

平成 17 年 12 月 27 日
企業会計基準委員会

企業会計基準第 7 号

「事業分離等に関する会計基準」及び

企業会計基準適用指針第 10 号

**「企業結合会計基準及び事業分離等会計基準に関する
適用指針」の公表**

公表にあたって

企業会計基準委員会（以下「当委員会」という。）では、平成 15 年 10 月に企業会計審議会によって公表された「企業結合に係る会計基準」（以下「企業結合会計基準」という。）を契機に、組織再編における結合当事企業の会計処理のほか、他の企業に対して事業を分離する企業（分離元企業）の会計処理や結合当事企業の株主に係る会計処理を検討しておりました。また、当委員会では、これらの会計基準を実務に適用する場合の具体的な指針を取りまとめるために、審議を重ねてまいりました。平成 17 年 12 月 20 日の第 95 回企業会計基準委員会で、標記の企業会計基準（以下「本会計基準」という。）及び適用指針（以下「本適用指針」という。）を承認しましたので公表いたします。

本会計基準及び本適用指針につきましては、平成 17 年 7 月 29 日に公開草案を公表し、広くコメント募集を行った後、当委員会において寄せられたコメントを検討し、公開草案の修正を行った上で、公表するに至ったものです。

■ 本会計基準及び本適用指針の概要

1. 本会計基準について

I 目的（第1項及び第2項参照）

企業結合会計基準では、企業結合に該当する取引を対象とし、結合企業を中心に結合当事企業の会計処理を定めている。本会計基準では、会社分割や事業譲渡などにおける事業を分離する企業（分離元企業）の会計処理（移転損益を認識するかどうか）や、合併や株式交換などの企業結合における結合当事企業の株主に係る会計処理（交換損益を認識するかどうか）などを定める。

II 企業結合会計基準に基づく会計処理の考え方（第67項から第73項参照）

1. 持分の継続と分離元企業の会計処理及び結合当事企業の株主に係る会計処理の考え方

企業結合会計基準における「持分の継続・非継続」という考え方は、企業結合の会計処理に固有のものではなく、むしろ一般に事業の成果をとらえる際の投資の継続・清算とも整合した概念であり、実現概念に通ずる考え方である。このため、企業結合における結合企業の会計処理のみならず、分離元企業や結合当事企業の株主もあわせた企業再編の会計処理を、同じ考え方に沿って統一的に行う。

2. 分離元企業の会計処理と結合当事企業の株主に係る会計処理の考え方の関係

事業分離における分離元企業と、100%子会社を被結合企業とする企業結合における当該被結合企業の株主（親会社）とでは、経済的効果が実質的に同じであることから、両者の会計処理を整合的なものとするのが適当と考えられる。さらに、被結合企業の株主が親会社である場合には、被結合企業の株式をすべて保有しているとき（被結合企業が100%子会社の場合）でも、すべては保有していないとき（被結合企業が100%子会社以外の子会社の場合）でも整合的な会計処理とすることが適当と考えられる。

III 分離元企業の会計処理（第10項から第26項参照）

1. 分離元企業の会計処理の考え方

本会計基準では、一般に事業の成果をとらえる際の投資の継続・清算という概念に基づき、実現損益を認識するかどうかという観点から、分離元企業の会計処理を考えている（II1参照）。分離した事業に対する投資が継続しているとみるか清算されたとみるかによって、一般的な売却や交換における損益認識と同様に、分離元企業において移転損益が認識されない場合と認識される場合がある。この際、観察可能な具体的要件については、他の会計基準の考え方との整合性を踏まえると、対価が移転した事業と異なるかどうかという「対価の種類」が該当する。

[図表 1]

2. 分離元企業の会計処理

(1) 移転した事業に関する投資が清算されたとみる場合

その事業を分離先企業に移転したことにより受け取った対価となる財の時価と、移転した

事業に係る資産及び負債の移転直前の適正な帳簿価額による純資産額との差額を移転損益として認識するとともに、改めて当該受取対価の時価にて投資を行ったものとする。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。

(2) 移転した事業に関する投資が継続しているとみる場合

移転損益を認識せず、その事業を分離先企業に移転したことにより受け取る資産の取得原価は、移転した事業に係る資産及び負債の移転直前の適正な帳簿価額による純資産額に基づいて算定するものとする。子会社株式や関連会社株式となる分離先企業の株式のみを対価として受け取る場合には、当該株式を通じて、移転した事業に関する事業投資を引き続き行っていると考えられることから、当該事業に関する投資が継続しているとみなされる。

[図表 1] 分離元企業の会計処理の概要

① 受取対価が現金等の財産のみである場合

分離先企業	個別財務諸表上			連結財務諸表上			設 例
	移転損益の認識			連結上の処理			
	(*1)	基準	適用指針		基準	適用指針	
子会社	○ ¹	14 項(1)	95 項(223 項)	(*2)	14 項(2)	95 項(225 項)	[設例 26-1]
関連会社	○ ²	15 項(1)	96 項(1)	(*2)	15 項(2)	96 項(2)	
その他 (株式保有なし又は その他投資先)	○ ²	16 項	96 項(1)	N/A	N/A	N/A	

(*1) 移転損益の認識 (する－○、しない－×)

○¹ 受け取った現金等の財産の移転前に付された適正な帳簿価額と、移転した事業に係る資産及び負債の移転直前の適正な帳簿価額による純資産額(移転事業に係る株主資本相当額)との差額

○² 受け取った現金等の財産の時価と、移転した事業に係る資産及び負債の移転直前の適正な帳簿価額による純資産額(移転事業に係る株主資本相当額)との差額

(*2) 移転損益は、連結原則における未実現損益の消去に準じて処理する。

② 受取対価が分離先企業の株式のみである場合

分離先企業		個別財務諸表上			連結財務諸表上			設 例
(事業分離前)	(事業分離後)	移転損益の認識			連結上の処理			
		(*1)	基準	適用指針		基準	適用指針	
株式保有なし	子会社	×	17 項(1)	98 項(1)	(*2)	17 項(2)	98 項(2)	[設例 11-1] [設例 11-2]
関連会社又は その他投資先			18 項(1)	99 項		18 項(2)	99 項	[設例 11-3]
子会社			19 項(1)	99 項なお書き (226 項)		19 項(2)	99 項なお書き (229 項)	[設例 26-2]
株式保有なし	関連会社	×	20 項(1)	100 項(1)	(*2)	20 項(2)	100 項(2)	[設例 12-1]
その他投資先			21 項(1)	101 項		21 項(2)	101 項	[設例 12-2]
関連会社			22 項(1)	102 項		22 項(2)	102 項	[設例 12-3]
その他	その他投資先	○	23 項	103 項	N/A	N/A	N/A	

(*1) 移転損益の認識 (する－○、しない－×)

(*2) 取得した分離先企業に係る「のれん」と、移転した事業に係る「持分変動差額」を認識する。

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

分離先企業 (事業分離後)	個別財務諸表上			連結財務諸表上			設 例
	移転損益の認識			連結上の処理			
	(*1)	基準	適用指針		基準	適用指針	
子会社	○ ¹	24 項 (1)	104 項 (230 項)	(*2)	24 項 (2)	104 項 (232 項)	[設例 26-3] [設例 26-4]
関連会社	○ ²	25 項 (1)	105 項 (1)	(*2)	25 項 (2)	105 項 (2)	[設例 13]
その他投資先	○ ³	26 項 (23 項)	106 項	N/A	N/A	N/A	

(*1) 移転損益の認識 (する－○、しない－×)

○¹ 受け取った現金等の財産の移転前に付された適正な帳簿価額が、移転した事業に係る資産及び負債の移転直前の適正な帳簿価額による純資産額 (移転事業に係る株主資本相当額) を上回る場合の差額

○² 受け取った現金等の財産の時価が、移転した事業に係る資産及び負債の移転直前の適正な帳簿価額による純資産額 (移転事業に係る株主資本相当額) を上回る場合の差額

○³ 受け取った現金等の財産の時価及び分離先企業の株式の時価と、移転した事業に係る資産及び負債の移転直前の適正な帳簿価額による純資産額 (移転事業に係る株主資本相当額) との差額

(*2) 移転損益は、連結原則における未実現損益の消去に準じて処理する。また、取得した分離先企業に係る「のれん」と、移転した事業に係る「持分変動差額」を認識する。

IV 資産の現物出資等における移転元の企業の会計処理 (第 31 項参照)

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。

V 結合当事企業の株主に係る会計処理 (第 32 項から第 52 項参照)

1. 結合当事企業の株主に係る会計処理の考え方

本会計基準では、分離元企業の会計処理と同様に、被結合企業の株主に係る会計処理を考慮しており、企業結合によって、保有していた被結合企業の株式が結合企業の株式などの財と引き換えられた場合に、その投資が継続しているとみるか清算されたとみるかによって、被結合企業の株主において交換損益が認識されない場合と認識される場合がある。 [図表 2]

また、結合企業の株主についても、被結合企業の株主に係る会計処理と同様になるように、これに準じて処理する。 [図表 3]

2. 被結合企業の株主に係る会計処理

(1) 被結合企業に関する投資が清算されたとみる場合

被結合企業の株式と引き換えに受け取った対価となる財の時価と、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との差額を交換損益として認識するとともに、改めて当該受取対価の時価にて投資を行ったものとする。現金など、被結合企業の株式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。

(2) 被結合企業に関する投資が継続しているとみる場合

交換損益を認識せず、被結合企業の株式と引き換えに受け取る資産の取得原価は、被結合企業の株式に係る適正な帳簿価額に基づいて算定するものとする。被結合企業が子会社や関連会社の場合において、当該被結合企業の株主が、子会社株式や関連会社株式となる結合企業の株式のみを対価として受け取る場合には、当該引き換えられた結合企業の株式を通じて、被結合企業（子会社や関連会社）に対する事業投資を引き続き行っていると考えられることから、当該被結合企業に関する投資が継続しているとみなされる。

これには、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、結合後企業の株式が、引き続き、子会社株式や関連会社株式に該当しない場合（その他有価証券からその他有価証券）も含まれる。

[図表 2] 被結合企業の株主に係る会計処理の概要

①受取対価が現金等の財産のみである場合

結合当事企業		個別財務諸表上			連結財務諸表上			設 例
被結合企業	結合後企業	交換損益の認識			連結上の処理			
		(*1)	基準	適用指針		基準	適用指針	
子会社	子会社	○ ¹	35 項 (14 項(1))	268 項 (244 項)	(*2)	35 項 (14 項(2))	268 項 (245 項)	[設例 29-1]
	関連会社	○ ²	35 項 (15 項(1))	269 項(1)		35 項 (15 項(2))	269 項(2)	
	その他		35 項(16 項)		N/A	N/A	N/A	
関連会社	子会社又は 関連会社	○ ²	36 項(1)	270 項(1)	(*2)	36 項(2)	270 項(2)	
	その他				N/A	N/A	N/A	
その他 投資先	子会社又は 関連会社	○ ²	37 項(1)	270 項(1)	(*2)	37 項(2)	270 項(2)	
	その他				N/A	N/A	N/A	

(*1) 交換損益の認識（する－○、しない－×）

○¹ 受け取った現金等の財産の移転前に付された適正な帳簿価額と被結合企業の株式に係る適正な帳簿価額との差額

○² 受け取った現金等の財産の時価と被結合企業の株式に係る適正な帳簿価額との差額

(*2) 交換損益は、連結原則における未実現損益の消去に準じて処理する。

② 受取対価が結合企業の株式のみである場合

結合当事企業		個別財務諸表上			連結財務諸表上			設 例
被結合企業	結合後企業	交換損益の認識			連結上の処理			
		(*1)	基準	適用指針		基準	適用指針	
子会社	子会社	×	38 項 (17 項 (1)、18 項 (1)、19 項 (1))	273 項 (1) 274 項 (248 項)	(*2)	38 項 (17 項 (2)、18 項 (2)、19 項 (2))	273 項 (2) 274 項 (249 項)	[設例 29-2]
			39 項	274 項 (248 項)		39 項	274 項 (249 項)	
			38 項 (20 項 (1)、21 項 (1)、22 項 (1))	275 項 (1)		38 項 (20 項 (2)、21 項 (2)、22 項 (2))	275 項 (2)	
	その他投資先	○	38 項 (23 項)	276 項 (1)	(*3)	—	276 項 (2)	
関連会社	子会社又は関連会社	×	40 項 (1)	277 項 (1)	(*2)	40 項 (2)	277 項 (2)	[設例 30]
			42 項	279 項 (1)		42 項	279 項 (2)	
	その他投資先	○	41 項 (1)	278 項 (1)	(*3)	41 項 (2)	278 項 (2)	
その他投資先	子会社又は関連会社	×	44 項	281 項 (1)	(*2)	44 項	281 項 (2)	
	その他投資先		43 項	280 項		N/A	N/A	N/A

(*1) 交換損益の認識 (する—○、しない—×)

(*2) 増加した持分に係る「のれん」と減少した持分に係る「持分変動差額」を認識する。

(*3) 個別貸借対照表上の帳簿価額 (結合後企業の株式の時価又は被結合企業の株式の時価) をもって評価する。

③ 受取対価が現金等の財産と結合企業の株式である場合

結合当事企業		個別財務諸表上			連結財務諸表上			設 例
被結合企業	結合後企業	交換損益の認識			連結上の処理			
		(*1)	基準	適用指針		基準	適用指針	
子会社	子会社	○ ¹	45 項 (24 項 (1))	282 項 (1) (252 項)	(*2)	45 項 (24 項 (2))	282 項 (1) (253 項)	[設例 29-3]
			45 項なお書き (39 項)			45 項なお書き (39 項)		[設例 29-4]
	関連会社	○ ²	45 項 (25 項 (1))	282 項 (2) (105 項 (1))		45 項 (25 項 (2))	282 項 (2) (105 項 (2))	[設例 31]
	その他投資先	○ ³	45 項 (26 項)	282 項 (3) (106 項)	(*3)	—	282 項 (3)	
関連会社	子会社又は関連会社	○ ²	46 項 (1)	283 項 (1)	(*2)	46 項 (2)	283 項 (2)	
			46 項なお書き (42 項)			—		46 項なお書き (42 項)
	その他投資先	○ ³	46 項また書き (36 項 (1) 及び 41 項 (1))	—	(*3)	46 項また書き (36 項 (2) 及び 41 項 (2))	—	
その他投資先	子会社又は関連会社	○ ⁴	47 項なお書き (44 項)	—	(*2)	47 項なお書き (44 項)	—	
	その他投資先		47 項	284 項		N/A	N/A	N/A

(*1) 交換損益の認識 (する—○、しない—×)

- ¹ 受け取った現金等の財産の移転前に付された適正な帳簿価額が、被結合企業の株式に係る適正な帳簿価額を上回る場合の差額
- ² 受け取った現金等の財産の時価が、被結合企業の株式に係る適正な帳簿価額を上回る場合の差額
- ³ 受け取った現金等の財産及び被結合企業の株式の時価と、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
- ⁴ 受け取った現金等の財産の時価と消滅部分の帳簿価額（当該被結合企業の株式の消滅直前の帳簿価額を消滅部分に対応する現金等の財産の時価と残存部分である結合企業の株式の時価の比率により按分して、消滅部分に配分された金額）との差額
- (*2) 交換損益は、連結原則における未実現損益の消去に準じて処理する。増加した持分に係る「のれん」と減少した持分に係る「持分変動差額」を認識する。
- (*3) 個別貸借対照表上の帳簿価額（結合後企業の株式の時価又は被結合企業の株式の時価）をもって評価する。

[図表 3] 結合企業の株主に係る会計処理

結合当事企業		個別財務諸表上			連結財務諸表上			設例
結合企業	結合後企業	損益の認識			連結上の処理			
		(*)	基準	適用指針		基準	適用指針	
子会社	子会社	×	48 項(2)① (38 項)	286 項 (248 項)	(*2)	48 項(2)① (38 項)	286 項 (249 項)	[設例 29-2]
			48 項(1)① (39 項、42 項、 44 項)	286 項 (248 項) 287 項		48 項(1)① (39 項、42 項、 44 項)	286 項 (249 項) 287 項(2)	
			48 項(1)① (42 項、44 項)	287 項(1)		48 項(1)① (42 項、44 項)	287 項(2)	
	その他投資先	○	48 項(1)①	288 項(1)	(*3)	48 項(1)①	288 項(2)	
関連会社	子会社又は 関連会社	×	48 項(2)① (38 項、40 項)	291 項(1)	(*2)	48 項(2)① (38 項、40 項)	291 項(2) (273 項(2)、 275 項(2)、 277 項(2))	[設例 30]
			48 項(1)① (42 項、44 項)	289 項(1)		48 項(1)① (42 項、44 項)	289 項(2)	
	その他投資先	○	48 項(1)①	290 項(1)	(*3)	48 項(1)①	290 項(2)	
その他投資先	子会社又は 関連会社	×	48 項(2)① (38 項、40 項)	293 項(1)	(*2)	48 項(2)① (38 項、40 項)	293 項(2) (273 項(2)、 275 項(2)、 277 項(2))	
	その他投資先			48 項(1)② 48 項(2)②		292 項	N/A	N/A

(*1) 損益の認識（する－○、しない－×）

(*2) 増加した持分に係る「のれん」と減少した持分に係る「持分変動差額」を認識する。

(*3) 個別貸借対照表上の帳簿価額（結合後企業の株式の時価）をもって評価する。

VI 適用時期

本会計基準は、平成 18 年 4 月 1 日以後開始する事業年度から適用する。

2. 本適用指針について（1.における記載事項を除く）

I 目的（第1項及び第2項参照）

本適用指針は、企業結合会計基準及び事業分離等会計基準を適用する際の指針を定める。本適用指針の構成は、原則として、企業結合の会計上の分類（取得、持分の結合、共同支配企業の形成、共通支配下の取引）ごとに、かつ、代表的な組織再編の形式（合併、会社分割、株式交換、株式移転等）ごとに個別財務諸表上及び連結財務諸表上の会計処理を示している。

他の観点による分類 組織企業再編の形式	企業・事業の取得		対価の交付先		対価の種類	
	直接取得 (法的に一体)	間接取得 (他社の株式の取得)	被結合企業	被結合企業の株主	結合企業の株式	現金等の財産
合併	○			○	●	○
会社分割	○		○	※（分割型の会社分割）	●	○
事業譲渡	○		○		○	●
(事業の)現物出資	○		○		●	
株式交換		○		○	●	○
株式移転		○		○ (株式移転完全子会社の株主)	●	○
(参考)株式の取得		○		○	○	○

○ 該当する場合

● 本適用指針において中心的に示した会計処理

II 取得と持分の結合の識別（第6項から第28項参照）

1. 取得と持分の識別規準

共同支配企業の形成及び共通支配下の取引以外の企業結合は、取得又は持分の結合のいずれかに識別するとされている。取得と持分の結合の識別は、対価要件、議決権比率要件及び議決権比率以外の支配要件を順次判定し、すべての要件を満たした場合には、持分の結合と判定し、1つでも要件を満たさなかった場合には、その時点で取得と判定する。

2. 議決権比率要件

議決権比率の判定基準日は、企業結合の合意成立日とする。

また、企業結合の合意成立日において潜在株式であるが、結合当事企業の意思により、企業結合の合意成立日の翌日から企業結合日前日までの間に議決権のある株式に引き換えられたものは、企業結合日における議決権比率の再判定の対象として取り扱う。

3. 議決権比率以外の支配要件

議決権比率以外の支配要件のうち、多額のプレミアムが発生している場合に該当するかどうかの検討は、平均株価に基づいて算定した交換比率により議決権比率を算定すると、その比率が概ね45%から55%の範囲外となる場合に行い、結合当事企業の双方の企業価値を共通の合理的な評価技法により算定し、かつ、その企業評価額が概ね等しい場合には、これに該当しないものとして取り扱う。

III 取得の会計処理（第29項から第126項参照。ただし、第89項から第109項については、1.を参照。）

1. 取得の会計処理の概要

企業結合が取得と判定された場合はパーチェス法を適用する。パーチェス法は、取得企業の観点から企業結合をみるものであり、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を含めて、取得し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。取得原価と取得原価の配分額との差額がのれん（又は負ののれん）であり、20年以内のその効果が及ぶ期間（又は20年以内の取得の実態に基づいた適切な期間）にわたり、合理的な方法により規則的に償却する。

2. 取得企業の決定

取得と持分の結合の識別規準と整合した形で、以下の企業を取得企業として決定する。

- ① 対価要件で取得と判定された場合には、対価を支出した企業
- ② 議決権比率要件で取得と判定された場合には、議決権比率が大きいと判定された結合当事企業（結合後企業を支配する株主（親会社）などが存在するときは、企業結合前から当該株主により支配されていた結合当事企業（子会社など））
- ③ 議決権比率以外の支配要件で取得と判定された場合には、支配を獲得したと判定された結合当事企業

3. 取得原価の配分方法

(1) 取得原価の配分額の算定における簡便的な取扱い

識別可能資産及び負債への取得原価の配分額は、企業結合日の時価を基礎として算定するが、被取得企業が企業結合日前日において、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に従って資産及び負債の適正な帳簿価額を算定し、企業結合日の当該資産又は負債の時価との差異が重要ではないと見込まれる場合には、被取得企業の適正な帳簿価額を基礎として取得原価の配分額を算定できる。

(2) 無形資産への取得原価の配分

法律上の権利又は分離して譲渡可能な無形資産の取得が企業結合の目的の1つであり、取締役会等の会社の意思決定機関で当該無形資産の評価額に関する合理的な検討が行われているような場合は、無形資産の独立した価額が合理的に算定できる場合に該当し、原則として、取得企業は取得原価を識別可能資産となる無形資産に配分する。

(3) 研究開発費への取得原価の配分

取得企業が取得の対価の一部を研究開発費等に配分する場合とは、企業結合により取得した識別可能資産の取得企業における企業結合後の用途が、研究開発費等に係る会計基準の定めにより、研究開発費として処理すべき要件に該当する場合をいうものとする。当該識別可能資産への配分額は研究開発費とし、企業結合年度の費用に計上する。

(4) 企業結合に係る特定勘定への取得原価への配分

取得後短期間で発生することが予測される費用又は損失であって、その発生の可能性が取得の対価に反映されている場合は、負債（企業結合に係る特定勘定）を認識する。

(5) 暫定的な会計処理

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おり、企業結合日以後の中間決算又は年度決算において、配分が完了していなかった場合は、その時点で入手可能な合理的な情報等に基づき暫定的な会計処理を行い、その後追加的に入手した情報等に基づき配分額を確定させるとされている。この暫定的な会計処理の対象となる項目は、繰延税金資産及び繰延税金負債、土地、無形資産、偶発債務に係る引当金など、実務上、取得原価の配分額が困難な項目に限られる。なお、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。

(6) 取得企業の税効果会計

事業を直接取得することとなる合併や会社分割等の場合、取得企業は、企業結合日において、被取得企業又は取得した事業から生じる一時差異等に係る税金の額を将来の事業年度において回収又は支払いが見込まれない額を除き、繰延税金資産又は繰延税金負債として計上する。

(7) のれんの会計処理

のれんの償却にあたり、のれんの金額に重要性が乏しい場合以外は企業結合日に全額費用処理することはできず、また、その償却費は販売費及び一般管理費に計上し、減損処理以外の事由で特別損失に計上することはできないことに留意する。

4. 取得企業の増加資本の会計処理

企業結合の対価として取得企業が新株を発行した場合、払込資本（資本金又は資本剰余金）を増加させる。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）は取得企業が会社法の規定に基づき決定する。

IV 持分の結合の会計処理（第 127 項から第 174 項参照）

1. 持分プーリング法の適用

企業結合が持分の結合と判定された場合は、当該企業結合に対して持分プーリング法を適用し、すべての結合当事企業の資産、負債及び資本（純資産）を、それぞれ適正な帳簿価額で引継ぐものとされている。

(1) 合併の場合

合併対価が新株である場合、吸収合併存続会社は、吸収合併消滅会社の合併期日の前日の

資本金、資本準備金、その他資本剰余金、利益準備金、その他利益剰余金の内訳科目を、自己株式の処理を除き、そのまま引継ぐ。また、吸収合併消滅会社の合併期日の前日の評価・換算差額等及び新株予約権の適正な帳簿価額を引継ぐ。

結合後企業が連結財務諸表を作成する場合、合併期日の属する事業年度の期首であるみなし結合日に合併が行われたものとして連結財務諸表を作成し、個別財務諸表は合併期日に合併の会計処理を行う。連結財務諸表を作成しない場合は、合併期日に合併の会計処理をし、一定の注記を行う。

なお、吸収合併消滅会社が当該会社の自己株式を保有していた場合は、当該自己株式の帳簿価額を吸収合併存続会社に引継がず消滅させる。自己株式の消滅に対応して減額する株主資本項目は、吸収合併消滅会社から引継ぐ剰余金（その他資本剰余金又はその他利益剰余金）から控除し、控除できない場合は、吸収合併存続会社の剰余金（その他資本剰余金又はその他利益剰余金）から控除する。減額する株主資本項目（その他資本剰余金又はその他利益剰余金）については、吸収合併存続会社の取締役会等の意思決定機関で定められた結果に従う。吸収合併存続会社が保有する吸収合併消滅会社株式（抱合せ株式）についても、その帳簿価額は消滅させ、当該抱合せ株式の消滅に対応して減額する株主資本項目については上記に準じて行う。

(2) 株式交換又は株式移転の場合

連結財務諸表は、みなし結合日に株式交換又は株式移転が行われたものとみなし、個別財務諸表は、株式交換又は株式移転の日に株式交換等の会計処理を行う。なお、子会社株式の評価は、みなし結合日における株式交換完全子会社又は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とし、株式交換完全親会社等の増加資本は、払込資本を増加させる。

2. 持分プーリング法に準じた処理方法の適用

持分の結合と判定された企業結合のうち、事業分離を伴う会社分割、現物出資などにおける企業結合については、持分プーリング法に準じた処理方法（資本の内訳の引継方法、企業結合年度の連結財務諸表作成に係る規定を除き、持分プーリング法と同一の処理方法）を適用する。

持分の結合と判定された会社分割における吸収分割承継会社は、対価が新株である場合、吸収分割承継会社に移転された事業に係る資産及び負債の移転直前の適正な帳簿価額による差額から吸収分割承継会社に移転された事業に係る評価・換算差額等及び新株予約権（移転事業に係る評価・換算差額等）を控除した額（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。移転事業に係る評価・換算差額等は、吸収分割会社の移転直前の適正な帳簿価額を引継ぐ。

V 共同支配企業の形成の判定と会計処理（第 175 項から第 199 項参照）

1. 共同支配企業の形成の判定規準

次の要件をすべて満たした場合、共同支配企業の形成（複数の独立した企業が契約等に基づき、共同で支配する企業を形成する企業結合）と判定する。

(1) 共同支配投資企業となる投資企業は複数の独立した企業から構成されている（独立企業要

- 件)
- (2) 共同支配投資企業となる投資企業が共同支配となる契約等を締結している（契約要件）
 - (3) 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（対価要件）
 - (4) 上記以外の支配関係を示す一定の事実が存在しない（その他の支配要件）

契約要件については、契約等は文書化されており、共同支配企業の事業目的が記載され、また、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、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が規定されている必要がある。

2. 共同支配企業の形成の会計処理

企業結合が共同支配企業の形成と判定された場合には、持分プーリング法に準じた処理方法を適用する。

VI 共通支配下の取引等（第 200 項から第 264 項参照）

1. 共通支配下の取引の範囲

共通支配下の取引とは、親会社と子会社の合併や親会社の支配下にある子会社同士の合併など、結合後企業のすべてが企業結合の前後で同一の企業により最終的に支配され、その支配が一時的ではない場合の企業結合をいうものとされている。なお、支配の主体である同一の企業には個人を含むものとし、同一の株主として取り扱う。

2. 親会社の子会社を吸収合併した場合の会計処理

- (1) 子会社は、合併期日の前日に決算を行い、資産、負債及び資本（純資産）の適正な帳簿価額を算定する。
- (2) 親会社の個別財務諸表上、合併期日の前日に付された適正な帳簿価額で受入れる資産又は負債を計上する。
- (3) 子会社から受入れた資産と負債との差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少数株主持分相当額に按分する。前者の親会社持分相当額と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）の帳簿価額との差額を特別損益に計上する。後者の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）に取得に直接要した支出額を加算した額との差額をのれん（又は負ののれん）とする。合併により増加する親会社の株主資本は、払込資本とする。

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

親会社の子会社を株式交換完全子会社とする場合、親会社の個別財務諸表上、親会社が追加取得する株式交換子会社の取得原価は、取得の対価（少数株主に交付した株式交換完全親会社株式の時価）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。）を加算して算定し、株式交換により増加する株式交換完全親会社の株主資本は払込資本とする。

4. 分割型の会社分割により親会社の子会社に事業を移転する場合の会計処理

分割型の会社分割により親会社の子会社に事業を移転する場合、分割型の会社分割は、会社

分割（従来の分社型の会社分割）とこれにより受け取った吸収分割承継会社株式の分配という2つの取引と考えられるため、親会社は、受け取った子会社株式の取得原価により株主資本を減少させ損益は認識しない。減少する親会社の株主資本の内訳は取締役会等の意思決定機関で定められた結果に従う。

子会社は、親会社から受入れる資産及び負債を分割期日前日に付された適正な帳簿価額で計上し、その差額を払込資本とする。ただし、受入れた資産及び負債の対価として子会社株式のみ交付している場合は、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って計上することができる。この場合、株主資本の内訳の配分額は、親会社が減少させた株主資本の内訳の額と一致させる。

以 上