

### 企業会計基準適用指針第 10 号「企業結合会計基準及び事業分離等会計基準に関する適用指針」

企業会計基準適用指針第 10 号「企業結合会計基準及び事業分離等会計基準に関する適用指針」（最終改正平成 20 年 12 月 26 日）を次のように改正する（改正部分に下線を付している。）。

改正後	改正前
<p><b>企業会計基準適用指針第 10 号</b> <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」</b></p> <p style="text-align: right;">平成 17 年 12 月 27 日 改正平成 18 年 12 月 22 日 改正平成 19 年 11 月 15 日 改正平成 20 年 12 月 26 日 <u>最終改正平成 25 年 9 月 13 日</u> 企業会計基準委員会</p>	<p><b>企業会計基準適用指針第 10 号</b> <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」</b></p> <p style="text-align: right;">平成 17 年 12 月 27 日 改正平成 18 年 12 月 22 日 改正平成 19 年 11 月 15 日 <u>最終改正平成 20 年 12 月 26 日</u> 企業会計基準委員会</p> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; margin-top: 10px;"> <p>本企業会計基準適用指針は、平成 24 年 5 月 17 日までに公表された次の会計基準等による修正が反映されている。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・企業会計基準第 26 号「退職給付に関する会計基準」（平成 24 年 5 月 17 日公表）</li> </ul> </div>
<p><b>目 的</b></p> <p>1. 本適用指針は、企業会計基準第 21 号「企業結合に関する会計基準」（以下「企業結合会計基準」という。）及び企業会計基準第 7 号「事業分離等に関する会計基準」（以下「事業分離等会計基準」という。）の 2 つの会計基準を適用する際の指針を定めることを目的とする（第 334 項から第 336 項参照）。</p> <p>なお、本適用指針は、平成 17 年 12 月 27 日に公表された企業会計基準適用指針第 10 号「企業結合会計基準及び事業分離等会計基準に関する適用指針」について、平成 18 年及び平成 19 年に所要の改正を行ったものである（第 338-2 項及び第 338-3 項参照）。</p> <p>また、平成 20 年及び平成 25 年に企業結合会計基準及び事業分</p>	<p><b>目 的</b></p> <p>1. 本適用指針は、企業会計基準第 21 号「企業結合に関する会計基準」（以下「企業結合会計基準」という。）及び企業会計基準第 7 号「事業分離等に関する会計基準」（以下「事業分離等会計基準」という。）の 2 つの会計基準を適用する際の指針を定めることを目的とする（第 334 項から第 336 項参照）。</p> <p>なお、本適用指針は、平成 17 年 12 月 27 日に公表された企業会計基準適用指針第 10 号「企業結合会計基準及び事業分離等会計基準に関する適用指針」について、平成 18 年及び平成 19 年に所要の改正を行ったものである（第 338-2 項及び第 338-3 項参照）。</p> <p>また、平成 20 年に企業結合会計基準及び事業分離等会計基準を</p>

改正後	改正前
<p>離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改正を行っている（第 338-4 項及び第 338-5 項参照）。</p>	<p>改正したことに伴い、本適用指針についても改正を行っている（第 338-4 項参照）。</p>
<p><b>Ⅲ. 取得の会計処理</b></p> <p><b>1. 取得の会計処理の概要</b></p> <p>31-2. 企業結合に適用すべき会計基準として、企業結合会計基準及び企業会計基準第 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。）がある。 （以下 略）</p>	<p><b>Ⅲ. 取得の会計処理</b></p> <p><b>1. 取得の会計処理の概要</b></p> <p>31-2. 企業結合に適用すべき会計基準として、企業結合会計基準及び平成 20 年 12 月 26 日に公表された企業会計基準第 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。）がある。 （以下 略）</p>
<p><b>5. 取得原価の算定方法</b></p> <p><b>（1）取得原価の算定方法の概要</b></p> <p>36. 被取得企業（吸収合併消滅会社）又は取得した事業（会社分割、事業譲受又は現物出資により移転された事業）の取得原価は、<u>原則として、取得の対価（支払対価）となる財の企業結合日における時価</u>で算定するとされている（企業結合会計基準第 23 項）。</p>	<p><b>5. 取得原価の算定方法</b></p> <p><b>（1）取得原価の算定方法の概要</b></p> <p>36. 被取得企業（吸収合併消滅会社）又は取得した事業（会社分割、事業譲受又は現物出資により移転された事業）の取得原価は、<u>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</u>するとされている（企業結合会計基準第 23 項及び第 26 項）。</p>
<p><b>（9）<u>（削 除）</u></b></p> <p>48. <u>（削 除）</u></p>	<p><b>（9）<u>取得に直接要した支出額の会計処理</u></b></p> <p>48. <u>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ものは取得原価に含め、それ以外の支出額は発生時の事業年度の費用として処理</u>するとされている（企業結合会計基準第 26 項）。 <u>取得原価に含める支出額とは、次の(1)及び(2)を満たしたものをいう。</u></p> <p><u>(1) 企業結合に直接要した支出額</u> <u>企業結合を成立させるために取得企業が外部のアドバイザー（例えば投資銀行のコンサルタント、弁護士、公認会計士、不動産鑑定士等の専門家）に支払った交渉や株式の</u></p>

改正後	改正前
	<p><u>交換比率の算定に係る特定の報酬・手数料等をいう。社内の人件費（例えば社内のプロジェクト・チームの人員に係る人件費）等は、これに含まれない。</u></p> <p>(2) <u>取得の対価性が認められるもの</u></p> <p><u>現実に契約に至った企業結合に関連する支出額のことをいう。したがって、契約に至らなかった取引や単なる調査に関連する支出額は、企業結合に直接要した費用であっても取得原価に含めることはできない。</u></p> <p><u>なお、企業結合に直接要した支出額であっても、被取得企業が支出した額については、取得企業の支出ではないため、それらを取得原価に含めることはできない。事業分離を伴う企業結合（共同新設分割又は吸収分割）の場合には、分離元企業が負担する取得の対価性が認められる取得に直接要した支出額は、分離元企業が取得する分離先企業（吸収分割承継会社等）の株式の取得原価に含めて処理される場合がある（第91項参照）。</u></p> <p><u>また、企業結合に直接要した支出額として、現金に代えて自社の株式又は新株予約権を交付した場合には、その測定は、企業会計基準第8号「ストック・オプション等に関する会計基準」第14項及び第15項に準じて行う。</u></p>
<p><b>（11）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</b></p> <p>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は次のように行う。</p> <p>(1) (省略)</p> <p>(2) 吸収合併消滅会社の新株予約権者に対して、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は、<u>当該新株予約権又は現金は取得原価に含める（第361項参照）</u>。新株予約権に付すべき帳簿価額は、原則として、合併期日の時価による。</p>	<p><b>（11）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</b></p> <p>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は次のように行う。</p> <p>(1) (省略)</p> <p>(2) 吸収合併消滅会社の新株予約権者に対して、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は、<u>取得に直接要した支出額に準じて取得原価に含める（第361項参照）</u>。新株予約権に付すべき帳簿価額は、原則として、合併期日の時価に</p>

改正後	改正前
<p>ただし、吸収合併消滅会社の新株予約権者に対して、吸収合併存続会社の新株予約権を交付する際に交付した新株予約権の時価と吸収合併消滅会社が付していた新株予約権の帳簿価額との差異が重要でないと思込まれるときには、吸収合併存続会社は、当該帳簿価額をもって交付した新株予約権の帳簿価額とすることができる。</p> <p>これらの取扱いは、吸収合併以外の取得とされた組織再編についても適用する。</p>	<p>よる。ただし、吸収合併消滅会社の新株予約権者に対して、吸収合併存続会社の新株予約権を交付する際に交付した新株予約権の時価と吸収合併消滅会社が付していた新株予約権の帳簿価額との差異が重要でないと思込まれるときには、吸収合併存続会社は、当該帳簿価額をもって交付した新株予約権の帳簿価額とすることができる。</p> <p>これらの取扱いは、吸収合併以外の取得とされた組織再編についても適用する。</p>
<p><b>6. 取得原価の配分方法</b></p> <p><b>(11) 暫定的な会計処理の確定処理</b></p> <p>70. 暫定的な会計処理の確定により取得原価の配分額を見直した場合には、企業結合日におけるのれん（又は負ののれん）の額も取得原価が再配分されたものとして会計処理を行う。</p> <p>なお、取得原価の配分は、企業結合日以後1年以内に行わなければならないとされている（企業結合会計基準第28項）。このため、暫定的な会計処理の確定が、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、企業結合年度に当該確定が行われたかのように、会計処理を行う。この場合において、企業結合年度の翌年度の財務諸表と併せて企業結合年度の財務諸表を表示するときには、当該企業結合年度の財務諸表に暫定的な会計処理の確定による取得原価の配分額の見直しを反映させる（企業結合会計基準(注6)）。〔設例8〕</p>	<p><b>6. 取得原価の配分方法</b></p> <p><b>(11) 暫定的な会計処理の確定又は見直し処理</b></p> <p>70. 暫定的な会計処理の確定又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（又は負ののれん）の額が修正されたものとして会計処理を行う。</p> <p>なお、取得原価の配分は、企業結合日以後1年以内に行わなければならないとされていることから（企業結合会計基準第28項）、暫定的な会計処理の確定又は見直しが、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、<u>企業結合年度の財務諸表は既に確定しているため、企業結合年度に当該修正が行われたときの損益影響額（のれんの償却額等）を、企業結合年度の翌年度において、原則として、特別損益（前期損益修正）に計上する。</u></p> <p>〔設例8〕</p>
<p><b>(12) 取得企業の税効果会計</b></p> <p><b>繰延税金資産及び繰延税金負債への取得原価の配分</b></p> <p>72. のれん（又は負ののれん）は取得原価の配分残余であるため、のれん（又は負ののれん）に対する税効果は認識しない（第378-3項参照）。</p>	<p><b>(12) 取得企業の税効果会計</b></p> <p><b>繰延税金資産及び繰延税金負債への取得原価の配分</b></p> <p>72. のれん（又は負ののれん）は取得原価の配分残余であるため、のれん（又は負ののれん）に対する税効果は認識しない（第378-2項参照）。</p>

改正後	改正前
<p><b>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</b></p> <p>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の見直しには、次の場合がある。</p> <p>(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</p> <p>(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<u>見直し</u>によるもの</p> <p>(1)及び(2)のいずれの場合も、第70項に従い会計処理する。 ただし、(2)については、その見直し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見直しと考えられる場合や、企業結合日に存在していた事実及び状況に関して、その後追加的に入手した情報等に基づき繰延税金資産の回収見込額の見直しを行う場合に限る（第379項及び第379-2項参照）。〔設例32〕</p>	<p><b>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</b></p> <p>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の見直しは、次の場合がある。</p> <p>(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</p> <p>(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<u>修正</u>によるもの</p> <p>(1)については、第70項に従い会計処理する。 (2)の繰延税金資産の回収見込額の修正のうち、企業結合年度における修正は、第70項に従い、企業結合日におけるのれん（又は負ののれん）の額を修正し、企業結合年度の翌年度における修正は、第70項の定めにかかわらず、原則として、翌年度の損益（法人税等調整額）に計上する。ただし、企業結合年度の翌年度における修正であっても、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（企業結合日以後1年以内に行われたものに限る。）は、企業結合日におけるのれん（又は負ののれん）の額を修正する（第379項参照）。 〔設例32〕</p>
<p><b>9. 逆取得となる吸収合併の会計処理</b></p> <p><b>(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</b></p> <p><b>会計処理方法の統一</b></p> <p>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、合併期日に会計処理方法を変更する。</p> <p>会計処理方法の統一は、吸収合併存続会社又は吸収合併消滅会社が合併計画の中で合併期日前に行うことも正当な理由に基づく会計方針の変更として認められる。</p> <p>複数の会計処理方法を統一する必要がある場合には、原則とし</p>	<p><b>9. 逆取得となる吸収合併の会計処理</b></p> <p><b>(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</b></p> <p><b>会計処理方法の統一</b></p> <p>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、<u>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。この場合、吸収合併存続会社は、原則として、合併期日に会計処理方法を変更し、変更により生じた差額は特別損益に計上する。</u></p> <p>会計処理方法の統一は、吸収合併存続会社又は吸収合併消滅会社が合併計画の中で合併期日前に行うことも正当な理由に基づく会</p>

改正後	改正前
<p>て、同一の事業年度に行うこととする。同一の事業年度に会計処理方法を統一できない場合には、その旨及び理由を開示する。</p>	<p>計方針の変更として認められるが、この場合には、<u>変更に伴う損益等の影響額を適切に開示する。</u>  複数の会計処理方法を統一する必要がある場合には、原則として、同一の事業年度に行うこととする。同一の事業年度に会計処理方法を統一できない場合には、その旨及び理由を開示する。</p>
<p><b>(2) 結合後企業の連結財務諸表上の会計処理</b></p> <p>85. 第 84 項の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する。具体的には、吸収合併消滅会社（取得企業）の合併期日の前日における連結財務諸表上の金額（吸収合併消滅会社が連結財務諸表を作成していない場合には個別財務諸表上の金額をいう。）に、次の手順により算定された額を加算する。[設例 10]</p> <p>(1) 取得原価の算定  第 36 項（取得原価の算定方法の概要）と同様、<u>原則として、取得の対価となる財の企業結合日における時価で算定する。</u>具体的な算定方法は、第 37 項から第 50 項に準じる。  (以下 略)</p>	<p><b>(2) 結合後企業の連結財務諸表上の会計処理</b></p> <p>85. 第 84 項の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する。具体的には、吸収合併消滅会社（取得企業）の合併期日の前日における連結財務諸表上の金額（吸収合併消滅会社が連結財務諸表を作成していない場合には個別財務諸表上の金額をいう。）に、次の手順により算定された額を加算する。[設例 10]</p> <p>(1) 取得原価の算定  第 36 項（取得原価の算定方法の概要）と同様、取得の対価に、<u>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。）を加算して算定する。</u>具体的な算定方法は、第 37 項から第 50 項に準じる。  (以下 略)</p>
<p><b>1 1. 分離元企業の会計処理</b></p> <p><b>(2) 事業分離に要した支出額の会計処理</b></p> <p>91. 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（事業分離等会計基準第 11 項）。  ただし、<u>個別財務諸表上、分離先企業から交付された株式等の取得原価は、取得の対価に付随費用を加算して算定する。付随費用の取扱いについては金融商品会計実務指針に従う。</u></p>	<p><b>1 1. 分離元企業の会計処理</b></p> <p><b>(2) 事業分離に要した支出額の会計処理</b></p> <p>91. 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（事業分離等会計基準第 11 項）。  ただし、<u>次の場合のように、取得の対価性が認められる取得に直接要した支出額（第 48 項参照）は、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。</u>  (1) <u>分離先企業における企業結合が逆取得とされた場合の分離元企業が負担した当該企業結合に直接要した外部への支</u></p>

改正後	改正前
	<p style="text-align: center;"><u>出額</u></p> <p>(2) <u>移転した事業に関する投資が清算されたとみる場合において、現金以外の財の受取りに直接要した外部への支出額</u></p>
<p><b>1 2. 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</b></p> <p><b>(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</b></p> <p><b>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</b></p> <p>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、分離元企業は次の処理を行う（事業分離等会計基準第 15 項及び第 16 項）。</p> <p>(1) 個別財務諸表上の会計処理</p> <p style="padding-left: 2em;">分離元企業が受け取った現金等の財産は、原則として、時価に基づき計上し、移転事業に係る株主資本相当額（第 87 項(1)①参照）との差額は、移転損益として認識する。</p> <p>（以下 略）</p>	<p><b>1 2. 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</b></p> <p><b>(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</b></p> <p><b>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</b></p> <p>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、分離元企業は次の処理を行う（事業分離等会計基準第 15 項及び第 16 項）。</p> <p>(1) 個別財務諸表上の会計処理</p> <p style="padding-left: 2em;">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<u>対価性が認められる取得に直接要した支出額（第 91 項参照）</u>を加算した額により計上し、移転事業に係る株主資本相当額（第 87 項(1)①参照）との差額は、移転損益として認識する。</p> <p>（以下 略）</p>
<p><b>(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</b></p> <p><b>分離先企業が子会社となる場合</b></p> <p><b>（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）</b></p> <p>98. 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は、分離元企業は次の処理を行う（事業分離等会計基準第 17 項）。[設例 11-1]</p> <p>(1) 個別財務諸表上の会計処理</p>	<p><b>(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</b></p> <p><b>分離先企業が子会社となる場合</b></p> <p><b>（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）</b></p> <p>98. 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は、分離元企業は次の処理を行う（事業分離等会計基準第 17 項）。[設例 11-1]</p> <p>(1) 個別財務諸表上の会計処理</p>

改正後	改正前
<p>分離元企業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（第 87 項(1)①参照）に基づいて算定する。したがって、分離元企業は、移転損益を認識しない。分離先企業の株式の取得原価の算定にあたっては、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（第 108 項(2)参照）ことに留意する必要がある。</p> <p>なお、移転事業に係る株主資本相当額がマイナスの場合には、当該マイナスの金額を「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（第 394 項参照）。</p> <p>(2) 連結財務諸表上の会計処理</p> <p>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（②イの金額）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（①アの金額）との差額は、<u>親会社の持分変動による差額とのれん（又は負ののれん）</u>に区分して会計処理する。</p> <p>① <u>親会社の持分変動による差額の計上</u></p> <p>次のアとイの差額を<u>親会社の持分変動による差額</u>とし、事業分離日の属する事業年度に<u>資本剰余金</u>に計上する。（連結会計基準第 30 項及び同（注 9））。</p> <p>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（移転事業に係る株主資本相当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）</p> <p>イ 分離元企業（親会社）の事業が移転されたとみな</p>	<p>分離元企業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（第 87 項(1)①参照）に基づいて算定する。したがって、分離元企業は、移転損益を認識しない。分離先企業の株式の取得原価の算定にあたっては、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（第 108 項(2)参照）<u>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（第 91 項参照）</u>ことに留意する必要がある。</p> <p>なお、移転事業に係る株主資本相当額がマイナスの場合には、当該マイナスの金額を「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（第 394 項参照）。</p> <p>(2) 連結財務諸表上の会計処理</p> <p>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（②イの金額）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（①アの金額）との差額は、<u>原則として、持分変動差額とのれん（又は負ののれん）</u>に区分して会計処理する。<u>ただし、持分変動差額とのれん（又は負ののれん）のいずれかの金額に重要性が乏しいと考えられる場合には、重要性のある他の金額に含めて会計処理することができる。</u></p> <p>① <u>持分変動差額の計上</u></p> <p>次のアとイの差額を<u>持分変動差額</u>とし、<u>原則として</u>事業分離日の属する事業年度の<u>特別損益</u>に計上する。（連結会計基準第 30 項及び同（注 9））。</p> <p>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（移転事業に係る株主資本相当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）</p> <p>イ 分離元企業（親会社）の事業が移転されたとみな</p>



改正後	改正前
<p>される額（移転した事業の事業分離直前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）</p> <p>なお、<u>親会社の持分変動による差額</u>は、子会社株式（分離先企業の株式）の取得原価とこれに対応する分離元企業（親会社）の持分との差額として算定することもできる。</p> <p>② のれん（又は負ののれん）の計上</p> <p>次のアとイの差額をのれん（又は負ののれん）とし、第 72 項及び第 76 項から第 78 項並びに資本連結実務指針第 40 項に準じて会計処理する（第 396 項及び第 397 項参照）。</p> <p>ア 分離先企業に対して投資したとみなされる額（子会社となる分離先企業（被取得企業）の事業分離直前の時価に事業分離により増加する親会社の持分比率を乗じた額であり、①イの金額と同額となる。）</p> <p>イ これに対応する分離先企業の事業分離直前の資本（子会社となる分離先企業（被取得企業）の企業結合日における識別可能資産及び負債の時価に事業分離に関して生じた親会社の持分比率を乗じた額）</p> <p>ただし、共同新設分割による子会社の設立のように、子会社となる分離先企業の個別財務諸表上、被取得企業の事業を取得し、のれん（又は負ののれん）が計上されている場合には、分離先企業（子会社）の個別財務諸表に計上されているのれん（又は負ののれん）を連結財務諸表上もそのまま計上することができる。なお、この方法による場合ののれん（又は負ののれん）の額と、②の方法により算定されたのれん（又は負ののれん）との差額が、<u>非支配株主持分の金額に影響を与えることになる。</u>〔設例 11-2〕</p>	<p>される額（移転した事業の事業分離直前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）</p> <p>なお、持分変動差額は、子会社株式（分離先企業の株式）の取得原価とこれに対応する分離元企業（親会社）の持分との差額として算定することもできる。</p> <p>② のれん（又は負ののれん）の計上</p> <p>次のアとイの差額をのれん（又は負ののれん）とし、第 72 項及び第 76 項から第 78 項並びに資本連結実務指針第 40 項に準じて会計処理する（第 396 項及び第 397 項参照）。</p> <p>ア 分離先企業に対して投資したとみなされる額（子会社となる分離先企業（被取得企業）の事業分離直前の時価に事業分離により増加する親会社の持分比率を乗じた額であり、①イの金額と同額となる。）<u>に、対価性が認められる取得に直接要した支出額（第 91 項参照）を加算した額</u></p> <p>イ これに対応する分離先企業の事業分離直前の資本（子会社となる分離先企業（被取得企業）の企業結合日における識別可能資産及び負債の時価に事業分離に関して生じた親会社の持分比率を乗じた額）</p> <p>ただし、共同新設分割による子会社の設立のように、子会社となる分離先企業の個別財務諸表上、被取得企業の事業を取得し、のれん（又は負ののれん）が計上されている場合には、分離先企業（子会社）の個別財務諸表に計上されているのれん（又は負ののれん）を連結財務諸表上もそのまま計上することができる。なお、この方法による場合ののれん（又は負ののれん）の額と、②の方法により算定されたのれん（又は負ののれん）との差額が、<u>少数株主持分の金額に影響を与</u></p>

改正後	改正前
	えることになる。[設例 11-2]
<p><b>(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)</b></p> <p>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(売買目的有価証券の場合を含む。以下同じ。)又は関連会社株式として保有していた場合には、前項に準じて処理するが、次の点に留意する。[設例 11-3]</p> <p>(1) (省 略)</p> <p>(2) 連結財務諸表上の会計処理            分離元企業の連結財務諸表上、のれん(又は負ののれん)については、次の①と②の差額として算定する(親会社の持分変動による差額については、第 98 項(2)①に準じて処理する。)(事業分離等会計基準第 18 項(2))。</p> <p>① 分離先企業に対して投資したとみなされる額            第 98 項(2)②アに相当する金額に、事業分離前に分離元企業が保有していた分離先企業の株式の事業分離日の時価を加算して算定する。なお、その時価と適正な帳簿価額との差額(その他有価証券としていた場合)又はその持分法による評価額との差額(関連会社株式としていた場合)は、当期の段階取得に係る損益として処理される(第 46-2 項参照)。</p> <p>② これに対応する分離先企業の事業分離直前の資本(第 98 項(2)②イに相当する金額となる。)            なお、分離元企業が事業分離前に分離先企業の株式を子会社株式として保有しており、事業分離により分離先企業の株式(子会社株式)を追加取得した場合には、共通支配下の取引として取り扱う(事業分離等会計基準第 19 項)(第 226 項及び第 229 項参照)。</p>	<p><b>(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)</b></p> <p>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(売買目的有価証券の場合を含む。以下同じ。)又は関連会社株式として保有していた場合には、前項に準じて処理するが、次の点に留意する。[設例 11-3]</p> <p>(1) (省 略)</p> <p>(2) 連結財務諸表上の会計処理            分離元企業の連結財務諸表上、のれん(又は負ののれん)については、次の①と②の差額として算定する(持分変動差額については、第 98 項(2)①に準じて処理する。)(事業分離等会計基準第 18 項(2))。</p> <p>① 分離先企業に対して投資したとみなされる額            第 98 項(2)②アに相当する金額に、事業分離前に分離元企業が保有していた分離先企業の株式の事業分離日の時価を加算して算定する。なお、その時価と適正な帳簿価額との差額(その他有価証券としていた場合)又はその持分法による評価額との差額(関連会社株式としていた場合)は、当期の段階取得に係る損益として処理される(第 46-2 項参照)。</p> <p>② これに対応する分離先企業の事業分離直前の資本(第 98 項(2)②イに相当する金額となる。)            なお、分離元企業が事業分離前に分離先企業の株式を子会社株式として保有しており、事業分離により分離先企業の株式(子会社株式)を追加取得した場合には、共通支配下の取引として取り扱う(事業分離等会計基準第 19 項)(第 226 項及び第 229 項参照)。</p>

改正後	改正前
<p><b>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企業の株式を保有していない場合)</b></p> <p>100. 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は、分離元企業は次の処理を行う(事業分離等会計基準第20項)。<u>[設例 12-1]</u></p> <p>(1) 個別財務諸表上の会計処理  分離元企業が受け取った分離先企業の株式(関連会社株式)の取得原価は、移転事業に係る株主資本相当額(第87項(1)①参照)に基づいて算定する。したがって、分離元企業は、移転損益を認識しない。分離先企業の株式の取得原価の算定にあたっては、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(第108項(2)参照)ことに留意する必要がある。  なお、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98項(1)なお書きに準じて処理する。</p> <p>(2) 連結財務諸表上の会計処理  (省略)  ① 持分変動差額の計上  次のアとイの差額を持分変動差額とし、原則として事業分離日の属する事業年度の特別損益に計上する。  (以下 略)</p>	<p><b>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企業の株式を保有していない場合)</b></p> <p>100. 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は、分離元企業は次の処理を行う(事業分離等会計基準第20項)。<u>[設例 12-1]</u></p> <p>(1) 個別財務諸表上の会計処理  分離元企業が受け取った分離先企業の株式(関連会社株式)の取得原価は、移転事業に係る株主資本相当額(第87項(1)①参照)に基づいて算定する。したがって、分離元企業は、移転損益を認識しない。分離先企業の株式の取得原価の算定にあたっては、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(第108項(2)参照)とともに、<u>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(第91項参照)</u>ことに留意する必要がある。  なお、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98項(1)なお書きに準じて処理する。</p> <p>(2) 連結財務諸表上の会計処理  (省略)  ① 持分変動差額の計上  次のアとイの差額を持分変動差額とし、原則として事業分離日の属する事業年度の特別損益に計上する<u>(連結会計基準第30項及び同(注9))</u>。  (以下 略)</p>
<p><b>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</b></p> <p>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(分離先企業の株式がその他有価証券に分類される場合)には、分離元企業の個別財務諸表上、原則として、移転</p>	<p><b>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</b></p> <p>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(分離先企業の株式がその他有価証券に分類される場合)には、分離元企業の個別財務諸表上、原則として、移転</p>

改正後	改正前
<p>損益を認識する。また、当該分離先企業の株式の取得原価は、移転した事業に係る時価又は当該分離先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に基づいて算定する(事業分離等会計基準第23項)。</p>	<p>損益を認識する。また、当該分離先企業の株式の取得原価は、移転した事業に係る時価又は当該分離先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に基づいて算定する(事業分離等会計基準第23項)。  <u>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(第91項参照)を加算することに留意する必要がある。</u></p>
<p><b>(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</b>  <b>分離先企業が関連会社となる場合</b>  105. 関連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関連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、分離元企業は次の処理を行う(事業分離等会計基準第25項)。[設例13]  (1) 個別財務諸表上の会計処理  分離元企業で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。この結果、当該時価が移転事業に係る株主資本相当額(第87項(1)①参照)を上回る場合には、原則として、当該差額を移転利益として認識(受け取った分離先企業の株式の取得原価はゼロとする。)し、下回る場合には、当該差額を受け取った分離先企業の株式の取得原価とする。  なお、移転事業に係る株主資本相当額がマイナスの場合、受け取った現金等の財産の時価と等しい金額については、移転利益に計上し、マイナスとなる移転事業に係る株主資本相当額については、まず、事業分離前から保有している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(第395項参照)。</p>	<p><b>(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</b>  <b>分離先企業が関連会社となる場合</b>  105. 関連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関連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、分離元企業は次の処理を行う(事業分離等会計基準第25項)。[設例13]  (1) 個別財務諸表上の会計処理  分離元企業で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。この結果、当該時価が移転事業に係る株主資本相当額(第87項(1)①参照)を上回る場合には、原則として、当該差額を移転利益として認識(受け取った分離先企業の株式の取得原価はゼロとする。)し、下回る場合には、当該差額を受け取った分離先企業の株式の取得原価とする。<u>分離先企業から受け取った現金以外の財産(分離先企業の株式を含む。)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(第91項参照)を加算することに留意する必要がある。</u>  なお、移転事業に係る株主資本相当額がマイナスの場合、受け取った現金等の財産の時価と等しい金額については、移転利益に計上し、マイナスとなる移転事業に係る株主資本相当額については、まず、事業分離前から保有している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</p>

改正後	改正前
<p>(2) 連結財務諸表上の会計処理 (省 略)</p>	<p>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（第 395 項参照）。 (2) 連結財務諸表上の会計処理 (省 略)</p>
<p><b>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</b> 106. 子会社、関連会社及び共同支配企業以外へ事業分離した後も引き続き分離先企業が子会社、関連会社及び共同支配企業以外である場合や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（分離先企業の株式がその他有価証券に分類される場合）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。 また、当該分離先企業の株式の取得原価は、移転した事業に係る時価又は当該分離先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に基づいて算定する（事業分離等会計基準第 26 項）。なお、その時価が移転した事業に係る時価の場合、当該分離先企業の株式の取得原価は、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。</p>	<p><b>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</b> 106. 子会社、関連会社及び共同支配企業以外へ事業分離した後も引き続き分離先企業が子会社、関連会社及び共同支配企業以外である場合や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（分離先企業の株式がその他有価証券に分類される場合）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。 また、当該分離先企業の株式の取得原価は、移転した事業に係る時価又は当該分離先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に基づいて算定する（事業分離等会計基準第 26 項）。なお、その時価が移転した事業に係る時価の場合、当該分離先企業の株式の取得原価は、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。 <u>分離先企業から受け取った現金以外の財産（分離先企業の株式を含む。）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（第 91 項参照）を加算することに留意する必要がある。</u></p>
<p><b>1 3. 取得とされた株式交換の会計処理</b> <b>(1) 株式交換完全親会社の個別財務諸表上の会計処理</b> <b>子会社株式の取得原価の算定</b> 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、取得の対価に付随費用を加算して算定する。<u>付随費用の取扱いは、金融商品会計実務指針に従う。取得の対価の具体的</u></p>	<p><b>1 3. 取得とされた株式交換の会計処理</b> <b>(1) 株式交換完全親会社の個別財務諸表上の会計処理</b> <b>子会社株式の取得原価の算定</b> 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、<u>第 36 項（取得原価の算定方法の概要）と同様、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</u></p>

改正後	改正前
<p>な算定は、第 37 項から第 50 項に準じて行う。[設例 14] (以下 略)</p>	<p>のに限る。)を加算して算定する。具体的な算定は、第 37 項から第 50 項に準じて行う。[設例 14] (以下 略)</p>
<p><b>(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</b></p> <p>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は、連結会計基準に従い、次の(1)と(2)を相殺消去する(連結会計基準第 23 項)。また、両者の消去差額であるのれん(又は負ののれん)は、第 72 項及び第 76 項から第 78 項に準じて会計処理する。[設例 14]</p> <p>(1) 株式交換完全親会社の投資 株式交換完全親会社の投資は、<u>第 37 項から第 50 項に準じて算定する。</u> (以下 略)</p>	<p><b>(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</b></p> <p>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は、連結会計基準に従い、次の(1)と(2)を相殺消去する(連結会計基準第 23 項)。また、両者の消去差額であるのれん(又は負ののれん)は、第 72 項及び第 76 項から第 78 項に準じて会計処理する。[設例 14]</p> <p>(1) 株式交換完全親会社の投資 株式交換完全親会社の投資は、<u>第 110 項により算定された子会社株式の取得原価とする。</u> (以下 略)</p>
<p><b>1 4. 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)</b></p> <p><b>(3) 株式交換後の連結財務諸表上の会計処理</b></p> <p>119. 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。具体的には、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)の連結財務諸表上の金額(連結財務諸表を作成していない場合には個別財務諸表上の金額)に、次の手順により算定された額を加算する。</p> <p>(1) 取得原価の算定 第 36 項(取得原価の算定方法の概要)と同様、<u>原則として、取得の対価となる財の企業結合日における時価で算定する。</u>具体的な算定方法は、第 37 項から第 50 項に準じる。 (以下 略)</p>	<p><b>1 4. 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)</b></p> <p><b>(3) 株式交換後の連結財務諸表上の会計処理</b></p> <p>119. 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。具体的には、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)の連結財務諸表上の金額(連結財務諸表を作成していない場合には個別財務諸表上の金額)に、次の手順により算定された額を加算する。</p> <p>(1) 取得原価の算定 第 36 項(取得原価の算定方法の概要)と同様、<u>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。)を加算して算定する。</u>具体的な算定方法は、第 37 項から第 50 項に準じる。</p>

改正後	改正前
	(以下 略)
<p><b>15. 取得とされた株式移転の会計処理</b>  <b>(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</b>  <b>子会社株式の取得原価の算定</b></p> <p>121. 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（取得企業株式及び被取得企業株式）の取得原価は、それぞれ次のように算定する。[設例 15]</p> <p>(1) (省 略)</p> <p>(2) 子会社株式（被取得企業株式）  被取得企業株式の取得原価については、取得の対価に付随費用を加算して算定する。付随費用の取扱いは、<u>金融商品会計実務指針</u>に従う。取得の対価の具体的な算定方法は、第 37 項から第 50 項に準じる。</p> <p>(以下 略)</p>	<p><b>15. 取得とされた株式移転の会計処理</b>  <b>(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</b>  <b>子会社株式の取得原価の算定</b></p> <p>121. 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（取得企業株式及び被取得企業株式）の取得原価は、それぞれ次のように算定する。[設例 15]</p> <p>(1) (省 略)</p> <p>(2) 子会社株式（被取得企業株式）  被取得企業株式の取得原価については、<u>第 36 項（取得原価の算定方法の概要）と同様</u>、取得の対価に、<u>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。）</u>を加算して算定する。具体的な算定方法は、第 37 項から第 50 項に準じる。</p> <p>(以下 略)</p>
<p><b>(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</b>  <b>投資と資本の消去</b></p> <p>124. 株式移転による企業結合が取得とされた場合の資本連結の手続は、連結会計基準に従い、次の(1)①と②及び(2)①と②をそれぞれ相殺消去する（連結会計基準第 23 項）。また、(2)の消去差額であるのれん（又は負ののれん）は、第 72 項及び第 76 項から第 78 項に準じて会計処理する。[設例 15]</p> <p>(1) (省 略)</p> <p>(2) 株式移転完全子会社（被取得企業）に関する会計処理  ① 株式移転設立完全親会社の被取得企業に対する投資  株式移転設立完全親会社の投資は、<u>第 37 項から第 50</u></p>	<p><b>(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</b>  <b>投資と資本の消去</b></p> <p>124. 株式移転による企業結合が取得とされた場合の資本連結の手続は、連結会計基準に従い、次の(1)①と②及び(2)①と②をそれぞれ相殺消去する（連結会計基準第 23 項）。また、(2)の消去差額であるのれん（又は負ののれん）は、第 72 項及び第 76 項から第 78 項に準じて会計処理する。[設例 15]</p> <p>(1) (省 略)</p> <p>(2) 株式移転完全子会社（被取得企業）に関する会計処理  ① 株式移転設立完全親会社の被取得企業に対する投資  株式移転設立完全親会社の投資は、<u>第 121 項(2)により</u></p>

改正後	改正前
<p style="text-align: center;"><u>項に準じて算定する。</u></p> <p>(以下 略)</p>	<p style="text-align: center;"><u>算定された子会社株式の取得原価とする。</u></p> <p>(以下 略)</p>
<p><b>VI. 共通支配下の取引等の会計処理</b></p> <p><b>1. 共通支配下の取引等の会計処理の概要</b></p> <p>200. 企業集団内における組織再編の会計処理には、共通支配下の取引と<u>非支配株主との取引</u>（以下合わせて「共通支配下の取引等」という。）がある。</p> <p>共通支配下の取引は、親会社の立場からは内部取引と考えられるため、個別財務諸表上、事業の移転元の適正な帳簿価額を基礎として会計処理され、連結財務諸表上は、すべて消去されることになる。</p> <p>また、<u>非支配株主との取引</u>は、親会社が子会社を株式交換により完全子会社とする場合など、親会社が<u>非支配株主から子会社株式を追加取得する取引等に適用される。</u></p> <p>なお、<u>非支配株主との取引の個別財務諸表上の会計処理は、企業集団の最上位に位置する会社（以下「最上位の親会社」という。）が非支配株主から子会社株式を追加取得する取引等に適用される。</u>最上位の親会社以外の親会社が<u>非支配株主から子会社株式を追加取得する取引等には、第 203 項以下に定める処理が適用される。</u></p> <p>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定めている（第 437 項参照）。</p>	<p><b>VI. 共通支配下の取引等の会計処理</b></p> <p><b>1. 共通支配下の取引等の会計処理の概要</b></p> <p>200. 企業集団内における組織再編の会計処理には、共通支配下の取引と<u>少数株主との取引</u>（以下合わせて「共通支配下の取引等」という。）がある。</p> <p>共通支配下の取引は、親会社の立場からは内部取引と考えられるため、個別財務諸表上、事業の移転元の適正な帳簿価額を基礎として会計処理され、連結財務諸表上は、すべて消去されることになる。</p> <p><u>一方、少数株主との取引は、親会社が子会社を株式交換により完全子会社とする場合など、親会社が少数株主から子会社株式を追加取得する取引等に適用される。当該取引は、親会社の立場からは外部取引と考えられるため、個別財務諸表上及び連結財務諸表上のいずれも時価を基礎として会計処理され、連結財務諸表上は、のれん（又は負ののれん）が計上されることとなる。</u></p> <p>なお、<u>少数株主との取引は、企業集団の最上位に位置する会社（以下「最上位の親会社」という。）が少数株主から子会社株式を追加取得する取引等に適用され、最上位の親会社以外の親会社が少数株主から子会社株式を追加取得する取引等には適用されない。</u></p> <p>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定めている（第 437 項参照）。</p>
<p><b>3. 共通支配下の取引等に係る対価</b></p> <p><b>（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</b></p>	<p><b>3. 共通支配下の取引等に係る対価</b></p> <p><b>（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</b></p>



改正後	改正前
<p>203. 本適用指針では、共通支配下の取引等に係る会計処理の定め の記載の簡略化のため、組織再編の対価について、特に断りのな い限り、次の前提をおくこととする。</p> <p>(1) 組織再編の形式が合併、会社分割（分割型の会社分割を 含む。）、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 みとする。</p> <p>なお、自己株式を処分した場合で、自己株式の処分の対 価を、時価を基礎として会計処理するとき（自己株式を非支 配株主に交付するとき）は、取得の会計処理における該当す る組織再編の形式に係る会計処理（例えば、第80項参照） に準じて処理する。また、適正な帳簿価額を基礎として会計 処理する場合において、払込資本とする処理を適用するとき は、自己株式の帳簿価額を控除した額を払込資本として処理 し、吸収合併消滅会社の株主資本をそのまま引き継ぐ処理、 又は、分割型の会社分割において株主資本の内訳を適切に配 分した額をもって計上する処理を適用するときは、自己株式 の帳簿価額をその他資本剰余金から控除して会計処理する。</p> <p>このほか、結合企業の時価のある株式以外の財を交付し た場合であって、それを非支配株主に交付したことにより、 時価を算定する必要がある場合には、追加取得する子会社株 式又は事業の取得原価は、当該株式又は事業の時価と、その 取得の対価となる財の時価のうち、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（<u>企業結合会計基準第 45項</u>）。</p> <p>(2) 組織再編の形式が事業譲渡の場合の対価は、現金等の財 産（第95項参照）とする。</p>	<p>203. 本適用指針では、共通支配下の取引等に係る会計処理の定め の記載の簡略化のため、組織再編の対価について、特に断りのな い限り、次の前提をおくこととする。</p> <p>(1) 組織再編の形式が合併、会社分割（分割型の会社分割を 含む。）、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 みとする。</p> <p>なお、自己株式を処分した場合で、自己株式の処分の対 価を、時価を基礎として会計処理するとき（自己株式を少数 株主に交付するとき）は、取得の会計処理における該当する 組織再編の形式に係る会計処理（例えば、第80項参照）に 準じて処理する。また、適正な帳簿価額を基礎として会計処 理する場合において、払込資本とする処理を適用するときは は、自己株式の帳簿価額を控除した額を払込資本として処理 し、吸収合併消滅会社の株主資本をそのまま引き継ぐ処理又 は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 した額をもって計上する処理を適用するときは、自己株式の 帳簿価額をその他資本剰余金から控除して会計処理する。</p> <p>このほか、結合企業の時価のある株式以外の財を交付し た場合であって、それを少数株主に交付したことにより、時 価を算定する必要がある場合には、<u>企業結合会計基準第45 項</u>により、追加取得する子会社株式又は事業の取得原価は、 当該株式又は事業の時価と、その取得の対価となる財の時価 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。また、<u>いずれの時価の算定も困難な場合には第 229項(2)に従うこととなる。</u></p> <p>(2) 組織再編の形式が事業譲渡の場合の対価は、現金等の財 産（第95項参照）とする。</p>
<p><b>5. 親会社の子会社を吸収合併する場合の会計処</b></p>	<p><b>5. 親会社の子会社を吸収合併する場合の会計処</b></p>

改正後	改正前
<p><b>理</b></p> <p><b>(1) 個別財務諸表上の会計処理</b>  <b>親会社(吸収合併存続会社)の会計処理</b></p> <p>206. 親会社の個別財務諸表上の会計処理は次のように行う(第438項参照)。<u>[設例20]</u></p> <p>(1) (省略)</p> <p>(2) 増加すべき株主資本の会計処理</p> <p>① 株主資本の取扱い</p> <p>親会社は、子会社から受け入れた資産と負債との差額のうち株主資本の額を合併期日直前の持分比率に基づき、親会社持分相当額と<u>非支配株主持分相当額</u>に按分し、それぞれ次のように処理する。</p> <p>ア 親会社持分相当額の会計処理</p> <p>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を、特別損益に計上する。</p> <p>イ <u>非支配株主持分相当額の会計処理</u></p> <p>非支配株主持分相当額と、取得の対価(非支配株主に交付した親会社株式の時価)(第37項から第47項参照)との差額を<u>その他資本剰余金とする</u>。合併により増加する親会社の株主資本の額は、払込資本とし、第79項から第82項に準じて会計処理する。</p> <p>② (省略)</p> <p>(3) (省略)</p> <p>(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)</p>	<p><b>理</b></p> <p><b>(1) 個別財務諸表上の会計処理</b>  <b>親会社(吸収合併存続会社)の会計処理</b></p> <p>206. 親会社の個別財務諸表上の会計処理は次のように行う(第438項参照)。<u>[設例20]</u></p> <p>(1) (省略)</p> <p>(2) 増加すべき株主資本<u>及びのれん</u>の会計処理</p> <p>① 株主資本の取扱い</p> <p>親会社は、子会社から受け入れた資産と負債との差額のうち株主資本の額を合併期日直前の持分比率に基づき、親会社持分相当額と<u>少数株主持分相当額</u>に按分し、それぞれ次のように処理する。</p> <p>ア 親会社持分相当額の会計処理</p> <p>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を、特別損益に計上する。</p> <p>イ <u>少数株主持分相当額の会計処理</u></p> <p>少数株主持分相当額と、取得の対価(少数株主に交付した親会社株式の時価)(第37項から第47項参照)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。)(第48項及び第49項参照)を加算した額との差額を<u>のれん(又は負ののれん)とする</u>。<u>のれん(又は負ののれん)は、第72項及び第76項から第78項並びに資本連結実務指針第40項に準じて会計処理する(第448項参照)</u>。合併により増加する親会社の株主資本の額は、払込資本とし、第79項から第82項に準じて会計処理する。</p> <p>② (省略)</p> <p>(3) (省略)</p> <p>(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)</p>

改正後	改正前
<p>(1)から(3) (ただし、(2)①イ (非支配株主持分相当額の会計処理)を除く。)は、子会社を吸収合併存続会社としたその子会社 (以下「孫会社」という。)との合併 (子会社と孫会社との合併)についても、同様に適用する (第438-2項参照)。</p> <p>この場合、子会社が孫会社株式を非支配株主から追加取得する取引については、(2)①イの非支配株主持分相当額は、(3)の中間子会社持分相当額に準じて処理する。[設例29-5]</p>	<p>(1)から(3) (ただし、(2)①イ (少数株主持分相当額の会計処理)を除く。)は、子会社を吸収合併存続会社としたその子会社 (以下「孫会社」という。)との合併 (子会社と孫会社との合併)についても、同様に適用する (第438-2項参照)。</p> <p>この場合、子会社が孫会社株式を少数株主から追加取得する取引は、最上位の親会社と子会社の株主との取引ではないため、第200項なお書きによる少数株主との取引を適用せず、(2)①イの少数株主持分相当額は、(3)の中間子会社持分相当額に準じて処理する。[設例29-5]</p>
<p><b>6. 子会社が親会社を吸収合併する場合の会計処理</b></p> <p><b>(2) 連結財務諸表上の会計処理</b></p> <p>212. 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、親会社が子会社の非支配株主から株式を取得したものとした会計処理を行う。[設例22]</p> <p>具体的には、時価評価替後の資産及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、合併に際し子会社が受け入れた自己株式とそれに対する増加すべき株主資本は内部取引として消去する。子会社の非支配株主が保有していた子会社株式は、当該合併に際して、親会社株式との交換はないものの、連結財務諸表上、親会社株式との交換があったものとみなして時価を基礎として取得原価を算定する (第441項参照)。</p> <p>なお、連結財務諸表上の資本金は、吸収合併存続会社 (子会社)の資本金とし、これと合併直前の連結財務諸表上の資本金 (親会社の資本金)が異なる場合には、その差額を資本剰余金に振り替える。</p>	<p><b>6. 子会社が親会社を吸収合併する場合の会計処理</b></p> <p><b>(2) 連結財務諸表上の会計処理</b></p> <p>212. 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。[設例22]</p> <p>具体的には、時価評価替後の資産及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、合併に際し子会社が受け入れた自己株式とそれに対する増加すべき株主資本は内部取引として消去する。子会社の少数株主が保有していた子会社株式は、当該合併に際して、親会社株式との交換はないものの、連結財務諸表上、親会社株式との交換があったものとみなして、時価を基礎として取得原価を算定する (第441項参照)。</p> <p>なお、連結財務諸表上の資本金は、吸収合併存続会社 (子会社)の資本金とし、これと合併直前の連結財務諸表上の資本金 (親会社の資本金)が異なる場合には、その差額を資本剰余金に振り替える。</p>
<p><b>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</b></p>	<p><b>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</b></p>

改正後	改正前
<p>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、前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及び個別損益計算書に及ぼす影響の概算額を注記する（第 441 項参照）。</p>	<p>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、前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及び個別損益計算書に及ぼす影響の概算額を注記する（第 311 項及び第 441 項参照）。</p>
<p><b>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）</b></p> <p><b>（2）連結財務諸表上の会計処理</b></p> <p>217. 連結財務諸表上の会計処理は、次のように行う（第 442 項参照）。[設例 24]</p> <p>(1) (省 略)</p> <p>(2) 親会社株式のうち<u>非支配株主持分相当額</u>の振替処理 子会社が受け入れた親会社株式のうち、分割期日の前日における<u>非支配株主持分相当額</u>は、自己株式等会計基準第 15 項に従い<u>非支配株主持分</u>から控除する。</p>	<p><b>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）</b></p> <p><b>（2）連結財務諸表上の会計処理</b></p> <p>217. 連結財務諸表上の会計処理は、次のように行う（第 442 項参照）。[設例 24]</p> <p>(1) (省 略)</p> <p>(2) 親会社株式のうち<u>少数株主持分相当額</u>の振替処理 子会社が受け入れた親会社株式のうち、分割期日の前日における<u>少数株主持分相当額</u>は、自己株式等会計基準第 15 項に従い<u>少数株主持分</u>から控除する。</p> <p>(3) <u>のれん（又は負ののれん）の追加計上及び資本剰余金の加減</u> <u>連結財務諸表上、次の①と②の差額をのれん（又は負ののれん）に計上するとともに、資本剰余金を同額加減する（第 448 項参照）。</u></p> <p>① <u>子会社に対して追加投資したとみなされる額（交付した親会社株式の時価に少数株主持分割合を乗じた金額と当該企業結合（会社分割）に直接要した支出額（取得の対価性のあるものに限る。）（第 48 項及び第 50 項参照）を加算した額</u></p> <p>② <u>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）（親会社に移転された適正な帳簿価額による資産及び負債の差額のうち分割期日の前日における少数株</u></p>

改正後	改正前
	<p><u>主持分相当額)</u>  <u>ただし、当該企業結合（会社分割）に直接要した支出額（取得の対価性のあるものに限る。）に重要性が乏しい場合には、個別財務諸表上の会計処理と同様、発生した事業年度の費用に計上することができる。</u></p>
<p><b>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</b>  <b>(1) 個別財務諸表上の会計処理</b>  <b>親会社（吸収分割承継会社）の会計処理</b>  218. 親会社の個別財務諸表上の会計処理は、次のように行う（第443項参照）。[設例 25]  (1) (省略)  (2) (省略)  (3) (省略)  (4) 孫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（子会社が吸収分割承継会社となる場合）  (1)から(3)（ただし、第206項(2)①イ（非支配株主持分相当額の会計処理）を除く。）は、子会社を吸収分割承継会社としたその子会社（孫会社）からの分割型の会社分割についても、同様に適用する。  この場合、子会社が、孫会社株式を非支配株主から追加取得する取引等については、第206項(2)①イの非支配株主持分相当額は、(3)の中間子会社持分相当額に準じて処理する。</p>	<p><b>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</b>  <b>(1) 個別財務諸表上の会計処理</b>  <b>親会社（吸収分割承継会社）の会計処理</b>  218. 親会社の個別財務諸表上の会計処理は、次のように行う（第443項参照）。[設例 25]  (1) (省略)  (2) (省略)  (3) (省略)  (4) 孫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（子会社が吸収分割承継会社となる場合）  (1)から(3)（ただし、第206項(2)①イ（少数株主持分相当額の会計処理）を除く。）は、子会社を吸収分割承継会社としたその子会社（孫会社）からの分割型の会社分割についても、同様に適用する。  この場合、子会社が、孫会社株式を少数株主から追加取得する取引等は、<u>第200項なお書きの少数株主との取引を適用せず、第206項(2)①イの少数株主持分相当額は、(3)の中間子会社持分相当額に準じて処理する。</u></p>
<p><b>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）</b></p>	<p><b>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）</b></p>

改正後	改正前
<p><b>(2) 連結財務諸表上の会計処理</b></p> <p>229. 親会社の連結財務諸表上の会計処理は次のように行う。[設例 26-2]</p> <p>(1) 内部取引の消去 事業の移転取引及び子会社の増資に関する取引は、企業結合会計基準第 44 項により、内部取引として消去する。</p> <p>(2) <u>親会社の持分変動による差額の計上</u> 親会社は、事業分離等会計基準第 19 項(2)により、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、<u>資本剰余金に計上する</u>。</p>	<p><b>(2) 連結財務諸表上の会計処理</b></p> <p>229. 親会社の連結財務諸表上の会計処理は次のように行う。[設例 26-2]</p> <p>(1) 内部取引の消去 事業の移転取引及び子会社の増資に関する取引は、企業結合会計基準第 44 項により、内部取引として消去する。</p> <p>(2) <u>のれん（又は負ののれん）及び持分変動差額の会計処理</u> 親会社は、事業分離等会計基準第 19 項(2)により、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、<u>のれん（又は負ののれん）と持分変動差額に区分し、それぞれ次のように処理する</u>。 <u>ただし、持分変動差額とのれん（又は負ののれん）のいずれかの金額に重要性が乏しいと考えられる場合には、重要性のある他の金額に含めて処理することができる</u>。 <u>また、親会社が移転した事業の時価又は子会社株式の時価の算定がいずれも困難な場合には、両者をまとめて、持分変動差額とすることができる</u>。</p> <p>① <u>持分変動差額の計上</u> <u>次の差額を持分変動差額とし、原則として分割期日の属する事業年度の特別損益に計上する（連結会計基準第 30 項及び同(注 9)）</u>。</p> <p>ア <u>移転した事業に係る親会社の持分の減少額（移転事業に係る株主資本相当額（第 87 項(1)①参照）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）</u></p> <p>イ <u>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）</u></p> <p>② <u>のれん（又は負ののれん）の計上</u> <u>次の差額をのれん（又は負ののれん）とし、第 72 項及</u></p>

改正後	改正前
	<p><u>び第 76 項から第 78 項並びに資本連結実務指針第 40 項に準じて会計処理する（第 448 項参照）。</u></p> <p><u>ア 分離先企業に対して追加投資したとみなされる額（分離先企業(子会社)の時価に会社分割により増加する親会社の持分比率を乗じた額で、①イの金額と同額となる。）</u></p> <p><u>イ これに対応する分離先企業の会社分割直前の資本（追加取得持分）</u></p> <p>なお、追加取得持分は、企業結合会計基準第 46 項並びに連結会計基準第 28 項及び同(注 8)に従って算定する。</p> <p><u>(3) 会社分割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。）の会計処理</u></p> <p><u>当該会社分割に直接要した支出額（第 91 項参照）は、次のように会計処理する。</u></p> <p><u>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</u></p> <p><u>個別財務諸表上、費用処理されている支出額をのれんに計上する。ただし、その支出額に重要性が乏しいと認められるときは、発生時の費用として会計処理することができる。</u></p> <p><u>② 親会社にとって事業分離としての性格が強いと認められる場合</u></p> <p><u>個別財務諸表上の会計処理と同様、発生時の事業年度の費用として会計処理する。</u></p>
<p><b>1 1. 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と現金等の財産の場合）</b></p> <p><b>(2) 連結財務諸表上の会計処理</b></p>	<p><b>1 1. 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と現金等の財産の場合）</b></p> <p><b>(2) 連結財務諸表上の会計処理</b></p>

改正後	改正前
<p>232. 個別財務諸表上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。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 項に準じ、<u>資本剰余金に計上</u>する。[設例 26-3][設例 26-4]</p>	<p>232. 個別財務諸表上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。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 項に準じ、<u>原則としてのれん（又は負のれん）と持分変動差額に区分して処理</u>する。[設例 26-3][設例 26-4]</p>
<p><b>1 2. 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</b>  <b>(2) 連結財務諸表上の会計処理</b></p> <p>235. 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<u>非支配株主持分に振り替</u>えることとする。</p>	<p><b>1 2. 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</b>  <b>(2) 連結財務諸表上の会計処理</b></p> <p>235. 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<u>少数株主持分に振り替</u>えることとする。(第 447 項参照)。</p>
<p><b>1 3. 親会社の子会社を株式交換完全子会社とする場合の会計処理</b>  <b>(1) 個別財務諸表上の会計処理</b>  <b>親会社（株式交換完全親会社）の会計処理</b></p> <p>236. 親会社の個別財務諸表上の会計処理は次のように行う。[設例 27]</p> <p>(1) 株式交換完全子会社株式の取得原価の算定  親会社が追加取得する株式交換完全子会社株式の取得原価は、企業結合会計基準（注 11）により、取得の対価（<u>非支配株主に交付した株式交換完全親会社株式の時価</u>）に<u>付随費用</u>を加算して算定する。<u>付随費用の取扱いについては、金融商品会計実務指針に従う。</u></p> <p>(2) 株式交換完全親会社の増加すべき株主資本の会計処理  株式交換により増加する株式交換完全親会社の資本は、</p>	<p><b>1 3. 親会社の子会社を株式交換完全子会社とする場合の会計処理</b>  <b>(1) 個別財務諸表上の会計処理</b>  <b>親会社（株式交換完全親会社）の会計処理</b></p> <p>236. 親会社の個別財務諸表上の会計処理は次のように行う。[設例 27]</p> <p>(1) 株式交換完全子会社株式の取得原価の算定  親会社が追加取得する株式交換完全子会社株式の取得原価は、企業結合会計基準（注 11）により、取得の対価（<u>少数株主に交付した株式交換完全親会社株式の時価</u>）に<u>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。）</u>を加算して算定することとされている（第 110 項参照）。</p> <p>(2) 株式交換完全親会社の増加すべき株主資本の会計処理  株式交換により増加する株式交換完全親会社の資本は、</p>



改正後	改正前
<p>払込資本（資本金又は資本剰余金）として処理する。<u>増加すべき払込資本の内訳項目（資本金、資本準備金又はその他資本剰余金）は、会社法の規定に基づき決定する。</u></p>	<p>払込資本とし、<u>第 111 項から第 114 項に準じて会計処理する。</u></p>
<p><b>中間子会社に対価を支払う場合の取扱い</b>  236-4. 株式交換に際して、親会社（株式交換完全親会社）が、株式交換完全子会社以外の子会社（中間子会社）に対価を支払う場合、親会社が中間子会社から追加取得する株式交換完全子会社株式の取得原価は、<u>株式交換完全子会社の株式交換日の前日の適正な帳簿価額による株主資本の額に、株式交換日の前日の持分比率を乗じた中間子会社持分相当額により算定する。</u>また、その額を払込資本として処理する。  中間子会社が、株式交換完全子会社株式と引き換えに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。</p>	<p><b>中間子会社に対価を支払う場合の取扱い</b>  236-4. 株式交換に際して、親会社（株式交換完全親会社）が、株式交換完全子会社以外の子会社（中間子会社）に対価を支払う場合、親会社が中間子会社から追加取得する株式交換完全子会社株式の取得原価は、<u>株式交換日の前日に株式交換完全子会社が付していた適正な帳簿価額による株主資本の額に、株式交換日の前日の持分比率を乗じた中間子会社持分相当額により算定する。</u>また、その額を払込資本として処理する。  中間子会社が、株式交換完全子会社株式と引き換えに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。</p>
<p><b>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</b>  236-5. 子会社がその子会社（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、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。また、その額を払込資本として処理する。</p>	<p><b>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</b>  236-5. 子会社がその子会社（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、<u>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。</u>また、その額を払込資本として処理する。</p>
<p><b>（２）連結財務諸表上の会計処理</b>  <b>子会社株式の追加取得の会計処理（投資と資本の消去）</b>  237. 追加取得した子会社株式の取得原価と追加取得により増加する親会社の持分（追加取得持分）又は減少する<u>非支配株主持分の金額との差額は資本剰余金に計上する。</u>〔設例 27〕</p>	<p><b>（２）連結財務諸表上の会計処理</b>  <b>子会社株式の追加取得の会計処理（投資と資本の消去）</b>  237. 追加取得した子会社株式の取得原価と追加取得により増加する親会社の持分（追加取得持分）又は減少する<u>少数株主持分の金額との差額は、企業結合会計基準第 46 項により、のれん（又は負ののれん）に計上し、のれん（又は負ののれん）は、第 72 項及び第 76 項から第 78 項並びに資本連結実務指針第 40 項に準じて会計</u></p>

改正後	改正前
	処理する。[設例 27]
<p><b>1 4. 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</b></p> <p><b>(1) 個別財務諸表上の会計処理</b></p> <p><b>親会社（株式移転設立完全親会社）の会計処理</b></p> <p>239. 株式移転設立完全親会社の個別財務諸表上の会計処理は次のように行う。[設例 28]</p> <p>(1) 株式移転完全子会社株式の取得原価の算定</p> <p>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の株式（旧親会社の株式と旧子会社の株式）の取得原価は、それぞれ次のように算定する。</p> <p>① (省 略)</p> <p>② 株式移転完全子会社株式（旧子会社の株式）</p> <p>株式移転完全子会社株式（旧子会社の株式）の取得原価は、株式移転完全子会社（旧子会社）の株式移転日の前日における持分比率に基づき、旧親会社持分相当額と非支配株主持分相当額に区分し、次の合計額として算定する。</p> <p>ア (省 略)</p> <p>イ <u>非支配株主持分相当額</u>については、企業結合会計基準第 45 項により、取得の対価（旧子会社の<u>非支配株主に交付した株式移転設立完全親会社の株式の時価相当額</u>）に<u>付随費用</u>を加算して算定する。<u>付随費用の取扱いについては金融商品会計実務指針に従う。</u>株式移転設立完全親会社の株式の時価相当額は、株式移転完全子会社（旧子会社）の株主が株式移転設立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株式移転完全子会社（旧親会社）の株式の数を、株式移転完全子会社（旧親会</p>	<p><b>1 4. 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</b></p> <p><b>(1) 個別財務諸表上の会計処理</b></p> <p><b>親会社（株式移転設立完全親会社）の会計処理</b></p> <p>239. 株式移転設立完全親会社の個別財務諸表上の会計処理は次のように行う。[設例 28]</p> <p>(1) 株式移転完全子会社株式の取得原価の算定</p> <p>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の株式（旧親会社の株式と旧子会社の株式）の取得原価は、それぞれ次のように算定する。</p> <p>① (省 略)</p> <p>② 株式移転完全子会社株式（旧子会社の株式）</p> <p>株式移転完全子会社株式（旧子会社の株式）の取得原価は、株式移転完全子会社（旧子会社）の株式移転日の前日における持分比率に基づき、旧親会社持分相当額と少数株主持分相当額に区分し、次の合計額として算定する。</p> <p>ア (省 略)</p> <p>イ <u>少数株主持分相当額</u>については、企業結合会計基準第 45 項により、取得の対価（旧子会社の<u>少数株主に交付した株式移転設立完全親会社の株式の時価相当額</u>）に<u>取得に直接要した支出額</u>（取得の対価性が認められるものに限る。）を加算して算定する（<u>第 121 項参照</u>）。株式移転設立完全親会社の株式の時価相当額は、株式移転完全子会社（旧子会社）の株主が株式移転設立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株式移転完全子会社（旧親会社）の株式の数を、株式移転完全子</p>

改正後	改正前
<p>社) が交付したものとみなして算定する。</p> <p>なお、株式移転設立完全親会社は、受け入れた株式移転完全子会社(旧子会社)以外の子会社(中間子会社)が有していた株式移転完全子会社株式(旧子会社の株式)の取得原価についても、旧親会社持分相当額(②ア参照)に準じて算定することとなる。</p> <p>(2) 株式移転設立完全親会社の増加すべき株主資本の会計処理</p> <p>株式移転設立完全親会社の増加すべき株主資本は、払込資本(資本金又は資本剰余金)として処理する。<u>増加すべき払込資本の内訳項目(資本金、資本準備金又はその他資本剰余金)は、会社法の規定に基づき決定する。</u></p>	<p>会社(旧親会社)が交付したものとみなして算定する。</p> <p>なお、株式移転設立完全親会社は、受け入れた株式移転完全子会社(旧子会社)以外の子会社(中間子会社)が有していた株式移転完全子会社株式(旧子会社の株式)の取得原価についても、旧親会社持分相当額(②ア参照)に準じて算定することとなる。</p> <p>(2) 株式移転設立完全親会社の増加すべき株主資本の会計処理</p> <p>株式移転設立完全親会社の増加すべき株主資本は、払込資本とし、<u>第 122 項に準じて会計処理する。</u></p>
<p><b>(2) 連結財務諸表上の会計処理</b></p> <p>240. 連結財務諸表上の会計処理は、次のように行う。<u>なお、取得関連費用については費用として処理する。[設例 28]</u></p> <p>(1) 投資と資本の消去</p> <p>① (省 略)</p> <p>② 株式移転完全子会社(旧子会社)への投資</p> <p>企業結合会計基準第 46 項により、株式移転完全子会社(旧子会社)の株式の取得原価と株式移転完全子会社(旧子会社)の株主資本を相殺し、消去差額は<u>資本剰余金</u>に計上する。</p> <p>なお、追加取得持分は、企業結合会計基準第 46 項並びに連結会計基準第 28 項及び同(注 8)に従って算定する。</p> <p>(2) (省 略)</p> <p>(3) 株主資本項目の調整</p> <p>株式移転設立完全親会社の株主資本の額は、株式移転直前の連結財務諸表上の株主資本項目に<u>非支配株主との取引</u>により増加した払込資本の額を加算する。</p>	<p><b>(2) 連結財務諸表上の会計処理</b></p> <p>240. 連結財務諸表上の会計処理は、次のように行う。[設例 28]</p> <p>(1) 投資と資本の消去</p> <p>① (省 略)</p> <p>② 株式移転完全子会社(旧子会社)への投資</p> <p>企業結合会計基準第 46 項により、株式移転完全子会社(旧子会社)の株式の取得原価と株式移転完全子会社(旧子会社)の株主資本を相殺し、消去差額は<u>のれん(又は負ののれん)</u>に計上する。<u>のれん(又は負ののれん)は、第 72 項及び第 76 項から第 78 項並びに資本連結実務指針第 40 項に準じて会計処理する。</u></p> <p>なお、追加取得持分は、企業結合会計基準第 46 項並びに連結会計基準第 28 項及び同(注 8)に従って算定する。</p> <p>(2) (省 略)</p> <p>(3) 株主資本項目の調整</p> <p>株式移転設立完全親会社の株主資本の額は、株式移転直前の連結財務諸表上の株主資本項目に<u>少数株主との取引</u>により増加した払込資本の額を加算する。</p>

改正後	改正前
<p><b>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）</b></p> <p><b>（2）連結財務諸表上の会計処理</b></p> <p>245. 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。〔設例 29-1〕</p> <p>なお、いわゆる三角合併のように子会社が親会社株式を対価として他の子会社と吸収合併を行う場合は、企業集団からみると、親会社が合併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、<u>非支配株主に交付した自己株式の適正な帳簿価額と追加取得持分又は減少する非支配株主持分との差額を資本剰余金に計上する。</u></p>	<p><b>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）</b></p> <p><b>（2）連結財務諸表上の会計処理</b></p> <p>245. 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。〔設例 29-1〕</p> <p>なお、いわゆる三角合併のように子会社が親会社株式を対価として他の子会社と吸収合併を行う場合は、企業集団からみると、親会社が合併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、<u>少数株主に交付した自己株式の時価と適正な帳簿価額との差額は、資本取引として自己株式処分差額に振り替える。また、連結財務諸表上、少数株主に交付した自己株式の時価と追加取得持分又は減少する少数株主持分との差額をのれんとして計上する。</u></p>
<p><b>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）</b></p> <p><b>（2）連結財務諸表上の会計処理</b></p> <p>249. 事業分離等会計基準第 38 項及び第 39 項により、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（吸収合併消滅会社の株主としての持分比率が増加する場合は、吸収合併消滅会社に係る当該株主（親会社）の持分の増加額）と吸収合併消滅会社に係る株主（親会社）の持分の減少額（吸収合併存続会社の株主としての持分比率が減少する場合は、吸収合併存続会社に係る当該株主（親会社）の持分の減少額）との間に生じる差額を、<u>資本剰余</u></p>	<p><b>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）</b></p> <p><b>（2）連結財務諸表上の会計処理</b></p> <p>249. 事業分離等会計基準第 38 項及び第 39 項により、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（吸収合併消滅会社の株主としての持分比率が増加する場合は、吸収合併消滅会社に係る当該株主（親会社）の持分の増加額）と吸収合併消滅会社に係る株主（親会社）の持分の減少額（吸収合併存続会社の株主としての持分比率が減少する場合は、吸収合併存続会社に係る当該株主（親会社）の持分の減少額）との間に生じる差額を、<u>のれん（又</u></p>

改正後	改正前
<p>金に計上する。〔設例 29-2〕</p>	<p>は負ののれん) 及び持分変動差額として取り扱う。〔設例 29-2〕</p>
<p><b>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）</b>  <b>（2）連結財務諸表上の会計処理</b></p> <p>253. 吸収合併消滅会社の株主（親会社）が個別財務諸表上認識した交換利益は、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。また、吸収合併存続会社に係る株主（親会社）の持分の増加額（吸収合併消滅会社の株主としての持分比率が増加する場合は、吸収合併消滅会社に係る当該株主（親会社）の持分の増加額）と吸収合併消滅会社に係る株主（親会社）の持分の減少額（吸収合併存続会社の株主としての持分比率が減少する場合は、吸収合併存続会社に係る当該株主（親会社）の持分の減少額）との間に生じる差額を、<u>資本剰余金に計上する</u>。〔設例 29-3〕〔設例 29-4〕</p> <p>なお、いわゆる三角合併のように、子会社が親会社株式と吸収合併存続会社である子会社の株式を対価として他の子会社と吸収合併を行う場合は、連結財務諸表上、親会社株式を対価とした部分について資本取引として扱う。</p>	<p><b>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）</b>  <b>（2）連結財務諸表上の会計処理</b></p> <p>253. 吸収合併消滅会社の株主（親会社）が個別財務諸表上認識した交換利益は、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。また、吸収合併存続会社に係る株主（親会社）の持分の増加額（吸収合併消滅会社の株主としての持分比率が増加する場合は、吸収合併消滅会社に係る当該株主（親会社）の持分の増加額）と吸収合併消滅会社に係る株主（親会社）の持分の減少額（吸収合併存続会社の株主としての持分比率が減少する場合は、吸収合併存続会社に係る当該株主（親会社）の持分の減少額）との間に生じる差額を、<u>のれん（又は負ののれん）及び持分変動差額として取り扱う</u>。〔設例 29-3〕〔設例 29-4〕</p> <p>なお、いわゆる三角合併のように、子会社が親会社株式と吸収合併存続会社である子会社の株式を対価として他の子会社と吸収合併を行う場合は、連結財務諸表上、親会社株式を対価とした部分について資本取引として扱う。</p>
<p><b>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</b>  <b>（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</b></p> <p>254-4. 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の会計処理は次のように行う。〔設例 11-4〕</p> <p>(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</p>	<p><b>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</b>  <b>（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</b></p> <p>254-4. 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の会計処理は次のように行う。〔設例 11-4〕</p> <p>(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</p>

改正後	改正前
<p>会社となる場合</p> <p>① (省 略)</p> <p>② <u>親会社の持分変動による差額の計上</u></p> <p>吸収分割会社は、移転事業に係る株主資本相当額（第 87 項(1)①参照）に基づいて算定された取得した子会社株式の取得原価（第 254-2 項参照）と、これに対応する吸収分割承継会社の事業分離直後の資本（企業結合日における適正な帳簿価額による子会社となる吸収分割承継会社等の資本に事業分離により増加する吸収分割会社等の持分比率を乗じた額）との差額を、<u>資本剰余金に計上する</u>（第 447-2 項参照）。</p> <p>(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</p> <p>吸収分割会社は、移転事業に係る株主資本相当額（第 87 項(1)①参照）に基づいて算定された受け入れた関連会社株式の取得原価（第 254-2 項参照）と、これに対応する吸収分割承継会社の事業分離直後の資本（企業結合日における適正な帳簿価額による関連会社となる吸収分割承継会社等の資本に事業分離により増加する吸収分割会社等の持分比率を乗じた額）との差額を、<u>関連会社株式の持分変動差額</u>として処理する。</p>	<p>会社となる場合</p> <p>① (省 略)</p> <p>② 持分変動差額の計上</p> <p>吸収分割会社は、移転事業に係る株主資本相当額（第 87 項(1)①参照）に基づいて算定された取得した子会社株式の取得原価（第 254-2 項参照）と、これに対応する吸収分割承継会社の事業分離直後の資本（企業結合日における適正な帳簿価額による子会社となる吸収分割承継会社等の資本に事業分離により増加する吸収分割会社等の持分比率を乗じた額）との差額を、<u>持分変動差額として処理する。なお、当該会社分割により、のれん（又は負ののれん）は計上されない</u>（第 447-2 項参照）。</p> <p>(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</p> <p>吸収分割会社は、移転事業に係る株主資本相当額（第 87 項(1)①参照）に基づいて算定された受け入れた関連会社株式の取得原価（第 254-2 項参照）と、これに対応する吸収分割承継会社の事業分離直後の資本（企業結合日における適正な帳簿価額による関連会社となる吸収分割承継会社等の資本に事業分離により増加する吸収分割会社等の持分比率を乗じた額）との差額を、持分変動差額として処理する。<u>なお、当該会社分割により、のれん（又は負ののれん）は計上されない</u>（第 447-2 項参照）。</p>
<p><b>Ⅶ. 結合当事企業の株主に係る会計処理</b></p> <p><b>1. 被結合企業の株主に係る会計処理</b></p> <p>(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</p> <p>子会社を被結合企業とした企業結合の場合</p>	<p><b>Ⅶ. 結合当事企業の株主に係る会計処理</b></p> <p><b>1. 被結合企業の株主に係る会計処理</b></p> <p>(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</p> <p>子会社を被結合企業とした企業結合の場合</p>

改正後	改正前
<p>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に準じて行う（事業分離等会計基準第 38 項）。企業結合前に、被結合企業の株主が被結合企業の株式（子会社株式）に加え、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、<u>第 98 項(2)①における分離元企業の会計処理</u>に準じて行う（事業分離等会計基準第 39 項）。</p>	<p>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に準じて行う（事業分離等会計基準第 38 項）。企業結合前に、被結合企業の株主が被結合企業の株式（子会社株式）に加え、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、<u>子会社の時価発行増資等における親会社の会計処理</u>に準じて行う（事業分離等会計基準第 39 項）。</p>
<p>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（子会社株式から子会社株式）、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（第 98 項及び第 99 項参照）に準じて、次の処理を行う。</p> <p>(1) (省 略)</p> <p>(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、<u>資本剰余金に計上する</u>。</p> <p>なお、被結合企業の株主は、結合企業を取得することになるため、連結財務諸表上、パーチェス法を適用する。</p>	<p>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（子会社株式から子会社株式）、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（第 98 項及び第 99 項参照）に準じて、次の処理を行う。</p> <p>(1) (省 略)</p> <p>(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、<u>のれん（又は負ののれん）及び持分変動差額として取り扱う</u>。</p> <p>なお、被結合企業の株主は、結合企業を取得することになるため、連結財務諸表上、パーチェス法を適用する。</p>
<p><b>2. 結合企業の株主に係る会計処理</b></p> <p><b>(2) 子会社を結合企業とする企業結合の場合</b></p> <p>287. 子会社を結合企業とする企業結合によっても、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</p>	<p><b>2. 結合企業の株主に係る会計処理</b></p> <p><b>(2) 子会社を結合企業とする企業結合の場合</b></p> <p>287. 子会社を結合企業とする企業結合によっても、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</p>

改正後	改正前
<p>該企業結合により結合企業の株主（親会社）としての持分比率が減少し、結合後企業が引き続き子会社である場合（子会社株式から子会社株式）や関連会社となる場合（子会社株式から関連会社株式）、結合企業の株主（親会社）は、次の処理を行う（事業分離等会計基準第 48 項(1)①）。</p> <p>(1) (省 略)</p> <p>(2) 連結財務諸表上、親会社の持分の一部が<u>非支配株主持分</u>に振り替わることから生じる差額は、<u>資本剰余金に計上</u>する。</p> <p>なお、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、連結から持分法への修正を行う。</p>	<p>該企業結合により結合企業の株主（親会社）としての持分比率が減少し、結合後企業が引き続き子会社である場合（子会社株式から子会社株式）や関連会社となる場合（子会社株式から関連会社株式）、結合企業の株主（親会社）は、次の処理を行う（事業分離等会計基準第 48 項(1)①）。</p> <p>(1) (省 略)</p> <p>(2) 連結財務諸表上、親会社の持分の一部が<u>少数株主持分</u>に振り替わることから生じる差額は、<u>持分変動差額</u>とする。</p> <p>なお、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、連結から持分法への修正を行う。</p>
<p><b>Ⅷ. 開 示</b></p> <p><b>3. 注記事項</b></p> <p><b>(1) 企業結合に関する注記事項</b></p> <p><b>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</b></p> <p>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)比較損益情報における「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」とは、取得企業の業績推移の把握が可能となるように、次のいずれかの方法により算定されたものをいう。</p> <p>(以下 略)</p>	<p><b>Ⅷ. 開 示</b></p> <p><b>3. 注記事項</b></p> <p><b>(1) 企業結合に関する注記事項</b></p> <p><b>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</b></p> <p>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)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」とは、取得企業の業績推移の把握が可能となるように、次のいずれかの方法により算定されたものをいう。</p> <p>(以下 略)</p>
<p><b>Ⅸ. 適用時期等</b></p> <p>331-4. 平成 25 年改正の本適用指針の適用時期等に関する取扱いは、<u>次のとおりとする。</u></p> <p>(1) 平成 27 年 4 月 1 日以後開始する事業年度の期首から適用す</p>	<p><b>Ⅸ. 適用時期等</b></p> <p>(新 設)</p>



改正後	改正前
<p>る。なお、第 70 項の定めについては、平成 27 年 4 月 1 日以後開始する事業年度の期首以後実施される企業結合から適用する。</p> <p>(2) (1) の定めにかかわらず、平成 26 年 4 月 1 日以後開始する事業年度の期首から適用することができる。なお、その場合には、第 70 項の定めについては、平成 26 年 4 月 1 日以後開始する事業年度の期首以後実施される企業結合から適用する。</p> <p>(3) (1) 及び (2) の適用にあたっては、非支配株主との取引及び取得関連費用について過去の期間のすべてに新たな会計方針を遡及適用した場合の適用初年度の期首時点の累積的影響額を、適用初年度の期首の資本剰余金及び利益剰余金に加減し、当該期首残高から新たな会計方針を適用する。</p> <p>(4) (3) の定めによらず、平成 25 年改正の本適用指針が定める新たな会計方針を適用初年度の期首から将来にわたって適用することができる。</p> <p>(5) 平成 25 年改正の本適用指針の適用初年度においては、会計基準等の改正に伴う会計方針の変更として取り扱う。</p>	
<p><b>X. 議 決</b></p> <p>333-5. 平成 25 年改正の本適用指針は、第 272 回企業会計基準委員会に出席した委員 13 名全員の賛成により承認された。</p>	<p><b>X. 議 決</b></p> <p>(新 設)</p>
<p><b>結論の背景 検討の経緯</b></p> <p>338-5. 平成 25 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、少数株主持分（非支配株主持分）の取扱い、企業結合に係る取得関連費用の会計処理、暫定的な会計処理の確定に関する処理に関して改正を行った。</p>	<p><b>結論の背景 検討の経緯</b></p> <p>(新 設)</p>

改正後	改正前
<p><b>I. 取得の会計処理</b></p> <p><b>2. 取得原価の算定方法</b></p> <p><b>(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</b></p> <p>357. 最後に、取得の対価の算定方法として上記のいずれの方法によることも困難な場合には、被取得企業から受け入れた識別可能資産及び負債の正味の評価額により取得の対価を算定することとした。これは、非公開企業同士の株式の交換において、企業結合会計上の測定値として妥当と認められる時価純資産額が算定されている場合には、その時価純資産額を基礎にして被取得企業の時価を算定することも合理的であると考えられるためである。この方法によった場合には、取得原価の算定と取得原価の配分が一体の<b>手続となるため、のれん（又は負ののれん）は発生しない。</b></p>	<p><b>I. 取得の会計処理</b></p> <p><b>2. 取得原価の算定方法</b></p> <p><b>(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</b></p> <p>357. 最後に、取得の対価の算定方法として上記のいずれの方法によることも困難な場合には、被取得企業から受け入れた識別可能資産及び負債の正味の評価額により取得の対価を算定することとした。これは、非公開企業同士の株式の交換において、企業結合会計上の測定値として妥当と認められる時価純資産額が算定されている場合には、その時価純資産額を基礎にして被取得企業の時価を算定することも合理的であると考えられるためである。この方法によった場合には、取得原価の算定と取得原価の配分が一体の手続となるため、<u>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。）を除き、</u>のれん（又は負ののれん）は発生しない。</p>
<p><b>(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</b></p> <p>361. 吸収合併消滅会社が新株予約権を発行している場合、当該新株予約権は合併の効力発生日に消滅することになるが（会社法第750条第4項）、吸収合併存続会社は、吸収合併消滅会社の<b>新株予約権者に対して交付する当該新株予約権に代わる吸収合併存続会社の新株予約権又は現金に関する事項を、合併契約において定めなければならないとされた（会社法第749条第1項第4号及び第5号。なお、会社法上、新設合併又は吸収合併以外の組織再編においては対価として現金を交付することはできない。）。</b></p> <p>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<b>新株予約権者に対して、引き換えに交付した新株予約権又は現金は、当該吸収合併の一部として</b>会計処理することが<b>適当と考えられるため、取得原価に含めることとした（第50項(2)参照）。</b>なお、当該吸収合併が共通支配下の取引等の場合には、</p>	<p><b>(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</b></p> <p>361. 吸収合併消滅会社が新株予約権を発行している場合、当該新株予約権は合併の効力発生日に消滅することになるが（会社法第750条第4項）、吸収合併存続会社は、吸収合併消滅会社の<b>新株予約権者に対して交付する当該新株予約権に代わる吸収合併存続会社の新株予約権又は現金に関する事項を、合併契約において定めなければならないとされた（会社法第749条第1項第4号及び第5号。なお、会社法上、新設合併又は吸収合併以外の組織再編においては対価として現金を交付することはできない。）。</b></p> <p>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<b>新株予約権者に交付した新株予約権又は現金は、取得に直接要した支出額に準じて</b>会計処理することが<b>適当と考えられる（第50項(2)参照）。</b>なお、当該吸収合併が共通支配下の取引等の場合には、子会社である吸収合併消滅会社の適正な帳簿</p>

改正後	改正前
<p>子会社である吸収合併消滅会社の適正な帳簿価額を引き継ぐこととなる（第 206 項(2)②参照）。</p> <p>また、当該吸収合併が逆取得又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。このため、会計上は、新株予約権の法的な取扱いにかかわらず、吸収合併存続会社は、合併期日において、吸収合併消滅会社の新株予約権の適正な帳簿価額をいったん引き継いだうえで、吸収合併存続会社が自社の新株予約権を交付した場合には、吸収合併存続会社が交付した新株予約権は吸収合併消滅会社の新株予約権の適正な帳簿価額を付すこととし、吸収合併存続会社が現金を交付した場合には、その差額を損益に計上することとした（第 84-4 項参照）。</p> <p>当該取扱いは、吸収合併のほか、新設合併、会社分割における新株予約権に関する会計処理にも適用する。</p>	<p>価額を引き継ぐこととなる（第 206 項(2)②参照）。</p> <p>また、当該吸収合併が逆取得又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。このため、会計上は、新株予約権の法的な取扱いにかかわらず、吸収合併存続会社は、合併期日において、吸収合併消滅会社の新株予約権の適正な帳簿価額をいったん引き継いだうえで、吸収合併存続会社が自社の新株予約権を交付した場合には、吸収合併存続会社が交付した新株予約権は吸収合併消滅会社の新株予約権の適正な帳簿価額を付すこととし、吸収合併存続会社が現金を交付した場合には、その差額を損益に計上することとした（第 84-4 項参照）。</p> <p>当該取扱いは、吸収合併のほか、新設合併、会社分割における新株予約権に関する会計処理にも適用する。</p>
<p><b>3. 取得原価の配分方法</b></p> <p><b>(11) 取得原価の配分における暫定的な会計処理</b></p> <p>378-2. 平成 17 年公表の本適用指針では、<u>暫定的な会計処理の確定が、企業結合年度の翌年度に行われた場合には、企業結合年度の財務諸表が既に確定しているため、企業結合年度に暫定的な会計処理の確定による取得原価の配分の見直しが行われたとしたときの損益影響額を、企業結合年度の翌年度において、原則として、特別損益（前期損益修正）に計上することとしていた。</u></p> <p><u>しかしながら、平成 25 年改正の企業結合会計基準においては、国際的な会計基準と同様に、追加的に入手した情報等に基づき企業結合年度の翌年度に行われた当該暫定的な会計処理の確定は、企業結合年度に行われたかのように会計処理を行うこととされた（企業結合会計基準（注 6））ため、企業結合日におけるのれん（又は負ののれん）の額も取得原価が再配分されたものとして処理することとした（第 70 項参照）。同じく、繰延税金資産及び繰延税</u></p>	<p><b>3. 取得原価の配分方法</b></p> <p><b>(11) 取得原価の配分における暫定的な会計処理</b></p> <p>(新 設)</p>

改正後	改正前
<p>金負債への取得原価の配分額に関して、追加的に入手した情報等に基づき企業結合年度の翌年度に見直された場合も、企業結合年度に行われたかのように会計処理することとしたが、それは、企業結合年度における繰延税金資産の回収見込額の見直しを行う場合に限られることに留意する必要がある（第73項参照）。</p>	
<p><b>（12）繰延税金資産及び繰延税金負債への取得原価の配分</b></p> <p>378-3. のれん（又は負ののれん）については、配分残余という性格上、税効果を認識しても同額ののれん（又は負ののれん）が変動する結果となるため、あえて税効果を認識する意義は薄いと考えられる（第72項参照）。</p> <p>なお、平成18年度税制改正により、非適格合併等における税務上ののれん（資産調整勘定又は差額負債調整勘定）に関する規定が定められているが、当該税務上ののれんが認識される場合においては、その額を一時差異とみて、第71項に基づき繰延税金資産又は繰延税金負債を計上した上で、配分残余としての会計上ののれん（又は負ののれん）を算定することに留意する必要がある。</p>	<p><b>（12）繰延税金資産及び繰延税金負債への取得原価の配分</b></p> <p>378-2. のれん（又は負ののれん）については、配分残余という性格上、税効果を認識しても同額ののれん（又は負ののれん）が変動する結果となるため、あえて税効果を認識する意義は薄いと考えられる（第72項参照）。</p> <p>なお、平成18年度税制改正により、非適格合併等における税務上ののれん（資産調整勘定又は差額負債調整勘定）に関する規定が定められているが、当該税務上ののれんが認識される場合においては、その額を一時差異とみて、第71項に基づき繰延税金資産又は繰延税金負債を計上した上で、配分残余としての会計上ののれん（又は負ののれん）を算定することに留意する必要がある。</p>
<p><b>（13）繰延税金資産に対する取得原価の配分額の確定</b></p> <p>379. 本適用指針では、繰延税金資産の回収可能額を見直した場合、その見直しの内容が、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見直しと考えられるときや、企業結合日に存在していた事実及び状況に関して、その後追加的に入手した情報等に基づき繰延税金資産の回収見込額の見直しを行う場合に限り、企業結合日に遡及して取得原価を再配分することとしている（第73項参照）。これは、次の理由による。</p> <p>(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、<u>企業結合日が決算の直前となる場合は取得した事業について取得した当初に合</u></p>	<p><b>（13）繰延税金資産に対する取得原価の配分額の確定</b></p> <p>379. 本適用指針では、繰延税金資産の回収可能額を修正した場合、<u>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、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（第73項参照）。</u>これは、次の理由による。</p> <p>(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、<u>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</u></p>

改正後	改正前
<p>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、企業結合日に存在していた事実及び状況に関して、その後追加的に入手した情報等に基づく繰延税金資産の回収見込額の見直しは、企業結合日の取得原価の再配分として処理することが適当であること</p> <p>(2) 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見直しと考えられるときは、企業結合日に遡及して取得原価を再配分するとすることにより、企業結合年度の繰延税金資産の回収見込額は適正なものとなること</p>	<p>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</p> <p>(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とすることにより、企業結合年度の繰延税金資産の回収見込額は適正なものとなること</p>
<p>379-2. 企業結合日後に追加的に入手した情報等に基づく繰延税金資産の回収見込額の見直しは、企業結合における取得原価の再配分の対象となるかどうかは、当該情報等が企業結合日に存在していた事実及び状況を示す内容であるかどうかにより留意する必要がある。企業結合日後に新たに発生した事象に起因する情報は、見直しの対象に該当しない。また、一般的には、企業結合年度の繰延税金資産の回収見込額の見積りが十分な情報に基づくものではなく、暫定的な会計処理の対象となっていた場合に、見直し対象になると考えられる。</p> <p>通常、追加的な情報等を入手した日と企業結合日の期間が長くなるほど、当該情報は見直し対象に該当しない可能性が高くなると考えられる。繰延税金資産の回収見込額の見直しは、企業結合日に存在していた事実及び状況を示す内容であると認められない場合は、当該見直しによる損益影響額はその見直しを行った事業年度の損益（法人税等調整額）に計上することとなる。</p>	<p>(新 設)</p>

改正後	改正前
<p><b>6. 分離元企業の会計処理</b></p> <p><b>(1) 分離元企業における受取対価の時価</b></p> <p>392. 分離元企業において、移転した事業に対する投資が清算されたと考えられる場合でも、交付された分離先企業の株式の時価又は移転した事業の時価の算定が困難なときには、分離元企業において移転損益を認識することは適当ではないという意見がある。</p> <p>しかしながら、企業結合・事業分離においては様々な事業価値評価がなされており、特に、投資が清算されたと考えられる場合は、第三者との間の外部取引であるため、何らかの形で事業の価値を算定していると考えられること、企業結合会計基準では、取得とされた企業結合（非支配株主との取引も含む。）に対して、時価の算定の困難性を理由として、帳簿価額によることができる旨の定めはないことなどから、事業分離に関する会計処理上、分離先企業の株式の時価又は移転した事業の時価の算定が必要なとき（例えば、移転損益を認識するとき）には、原則として、当該時価を算定することとした。</p>	<p><b>6. 分離元企業の会計処理</b></p> <p><b>(1) 分離元企業における受取対価の時価</b></p> <p>392. 分離元企業において、移転した事業に対する投資が清算されたと考えられる場合でも、交付された分離先企業の株式の時価又は移転した事業の時価の算定が困難なときには、分離元企業において移転損益を認識することは適当ではないという意見がある。</p> <p>しかしながら、企業結合・事業分離においては様々な事業価値評価がなされており、特に、投資が清算されたと考えられる場合は、第三者との間の外部取引であるため、何らかの形で事業の価値を算定していると考えられること、企業結合会計基準では、取得とされた企業結合（少数株主との取引も含む。）に対して、時価の算定の困難性を理由として、帳簿価額によることができる旨の定めはないことなどから、事業分離に関する会計処理上、分離先企業の株式の時価又は移転した事業の時価の算定が必要なとき（例えば、移転損益を認識するとき）には、原則として、当該時価を算定することとした。</p>
<p><b>(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</b></p> <p>396. 分離先企業が新たに分離元企業の子会社となる場合、分離先企業については分離元企業の連結財務諸表上、パーチェス法を適用することとなる。このため、原則として、分離元企業（親会社）の持分に相当する取得原価（分離先企業に対して投資したとみなされる額）と受け入れた資産及び引き受けた負債に配分された純額（対応する分離先企業の事業分離直前の資本）との差額は、のれんに計上されることとなる。</p> <p>例えば、共同新設分割（従来の分社型）により、分離元企業（新設分割会社）A社はa事業（当該事業に係る諸資産の適正な帳簿価額480、当該事業の時価800）を、B社はb事業（当該事業に係る諸資産の適正な帳簿価額100、当該事業に係る諸資産の時価150、</p>	<p><b>(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</b></p> <p>396. 分離先企業が新たに分離元企業の子会社となる場合、分離先企業については分離元企業の連結財務諸表上、パーチェス法を適用することとなる。このため、原則として、分離元企業（親会社）の持分に相当する取得原価（分離先企業に対して投資したとみなされる額）と受け入れた資産及び引き受けた負債に配分された純額（対応する分離先企業の事業分離直前の資本）との差額は、のれんに計上されることとなる。</p> <p>例えば、共同新設分割（従来の分社型）により、分離元企業（新設分割会社）A社はa事業（当該事業に係る諸資産の適正な帳簿価額480、当該事業の時価800）を、B社はb事業（当該事業に係る諸資産の適正な帳簿価額100、当該事業に係る諸資産の時価150、</p>

改正後	改正前
<p>当該事業の時価 200) を新設分割承継会社 Y 社に移転し、A 社は Y 社を子会社(持分比率 80%)、B 社は Y 社を関連会社(持分比率 20%)とするものとする。</p> <p>A 社は B 社から受け入れた事業の 80%を取得するため、B 社の資産(及び負債)は 100%支配することとなるが、のれんは 80%しか買入れていないとみる見方が考えられる。この場合には、A 社の連結財務諸表上、パーチェス法を適用するにあたり、のれんは 40 (B 社の b 事業の時価 200 の 80%と識別可能な資産(及び負債)に配分された純額 150 の 80%との差額)(借方)が計上されることとなる。これは<u>非支配株主持分</u>に相当する部分ののれんについては問題があるといわれていることにも対応するものと考えられる。</p> <p>ただし、共同新設分割による子会社の設立のように、まず、子会社となる分離先企業の個別財務諸表上で、取得した事業につきパーチェス法の適用により買入れのれん 50 が計上され、その後、分離元企業(親会社)の連結財務諸表上、子会社となった当該分離先企業の 80%持分を有したと考える場合には、子会社となった分離先企業で計上した買入れのれん 50 をそのまま計上することができるのではないかという見方がある。</p> <p>この見方においては、A 社の連結財務諸表上、パーチェス法の適用による取得原価は 200 とみるものであり、この取得原価と識別可能な資産(及び負債)に配分された純額 150 との差額 50 (借方)としてのれんが算定されることとなることは企業結合会計基準の考え方に従っているものと考えられる。また、この場合、のれんは有償取得されているとみなされることや、当該のれんは連結会計基準が指摘するような親会社の持分について計上した額から推定して計上するわけではないこと、さらに、<u>非支配株主持分</u>に相当する部分 10 ののれんの償却額は<u>非支配株主に帰属する当期純利益</u>に含まれることとなるため、<u>親会社株主に帰属する当期純利益</u>の算定における償却額の負担についても問題となるわけではないと考えられる。</p>	<p>当該事業の時価 200) を新設分割承継会社 Y 社に移転し、A 社は Y 社を子会社(持分比率 80%)、B 社は Y 社を関連会社(持分比率 20%)とするものとする。</p> <p>A 社は B 社から受け入れた事業の 80%を取得するため、B 社の資産(及び負債)は 100%支配することとなるが、のれんは 80%しか買入れていないとみる見方が考えられる。この場合には、A 社の連結財務諸表上、パーチェス法を適用するにあたり、のれんは 40 (B 社の b 事業の時価 200 の 80%と識別可能な資産(及び負債)に配分された純額 150 の 80%との差額)(借方)が計上されることとなる。これは<u>少数株主持分</u>に相当する部分ののれんについては問題があるといわれていることにも対応するものと考えられる。</p> <p>ただし、共同新設分割による子会社の設立のように、まず、子会社となる分離先企業の個別財務諸表上で、取得した事業につきパーチェス法の適用により買入れのれん 50 が計上され、その後、分離元企業(親会社)の連結財務諸表上、子会社となった当該分離先企業の 80%持分を有したと考える場合には、子会社となった分離先企業で計上した買入れのれん 50 をそのまま計上することができるのではないかという見方がある。</p> <p>この見方においては、A 社の連結財務諸表上、パーチェス法の適用による取得原価は 200 とみるものであり、この取得原価と識別可能な資産(及び負債)に配分された純額 150 との差額 50 (借方)としてのれんが算定されることとなることは企業結合会計基準の考え方に従っているものと考えられる。また、この場合、のれんは有償取得されているとみなされることや、当該のれんは連結会計基準が指摘するような親会社の持分について計上した額から推定して計上するわけではないこと、さらに、<u>少数株主持分</u>に相当する部分 10 ののれんの償却額は<u>少数株主損益</u>に含まれることとなるため、<u>当期純損益</u>の算定における償却額の負担についても問題となるわけではないと考えられる。</p>

改正後	改正前
<p>397. この論点は、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とが、同時であることにより生じるものと思われる。すなわち、それらが同時ではない場合（例えば、子会社となる企業において他から取得した事業に係るのれんが計上されており、当該企業を取得し子会社化した場合）には、既に子会社で計上されているのれん全額を親会社の連結財務諸表において計上することとなるが、それらが同時である場合には、親会社の持分に対応するのれんの計上しか認められないかどうかという論点である。</p> <p>このような場合、原則として、親会社の持分に対応するのれん40を計上するものと考えられるが、共同新設分割による子会社の設立のように、まず、子会社となる分離先企業の個別財務諸表上で、取得した事業につきパーチェス法の適用によりのれん50が計上され、その後、分離元企業（親会社）の連結財務諸表上、子会社となった当該分離先企業の持分を有したと考えられるような場合には、それらが同時に生じていても、いわば子会社で取得した事業（のれんを含む。）について持分を有するものと捉える見方も否定できないものとして、本適用指針では、子会社となった分離先企業で計上したのれんをそのまま計上することができるものとした。</p> <p>なお、前者の場合には、分離元企業（親会社）の連結財務諸表上、親会社ののれんとして40が計上されているため、その償却額は<u>非支配株主持分</u>に負担させないが、後者の場合には、子会社となった分離先企業ののれんとして50が計上されているため、その償却額の一部は<u>非支配株主持分</u>に負担させることとなる。</p>	<p>397. この論点は、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とが、同時であることにより生じるものと思われる。すなわち、それらが同時ではない場合（例えば、子会社となる企業において他から取得した事業に係るのれんが計上されており、当該企業を取得し子会社化した場合）には、既に子会社で計上されているのれん全額を親会社の連結財務諸表において計上することとなるが、それらが同時である場合には、親会社の持分に対応するのれんの計上しか認められないかどうかという論点である。</p> <p>このような場合、原則として、親会社の持分に対応するのれん40を計上するものと考えられるが、共同新設分割による子会社の設立のように、まず、子会社となる分離先企業の個別財務諸表上で、取得した事業につきパーチェス法の適用によりのれん50が計上され、その後、分離元企業（親会社）の連結財務諸表上、子会社となった当該分離先企業の持分を有したと考えられるような場合には、それらが同時に生じていても、いわば子会社で取得した事業（のれんを含む。）について持分を有するものと捉える見方も否定できないものとして、本適用指針では、子会社となった分離先企業で計上したのれんをそのまま計上することができるものとした。</p> <p>なお、前者の場合には、分離元企業（親会社）の連結財務諸表上、親会社ののれんとして40が計上されているため、その償却額は<u>少数株主持分</u>に負担させないが、後者の場合には、子会社となった分離先企業ののれんとして50が計上されているため、その償却額の一部は<u>少数株主持分</u>に負担させることとなる。</p>
<p><b>II. 取得以外の会計処理</b></p> <p><b>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</b></p> <p>408. 吸収合併存続会社の増加すべき株主資本の取扱いについて、</p>	<p><b>II. 取得以外の会計処理</b></p> <p><b>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</b></p> <p>408. 吸収合併存続会社の増加すべき株主資本の取扱いについて、</p>



改正後	改正前
<p>本適用指針では、次の企業結合の類型ごとに定めている。</p> <p>(1) (省 略)</p> <p>(2) (削 除)</p> <p>(3) 吸収合併消滅会社等の資産及び負債を適正な帳簿価額で引き継ぐ場合</p> <p>① (省 略)</p> <p>ア (省 略)</p> <p>イ 共通支配下の取引の場合</p> <p>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、<u>非支配株主</u>との取引や抱合せ株式が生じる場合（例えば、親会社が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。</p> <p>このような会計処理が適用される場合としては、子会社が親会社を吸収合併した場合（第 84 項を参照した第 210 項(2)及び第 440 項参照）、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場合（第 185 項を参照した第 247 項(2)参照）及び同一の株主（個人）により支配されている企業同士の合併の場合（第 185 項を参照した第 254 項(2)参照）がある。</p> <p>② (省 略)</p>	<p>本適用指針では、次の企業結合の類型ごとに定めている。</p> <p>(1) (省 略)</p> <p>(2) (削 除)</p> <p>(3) 吸収合併消滅会社等の資産及び負債を適正な帳簿価額で引き継ぐ場合</p> <p>① (省 略)</p> <p>ア (省 略)</p> <p>イ 共通支配下の取引の場合</p> <p>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、<u>少数株主</u>との取引や抱合せ株式が生じる場合（例えば、親会社が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。</p> <p>このような会計処理が適用される場合としては、子会社が親会社を吸収合併した場合（第 84 項を参照した第 210 項(2)及び第 440 項参照）、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場合（第 185 項を参照した第 247 項(2)参照）及び同一の株主（個人）により支配されている企業同士の合併の場合（第 185 項を参照した第 254 項(2)参照）がある。</p> <p>② (省 略)</p>
<p><b>V. 共通支配下の取引等の会計処理</b></p> <p><b>2. 共通支配下の取引と<u>非支配株主</u>との取引</b></p> <p>437. 企業結合会計基準では、企業集団内における組織再編の会計処理として共通支配下の取引と<u>非支配株主</u>との取引（共通支配下</p>	<p><b>V. 共通支配下の取引等の会計処理</b></p> <p><b>2. 共通支配下の取引と<u>少数株主</u>との取引</b></p> <p>437. 企業結合会計基準では、企業集団内における組織再編の会計処理として共通支配下の取引と<u>少数株主</u>との取引（共通支配下の</p>

改正後	改正前
<p>の取引等)を定めている。</p> <p>共通支配下の取引は、親会社の立場からは企業集団内における内部取引であるが、<u>非支配株主</u>との取引は、企業集団を構成する子会社の株主と、当該子会社を支配している親会社との間の取引であって、それは企業集団内の取引ではなく、親会社の立場からは外部取引と<u>考えられる</u>。</p> <p>ただし、企業集団内における組織再編のうち、例えば、親会社(吸収合併存続会社)と子会社(吸収合併消滅会社)との合併において、親会社が子会社の資産及び負債を受け入れることは企業集団内における内部取引であるが、親会社が合併の対価として交付する株式の交付先は子会社の株主(<u>非支配株主</u>)となるなど、<u>共通支配下の取引と非支配株主との取引との区別は必ずしも明確ではない</u>。したがって、企業集団内における組織再編のうち、どの取引について<u>非支配株主</u>との取引に準じた会計処理を適用するのが主要な論点となる。</p> <p>この論点について、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。</p> <p>このため、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した。</p>	<p>取引等)を定めている。</p> <p>共通支配下の取引は、親会社の立場からは企業集団内における内部取引であるが、<u>少数株主</u>との取引は、企業集団を構成する子会社の株主と、当該子会社を支配している親会社との間の取引であって、それは企業集団内の取引ではなく、親会社の立場からは外部取引と<u>されている</u>(企業結合会計基準第120項)。</p> <p>ただし、企業集団内における組織再編のうち、例えば、親会社(吸収合併存続会社)と子会社(吸収合併消滅会社)との合併において、親会社が子会社の資産及び負債を受け入れることは企業集団内における内部取引であるが、親会社が合併の対価として交付する株式の交付先は子会社の株主(<u>少数株主</u>)となるなど、<u>それらの区別は必ずしも明確ではない</u>。したがって、企業集団内における組織再編のうち、どの取引を<u>外部取引と</u>考え、<u>少数株主</u>との取引に準じた会計処理を適用し、<u>のれん(又は負ののれん)</u>を認識するのが主要な論点となる。</p> <p>この論点について、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。</p> <p>このため、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した。</p>
<p><b>3. 親会社の子会社を吸収合併する場合の会計処理</b></p> <p>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及び負債の差額を親会社持分相当額と<u>非支配株主持分相当額</u>に按分し、共通支配下の取引として扱う部分と<u>非支配株主</u>との取引に準じて扱う部分とを区分することとした。</p>	<p><b>3. 親会社の子会社を吸収合併する場合の会計処理</b></p> <p>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及び負債の差額を親会社持分相当額と<u>少数株主持分相当額</u>に按分し、共通支配下の取引として扱う部分と<u>少数株主</u>との取引に準じて扱う部分とを区分することとした。</p>

改正後	改正前
<p>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。具体的には、まず、株式交換の会計処理において<u>非支配株主との取引</u>として取り扱われるのは、子会社の資本のうち<u>非支配株主持分相当額</u>に関する部分であるため、合併の会計処理においても<u>非支配株主との取引</u>に準じて処理し、親会社が<u>非支配株主に</u>交付する株式を時価で算定し、これと当該<u>非支配株主持分相当額との差額をその他資本剰余金</u>に計上することとした（第206項(2)①イ参照）。</p> <p>(以下 略)</p>	<p>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。具体的には、まず、株式交換の会計処理において<u>少数株主との取引（外部取引）</u>として取り扱われるのは、子会社の資本のうち<u>少数株主持分相当額</u>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<u>当該少数株主持分相当額の取得を少数株主との取引</u>に準じて処理し、親会社が<u>少数株主に</u>交付する株式を時価で算定し、これと当該<u>少数株主持分相当額との差額をのれん（又は負ののれん）</u>として計上することとした（第206項(2)①イ参照）。</p> <p>(以下 略)</p>
<p><b>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</b></p> <p>442. 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連結財務諸表上の会計処理は、実質的に<u>非支配株主持分相当額</u>と考えられる部分については、次の理由により、<u>非支配株主との取引</u>に準じて処理することとした。具体的には、子会社に交付する親会社株式のうち実質的に<u>非支配株主に</u>交付したものと考えられる部分（<u>非支配株主持分相当額</u>）を<u>非支配株主持分</u>から控除することになる（第217項(2)参照）。</p> <p>(1) 当該会社分割は、形式上、親会社と<u>非支配株主</u>との間で取引は行われていないものの、両者は、親会社に移転された事業と子会社に交付する親会社株式が等価となるように取引条件が決定されており、その経済的効果の観点から、実質的に<u>非支配株主との取引</u>と考えられる部分があること</p> <p>(2) 企業集団内における当該会社分割と分割型の会社分割</p>	<p><b>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</b></p> <p>442. 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連結財務諸表上の会計処理は、実質的に<u>少数株主持分相当額の取得</u>と考えられる部分については、次の理由により、<u>少数株主との取引</u>に準じて処理することとした。具体的には、子会社に交付する親会社株式のうち実質的に<u>少数株主に</u>交付したものと考えられる部分を時価で測定し、これと親会社が受け入れた資産及び負債の差額のうち<u>少数株主持分相当額との差額をのれん（又は負ののれん）</u>として計上することになる。</p> <p>(1) 当該会社分割は、形式上、親会社と<u>少数株主</u>との間で取引は行われていないものの、両者は、親会社に移転された事業と子会社に交付する親会社株式が等価となるように取引条件が決定されており、その経済的効果の観点から、実質的に<u>少数株主持分相当額の取得</u>と考えられる部分があること</p> <p>(2) 企業集団内における当該会社分割と分割型の会社分割</p>

改正後	改正前
<p>(第 218 項参照) は組織再編後の経済的実態は同じと考えられ、会社分割後の連結財務諸表と分割型の会社分割後の連結財務諸表との整合性を図ることが適当であること</p> <p>一方、個別財務諸表における当該会社分割の会計処理は、<u>非支配株主</u>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。これは、親会社と子会社との取引において、<u>非支配株主</u>の出資比率により個別財務諸表上の会計処理を区別することは、現行の会計慣行にはないことを考慮したためである(第 214 項参照)。</p> <p>なお、会社分割の実施と同時に子会社が受け入れた親会社株式を現物分配すると分割型の会社分割と同様の組織再編となる。したがって、会社分割後の連結財務諸表と分割型の会社分割後の連結財務諸表との整合性を図るということは、当該現物分配は連結財務諸表には影響を与えない取引であることが説明されなければならない。現行の会計基準では、連結財務諸表上、連結子会社が保有する親会社株式のうち親会社持分相当額は自己株式として株主資本から控除し、<u>非支配株主持分</u>相当額は<u>非支配株主持分</u>から控除することとされている(自己株式等会計基準第 15 項)。したがって、当該会社分割により子会社が受け入れた親会社株式のうち<u>非支配株主持分</u>相当額は、連結財務諸表上、もともと<u>非支配株主持分</u>から控除されているため(親会社持分相当額は、内部取引として消去される(第 217 項(1)参照))、子会社が、親会社株式を<u>非支配株主</u>に分配しても連結財務諸表の資産総額、純資産額(株主資本項目の内訳を含む。)等には影響を与えないことになる。したがって、本適用指針の会社分割の連結財務諸表上の会計処理は、現行会計基準と整合しているものと考えられる。</p>	<p>(第 218 項参照) は組織再編後の経済的実態は同じと考えられ、会社分割後の連結財務諸表と分割型の会社分割後の連結財務諸表との整合性を図ることが適当であること</p> <p>一方、個別財務諸表における当該会社分割の会計処理は、<u>少数株主</u>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。これは、親会社と子会社との取引において、<u>少数株主</u>の出資比率により個別財務諸表上の会計処理を区別することは、現行の会計慣行にはないことを考慮したためである(第 214 項参照)。</p> <p>なお、会社分割の実施と同時に子会社が受け入れた親会社株式を現物分配すると分割型の会社分割と同様の組織再編となる。したがって、会社分割後の連結財務諸表と分割型の会社分割後の連結財務諸表との整合性を図るということは、当該現物分配は連結財務諸表には影響を与えない取引であることが説明されなければならない。現行の会計基準では、連結財務諸表上、連結子会社が保有する親会社株式のうち親会社持分相当額は自己株式として株主資本から控除し、<u>少数株主持分</u>相当額は<u>少数株主持分</u>から控除することとされている(自己株式等会計基準第 15 項)。したがって、当該会社分割により子会社が受け入れた親会社株式のうち<u>少数株主持分</u>相当額は、連結財務諸表上、もともと<u>少数株主持分</u>から控除されているため(親会社持分相当額は、内部取引として消去される(第 217 項(1)参照))、子会社が、親会社株式を<u>少数株主</u>に分配しても連結財務諸表の資産総額、純資産額(株主資本項目の内訳を含む。)等には影響を与えないことになる。したがって、本適用指針の会社分割の連結財務諸表上の会計処理は、現行会計基準と整合しているものと考えられる。</p>
<p><b>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</b></p>	<p><b>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</b></p>

改正後	改正前
<p>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（第 87 項(1)①参照）を親会社持分相当額と<u>非支配株主持分相当額</u>に按分し、当該<u>非支配株主持分相当額</u>の会計処理について非支配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。</p> <p>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）。</p>	<p>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（第 87 項(1)①参照）を親会社持分相当額と<u>少数株主持分相当額</u>に按分し、当該<u>少数株主持分相当額</u>の会計処理について<u>少数株主</u>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。</p> <p>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）。</p>
<p><b>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</b></p> <p>447. <u>（削除）</u></p>	<p><b>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</b></p> <p>447. <u>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（第 235 項参照）。</u></p>

改正後	改正前
<p><b>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</b></p> <p>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）、共通支配下の取引であるため、<u>個別財務諸表上</u>、吸収分割会社である子会社が受け入れる、吸収分割承継会社である他の子会社の株式の取得原価は、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る。したがって、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、それ以外となる場合（他の子会社の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（第 254-2 項参照）。</p> <p>また、<u>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</u>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、<u>資本剰余金に計上する</u>（第 254-4 項(1)参照）。</p>	<p><b>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</b></p> <p>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）、共通支配下の取引であるため、吸収分割会社である子会社が受け入れる、吸収分割承継会社である他の子会社の株式の取得原価は、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る。したがって、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、それ以外となる場合（他の子会社の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（第 254-2 項参照）。</p> <p>また、<u>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（第 229 項参照）と異なり、のれん（又は負ののれん）は計上されないこととなる</u>（第 254-4 項参照）。</p>
<p><b>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</b></p> <p>448. 企業結合が行われた場合、のれん（又は負ののれん）は、例えば、次の場合に発生する。</p> <p>(1) 取得（第 51 項参照）</p>	<p><b>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</b></p> <p>448. 企業結合が行われた場合、のれん（又は負ののれん）は、例えば、次の場合に発生する。</p> <p>(1) 取得（第 51 項参照）</p> <p>(2) <u>共通支配下の取引のうち、親会社が子会社と合併する場合（第 206 項(2)①イ参照）、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）及び子会社が親会社に分割型の会社分割に</u></p>

改正後	改正前
<p>(2) 共通支配下の取引</p> <p>① (省 略)</p> <p>② (省 略)</p> <p>(1)ののれん(又は負ののれん)は、時価を基礎として算定された取得原価と識別可能資産及び負債の時価を基礎とした取得原価の配分額との差額として算定される。</p> <p>(2)ののれん(又は負ののれん)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。なお、共通支配下において、現金のみを対価として子会社株式だけを受け取る場合には、これまでの実務上の取扱いに照らして、個別財務諸表上、企業結合会計基準ではなく、金融商品会計基準の定めを優先して適用することが適当と考えられる。したがって、この場合には、個別財務諸表上、のれん(又は負ののれん)は生じないこととなる。</p> <p>また、逆取得の場合(第84項、第87項及び第118項参照)において現金等の財産を対価として交付したときには、個別財務諸表上、(2)に準じてのれん(又は負ののれん)が生じるものと考えられる。</p> <p>本適用指針では、上記ののれん(又は負ののれん)は、その性格がそれぞれ異なるものの、企業結合会計基準の定めに従い、いずれも第72項及び第76項から第78項に準じて会計処理するものとした。</p>	<p><u>より事業を移転する場合(第218項(2)参照)等における少数株主との取引又はそれに準じた取引</u></p> <p>(3) (2)以外の共通支配下の取引</p> <p>① (省 略)</p> <p>② (省 略)</p> <p>(1)ののれん(又は負ののれん)は、時価を基礎として算定された取得原価と識別可能資産及び負債の時価を基礎とした取得原価の配分額との差額として算定される。</p> <p><u>(2)ののれん(又は負ののれん)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、当該資産及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(又は負ののれん)に含まれることになる。</u></p> <p>(3)ののれん(又は負ののれん)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。なお、共通支配下において、現金のみを対価として子会社株式だけを受け取る場合には、これまでの実務上の取扱いに照らして、個別財務諸表上、企業結合会計基準ではなく、金融商品会計基準の定めを優先して適用することが適当と考えられる。したがって、この場合には、個別財務諸表上、のれん(又は負ののれん)は生じないこととなる。</p> <p>また、逆取得の場合(第84項、第87項及び第118項参照)において現金等の財産を対価として交付したときには、個別財務諸表上、(3)に準じてのれん(又は負ののれん)が生じるものと考えられる。</p> <p>本適用指針では、上記ののれん(又は負ののれん)は、その性格がそれぞれ異なるものの、企業結合会計基準の定めに従い、いずれも第72項及び第76項から第78項に準じて会計処理するものとした。</p>

以 上