特別勘定を控除したものと取り扱えば良いか) ・ 投資損失引当金を計上する場合(特別勘定と別に計上するか) ・ 連結財務諸表上の会計処理として、持分法適用上の会計処理 	追加記載を検討する。

審議事項 (1) - 1

(内容は今後の審議により変更される場合があります)

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応案
受取対価が現金等の財産と分離先企業の株式の場合 (基準案 24 項(1))	107 項において、分離元企業の個別財務諸表上、移転利益を計上する理由及び移転損益を認識しない理由の記述がされているものの、はなはだ曖昧な表現である。現金・株式比率を調整することにより、個別財務諸表上の損益が大きく変動させることも可能であることから、その理論的背景を明確に示さない場合には、実務上の混乱が予想されるため、その理由を明示する必要がある。	基準案 24 項(1)は、107 項に明示されているように、共通支配下の取引における考え方(株式が対価の場合は簿価で、現金が対価の場合は当該対価の価格で)を活かしたものであり、現状どおりではどうか。
(基準案 26 項(23 項を準用)適用指針案 106 項)	適用指針案 106 項は、受取対価が現金等の財産と分離先企業(子会社以外)の株式である場合の会計処理を規定しており、「移転事業の純資産額」と「現金等の財産の時価」との差額を、株式の「取得原価」としている(なお、現金等の財産が移転事業の純資産額を超える場合は、株式の取得原価はゼロ)。しかしながら、適用指針案 106 項が参照項目とする会計基準 26 項(分離先が子・関連会社以外)では、株式の取得原価は「時価」に基づき算定することとなっているため、その記載内容について整合性を図る必要があると考えられる。	表現の修正を検討する。

審議事項（１） - １

(内容は今後の審議により変更される場合があります)

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応案
<p>(適用指針案 382 項、429 項、430 項)</p>	<p>移転した事業に係る適正な帳簿価額による純資産がマイナスの場合、子会社株式又は関連会社株式（以下「子会社株式等」という。）及び現金等の財産を対価とするケースにおいても当該特別勘定を計上することを検討する必要がある。特に、事業分離等会計基準第 107 項においては、現金等の財産及び分離先企業の株式を受取対価とする場合の移転利益の計上は、共通支配下の取引であり積極的に損益を認識するわけではないとされていることから、純資産がマイナスの場合は移転利益を計上するのではなく、特別勘定を計上する考え方も検討する必要がある。</p>	<p>追加記載を検討する。</p>

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

審議事項(1) - 1

(内容は今後の審議により変更される場合があります)

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応案
(適用指針案 108 項(2))	税効果を分離先企業株式に対するものとして計上するとしているが、連結上の処理は規定しないのか? 特に適格会社分割などで、将来減算一時差異を子会社へ承継させた場合、連結上は、二重(親会社・子会社で別々に)に繰延税金資産が計上されてしまうおそれがあるが問題ないのか?	追加記載を検討する(資本連結で消去することとなるのではないか) 分離元企業 株式 100 / 資産 100 DTA 10 / DTA10 分離先企業 資産 100 / 資本 110 DTA 10 /
事業分離に関する注記事項 (基準案 28 項(4)、適用指針案 309 項・439 項)	概算額を注記することとしているが、その算定方法については、309 項(4)において「セグメント情報の開示に関する会計手法に準じて算定」と記載されているのみである。監査対象とするには、概算額の算定基準および概算額の適正性に関する算定基準について検討願いたい。 また、重要性が乏しい事業分離については、注記を省略できるとされているが、重要性の判断についても、「業績トレンドの把握に役立つ情報を開示する(適用指針 439 項)」という趣旨以外に、何らかの数値基準等、わかりやすい指針を示すべきであると考え。	現在用いられている「セグメント情報の開示に関する会計手法」に準じて算定することとされており、別途、詳細な定めは不要と考えられるがどうか。
結合当事企業の株主の会計処理		
受取対価が現金等の財産のみである場合 (基準案 36 項及び 37 項、適用指針 266 項、)	基準案 36 項は、15 項及び 16 項に準じたものになっているが、14 項から 16 項は事業の移転先である分離先企業の属性による場合分けになっており、ここでも事業の移転先である結合企業の属性で区分しないと平仄が合わない。すなわち、ここでの取引は、結合企業への株式売却にほかならず、被結合企業が関連会社であっても、結合企業が子会社や関連会社に該当しなければ、企業集団外への売却であるため未実現損益の消去は不要と考えられる。一方、被結合企業が子会社や関連会社に該当しなくても、結合企業が子会社又は関連会社であれば、未実現損益の消去が必要と考えられる。したがって、被結合企業の属性ではなく、結合企業の属性に応じて処理を決定するように整理すべきである。適用指針案の第 266 項(2)についても同様の書き換えを行う必要がある。	コメントどおりの考え方であり、表現の修正を検討する。
受取対価が株式のみである	適用指針 275 項において、従来から保有していた結合企業の株式が、被結合企業の株式との引き換え株式を取得して増加した結果、その他有価証券となる場合の想定が抜けているのではないか。	コメントどおりの考え方であり、表現の追加記載(表現の修正)を検討する。

審議事項(1) - 1

(内容は今後の審議により変更される場合があります)

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応案
<p>場合(基準案 42 項、127 項、適用指針案 275 項、設例 30)</p>	<p>< 設例 30 で検討されているケース > A 社は消滅 X 社 40% 保有、存続 Y 社 30% 保有 消滅 X 社 0% 保有、存続 Y 社 32% 保有 < 検討されていないと考えられるケース > A 社は消滅 X 社 40% 保有、存続 Y 社 10% 保有 消滅 X 社 0% 保有、存続 Y 社 12% 保有 例えば、被結合企業の株主が、結合企業の株式の 10% を有しており、株式引き換えにより 12% に増加した結果、その他有価証券となるケースについては、従来から保有していた関連会社株式がその他有価証券という異種の資産と引き換えられたものとみなし、時価をもって取得価額とし、交換損益を認識すべきであると考えerがどうか。</p>	
<p>(基準案 43 項)</p>	<p>企業結合によってその他有価証券である被結合企業の株式がその他有価証券である結合後企業の株式に引き換えられる場合、交換損益を認識しないとするのではなく「個々の株主の観点から別途、判断する」として、別途判断指針を示すことが妥当と考える。</p>	<p>131 項に記載のように、金融商品会計基準では、その多様な性格に鑑み保有目的等を識別・細分化する客観的な基準を設けることが困難であるため、一括してその他有価証券としている。ここで改めて、個々の保有目的等に応じてその性格付けをさらに細分化して会計処理を定めることは容易ではないため、現状どおりではどうか。</p>
<p>受取対価が現金等の財産と結合企業の株式である場合 (基準案 47 項、適用指針案 280 項)</p>	<p>「『金融商品に係る会計基準』に準じて処理する」とは、具体的には、会計基準案 131 項(結論の背景)に記述される実務に準じ、受取対価中の結合後企業の株式は残存部分として扱う趣旨であると理解できるが、設例を設けるなどによりその内容を明確化していただきたい。</p>	<p>コメントどおりの考え方であり、追加説明を検討する。</p>

審議事項(1) - 1

(内容は今後の審議により変更される場合があります)

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応案
分割型の会社分割(基準案50項、適用指針案288項)	合理的に按分する方法には、3つの方法が記載され、「実態に応じて適切に用いる」とされているが、3方法を並列的に示すのではなく、理論的には何が望ましいのかを示した上で、実務的にそれを取り得ない場合の代替的手法として他の手段を示すほうが、実務にあたってより合理的な処理がなされることとなると思われるので、検討されたい。	追加説明を検討する。
現金以外の財産の分配を受けた場合(基準案52項、142項、適用指針案290項)	<p>企業会計基準適用指針公開草案第10号「自己株式及び準備金の減少等に関する会計基準の適用指針(案)」28項には、「『配当財産が金銭以外の場合』の受取側の会計処理は「事業分離等に関する会計基準(案)」で示している」との記載があるが、会計基準52項及び適用指針290項が当該内容を示した項目と考えられるが、良いか確認したい。</p> <p>株主が現金以外の財産の分配を受けた場合は、原則として、株式との交換とみなし、被結合企業の株主に係る会計処理に準じた会計処理を求めている。しかしながら、剰余金処分による分配については、一律に株式との交換とみなすべきでない場面、すなわち現金配当と同様の処理(資本の払戻に当たるのか投資成果の分配に当たるのかを判断したうえでの処理)をすることが望ましい場面も想定されるため、この旨を明確化いただきたい。</p> <p>現金以外の財産の分配に対して金銭分配請求権を行使し金銭の交付を受けた場合には、現金配当を受けたものとして処理することと解釈してよいかを確認したい。</p>	<p>コメントどおりである。</p> <p>分配側の原資により、自動的に受取側の会計処理が決定されるわけではないが、投資後の成果の分配が明らかな場合には、投資が継続している中で収益として認識することが適当な場合が想定されるため、追加記載を検討する。</p> <p>現金配当を受けたもの(分配側の原資に従って区別)ではなく、現金以外の財産の分配(例えば、子会社株式)における代替的なものなので、これと同様に考えた方がよいのではないかと。</p>
複数の事業分離や企業結合により一体として判定する	基準60項は、「複数の取引が1つの事業分離又は企業結合を構成している場合には、それらを一体として判定することに留意する」としているが、複数の段階を踏む事業分離が、複数期に渡って行われる場合、翌期以降に予定される取引を前提として、投資の継続・非継続を判定する、という理解で良いか。適用指針案8項において、複数の取引が1つの企業結合を構成している場合につき、「ただし、	「複数の取引が1つの事業分離又は企業結合を構成している」かどうかは、実態に応じて異なるため、「1事業年度以内に完了した場合は該当する」ことについては

審議事項(1) - 1

(内容は今後の審議により変更される場合があります)

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応案
場合(基準案60項、適用指針案8項)	これらの取引が、1事業年度内に完了しない場合には、原則として、取得と判定する」としているが、事業分離の場合についても1年内ルールを用いるべきか否かを明らかにされたい。また、1事業年度以内に完了するか否か、という要素以外にも、「複数の取引が1つの事業分離又は企業結合を構成している」か否かを判断する際の判断基準もしくは考慮すべき重要な要素を示して頂きたい。	追加検討するが、それ以外の規準は、困難ではないか。
適用指針9項、329項	いわゆる三角合併については、適用指針329項(結論の背景)に記載のとおり、実質的に結合企業の親会社と他の企業との企業結合であるため、当該親会社と当該他の企業との企業結合とみなす考え方は、「取得と持分の結合の識別」のみならず、「結合当事企業の会計処理」並びに「結合当事企業の株主に係る会計処理」においても適用されるものと考えられるため、その旨を明確化していただきたい。	追加記載の検討を行う。
設例		
設例の記載様式	設例ごとに記載方式が違うケースがあるので、全体に統一的な記載方法を採用されたい。 例えば、設例11-1の(2)イ分離元企業A社の連結財務諸表(P168上段)における連結修正仕訳の解説にて、各数値の算定根拠を示しているが、最初のパーチェス法適用の仕訳について、設例11-3のように、番号順に説明されたい。また、個々の数値の説明方法が設例11-3と異なった表現で行なわれているが、11-1と11-3はほぼ同様の設例なので、同じ表現で説明されたい。	記載方式が違うと言うほどの差異ではないが、表現の修正を検討する。
設例11-1	設例11-1が、指針案383項、384項の説明と首尾一貫していないと思われる。設例11-1においても、のれんを50、少数株主持分を136とするほうが首尾一貫すると思われる。	指針案383項記載のとおりであり、現状どおりではどうか。
設例11-3	(2)イ分離元企業A社の連結財務諸表(P172上段)における連結修正仕訳の解説にて、のれんの算定根拠について説明されたい。のれんの算定は、他の借方・貸方項目の差額による計算だけでなく、新たに事業分離により取得したY社の70%持分に係わるのれん35と、事業分離前に保有していた10%持分に係わるのれん相当額2の差額であり、その説明を付すべきであると考えられる。	追加記載を検討する。
設例24及び設例25	両設例においては会社分割のスキーム図が示されていないが、スキーム図がある方がわかりやすい為、スキーム図を示されたい。	追加記載を検討する。