

「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」の検討状況の整理

平成 17 年 1 月 28 日
企業会計基準委員会

目 次	項
目 的	1
適用指針の考え方	4
範 囲	4
用語の定義	5
適用指針の構成と企業再編に関する会計処理の概要	6
企業結合の会計処理	6
企業結合と事業分離等との関係	22
分離元企業の会計処理	23
結合当事企業の株主の会計処理	27
企業結合年度の期首に企業結合が行われたものと仮定した 当期の連結損益計算書への影響の概算額等の算定の考え方	28
取得と持分の結合の識別	29
取得と持分の結合の識別規準	29
対価要件の取扱い	32
議決権比率要件の取扱い	36
議決権比率以外の要件の取扱い	44
取得の会計処理	50
取得企業の決定	50
適用指針で取り扱う取得と判定された企業再編の形式ごとの会計処理	52
合併、会社分割、営業譲受及び現物出資の会計処理	53
取得原価の算定方法	54
取得原価の配分方法	69
取得企業の増加資本の会計処理	95

項

消滅会社の最終事業年度の会計処理	100
逆取得となる吸収合併の会計処理	101
逆取得となる吸収分割又は現物出資の会計処理	104
分離元企業の会計処理	106
分離先企業における企業結合が「取得」と判定された場合の 分離元企業の会計処理	112
株式交換の会計処理	124
逆取得となる株式交換の会計処理(完全子会社が取得企業となる場合)	131
株式移転の会計処理	133
持分の結合の会計処理	139
適用指針で取り扱う持分の結合と判定された企業再編の 形式ごとの会計処理	142
合併(吸収合併及び新設合併)の会計処理	143
分社型会社分割(共同新設分割及び吸収分割)の会計処理	160
株式交換又は株式移転の会計処理	173
共同支配企業の形成の判定	190
共同支配企業及び共同支配事業の判定規準	190
独立企業要件の取扱い	192
契約要件の取扱い	193
対価要件の取扱い	195
その他の要件の取扱い	196
共同支配企業の形成の会計処理	197
適用指針で取り扱う共同支配企業の形成と判定された企業再編の 形式ごとの会計処理	197
分社型会社分割(吸収分割又は共同新設分割)の会計処理	198
合併(吸収合併)の会計処理	205
共同支配事業に対する共同支配投資企業の会計処理	210
共通支配下の取引の会計処理	211
適用指針で取り扱う共通支配下の取引等の企業再編の 形式ごとの会計処理	211
親会社の子会社を吸収合併した場合の会計処理	215
分社型会社分割により子会社が親会社に事業を移転する場合の会計処理	219

項

分割型会社分割により子会社が親会社に事業を移転する場合の会計処理	223
分社型会社分割により親会社が子会社に事業を移転する場合の会計処理	228
分割型会社分割により親会社が子会社に事業を移転する場合の会計処理	231
株式交換により親会社が子会社を完全子会社とする場合の会計処理	234
株式移転により親会社と子会社が完全親会社を設立する場合の会計処理	237
単独新設分割により子会社を設立した場合の会計処理	240
株式移転により完全親会社を単独で設立した場合の会計処理	242
結合当事企業の株主に係る会計処理	244
被結合企業の株主に係る会計処理	244
結合企業の株主に係る会計処理	265
分割型の会社分割における分割会社の株主に係る会計処理	272
開示	275
貸借対照表における表示	275
損益計算書における表示	278
注記事項	282
企業結合に関する注記事項	282
事業分離に関する注記事項	291
子会社が企業再編を行った場合の親会社（結合当事企業の株主）における注記事項	293
重要な後発事象等の注記	294
適用時期	299
考え方の背景	300
取得と持分の結合の識別	300
企業結合会計基準の取得と連結原則の子会社との関係	300
いわゆる「三角合併」などの取扱い	301
対価要件の取扱い	302
議決権比率要件の取扱い	305
議決権比率以外の要件の取扱い	312
取得の会計処理	314
取得企業の決定	314
取得原価の算定	315

	項
取得原価の配分	321
取得企業の増加資本の会計処理	341
分離元企業の会計処理	347
持分の結合の会計処理	357
株式交換又は株式移転の会計処理	367
共同支配企業の形成の判定	370
共同支配企業の形成の判定の要件	370
独立企業要件の取扱い	373
契約要件の取扱い	374
対価要件の取扱い	380
その他の要件の取扱い	381
共同支配企業の形成の会計処理	382
共通支配下の取引の会計処理	388
共通支配下の取引の範囲	388
共通支配下の取引と少数株主との取引	389
親会社の子会社を吸収合併した場合の会計処理	390
分社型会社分割により子会社が親会社に事業を移転する場合の会計処理	391
分割型会社分割により子会社が親会社に事業を移転する場合の会計処理	392
分割型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	393
開 示	394
表 示	394
注記事項	397
重要な後発事象等の注記	402

設例による考え方の整理

取得と持分の結合の識別	
[設例 1]	議決権比率要件の考え方
[設例 2]	議決権比率要件の判定
[設例 3]	3 社合併
取得	
[設例 4]	取得が複数の取引により達成された場合の会計処理
[設例 5]	条件付取得対価の会計処理
[設例 6]	取得原価の配分方法(時価が一義的に定まりにくい資産への配分額)
[設例 7]	取得原価の配分方法(暫定的な会計処理)
[設例 8]	取得企業の増加資本の会計処理(自己株式を交付した場合)
[設例 9]	逆取得となる合併
[設例 10]	株式交換の会計処理
[設例 11]	株式移転の会計処理
持分の結合	
[設例 12]	合併(1) (新株発行のみの場合)
[設例 13]	合併(2) (結合後企業の増加資本の会計処理 - 自己株式を交付した場合)
[設例 14]	合併(3) (抱合せ株式の消滅の会計処理)
[設例 15]	株式交換の会計処理
共同支配企業の形成	
[設例 16]	共同新設分割
共通支配下の取引	
[設例 17]	合併(1) (買収により取得した子会社と合併した場合)
[設例 18]	合併(2) (過年度に親会社が子会社に資産を売却している場合)
[設例 19]	会社分割(分社型) (子会社の事業を親会社に移転する場合)
[設例 20]	会社分割(分割型) (子会社の事業を親会社に移転する場合)
[設例 21]	株式交換の会計処理
[設例 22]	株式移転の会計処理
税効果会計	
[設例 23]	事業分離がないと仮定した場合の分離元企業における繰延税金資産の回収可能性
[設例 24]	移転損益を認識しない場合の分離元企業における税効果会計の適用時期
[設例 25]	持分プーリング法を適用した場合の結合企業の税効果会計
[設例 26]	パーチェス法を適用した場合の取得企業における税効果会計

(付 録)

「企業結合年度の期首に企業結合が行われたものと仮定した当期の連結損益計算書への影響の概算額」等の算定の考え方

(参 考：フローチャート)

- 1 取得と持分の結合の識別 (第 29 項関係)**
- 2 共同支配企業の形成の判定 (第 190 項関係)**

目 的

1. 企業会計審議会から平成 15 年 10 月 31 日に公表された「企業結合に係る会計基準の設定に関する意見書」（以下「企業結合会計意見書」という。）四 3.により、「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「実務に適用する場合の具体的な指針等については、今後、関係府令を整備するとともに」、「企業会計基準委員会において適切に措置していくことが適当である」とされ、また、その指針については、「合併、株式交換・株式移転、会社分割、営業譲渡・譲受等、企業再編の形式ごとの連結財務諸表上及び個別財務諸表上の適用方法」を含むとされている。
2. また、当委員会は、事業分離における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を定めるため、「事業分離等に関する会計基準」を検討しており、平成 17 年 1 月 28 日に「事業分離等に関する会計基準の検討状況の整理」（以下「事業分離等会計基準」という。）を公表した。
3. 当委員会では、これらの 2 つの会計基準の適用に関する指針を企業再編の形式ごとに統合した「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」（以下「適用指針」という。）を検討している。これは、ある 1 つの企業再編は、企業結合及び事業分離、さらには関連する株主の会計処理にも関係することが多いため、2 つの会計基準に関する指針を一体として示した方が利用者の便宜に資すると考えたからである。今般、当委員会では、適用指針に係る検討状況を整理し、広く各界の意見を募集することとした。

なお、本検討状況の整理には、事業分離等会計基準で定めるべき内容が含まれていることも考えられるが、当委員会では、今後、寄せられる意見も参考にさらに審議を行い、会計基準で取り扱うべき内容かどうかを含めて、適用指針等の取りまとめに向けた検討を続けていく予定である。

適用指針の考え方

範 囲

4. 適用指針は、企業結合会計基準及び事業分離等会計基準が適用される連結財務諸表及び個別財務諸表について適用する。

用語の定義

5. 適用指針における用語の定義は、企業結合会計基準及び事業分離等会計基準における用語の定義と同様とする。

適用指針の構成と企業再編に関する会計処理の概要

企業結合の会計処理

企業結合の種類

6. 「企業結合とは、ある企業（会社及び会社に準ずる事業体をいう。以下、同じ。）又はある企業を構成する事業と他の企業又は他の企業を構成する事業とが1つの報告単位に統合されることをいう」（企業結合会計基準 二 1.）とされている。これを企業再編の形式ごとに示すと、合併、会社分割、株式交換、株式移転等があげられる。適用指針では、企業結合会計意見書 四 3.の定めに従い、また、利用者の利便性を考慮して、代表的な企業再編の形式ごとに会計処理を示している。ただし、会計上は、企業結合の4つの類型、すなわち、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適用される会計処理が異なるため、ある企業結合が、どの類型として識別されるかが重要である。

取得と持分の結合の識別

7. 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、企業結合会計基準 三 1.(1)により、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。「取得とは、ある企業が他の企業（被取得企業）又は企業を構成する事業に対する支配を獲得して1つの報告単位となること」（企業結合会計基準 二 4.）とされ、持分の結合とは、「いずれの企業（又は事業）の株主（又は持分保有者）も他の企業（又は事業）を支配したとは認められず、結合後企業のリスクや便益を引続き相互に共有することを達成するため、それぞれの事業のすべて又は事実上のすべてを統合して1つの報告単位となること」（企業結合会計基準 二 5.）とされている。

取得と持分の結合の識別は、結合当事企業の株主の持分が継続しているかどうかによることになるが、企業結合会計基準 三 1.(1)により、次の要件を順次判定し、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とされている。

- (1) 対価要件
- (2) 議決権比率要件
- (3) 議決権比率以外の要件

適用指針では、取得と持分の結合の識別規準に関する取扱いを第29項から第49項で示している。

取得の会計処理の概要

8. 企業結合が取得と判定された場合には、「連結財務諸表上も個別財務諸表上も同様にパーチェス法を適用する」（企業結合会計意見書 三 3.(6)）とされている。パーチェス法と

は、被取得企業から受け入れる資産及び負債の取得原価を、対価として交付する現金及び株式等の時価とする方法とされている。

9. 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、取得企業は企業結合日において被取得企業が企業結合日前に認識していなかったものも含めて、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。また、取得企業は、被取得企業の経営成績及びキャッシュ・フローの状況を企業結合日から損益計算書及びキャッシュ・フロー計算書に取り込むことになる。

なお、「企業結合日とは、被取得企業の純資産及び事業若しくは取得した事業に対する支配が取得企業に移転した日、又は結合当事企業の事業のすべて若しくは事実上すべてが統合された日」(企業結合会計基準 二 9.)をいい、具体的には、合併の場合には合併期日、会社分割の場合には分割期日、株式交換の場合には株式交換の日、株式移転の場合には株式移転の日となる。

10. パーチェス法の適用は、次の手順により行う。
- (1) 取得企業の決定(第 50 項、第 51 項参照)
 - (2) 取得原価の算定(第 54 項から第 68 項参照)
 - (3) 取得原価の配分(第 69 項から第 94 項参照)
11. 企業結合が取得と判定された場合の会計処理に関する適用指針の構成は第 52 項で示している。

持分の結合の会計処理の概要

12. 企業結合が持分の結合と判定された場合には、企業結合会計基準 三 3.により、当該企業結合に対して持分プーリング法を適用して会計処理するとされている。ただし、事業の分離を伴う会社分割等の場合には、持分プーリング法に準じた処理方法を適用することとしてはどうか。

13. 持分プーリング法とは、すべての結合当事企業の資産、負債及び資本を、それぞれの適正な帳簿価額で引継ぐ方法とされている。

持分プーリング法が適用される場合には、企業結合会計基準 三 3.(2)により、企業結合日の属する事業年度(以下「企業結合年度」という。)の期首(以下「みなし結合日」という。)に企業結合が行われたものとみなして連結財務諸表を作成することとなる。

個別財務諸表の作成も、会計上、連結財務諸表と同様に取り扱うことが望ましいが、関連する諸制度との調整を含め、今後、引き続き検討するものとする(第 357 項参照)。なお、本項以降の持分プーリング法に関する個別財務諸表の取扱いについては、みなし結合日に企業結合が行われたものとみなして作成することを前提に記載しているが、個別財務諸表における持分プーリング法の適用に関する検討の結果によって、その取扱いは変わることがある。

当該会計処理は、持分の結合と判定された合併(吸収合併(ただし、親会社を異にする

子会社同士の吸収合併を除く。)及び新設合併)、株式交換及び株式移転における結合当事企業に適用されることとしてはどうか。ただし、株式交換及び株式移転における完全親会社の個別財務諸表上の増加資本は、払込資本を増加させるものとする。

なお、みなし結合日とは、原則として、結合後企業の企業結合年度末から起算して1年前の日をいうものとする。したがって、新設合併及び株式移転の場合には、みなし結合日が新設会社及び完全親会社の設立前の日となることがある。

14. 「持分プーリング法に準じた処理方法とは、資本の内訳の引継方法及び企業結合年度の連結財務諸表の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いう」(企業結合に係る会計基準注解(以下、「企業結合会計基準 注解」という。)(注15))とされている。企業結合年度の連結財務諸表の作成に係る規定が除かれているが、この処理方法によった場合には、企業結合日に企業結合が行われたものとして連結財務諸表を作成することになる。

当該会計処理は、持分の結合と判定された企業結合のうち、親会社を異にする子会社同士の吸収合併及び会社分割(吸収分割及び共同新設分割)、現物出資などにおける結合企業に適用されることとしてはどうか(第358項参照)。

15. 企業結合が持分の結合と判定された場合の会計処理に関する適用指針の構成は第142項で示している。

共同支配企業の形成の会計処理の概要

16. 共同支配企業の形成とは、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をいう。例えば、重要な経営事項の決定は投資企業全員の同意が必要である旨の契約を株主間で締結し、合併会社(共同支配企業)を設立した場合などが該当する。ある企業結合が、次の要件のすべてを満たした場合に共同支配企業の形成と判定されることとしてはどうか(第190項参照)。

- (1) 独立企業要件
- (2) 契約要件
- (3) 対価要件
- (4) その他の要件

17. 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」(企業結合会計基準 三 3.(7))とされている(第14項参照)。

18. 共同支配企業の形成の判定規準に関する取扱いは第190項から第196項で示し、また、企業結合が共同支配企業の形成と判定された場合の会計処理に関する適用指針の構成は第197項で示している。

共通支配下の取引等の会計処理の概要

19. 共通支配下の取引とは、親会社と子会社との合併や親会社の支配下にある子会社同士の

合併など、「結合当事企業（又は事業）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、かつ、その支配が一時的ではない場合の企業結合をいう」（企業結合会計基準 二 10.）とされている。ただし、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」と考えてはどうか。なお、投資会社とその関連会社との企業結合は、共通支配下の取引には該当しない（第 388 項参照）。

20. 企業集団内における企業再編の会計処理には、共通支配下の取引と少数株主との取引（以下、あわせて「共通支配下の取引等」という。）がある。

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。

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も時価を基礎として会計処理され、通常、のれん（又は負ののれん）が計上されることとなる。

企業集団内の企業再編の会計処理は、適正な帳簿価額による会計処理を基本としつつ、どの取引を外部取引と考え、少数株主との取引の会計処理を適用するのか（のれん（又は負ののれん）を認識するのか）が主要な論点となる。適用指針では、企業再編の手法が異なっても、企業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示している（第 389 項参照）。

21. 企業結合が共通支配下の取引として判定された場合の会計処理に関する適用指針の構成は第 211 項で示している。

企業結合と事業分離等との関係

22. 吸収分割のように、ある企業が事業の一部を分離して、これを他の企業に移転する場合、事業の分離元企業（分割会社）では事業分離の会計処理が必要になり、分離先企業（結合企業（承継会社））では企業結合の会計処理が必要になる。

このように、ある 1 つの企業再編は、企業結合と事業分離が一体として行われることが多いため、適用指針では、企業結合の類型ごとに分離元企業の会計処理を示している。

分離元企業の会計処理

投資の継続と投資の清算の会計処理

23. 分離元企業は、事業分離日に、次のように会計処理するとされている（事業分離等会計基準第 11 項参照）。

(1) 移転した事業に関する投資が清算されたとみる場合

分離元企業にとって移転した事業に関する投資が清算されたとみる場合には、個別財務諸表上及び連結財務諸表上、当該事業分離の対価となる財の時価と、移転した事業に係る移転直前の資産及び負債の適正な帳簿価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。

ただし、子会社又は関連会社を分離先企業として行った事業分離により認識された移転損益は、分離元企業の連結財務諸表上、「連結財務諸表原則」(以下「連結原則」という。)における未実現損益の消去に準ずる。

(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

分離元企業にとって移転した事業に関する投資が継続しているとみる場合には、個別財務諸表上及び連結財務諸表上、当該事業分離の対価として受け取った資産の取得原価は、移転した事業に係る移転直前の資産及び負債の適正な帳簿価額による純資産額を基礎として算定するものとし、移転損益は認識しない。

また、事業分離と企業結合が一体として行われる場合(移転した事業が他の企業又は事業と企業結合する場合)には、分離元企業の連結財務諸表上の会計処理は次のように行う。

企業結合が取得又は共通支配下の取引等に該当する場合

のれん(又は負ののれん)及び持分変動差額を認識する(第114項及び第230項参照)

企業結合が持分の結合又は共同支配企業の形成に該当する場合

原則として、持分法に準ずる処理方法(企業結合時にのれん(又は負ののれん)及び持分変動差額を認識しない点を除き、持分法と同一の処理方法をいう。)(第162項及び第202項参照)を適用する。

投資の継続と投資の清算

24. 分離元企業にとって、次のいずれかの場合には、移転した事業に関する投資は継続しているとみなし、それ以外の場合には、投資は清算されたとみなすとされている。

(1) 事業分離後において、分離先企業が分離元企業の子会社又は関連会社に該当し、かつ、当該事業分離の受取対価が、次のいずれかの場合

分離先企業の株式(子会社株式又は関連会社株式)のみの場合(事業分離等会計基準第17項から第23項参照)

分離先企業の株式(子会社株式又は関連会社株式)のほかに現金等の財産が含まれていても、「受取対価に多くの割合の現金等の財産が含まれている場合」(事業分離等会計基準第25項参照)に該当しない場合

(2) 分離先企業における企業結合が共同支配企業の形成と判定され、かつ、分離元企業が共同支配投資企業(共同支配企業を共同で支配する投資企業をいう。以下同じ。)に該当

する場合

なお、事業分離後になお重要な継続的関与がある場合には、投資は継続しているものとみなされる（事業分離等会計基準第 65 項及び第 69 項参照）。

分離元企業の会計処理に関する適用指針の構成

25. 適用指針では、事業分離が企業結合と一体として行われる場合を前提に、当該企業結合の識別結果に基づき分離元企業の会計処理を次のように整理している。

- (1) 分離先企業における企業結合が取得と判定された場合の会計処理（第 112 項から第 123 項参照）
- (2) 分離先企業における企業結合が持分の結合と判定された場合の会計処理（第 160 項から第 162 項参照）
- (3) 分離先企業における企業結合が共同支配企業の形成と判定された場合の会計処理（第 201 項から第 204 項参照）
- (4) 分離先企業における企業結合が共通支配下の取引等に該当する場合の会計処理（第 219 項から第 233 項参照）

なお、事業分離が企業結合に該当しない場合、例えば「新設分割による子会社の設立については、共通支配下の取引に係る会計処理に準じて処理する」（企業結合会計意見書 三 5.）とされている。この場合、少数株主が存在しないため、結果として持分プーリング法に準じた会計処理と同様となる（第 240 項参照）。

分割型会社分割の取扱い

26. 分割型会社分割は、分社型会社分割と分割会社による承継会社株式（又は新設会社株式）の現物分配という 2 つの取引と考えるとされている（事業分離等会計基準第 10 項(1)なお書き参照）。

なお、現物の分配を行う企業及び分配を受ける株主の会計処理は、「会社法制の現代化に関する要綱案」に係る会計処理として、引き続き検討するとされている（事業分離等会計基準第 56 項なお書き参照）。

結合当事企業の株主の会計処理

27. 結合当事企業の株主の会計処理は、分離元企業の会計処理と同様に、その投資が継続しているとみるか投資が清算されたとみるかによって、交換損益を認識しない場合と認識する場合があるとされている（事業分離等会計基準第 32 項参照）。

適用指針では、結合当事企業の株主を次の 2 つに分け、それぞれ株式の保有目的区分（子会社株式、関連会社株式及びその他有価証券）に従い、会計処理を示している。

- (1) 被結合企業の株主の会計処理（第 244 項から第 264 項参照）

(2) 結合企業の株主の会計処理（第 265 項から第 271 項参照）

企業結合年度の期首に企業結合が行われたものと仮定した当期の連結損益計算書への影響の概算額等の算定の考え方

28. 企業結合会計意見書 三 6. では、パーチェス法適用の場合の「当該企業結合が当期首に完了したと仮定したときの当期の連結損益計算書への影響の概算額」の注記（企業結合会計基準 四 2. (1) ）のほか、持分プーリング法適用の場合等も含め、「本基準は、その適用範囲を超えて、企業結合前後の比較可能性を高める追加的な情報を任意で開示することを妨げるものではない」とされている。

本検討状況の整理では、我が国において企業結合年度の期首に企業結合が行われたものと仮定した当期の連結損益計算書への影響の概算額等の開示慣行がないことを踏まえ、情報としての信頼性の確保と作成者の利便性を図る観点から、通常想定される仮定を例示した「「企業結合年度の期首に企業結合が行われたものと仮定した当期の連結損益計算書への影響の概算額」等の算定の考え方」を添付している。

取得と持分の結合の識別

取得と持分の結合の識別規準

29. 企業結合会計基準 三 1. (1) により、共同支配企業の形成（第 16 項参照）及び共通支配下の取引（第 19 項参照）以外の企業結合のうち、次の要件のすべてを満たすものは持分の結合と判定し、持分の結合と判定されなかったものは取得と判定するとされている。

- (1) 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こと（以下「対価要件」という。）（第 32 項から第 35 項参照）
- (2) 結合後企業に対して各結合当事企業の株主が総体として有することとなった議決権比率が等しいこと（以下「議決権比率要件」という。）（第 36 項から第 43 項参照）
- (3) 議決権比率以外の支配関係を示す一定の事実が存在しないこと（以下「議決権比率以外の要件」という。）（第 44 項から第 49 項参照）

議決権比率要件は、結合後企業（株式交換又は株式移転による企業結合の場合には完全親会社をいう。以下同じ。）を支配する株主が存在しない場合を前提とした定めと考えられるがどうか。したがって、議決権比率要件は、最初に、結合後企業を支配する株主が存在するかどうかを判定し（当該支配する株主が存在する場合には、その時点で取得と判定される。）、結合後企業を支配する株主が存在しない場合に(2)の要件を判定することと考えられるがどうか（第 300 項及び第 310 項参照）。[設例 1]

複数の取引が1つの企業結合を構成している場合の取扱い

30. 「複数の取引が1つの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」(企業結合会計基準 注解(注1))とされている。ただし、これらの取引が、1事業年度内に完了しない場合には、企業結合会計基準 注解(注2)1.により、原則として、取得と判定されることとなる。

いわゆる三角合併などの取扱い

31. 子会社が親会社の株式を対価として他の企業と企業結合する場合(いわゆる三角合併などの場合)には、以下のように行うものとしてはどうか(第301項参照)。
- (1) 連結財務諸表上、当該親会社と当該他の企業との企業結合とみなして第29項の判定を行う。
 - (2) 当該判定結果は、当該子会社の個別財務諸表の会計処理にも適用する。

対価要件の取扱い

議決権のある株式の内容

32. 「議決権のある株式」(企業結合会計基準 三 1.(1))とは、次の事項に関して、株主総会における議決権をともに有する株式をいうものとしてはどうか。
- (1) 判定対象となる企業結合の承認に関する事項
 - (2) 取締役の選任及び解任に関する事項
- したがって、議決権のある株式には、いわゆる普通株式のほか、株主総会において上記の議決権をともに有する議決権制限株式が含まれる(第302項参照)。

対価要件の判定の前提

33. 企業結合会計基準 注解(注2)により、対価要件の判定の前提として、同時に次の要件のすべてが満たされていなければならないものとされている。
- (1) 企業結合は、単一の取引で行われるか、又は、原則として、1事業年度内に取引が完了する。
 - (2) 交付株式の議決権の行使が制限されない。
なお、交付株式が第32項の株主総会における議決権を有している場合には、この要件を満たすものと考えられる。
 - (3) 企業結合日において対価が確定している。
 - (4) 交付株式の償還又は再取得の取決めがない。
 - (5) 株式の交換を事実上無効にするような結合当事企業の株主の利益となる財務契約がない。
- これには、交付株式を担保とする貸付保証契約、一方の結合当事企業の株主に実質的

に一定の利回りを保証するような契約等が含まれるものと考えられる。

- (6) 企業結合の合意成立日（企業結合に関する契約書を承認する株主総会において議決権を行使できる株主を確定する基準日をいう。以下同じ。）前1年以内に当該結合目的で自己株式を取得していない。

結合目的で自己株式を取得するとは、自己株式の取得が当該企業結合を目的としていることが内部文書等により明らかな場合をいうものと考えられる。

また、一方の結合当事企業が他の結合当事企業の株式を取得する行為も同様に扱うことが適当と考えられる。

これらは、企業結合の対価として、形式的には議決権のある株式を交付していても、実質的には議決権のある株式以外の財産を交付していると認められる場合には、対価要件を満たさなかったものとして取り扱う趣旨と解される。

議決権のある株式以外が交付された場合においても対価要件を満たしたものととして取り扱う場合

34. 企業結合に際して支払われた対価として、議決権のある株式のほかに、次に掲げる現金等の財産が交付された場合にも、対価要件を満たしたものととして取り扱う（第303項参照）。
- (1) 最終事業年度の配当金見合いの合併交付金等
 - (2) 企業結合比率の端数調整のための現金
 - (3) 株主からの買取請求権に基づく現金

議決権のない株式等に議決権のある株式を交付した場合の取扱い

35. 企業結合の対価として議決権のある株式を交付し、それと引き換えに取得した財産が議決権のある株式以外の場合であっても、対価要件を満たしたものととして取り扱うこととしてはどうか。

したがって、被結合企業が発行していた議決権のない株式に対して、結合企業が議決権のある株式を交付した場合にも、対価要件を満たしたものととして取り扱うこととしてはどうか（第304項参照）。

なお、議決権のない株式はもともと持分の継続・非継続とは無関係と考えられるため、被結合企業が発行していた議決権のない株式を結合企業が現金等により取得した場合、又は従前と同様の権利内容を有する種類株式を交付した場合には、対価要件の判定対象外の取引として取り扱うこととしてはどうか。

議決権比率要件の取扱い

36. 「結合後企業に対して各結合当事企業の株主が総体として有することになった議決権比率が等しいこと」（企業結合会計基準 三 1.(1)）とは、議決権比率が「50 対 50 から

上下概ね5パーセントポイントの範囲内」(企業結合会計基準 注解(注3))(概ね55%から45%の範囲内)にあることとされている。

ここで、議決権比率の判定基準日は、企業結合の合意成立日(第33項(6)参照)としてはどうか(第305項参照)。

ただし、株式の交換を伴わない会社分割の場合や、企業結合の合意事項として議決権のない株式に議決権のある株式を交付することとした場合(第35項参照)には、企業結合日に増加することとなる議決権数を加味して議決権比率を判定すると考えられるがどうか(第304項なお書き参照)。

議決権比率の算定基礎となる各結合当事企業の議決権数の計算方法

37. 議決権比率の算定基礎となる企業結合の合意成立日における各結合当事企業の議決権数は、それぞれ次のように算定するものとしてはどうか。[設例2]

議決権数 = (行使し得る議決権の総数(第38項参照) - 調整議決権数(第39項参照))
× 株式の交換比率 + 企業結合日に増加することが予定されている議決権数(第36項ただし書き参照)

なお、結合当事企業が、企業結合の合意成立日後に株主となった者に対して当該企業結合に関する議決権の行使を認めた場合には、当該議決権数を合意成立日における各結合当事企業の議決権数に含めるものとする(「会社法制の現代化に関する要綱案」参照)。

38. 「行使し得る議決権の総数」(第37項参照)とは、当該企業結合を承認する株主総会において行使し得るものと認められている総株主の議決権の数をいい、議決権のない自己株式、相互持合株式、単元未満株式は含まれない(監査委員会報告第60号「連結財務諸表における子会社及び関連会社の範囲の決定に関する監査上の取扱い」2(1)参照)。

また、結合当事企業が種類株式を発行している場合の「行使し得る議決権の総数」には、議決権のある株式(第32項参照)以外の種類株式は含めないことに留意する(第307項参照)。

39. 「調整議決権数」(第37項参照)とは、企業結合の合意成立日においては議決権を有するものの、結合後企業に対する議決権が法律上行使できなくなることが明らかな株式に係る議決権の数をいう(第306項参照)。

例えば、企業結合の形式が合併の場合には、次の株式に係る議決権が「調整議決権数」に含まれる。

(1) 存続会社が保有する消滅会社の株式に係る議決権数

(2) 消滅会社が保有する存続会社の株式に係る議決権数

(1)については消滅会社における「行使し得る議決権の総数」から、(2)については存続会社における「行使し得る議決権数」から、それぞれ控除する。

潜在株式の議決権行使の可能性の取扱い

40. 議決権比率判定にあたっては、企業結合会計意見書 三 2.(1)により、「潜在株式の議決権行使の可能性を考慮することが必要である」とされている。

適用指針では、潜在株式の議決権行使の可能性を次のように考慮することとしているがどうか（第 308 項、第 309 項参照）。

(1) 考慮の対象とする潜在株式

企業結合の合意成立日の翌日から企業結合日前日までに議決権のある株式に転換された強制転換条項付株式のうち、転換事由が結合当事企業の意思によるものと認められるもの

例えば、強制転換条項付株式の転換条件が、取締役会で定めた一定日とされている場合で、その一定日を合意成立日の翌日から企業結合日前日までの日としたときが含まれる。

(2) 議決権比率の判定方法

第 42 項に従い議決権比率の再判定の対象とする。

議決権比率調整目的で潜在株式を発行した場合の取扱い

41. 企業結合の合意成立日前 1 年以内に当該企業結合の議決権比率を調整する目的で潜在株式を発行した場合（例えば、株式の交換比率算定の基準となる株価の調整を目的として、権利行使確実な潜在株式を株主割当により発行した場合）には、議決権比率要件は満たさないものとして取り扱う。

議決権比率の再判定

42. 企業結合の合意成立日において議決権比率要件を満たしていた場合であっても、企業結合日前日までに結合当事企業が以下のような取引を行った結果、企業結合日における議決権数に増減が生じた場合には、原則として、企業結合日において、当該取引による議決権数の増減を加味して議決権比率の再判定を行うものとしてはどうか（第 311 項参照）。[設例 2]

(1) 自己株式の取得又は処分、増資又は減資等の資本取引（単元未満株式の買取請求による自己株式の取得、ストック・オプションの行使に伴う新株発行又は自己株式の処分など、結合当事企業の意思によるものではないと認められる取引を除く。）

(2) 一方の結合当事企業による他の結合当事企業の株式の取得又は処分

(3) 強制転換条項付株式の転換のうち、第 40 項の事由によるもの

(4) 反対株主の買取請求による自己株式の取得

ただし、(1)から(3)のうち潜在株式の行使又は転換による株式の希薄化を防ぐために行ったことが明らかな場合や、(4)のうち当該事由により取得した自己株式を速やかに処分する予定がある場合には、議決権比率の再判定の対象外の取引として取り扱うものとする。

なお、「希薄化を防ぐために行ったことが明らかな場合」とは、当該株式の取得が希薄化防止目的であることが内部文書等により明らかな場合をいう。

結合当事企業が3社以上の場合の取扱い

43. 「結合当事企業が3社以上の場合には、議決権比率が最上位の結合当事企業を基準とし、他の各結合当事企業との議決権比率を結合当事企業が2社の場合の比率に還元した上で判定する。この場合において、最上位の結合当事企業と議決権比率が等しいと判定された結合当事企業が1社以上あるときは、議決権比率が等しいと判定されなかった結合当事企業も含め当該企業結合は本要件を充たしたものとする」（企業結合会計基準 注解(注3)）とされている。[設例3]

議決権比率以外の要件の取扱い

44. 企業結合会計基準 注解(注4)により、第45項から第48項のいずれにも該当しない場合には、議決権比率以外の要件を満たしたものとするとされている。

重要な意思決定機関の構成員の過半数を占めている場合

45. 「いずれかの結合当事企業の役員若しくは従業員である者又はこれらであった者が、結合後企業の取締役会その他これに準ずる機関（重要な経営事項の意思決定機関）の構成員の過半数を占めている」こと（企業結合会計基準 注解(注4)1.）。

構成員の過半数を占めているかどうかは、企業結合日において、次のすべての人数について判定するものとしてはどうか（第312項参照）。ただし、企業結合日において以下の要件を満たしていても、構成員の変更が予定されている場合には、その予定も加味して判定する。

(1) 監査役(会)設置会社の場合

取締役の人数

結合後企業に重要財産委員会、常務会、経営会議等、重要な経営事項の意思決定機関が設置された場合には、その構成員の人数

(2) 委員会等設置会社の場合

取締役の人数

結合後企業に執行役会等、重要な業務執行に関する意思決定機関が設置された場合には、その構成員の人数

ただし、いずれかの結合当事企業の役員等が代表取締役（又は代表執行役）や常勤取締役（又は執行役）の大半を占めるなど、重要な意思決定機関において、主として業務執行に携わる役員の割合が大幅に異なる場合には、その実態を踏まえて判定するものとする。

いずれかの結合当事企業の株主が有利な立場にある場合

46. 「重要な財務及び営業の方針決定を支配する契約等により、いずれかの結合当事企業の株主が他の結合当事企業の株主より有利な立場にある」こと（企業結合会計基準 注解(注4)2.）。

例えば、次のような株式が企業結合日に存在する場合には、保有者の属性、潜在株式又は種類株式の発行の経緯、現実的な行使可能性等を踏まえ、当該株式の存在と効果を考慮して、本要件を実質的に判定することとしてはどうか（第308項及び第310項参照）。

- (1) 特定の者に発行している潜在株式
- (2) 企業結合の合意成立日の翌日以降に増加した議決権のある株式（第42項(1)及び(3)による増加を除く。）
- (3) 拒否権が行使できる株式（商法第222条第9項参照）

企業結合日後2年以内に大部分の事業を処分する予定がある場合

47. 「企業結合日後2年以内にいずれかの結合当事企業の大部分の事業を処分する予定がある」こと（企業結合会計基準 注解(注4)3.）。

「大部分の事業を処分」とは、当該結合当事企業の売上、利益及びキャッシュ・フロー並びに資産及び負債に与える影響を勘案して判断する。なお、企業結合日後2年以内にいずれかの結合当事企業の大部分の事業を関連会社に移転する予定がある場合又は大部分の事業を分離して関連会社とする予定がある場合には、支配・被支配関係を重視する取得と持分の結合の識別規準の考え方に照らして「大部分の事業を処分」に該当すると考えられる。

また、「予定」とは、いずれかの結合当事企業の大部分の事業を処分する計画が、企業結合の一環として、あらかじめ、結合当事企業の取締役会等の意思決定機関で決定されている場合をいう。なお、企業結合の主要条件が合意されて公表された日（以下、「企業結合に関する合意公表日」という。（第56項(1)参照））以後企業結合日までに、いずれかの結合当事企業の大部分の事業が処分された場合も、上記に準じて判定する。

多額のプレミアムが発生している場合

48. 「企業結合の対価として交付する株式の交換比率が当該株式の時価に基づいて算定した交換比率と一定以上乖離し、多額のプレミアムが発生している」（企業結合会計基準 注解(注4)4.）こと。

本要件は、平均株価（結合当事企業の企業価値算定にあたり考慮した期間に対応した平均株価をいう。以下同じ。）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50対50から上下概ね5パーセントポイントの範囲外（概ね55%から45%の範囲外）となる場合に検討する。

多額のプレミアムが発生している場合とは、株式の交換比率と平均株価に基づき算定した交換比率との差異が合理的に説明できない場合をいう。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、交換比率の差異を合理的に説明できる場合に該当するものとして取り扱うこととはどうか（第 313 項参照）。

結合当事企業が 3 社以上の場合の取扱い

49. 企業結合会計基準 注解(注 4)では、「結合当事企業が 3 社以上の場合には、議決権比率が最上位の結合当事企業と議決権比率が等しいと判定されたすべての結合当事企業について判定手続を実施する」こととし、第 45 項から第 48 項の「いずれにも該当しなかった場合には、本要件の判定対象とならなかった結合当事企業も含め、当該企業結合は本要件を充たしたものとする」とされている。[設例 3]

取得の会計処理

取得企業の決定

取得企業の決定規準

50. 取得企業の決定は、企業結合会計意見書 三 3.(1)により、次のように取得と持分の結合とを識別する規準と整合した形で行うこととされている。
- (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を取得企業とする。
 - (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を取得企業とする。
 - (3) 議決権比率以外の要件で取得と判定された場合には、支配を獲得した結合当事企業を取得企業とする。
- (2)について、議決権比率要件で取得と判定された場合のうち、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）を取得企業としてはどうか（第 300 項及び第 314 項参照）。
- (3)について、第 45 項から第 48 項までの複数の要件を満たさなかった場合には、これらを総合的に判断して取得企業を決定するものとしてはどうか。

結合当事企業が 3 社以上である場合の取扱い

51. 「結合当事企業が 3 社以上である場合には、議決権比率が最上位の結合当事企業と議決権比率が等しいと判定されたすべての結合当事企業について判定手続を実施し、取得企業を決定する」（企業結合会計基準 注解(注 5)）とされている。

適用指針で取り扱う取得と判定された企業再編の形式ごとの会計処理

52. 適用指針では、取得と判定された企業結合を大きく2つに分けて整理している。

(1) 企業又は事業の直接取得

ある結合当事企業が他の結合当事企業を直接取得する企業結合には、合併、会社分割、営業譲受及び現物出資が含まれる。

(2) 企業又は事業の間接取得

ある結合当事企業が他の結合当事企業の株式の取得を通じて、他の結合当事企業を間接取得する企業結合には、株式交換及び株式移転が含まれる（株式移転の場合には、完全親会社を経由した株式の取得）。

このような企業又は事業の直接取得と間接取得、あるいは、企業再編の形式の相違は、原則として、連結財務諸表上の会計処理には影響を与えないものの、個別財務諸表上の会計処理には影響を与えることになる。

このため、適用指針では、代表的な企業再編の形式として次の3つを取り上げ、それぞれの会計処理を定めることとしたがどうか。

合併、会社分割、営業譲受及び現物出資（第53項から第105項参照）

なお、会社分割等が取得と判定された場合の分割会社（分離元企業）の会計処理は、第106項から第123項にて定めている。

株式交換（第124項から第132項参照）

株式移転（第133項から第138項参照）

合併、会社分割、営業譲受及び現物出資の会計処理

存続会社、承継会社、営業譲受会社及び現物出資の受入会社の会計処理

適用指針における取得企業の取扱い

53. 第54項から第100項までの定めは、取得企業が存続会社、承継会社、営業譲受会社及び現物出資の受入会社となる場合を前提としている。なお、「逆取得」の会計処理は第101項から第105項にて定めている。

取得原価の算定方法

54. 被取得企業（消滅会社）又は取得した事業（会社分割、営業譲渡又は現物出資により移転された事業）の取得原価は、企業結合会計基準 三 2.(2) 及び により、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とされている。

取得の対価の算定方法

55. 取得の対価は、「支払対価となる財の時価と取得した純資産の時価のうち、より高い信頼性をもって測定可能な時価で算定する」(企業結合会計基準 三 2.(2))とされている。

支払対価が取得企業の株式の場合の取得の対価の算定

56. 支払対価として取得企業の株式(自己株式を含む。以下同じ。)が交付された場合の取得の対価の算定は、次のように行うこととしてはどうか(第315項参照)。

- (1) 取得企業の株式に市場価格(会計制度委員会報告第14号「金融商品会計に関する実務指針」(以下「金融商品会計実務指針」という。)第48項参照)がある場合には、「企業結合の主要条件が合意されて公表された日前の合理的な期間における株価」(企業結合会計基準 三 2.(2))に交付株式数を乗じた額(第316項参照)。

「主要条件には、株式の交換比率が含まれる」(企業結合会計基準 注解(注7))とされ、「合理的な期間とは、原則として、主要条件が合意されて公表された日の直前数日間とする」(企業結合会計基準 注解(注6))とされている。

「企業結合の主要条件が合意されて公表された日」(企業結合に関する合意公表日)とは、株式の交換比率が公表された日と解してはどうか。また、会社分割など、株式の交換を伴わない場合には、交付する株式数が公表された日としてはどうか。

「直前数日間」とは、通常5日以内をいうものとしてはどうか。ただし、当該期間に株価がない場合又は天災の発生等、極めて特殊な要因により株価が異常であると認められる場合には、企業結合に関する合意公表日前の一定期間の市場価格の平均に基づいて算定する。

- (2) (1)がない場合で、取得企業の株式に合理的に算定された価額(金融商品会計実務指針第54項参照)があり、かつ、その価額が株式の交換比率の算定基礎として利用されているときは、企業結合に関する合意公表日までに算定している当該価額に交付株式数を乗じた額(第316項参照)。

合理的に算定された価額には、類似会社比準方式による評価額(金融商品会計実務指針第54項(1)参照) 割引将来キャッシュ・フロー法による評価額(同項(2)参照)などが含まれる。株式の交換比率の算定基礎として複数の評価額が利用されているときは、これらを加重平均するなど、当該価額を合理的に算定する。当該取扱いは、(3)にも適用する。

- (3) (2)が算定できない場合で、被取得企業の株式に合理的に算定された価額があり、かつ、その価額が株式の交換比率の算定基礎として利用されているときは、企業結合に関する合意公表日までに算定している当該価額に交付株式数(交換比率考慮後)を乗じた額(第316項参照)。

- (4) (3)が算定できない場合には、被取得企業から取得した識別可能資産(第74項の要件を満たした無形資産を含む。)及び負債の企業結合日の時価を基礎とした正味の評価額

(第317項参照)。

57. 第56項(2)又は(3)において、株式の交換比率の算定基礎として利用された価額が、被取得企業又は取得した事業の時価や取得の対価となる財の時価として算定されたものではなく、結合当事企業がお互いに共通の前提の下であくまで適切な交換比率を算定するために事業価値を算定したものである場合には、企業結合会計意見書 三 3.(2) により、合理的に算定された価額とみなすことはできないとされている。

ただし、当該価額を被取得企業又は取得した事業の時価や取得の対価となる財の時価に適切に調整していると認められる場合には、合理的に算定された価額とみなすことができる。

企業結合に関する合意公表日以降、企業結合日までに株式の交換比率等が変更された場合の取得の対価の算定

58. 企業結合に関する合意公表日以降、企業結合日までに、株式の交換比率や現金支払額等が変更された場合には、当該変更公表日の価額(株式の交換を伴う場合には、当該変更公表日前の合理的な期間における株価により第56項(1)から(3)の規定を適用した価額)により取得の対価を改めて算定する(第318項参照)。

株式交付日の株価を基礎として取得の対価を算定できる場合

59. 取得の対価の算定において、株式交付日の取得企業の株式の株価が企業結合に関する「主要条件が合意されて公表された日前の合理的な期間における株価と大きく異なる場合には、当該株式交付日の株価を基礎として算定することができる」(企業結合会計基準 三 2.(2))とされている。

「大きく異なる場合」とは、その価格の差異から生じる取得原価の差額(のれん(又は負ののれん)の差額)が財務諸表に重要な影響を与えないと認められる場合をいうものとしてはどうか(第319項参照)。

なお、「株式交付日」とは、実務に配慮して、企業結合日とすることができる(以下同じ)。

支払対価として取得企業の種類株式が交付された場合の取得の対価の算定

60. 支払対価として取得企業の種類株式が交付された場合の取得の対価は、次のように算定することとしてはどうか。

(1) 取得企業の種類株式に市場価格がある場合には、企業結合に関する合意公表日前の合理的な期間における市場価格に交付株式数を乗じた額(第56項(1)参照)。

なお、種類株式自体は市場で取引されていなくとも転換を請求できる権利を行使して、容易に市場価格のある普通株式に転換し取引できるような場合には、市場価格のある株式として取り扱われることがある(実務対応報告第10号「種類株式の貸借対照表価額に

関する実務上の取扱い」Q2のA(1)参照)。

(2) (1)がない場合で、取得企業の種類株式について合理的に算定された価額があり、かつ、その価額が株式の交換比率の算定基礎として利用されているときは、企業結合に関する合意公表日の当該価額に交付株式数を乗じた額(第56項(2)参照)。

なお、合理的に算定された価額には、割引将来キャッシュ・フロー法やオプション価格モデルなどの評価モデルを利用した価額が含まれる(実務対応報告第10号「種類株式の貸借対照表価額に関する実務上の取扱い」Q3のA(1)参照)。

61. 第60項(2)の場合において、取得企業が交付する種類株式が支払対価のほとんどを占める場合で、当該種類株式の価額を合理的に算定することが困難なときは、被取得企業から取得した識別可能資産(第74項の要件を満たした無形資産を含む。)及び負債の企業結合日の時価を基礎とした正味の評価額により、取得の対価を算定する。

支払対価が現金の場合の取得の対価の算定

62. 支払対価が現金の場合には、企業結合会計意見書 三 3.(2) により、取得の対価は現金の支出額とするとされている。

支払対価が現金又は取得企業の株式以外の場合(例えば親会社株式の場合)の取得の対価の算定

63. 支払対価が現金又は取得企業の株式以外の場合(例えば親会社株式の場合)の取得の対価の算定は、「支払対価となる財の時価と取得した純資産の時価のうち、より高い信頼性をもって測定可能な時価で算定する」(企業結合会計基準 三 2.(2))とされている(第55項参照)。

取得が複数の取引により達成された場合の取得の対価の算定

64. 取得が複数の取引により達成された場合の取得の対価は、「原則として、取得企業が被取得企業又は取得した事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」(企業結合会計基準 三 2.(2))とされている。

したがって、取得企業が企業結合日前に被取得企業の株式を保有している場合には、取得企業が交付する取得企業の株式の時価(第56項参照)と企業結合日直前の被取得企業の株式(関連会社株式又はその他有価証券)の帳簿価額を合算して算定することになる。なお、被取得企業の株式をその他有価証券に分類し、期末に時価による評価替えを行っていても、被取得企業の株式の帳簿価額は時価による評価替え前の価額となる。

また、被取得企業の株式を企業結合日前に減損処理している場合には、減損処理後の帳簿価額を基礎として取得の対価を算定する(第320項参照)。[設例4]

投資会社が持分法適用関連会社と企業結合した場合の連結財務諸表上の会計処理

65. 投資会社が持分法適用関連会社と企業結合した場合には、企業結合日直前の個別財務諸表上の関連会社株式の帳簿価額と持分法による評価額との差額を、個別財務諸表において計上されたのれん（又は負ののれん）の修正として会計処理する。〔設例4〕

条件付取得対価の会計処理

66. 条件付取得対価の会計処理は、次のように行うものとされている。

(1) 将来の業績に依存する条件付取得対価

「企業結合契約において定められる、企業結合契約締結後の将来の特定の事象又は取引の結果に依存して追加的に交付又は引渡される取得対価」（企業結合会計基準 注解（注9）、以下「条件付取得対価」という。）が、「被取得企業又は取得した事業の企業結合契約締結後の特定事業年度における業績の水準に応じて取得企業が対価を追加で交付する条項がある場合等」（企業結合会計基準 注解（注10））、企業結合契約合意後の将来の業績に依存する場合には、「条件付取得対価の交付又は引渡しが確実となり、その時価が合理的に決定可能となった時点で、支払対価を取得原価として追加的に認識するとともに、のれん又は負ののれんを追加的に認識する」（企業結合会計基準 三 2.(2) イ）とされている。

「追加的に認識するのれん又は負ののれんは、企業結合日時点で認識されたものと仮定して計算し、追加認識する事業年度以前に対応する償却額及び減損損失額は損益として処理する」（企業結合会計基準 注解（注11））。

なお、条件付取得対価は、企業結合日後に追加的に交付又は引渡されるものに限定されるものと解される。

(2) 特定の株式又は社債の市場価格に依存する条件付取得対価

「特定の株式又は社債の特定の日又は期間の市場価格に応じて当初合意した価額に維持するために、取得企業が追加で株式又は社債を交付する条項がある場合等」（企業結合会計基準 注解（注12））、「条件付取得対価が特定の株式又は社債の市場価格に依存する場合には、条件付取得対価の交付又は引渡しが確実となり、その時価が合理的に決定可能となった時点で、次の処理を行う」（企業結合会計基準 三 2.(2) ロ）。

追加で交付可能となった条件付取得対価を、その時点の時価に基づき認識する。

企業結合日現在で交付している株式又は社債をその時点の時価に修正し、当該修正により生じた社債プレミアムの減少額又はディスカウントの増加額を将来にわたって定期的に償却する。〔設例5〕

取得に直接要した支出額の会計処理

67. 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する」（企業結合会計基準 三

2.(2))ものとされている。

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こととしてはどうか。

(1) 企業結合に直接要した支出額

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交換比率の算定に係る特定の報酬・手数料等をいう。したがって、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。

(2) 取得の対価性が認められるもの

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。

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。

新株発行費の取扱い

68. 企業結合の際の新株発行に伴い発生する費用（登録免許税、証券会社への業務委託手数料等）は、企業結合の対価というよりは、支払対価の種類に影響される財務的な活動としての性格が強い支出と考えられるため、取得原価には含めず、別途、新株発行費として会計処理することとしてはどうか。

取得原価の配分方法

69. 取得原価（第 54 項参照）は、企業結合会計基準 三 2.(3)により、被取得企業から取得した資産及び引き受けた負債のうち企業結合日において識別可能なもの（識別可能資産及び負債）に対して、その企業結合日における時価を基礎として配分するとされ、取得原価と取得原価の配分額との差額はのれん（又は負ののれん）として資産（又は負債）に計上するとされている。

また、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。

識別可能資産及び負債の範囲

70. 識別可能資産及び負債の範囲は、「被取得企業の企業結合日前の貸借対照表において計上されていたかどうかにかかわらず、企業がそれらに対して対価を支払って取得した場合、原則として、我が国において一般に公正妥当と認められる企業会計の基準の下で認識されるものに限定する」（企業結合会計意見書 三 3.(3))とされている。

識別可能資産及び負債への取得原価の配分額の算定

71. 識別可能資産及び負債への取得原価の配分額は、企業結合会計意見書 三 3.(3) により、企業結合日の時価を基礎として、次のように算定するとされている。

(1) 観察可能な市場価格

(2) (1)がない場合には、合理的に算定された価額（第 321 項参照）

(2)による場合、市場参加者が利用するであろう情報や前提等が入手可能である限り、それらに基礎を置くこととし、そのような情報等が入手できない場合には、見積りを行う企業が利用可能な独自の情報や前提等に基礎を置くものとされている。

取得原価の配分額の算定における簡便的な取扱い

72. 第 71 項にかかわらず、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ており、その帳簿価額と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ないと思込まれる場合には、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こととしてはどうか（第 322 項参照）。

時価が一義的に定まりにくい資産への配分額の特例

73. 取得した資産に大規模工場用地や近郊が開発されていない郊外地のように時価が一義的には定まりにくい資産が含まれ、これを評価することにより、負ののれんが多額に発生することが見込まれる場合には、企業結合会計意見書 三 3.(3) により、「その金額を当該土地等に合理的に配分した評価額も、ここでいう合理的に算定された時価と考えられる」とされている。

したがって、当該資産に対する取得原価の配分額は、負ののれんが追加的に発生しない範囲で評価した額とすることができる。ただし、企業結合条件の交渉過程で取得企業が利用可能な独自の情報や前提など合理的な基礎に基づき当該資産の価額を算定しており、それが取得の対価の算定にあたり考慮されている場合には、その価額を取得原価の配分額とする（第 323 項参照）。〔設例 6〕

無形資産への取得原価の配分

74. 「取得した資産に法律上の権利又は分離して譲渡可能な無形資産が含まれる場合には、取得原価を当該無形資産等に配分することができる」（企業結合会計基準 三 2.(3)）とされている。

無形資産への取得原価の配分にあたり、次の事項に留意することとしてはどうか（第 324 項から第 326 項参照）。

(1) 取得原価を無形資産に配分することができる場合とは、無形資産のうち、その独立し

た価額を合理的に算定できる場合をいう（第 321 項参照）。

- (2) 実務上、企業結合の目的の 1 つが、法律上の権利又は分離して譲渡可能な無形資産の取得であり、その無形資産の金額が重要になると見込まれる場合には、取得企業は、利用可能な独自の情報や前提等に基礎を置き、あるいは外部の専門家も関与するなどして、通常、取締役会その他の会社の意思決定機関において、当該無形資産の評価額に関する多面的かつ合理的な検討がなされていると考えられる。このような場合には、一般的に、無形資産の独立した価額を合理的に算定できる場合に該当することになると考えられるため、原則として、取得企業は無形資産をのれんから区分して会計処理するものと考えられる。

研究開発費等会計基準により認識される無形固定資産

75. 「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準の下で認識される」（企業結合会計意見書 三 3.(3)）無形資産には、研究開発費等に係る会計基準（以下「研究開発費等会計基準」という。）により認識される市場販売目的のソフトウェア及び自社利用のソフトウェアが含まれる（研究開発費等会計基準 四 2.及び 3.参照）。

したがって、取得企業が対価を支払って当該資産を取得した場合（企業結合後も取得企業が引き続き使用するなど取得企業が当該資産の価値を認識している場合）には、無形資産としての認識要件を満たすことになる。

法律上の権利の範囲

76. 「法律上の権利」（企業結合会計基準 三 2.(3)）とは、次のいずれかに該当するものをいうとはどうか（第 327 項参照）。

- (1) 特定の法律に基づく知的財産権（知的所有権）等の権利

これには、産業財産権（特許権、実用新案権、商標権、意匠権）、著作権、半導体集積回路配置、商号、営業上の機密事項、植物の新品種等が含まれる。

- (2) 独立第三者と締結した契約に基づく権利で未履行のもの

これには、業務委託契約、請負契約、施設利用契約、商品売買契約、フランチャイズ契約等が含まれる。

分離して譲渡可能なものの範囲

77. 「分離して譲渡可能な無形資産」（企業結合会計基準 三 2.(3)）とは、企業又は事業と独立して売買可能なものをいい、取得した資産を譲渡する意思が取得企業にあるか否かにかかわらず、単独で譲渡することが可能であれば当該要件を満たすことになる。

法律上の権利ではないが、分離して譲渡可能なものの例としては、顧客リスト（法律や契約により譲渡等が禁じられている場合を除く。）、契約には基づかない顧客との関係（継続的な取引に基づく安定的な受注等）、特許で保護されていない技術、データベースなど

があげられる（第 327 項参照）。

開発の最終段階にある研究開発活動等の取扱い

78. 企業結合日において、被取得企業における研究開発活動がほとんど最終段階にあると認められる場合には、分離して譲渡可能なもの（第 77 項参照）に準じて取り扱うことができるとしてはどうか（第 328 項参照）。このような事例として、次のものがあげられる。

- (1) 出願審査中の特許を受ける権利
- (2) 臨床試験（第 3 フェーズ）終了後、当局に申請中の新薬

研究開発費への取得原価の配分

79. 「取得企業が取得の対価の一部を研究開発費等（ソフトウェアを含む。）に配分したときは、当該金額を配分時に費用処理する」（企業結合会計基準 三 2.(3)）とされている。

適用指針では、当該定めを、企業結合により取得した識別可能資産の企業結合後の用途が、取得企業において、次のように研究開発費等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には、当該識別可能資産への配分額（第 321 項参照）を研究開発費とし、企業結合年度の費用（一般管理費又は当期総製造費用）に計上することと考えているが、引き続き検討するものとする（第 330 項及び第 331 項参照）。

- (1) 取得企業において、特定の研究開発目的にのみ使用され、他の目的に使用できないもの（研究開発費等会計基準 注解(注 1)参照）
- (2) 取得企業が市場販売目的のソフトウェアを制作しており、その最初に製品化された製品マスターの完成までの費用、及び製品マスター又は購入したソフトウェアに対する著しい改良に要した費用に該当するもの（研究開発費等会計基準 注解(注 3)参照）

企業結合に係る特定勘定への取得原価の配分

80. 「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の算定に反映されている場合には、負債として認識することができる」（企業結合会計基準 三 2.(3)、当該負債を以下「企業結合に係る特定勘定」という。）とされている（第 332 項参照）。

企業結合に係る特定勘定に計上できる費用又は損失の範囲

81. 「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」（企業結合会計基準 三 2.(3)）、（第 80 項参照）とは、次の要件を満たしたものをいうとしてはどうか（第 333 項参照）。

- (1) 企業結合日において、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準の下で認識される識別可能負債に該当しないこと
- (2) 企業結合日後 5 年以内に発生するものであること

- (3) 特定の事象に対応した費用又は損失であること（ただし、識別可能資産への取得原価の配分額に反映されていないものに限る。）
- (4) 被取得企業に係る費用又は損失であること

取得の対価の算定に反映されている場合の要件

82. 「取得の対価の算定に反映されている場合」（第 80 項参照）とは、「企業結合条件の交渉の過程で当該事象に係る金額が対価の算定に反映されていたことが契約条項等から明らかなる場合をいう」（企業結合会計基準 注解(注 14)）ものとされている。

具体的には、次のいずれかの要件を満たしている場合をいうものとしてはどうか（第 334 項参照）。

- (1) 当該事象及びその金額が契約条項等（結合当事企業の合意文書）で明確にされていること
- (2) 当該事象が契約条項等で明確にされ、当該事象に係る金額が取得の対価（株式の交換比率など）の算定にあたり重視された資料に含まれ、当該事象が反映されたことにより、取得の対価が減額されていることが取得企業の取締役会議事録等により確認できること

株価を基礎に株式の交換比率を決定した場合であっても「取得の対価の算定に反映されている場合」に該当する場合

83. 株式の交換比率の決定の基礎の大半を株価に依存した場合には、企業結合条件の交渉の過程で考慮された事象と取得の対価との対応関係が明らかではないため、原則として、「取得の対価の算定に反映されている場合」には該当しない。ただし、このような場合であっても、取得の対価の算定にあたり考慮された事象が企業結合に関する合意公表日前の株価に反映されていると認められる場合には、「取得の対価の算定に反映されている場合」に該当するものとしてはどうか（第 335 項参照）。

企業結合日以後の企業結合に係る特定勘定の会計処理

84. 企業結合に係る特定勘定は、「認識の対象となった事象が発生した事業年度又は当該事象が発生しないことが明らかになった事業年度に取崩す」（企業結合会計基準 三 2.(3)）とされている。ただし、企業結合日以後、引当金又は未払金など、他の負債項目としての認識要件を満たした場合には、企業結合に係る特定勘定から他の適当な負債科目に振り替えることが必要になる。

また、企業結合に係る特定勘定は「企業結合日後 5 年以内に全額を取崩さなければならない」（企業結合会計基準 三 2.(3)）とされている。当該取崩額は、原則として、特別利益に計上しなければならない。

なお、企業結合に係る特定勘定は取得の対価の算定日に金額が確定しているため、暫定的な会計処理（第 85 項参照）の対象外とすることとしてはどうか（第 336 項参照）。

取得原価の配分における暫定的な会計処理

85. 「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」（企業結合会計基準 注解(注13)）とされている。

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のほか（第89項参照）、土地、無形資産、偶発債務に係る引当金など、実務上、取得原価の配分額の算定が困難な項目に限られる。ただし、企業結合日以後最初に到来する取得企業の決算日までの期間が短い場合など、被取得企業から受け入れた識別可能資産及び負債への取得原価の配分額が確定しない場合（被取得企業の適正な帳簿価額の算定が企業結合日以後最初に到来する取得企業の中間決算又は年度決算には間に合わない場合等）も想定されるので、このような場合には、被取得企業から取得した資産及び引き受けた負債のすべてを暫定的な会計処理の対象とすることができる（第337項参照）。〔設例7〕

暫定的な会計処理の確定又は見直し処理

86. 暫定的な会計処理を確定させ、又は見直したこと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。

なお、企業結合日以後最初に到来する事業年度末（企業結合年度末）後において暫定的な会計処理を確定させ、又は見直したことにより、企業結合日におけるのれん（又は負ののれん）の額を修正する場合には、企業結合年度に当該修正が行われたとしたときの損益影響額（のれんの償却費等）を、当該確定又は見直し処理を行った事業年度の特別損益（前期損益修正）として計上する。〔設例7〕

取得企業の税効果会計

繰延税金資産及び繰延税金負債への取得原価の配分

87. 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（取得原価の配分額（繰延税金資産及び繰延税金負債を除く。）と課税所得計算上の資産及び負債の金額との差額並びに取得企業に引き継がれる被取得企業の税務上の繰越欠損金等）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しなければならない。
88. 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こととしてはどうか。したがって、税務上、営業権が認識される場合には、会計上ののれんの当初計上額と税務上の営業権の当初認識額との差額に対しては、税効果を認識しないこととなる。

ただし、当初は会計上と税務上の帳簿価額が一致していた部分について、会計上と税務

上との償却期間が異なること等により一時差異が生じた場合には、当該一時差異については税効果を認識する。

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

89. 繰延税金資産及び繰延税金負債は、暫定的な会計処理の対象とする。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、暫定的な会計処理の対象としていた識別可能資産及び負債の取得原価への配分額の見直しに伴うものと、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可能性の修正によるものがある。

90. 繰延税金資産の回収見込額は、企業結合日後1年以内(原則として1年後)に確定させ、その額を企業結合日における繰延税金資産への取得原価の配分額とすることとしてはどうか(第338項参照)。

企業結合日と取得企業の事業年度との関係から、具体的には次のように処理することになる。

(1) 企業結合日が取得企業の事業年度期首の場合

企業結合日の1年後(企業結合年度末)に繰延税金資産への取得原価の配分額を確定し、その額が企業結合日の繰延税金資産への取得原価の配分額となる。企業結合年度の間省会計期間末においては、その時点で入手可能な合理的な情報等に基づき計上し、これは基本的に「暫定的な会計処理」(第85項参照)として取り扱う。

(2) 企業結合日が取得企業の事業年度の期首の翌日から中間会計期間末までの場合

企業結合年度の間省会計期間末及び企業結合年度末においては、その時点で入手可能な合理的な情報等に基づき計上し、これは基本的に「暫定的な会計処理」(第85項参照)として取り扱う。

企業結合日から1年を経過した日(実務上は、企業結合年度後最初に到来する中間会計期間末)において、企業結合日における繰延税金資産への取得原価の配分額が確定する。

このとき、企業結合年度の財務諸表は既に確定しているため、企業結合日の繰延税金資産への配分額を修正する場合には、原則として、第86項に準じて、企業結合日におけるのれん(又は負ののれん)が修正されたものとみなして処理し、企業結合年度ののれんの償却費(又は負ののれんの償却額)に対する影響額をその見直しを行った年度の特別損益(前期損益修正)に計上する。

ただし、繰延税金資産の回収可能性の修正が企業結合年度後の著しい状況変化によるものであることが明らかな場合には、企業結合年度における判断の遡及修正として取り扱うことは適当でないため、繰延税金資産の変動額はのれんの修正ではなく、見直しが行われた年度(企業結合年度の翌事業年度)の損益(法人税等調整額)に計上する。

- (3) 企業結合日が取得企業の間接会計期間末の翌日から企業結合年度末までの場合
企業結合年度末及び企業結合年度後最初に到来する間接会計期間末においては、その
時点で入手可能な合理的な情報等に基づき計上し、これは基本的に「暫定的な会計処理」
(第 85 項参照)として取り扱う。
企業結合日から 1 年を経過した日(実務上は、企業結合年度後最初に到来する事業年
度末)において、企業結合日における繰延税金資産への配分額が確定する。
企業結合日において計上した繰延税金資産の額を修正する場合の会計処理は(2)に準
じて行うものとする。[設例 26]

繰延税金資産の回収可能性

91. 繰延税金資産の回収可能性は、取得企業の収益力に基づく課税所得の十分性等により判
断し、企業結合による影響は、原則として企業結合年度から反映させるものとする。
将来年度の課税所得の見積額による繰延税金資産の回収可能性を過去の業績等に基づい
て判断する場合には、企業結合年度以後、取得した企業又は事業に係る過年度の業績等を
取得企業の既存事業に係るものと合算したうえで課税所得を見積ることとしてはどうか。
ただし、当該企業結合に係る被取得企業の移転損益は経常的な損益ではなく、取得企業
の将来年度の課税所得の見積りには影響しないと考えられるため、当該損益を被取得企業
の過年度の業績等には含めないものとする。[設例 26]

のれんの会計処理

92. 「のれんは、20 年以内のその効果の及ぶ期間にわたって、定額法その他の合理的な方法
により規則的に償却する」(企業結合会計基準 三 2.(4))ものとされている。
のれんの償却にあたり、次の事項に留意するものとしてはどうか(第 339 項参照)。
(1) のれんの償却期間は、投資の実態を適切に反映させなければならない。
(2) のれんを企業結合日に全額費用処理することはできない(ただし(4)の場合を除く。)
(3) のれんの償却費は販売費及び一般管理費に計上することとし、減損処理以外の事由で
のれんの償却費を特別損失に計上することはできない。
(4) 「のれんの金額に重要性が乏しい場合には、当該のれんが生じた事業年度の費用として
処理することができる」(企業結合会計基準 三 2.(4))。当該費用の表示区分は販売費
及び一般管理費とする。
(5) 関連会社と企業結合したことにより発生したのれんは、会計制度委員会報告第 7 号「連
結財務諸表における資本連結手続に関する実務指針」(以下「資本連結実務指針」とい
う。)第 36 項に準じて、持分法による投資評価額に含まれていた連結調整勘定相当額の
未償却部分と区別せず、企業結合日から新たな償却期間にわたり償却するものとする。
(6) のれんの償却期間及び償却方法は、企業結合ごとに取得企業が決定する。

93. のれんの未償却残高は、減損処理の対象となる(固定資産の減損に係る会計基準(以下「減損会計基準」という。))一及び二 8.参照)。特に、企業結合会計意見書 三 3.(4)により、次の場合には、企業結合年度においても減損の兆候が存在すると判定されるときがあるとされている。

- (1) 取得原価のうち、のれんやのれん以外の無形資産に配分された金額が相対的に多額になる場合
- (2) 被取得企業の時価総額を超えて多額のプレミアムが支払われた場合や、取得時に明らかに識別可能なオークション又は入札プロセスが存在していた場合

負ののれんの会計処理

94. 「負ののれんは、20年以内の取得の実態に基づいた適切な期間で定期的に償却する」(企業結合会計基準 三 2.(5))ものとされている。

負ののれんの償却にあたり、次の事項に留意するものとしてはどうか(第340項参照)。

- (1) 負ののれんを企業結合日に全額収益に計上することはできない((3)を除く。)
- (2) 負ののれんの償却額は営業外収益に計上することとし、特別利益に計上することはできない。
- (3) 「負ののれんの金額に重要性が乏しい場合には、当該負ののれんが生じた事業年度の利益として処理することができる」(企業結合会計基準 三 2.(5))。当該費用の表示区分は営業外収益とする。
- (4) 負ののれんの償却期間及び償却方法は、企業結合ごとに取得企業が決定する。

取得企業の増加資本の会計処理

新株発行した場合の会計処理

95. 企業結合の対価として、取得企業が新株発行した場合には、原則として、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(仮称)の規定に基づき決定するものとしてはどうか(第341項、第342項参照)。

取得企業が新株発行した場合の増加資本の額は、第56項の取得の対価の算定に準じるものとする。

自己株式を交付した場合の会計処理

96. 企業結合の対価として、取得企業が自己株式を交付した場合には、次のように会計処理するものとしてはどうか。

- (1) 増加資本の額から交付した自己株式の帳簿価額を控除して自己株式処分差額を算出する。増加資本の額(自己株式の処分の対価の額)は、第56項の取得の対価の算定に準じ

る。また、当該自己株式処分差額は、新株発行の手続を準用して自己株式を処分する場合の自己株式処分差額に準じて処理する（自己株式及び法定準備金の取崩等に関する会計基準（以下「自己株式等会計基準」という。）第 21 項から第 24 項参照）。

- (2) 取得企業の増加資本の額を被取得企業の識別可能資産（第 74 項の要件を満たした無形資産を含む。）及び負債の企業結合日の時価を基礎とした正味の評価額（第 56 項(4)参照）により算定する場合で、支払対価が新株と自己株式からなる時の新株発行及び自己株式の交付に相当する増加資本の額は、当該正味の評価額を交付した総株式数で除し、これに新株発行数と交付した自己株式数を乗じて算定する。〔設例 8〕

土地再評価差額金の個別財務諸表上及び連結財務諸表上の会計処理

97. 被取得企業又は取得した事業に含まれる土地が「土地の再評価に関する法律」（以下「土地再評価法」という。）に基づき再評価されている場合には、取得企業は、個別財務諸表上及び連結財務諸表上、次のように会計処理する（第 343 項参照）。

- (1) 合併の場合 存続会社は、消滅会社の土地再評価差額金をそのまま引き継ぎ（土地再評価法第 9 条）、当該金額を資本剰余金から控除するものとする。
- (2) 合併以外の場合 承継会社等は、土地再評価差額金を引き継がず、第 95 項又は第 96 項に準じて払込資本の増加として会計処理する（土地再評価法第 8 条）。

取得企業が取得企業の株式以外の財産を交付した場合の会計処理

98. 吸収合併及び吸収分割による企業結合の場合において、消滅会社の株主又は分割会社（もしくはその株主）に対して、存続会社又は承継会社の株式以外の財産を交付したときは、当該交付した財産の時価と企業結合日前日における帳簿価額との差額を企業結合日において取得企業の損益に計上し、利益剰余金を加減するものとする（第 344 項参照）。

子会社が親会社株式を交付した場合（いわゆる「三角合併」などの場合）の会計処理

99. 子会社が親会社株式を支払対価として他の企業と企業結合する場合（いわゆる「三角合併」などの場合）には、次のように会計処理する（第 345 項参照）。

- (1) 個別財務諸表上の会計処理
第 98 項に準じて会計処理を行う。

- (2) 連結財務諸表上の会計処理

個別財務諸表において計上された損益を、連結財務諸表上は資本取引として自己株式処分差額に振り替え、自己株式等会計基準第 21 項から第 24 項の定めに従うものとする。

消滅会社の最終事業年度の会計処理

100. 合併が取得と判定された場合の消滅会社（被取得企業）の最終事業年度の財務諸表は、消滅会社が継続すると仮定した場合の適正な帳簿価額によると考えられるがどうか（第 346 項参照）。

逆取得となる吸収合併の会計処理

存続会社（被取得企業）の個別財務諸表上の会計処理

101. 企業結合が合併の形式をとる場合において、「取得企業が法律上存続する会社（存続会社）と異なる場合、存続会社の個別財務諸表では、持分プーリング法に準じた処理方法を適用する」（企業結合会計基準 三 2.(6)）とされている。したがって、存続会社（被取得企業）の個別財務諸表上は消滅会社（取得企業）が合併期日の前日に算定した適正な帳簿価額により資産及び負債を受け入れ、新株発行の場合には、資産と負債の差額を払込資本（資本金又は資本剰余金）として会計処理することとなる。増加すべき払込資本の項目（資本金、資本準備金又はその他資本剰余金）は、存続会社が会社法（仮称）の規定に基づき決定するものとしてはどうか。〔設例 9〕

結合後企業（取得企業）の連結財務諸表上の会計処理

102. 第 101 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、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、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の金額（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ものとする。〔設例 9〕

(1) 取得原価の算定

第 54 項（取得原価の算定方法）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のに限る。）を加算して算定する。具体的な算定方法は、第 55 項から第 68 項に準じるものとする。

ただし、取得の対価となる財の時価は、企業結合会計基準 注解(注 8)により、存続会社（被取得企業）の株主が合併後の会社（結合後企業）に対する実際の議決権比率と同じ比率を保有するのに必要な数の消滅会社株式（取得企業株式）を、消滅会社（取得企業）が交付したものとみなして算定するとされている。

(2) 取得原価の配分

存続会社（被取得企業）から取得した資産及び引き受けた負債の会計処理は第 69 項から第 94 項に準じて処理するものとする。

(3) 増加資本の会計処理

(1)で算定された取得の対価を払込資本に加算する。ただし、連結財務諸表上の資本金は存続会社（被取得企業）の資本金とし、これと合併直前の取得企業の資本金が異なる場合には、その差額を資本金又は資本剰余金に振り替えるものとする。

結合後企業（取得企業）が連結財務諸表を作成しない場合の注記事項の算定基礎

103. 逆取得となる吸収合併が行われた後に、結合後企業（取得企業）が連結財務諸表を作成しない場合には、第 102 項により算定された額を基礎として、パーチェス法を適用したとした場合の貸借対照表及び損益計算書に及ぼす影響額を注記する（第 282 項 参照）。

逆取得となる吸収分割又は現物出資の会計処理

承継会社又は現物出資の受入会社（被取得企業）の個別財務諸表上の会計処理

104. 企業結合が吸収分割又は現物出資による子会社化の形式をとる場合、承継会社又は現物出資の受入会社（被取得企業）に移転された事業に係る資産及び負債は、分割会社又は現物出資会社（取得企業）の移転直前の適正な帳簿価額により算定し、資産と負債の差額は払込資本（資本金又は資本剰余金）として処理する。増加すべき払込資本の項目（資本金、資本準備金又はその他資本剰余金）は、承継会社等が会社法（仮称）の規定に基づき決定するものとする。

分割会社又は現物出資会社（取得企業）の会計処理

105. 企業結合が吸収分割又は現物出資による子会社化の形式をとる場合の分割会社又は現物出資会社（取得企業）の個別財務諸表上及び連結財務諸表上の会計処理は、第 114 項及び第 115 項に従うものとする。

分離元企業の会計処理

移転する事業に係る適正な帳簿価額の算定

106. 分離元企業において、事業分離により移転した事業に係る資産及び負債の帳簿価額は、事業分離日の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準拠した適正な帳簿価額のうち、移転する事業に係る金額を合理的に区分して算定する（事業分離等会計基準第 11 項参照）。

107. なお、適正な帳簿価額の算定において、投資が継続しているとみる場合には、以下のように事業分離が行われなかったものと仮定して、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準を適用することとなると考えられるかどうか。

(1) 繰延税金資産の回収可能性

移転する事業に係る繰延税金資産の回収可能性を検討するにあたり、収益力に基づく課税所得等による場合には、事業分離が行われなかったものと仮定した場合の将来年度の課税所得の見積額による（第 121 項参照）。

(2) 固定資産の減損処理

移転する事業に係る固定資産の減損の検討にあたり、将来キャッシュ・フローを見積る場合には、事業分離が行われなかったものと仮定した経済的残存使用年数による。

(3) 退職給付引当金

移転する事業に係る退職給付引当金は、退職給付制度間の移行により退職給付債務が事業主等からの支払等（受取対価の減額を含む。）を伴って減少する場合であっても、退職給付制度の終了の例外として、事業分離が行われなかったものと仮定した適正な帳簿価額による。

事業分離に要した支出額の会計処理

108. 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と考えられる（事業分離等会計基準第 12 項参照）。

ただし、次の場合に、その取得の対価性が認められる支出額（第 67 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。

- (1) 分離先企業における企業結合が逆取得となる場合（分離元企業が取得企業となる場合）に当該企業結合に直接要した支出額
- (2) 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、現金以外の財の受け取りに直接要した外部への支出額

受取対価の算定方法

109. 移転損益を認識する場合の受取対価となる財の時価は、受取対価が現金以外の資産等の場合には、受取対価となる財の時価と移転した事業の時価のうち、より高い信頼性をもって測定可能な時価で算定することとなる（事業分離等会計基準第 13 項参照）、（第 347 項参照）。

受取対価が分離先企業の株式の場合の受取対価の算定

110. 受取対価となる分離先企業の株式に株価のある場合には、受取対価となる財の時価は、原則として、事業分離に関する合意公表日（事業分離の主要条件が合意された時点）前の合理的な期間における株価を基礎にして算定すると考えられる。

ただし、事業分離日の株価が事業分離に関する合意公表日前の合理的な期間における株価と大きく異なる場合には、事業分離日の株価を基礎として取得の対価を算定することができると思われる（事業分離等会計基準第 14 項参照）。「大きく異なる場合」

とは、その価格の差異から生じる移転損益の差額が財務諸表に重要な影響を与えないと認められる場合をいうものとしてはどうか。

受取対価（分離先企業の株式など）又は移転した事業のいずれの時価の算定も困難な場合の取扱い

111. 分離先企業の株式などの受取対価又は移転した事業のいずれについても、市場価格がないこと等により公正な評価額を合理的に算定することが困難と認められる場合には、次のいずれかの方法により算定された額を受取対価の額とすることができる（第 348 項参照）。

- (1) 事業分離日の前日における分離先企業の識別可能な資産及び負債の時価に基づく正味の評価額
- (2) 事業分離日の前日における移転した事業に係る分離元企業の識別可能な資産及び負債の時価に基づく正味の評価額

この場合、識別可能な個々の資産及び負債についての時価が、市場価格がないこと等により公正な評価額を合理的に算定することが困難と認められる場合には、該当する資産及び負債について、その適正な帳簿価額を用いることができる。

分離先企業における企業結合が取得と判定された場合の分離元企業の会計処理

受取対価が現金等の財産のみの場合（営業譲渡など）の会計処理

112. 営業譲渡等、事業分離の対価として現金等の財産のみを受け取った場合（重要な継続的関与がある場合を除く。）には、分離元企業（営業譲渡会社等）は次のように会計処理すると考えられる（事業分離等会計基準第 15 項参照）。なお、現金等の財産とは、現金や国債等、原則として、分離先企業の支払能力に左右されない資産をいい、分離先企業の支払能力の影響を受けるものの、代金回収条件が明確かつ妥当であり、回収が確実と見込まれる資産もこれに含まれるものとしてはどうか。

- (1) 個別財務諸表上の会計処理

移転損益を認識する。

- (2) 連結財務諸表上の会計処理

分離元企業の子会社又は関連会社に事業を移転したことにより認識された移転損益は、連結原則における未実現損益の消去に準ずる。なお、分離元企業の子会社に事業を移転した場合（分離先企業が事業分離前から分離元企業の子会社の場合）には、共通支配下の取引として取り扱われる（第 213 項参照）。

受取対価が分離先企業の株式のみである場合の分離元企業の会計処理

事業分離後の分離先企業の分類

113. 会社分割等、事業分離の対価として分離先企業の株式のみを受け取った場合には、当該

分離先企業に対する分離元企業の株式の持分比率等により、分離先企業は次のように分類される（事業分離等会計基準第 16 項参照）。

- (1) 事業分離により分離先企業が子会社となる場合（第 114 項、第 115 項参照）
- (2) 事業分離により分離先企業が関連会社となる場合（第 116 項から第 118 項参照）
- (3) 事業分離により分離先企業が子会社や関連会社、共同支配企業以外となる場合（第 120 項参照）

なお、(1)の場合には、分離先企業の企業結合が分離元企業を取得企業とする「逆取得」に該当することとなる。また、分離元企業の子会社に事業を移転した場合（分離先企業が事業分離前から分離元企業の子会社の場合）には、共通支配下の取引として取り扱う（第 228 項から第 230 項参照）。

事業分離により分離先企業が子会社となる場合の分離元企業の会計処理

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

114. 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、分離元企業は次のように会計処理すると考えられる（事業分離等会計基準第 17 項参照）。

(1) 個別財務諸表上の会計処理

分離元企業（分割会社等）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（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 108 項参照）を加算する。）に基づいて算定するものとはどうか。したがって、分離元企業の個別財務諸表上、移転損益は認識されない。

(2) 連結財務諸表上の会計処理

子会社株式（分離先企業の株式）の取得原価と子会社（分離先企業）の資本のうち親会社（分離元企業）の持分相当額（子会社となる被取得企業の資産及び負債を時価評価した後の評価差額を含む。）を相殺消去する。当該消去差額は、原則として、持分変動差額とのれん（又は負ののれん）に区分して会計処理する。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。

持分変動差額の計上

次の差額を持分変動差額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。ただし、利害関係者の判断を著しく誤らせるおそれがあると認められる場合には、利益剰余金に直接加減することができる（連結原則 第四 五 3 及び同注解〔注解 13〕参照）。

- ア 移転した事業に係る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）
- 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）

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（子会社となる被取得企業の資産及び負債を時価評価した後の評価差額を含む。）に親会社の持分比率を乗じた額）との差額として算定することもできる。

のれん（又は負ののれん）の計上

次の差額をのれん（又は負ののれん）とし、第 92 項から第 94 項及び資本連結実務指針第 40 項に準じて会計処理する（第 349 項、第 350 項参照）。

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、イの金額と同額となる。）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 67 項参照）を加算した額

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より増加する親会社の持分比率を乗じた額）

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、被取得企業の事業に対してパーチェス法を適用し、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、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、少数株主持分の金額に影響を与えることになる。

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る場合

115. 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有していた場合（事業分離前に分離先企業の株式をその他有価証券又は関連会社株式として保有していた場合）には、第 114 項の会計処理のうち、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、次の差額として算定する（事業分離等会計基準第 18 項参照）。なお、持分変動差額については、第 114 項(2) に準じて算定する。

(1) 分離先企業に対して投資したとみなされる額

当該金額は、子会社となる分離先企業の資産及び負債の評価方法にかかわらず、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考えられるため、第 114 項 アに相当する金額（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）に、事業分離前に分離元企業が保有している分離先企業の株式（その他有価証券又は関連会社株式）の帳簿価額を加算して算定する（第 64 項参照）。

(2) これに対応する分離先企業の事業分離直前の資本

当該資本は、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より増加する親会社の持分比率を乗じて算定する。これは第 114 項 イの金額と同額となる。

なお、分離元企業が子会社に対して事業を移転した場合には、共通支配下の取引として取り扱う（第 230 項参照）。

事業分離により分離先企業が関連会社となる場合の分離元企業の会計処理

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

116. 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、分離元企業は次のように会計処理すると考えられる（事業分離等会計基準第 20 項参照）。

(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し、分離元企業は移転損益を認識しない。

(2) 連結財務諸表上の会計処理

連結財務諸表の作成にあたり、関連会社（分離先企業）に対する持分法適用において、関連会社に係る分離元企業（投資会社）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ずる差額は、原則として、持分変動差額とのれん（又は負のれん）に区分して会計処理する。ただし、持分変動差額とのれん（又は負のれん）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。

なお、持分法適用において、関連会社に係る分離元企業の持分の増加額は、連結原則及び会計制度委員会報告第 9 号「持分法会計に関する実務指針」（以下「持分法実務指針」という。）に従い、分離先企業に対する投資に対応する分離先企業の事業分離直前の資本（事業分離直前の分離先企業の資本（原則として、部分時価評価法の原則法により、資産及び負債を時価評価した後の評価差額を含む。）に増加した分離元企業の持分比率を乗じた額）として算定される。

持分変動差額の計上

次の差額を持分変動差額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。ただし、利害関係者の判断を著しく誤らせるおそれがあると認められる場合には、利益剰余金に直接加減することができる（連結原則 第四 五 3 及び同注解〔注解 13〕参照）。

ア 移転した事業に係る分離元企業の持分の減少額（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分離元企業の持分比率を乗じた額）

イ 分離元企業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分離元企業の持分比率を乗じた金額）

のれん（又は負ののれん）の算定

次の差額をのれん（又は負ののれん）として、投資に含め、その償却は、第 92 項から第 94 項に準ずるものとする（第 349 項、第 350 項参照）。

ア 分離先企業に対して投資したとみなされる額（分離先企業の時価に事業分離により増加する分離元企業の持分比率を乗じた額で、イの金額と同額となる。）

イ これに対応する分離先企業の事業分離直前の資本（分離先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より増加する分離元企業の持分比率を乗じた額）

事業分離前に分離元企業が分離先企業の株式（その他有価証券）を保有している場合

117. 事業分離により分離先企業が新たに分離元企業の関連会社となる場合において、分離元企業が事業分離前に分離先企業の株式を有していた場合（事業分離前に分離先企業の株式をその他有価証券として保有していた場合）には、第 116 項の会計処理のうち、のれん（又は負ののれん）については、次の差額として算定する。なお、持分変動差額については、第 116 項(2) に準じて算定する。

(1) 分離先企業に対して投資したとみなされる額（第 116 項 アの金額にその他有価証券として有している分離先企業の株式（その他有価証券）の帳簿価額を加算した金額（第 64 項参照））

(2) これに対応する分離先企業の事業分離直前の資本（その取得ごとに対応する分離先企業の資本の合計額）

なお、分離元企業（投資会社）が取得したものとみなされる額は、連結原則及び持分法実務指針に従い、その取得ごとに対応する分離先企業の資本（原則として、部分時価評価法の原則法により、取得日ごとに資産及び負債を時価評価した後の評価差額を含む。）に増加する分離元企業の持分比率を乗じた額の合計として算定される。

事業分離前に分離元企業が分離先企業の株式（関連会社株式）を保有している場合

118. 事業分離前に分離元企業が分離先企業の株式を関連会社株式として有しており、事業分離により分離先企業の株式（関連会社株式）を追加取得した場合には、第 116 項の会計処理のうち、のれん（又は負ののれん）は、次の差額として算定する。なお、持分変動差額については、第 116 項(2) に準じて算定する。

(1) 分離先企業に対して投資したとみなされる額（第 116 項 アの金額に関連会社株式として有している分離先企業の株式の取得原価を合計した金額）

(2) これに対応する分離先企業の事業分離直前の資本（その取得ごとに対応する分離先企業の資本の合計額）

受取対価が分離先企業の株式（関連会社株式）と現金等の財産である場合の会計処理

119. 事業分離により分離先企業が関連会社となる場合や関連会社へ事業分離する場合において、受取対価として分離先企業の株式（関連会社株式）のほかに、現金等の財産が含まれているときは、分離元企業は連結財務諸表上及び個別財務諸表上の会計処理は次のように行うことになると考えられる（事業分離等会計基準第 25 項参照）、（第 351 項参照）。

(1) 受取対価に多くの割合の現金等の財産が含まれている場合

受取対価が現金等の財産のみの場合（営業譲渡など）の会計処理（第 112 項参照）に準ずる。

(2) (1)以外の場合

受取対価が分離先企業の株式のみの場合の会計処理（第 116 項から第 118 項参照）に準じ、現金等の財産については、移転した事業を裏付けとした金融取引として会計処理する。

事業分離により分離先企業が子会社、関連会社、共同支配企業以外となる場合の分離元企業の会計処理

120. 事業分離により分離先企業が子会社や関連会社、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又は売買目的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、受取対価の種類にかかわらず、原則として、移転損益を認識する。また、当該株式の取得原価は、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。

分離元企業の税効果会計

分離元企業の繰延税金資産の回収可能性

121. 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の判断をどのように行うかについては、次の取扱いが考えられるかどうか。

(1) 将来年度の収益力に基づく課税所得等により判断する場合、分離元企業における事業分離日以後の将来年度の収益力に基づく課税所得等により判断することとし、分離先企業の将来年度の収益力に基づく課税所得等は勘案しない（第 353 項参照）。

(2) ただし、投資が継続しているとみる場合には、事業分離日の直前において、分離元企業の認識する繰延税金資産（移転した事業に係る資産及び負債の一時差異及び新たに生じた税務上の移転損益に対するもの）の回収可能性は、事業分離が行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（第 354 項参照）。

事業分離が行われなかったものと仮定した場合の将来年度の課税所得を用いる場合には、当該課税所得の見積額（ただし、正数の場合のみ）を、移転した事業に係る金額と残存する事業に係る金額とに区分（正数又はゼロの内訳額として把握）し、まず、それぞれを基礎として回収可能性の判断を行う。次に、一方の事業において当該事業に係る金額と相殺し切れなかった将来減算一時差異が生じ、他方の事業では相殺後に残余が生じている場合には、原則として、これらを相殺することにより回収可能性を判断する。

[設例 23]

分離元企業の繰延税金資産及び繰延税金負債の計上額

122. 分離元企業において、事業分離により移転する事業に係る資産及び負債が、分離先企業の株式など現金以外の受取対価と引き換えられ、新たに貸借対照表上、当該受取対価が計上される場合において、これらの金額と課税所得計算上の資産及び負債の金額（税務上の帳簿価額）との間に生ずる差額（一時差異）に対する税効果会計の適用については、次の取扱いが考えられるがどうか（第 355 項参照）。

(1) 原則として、事業分離日以後最初に到来する事業年度末に適用する。したがって、期末に繰延税金資産及び繰延税金負債が計上され、その差額を期首と期末で比較した増減額が法人税等調整額として計上されることとなる。

(2) ただし、投資が継続しているとみる場合には、事業分離日において移転する繰延税金資産及び繰延税金負債（移転した事業に係る資産及び負債の一時差異及び新たに生じた税務上の移転損益に対するもの）の額を、分離先企業の株式の取得原価に含めず、分離先企業の株式等に係る一時差異に対する繰延税金資産及び繰延税金負債として計上する。[設例 24]

分割型会社分割が非適格組織再編となり、分割期日が分離元企業の期首である場合の取扱い

123. 分割期日が分離元企業の期首である分割型の会社分割において、適格組織再編（適格合併等、税務上、簿価引継又は簿価譲渡として取り扱われる組織再編をいう。以下同じ。）に該当しない場合、分割期日の前日である前期末において、税務上の移転損益に係る未払法人税等と当該一時差異に対する繰延税金資産及び繰延税金負債が計上されるが、当該繰延税金資産の回収可能性の判断についても、原則として、第 121 項(1)と同様に、分離元企業における事業分離日以後の将来年度の収益力に基づく課税所得等により判断する(第 356 項参照)。

株式交換の会計処理

完全親会社の個別財務諸表上の会計処理

完全子会社株式の取得原価の算定

124. 株式交換による企業結合が取得と判定された場合、完全親会社（以下第 130 項まで取得企業は完全親会社とする。）の個別財務諸表では、「パーチェス法を適用した場合の取得原価で被取得企業株式（完全子会社株式）を計上する」（企業結合会計基準 三 2.(6)）とされている。

完全子会社株式の取得原価の算定は、第 54 項（取得原価の算定方法）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のに限る。）を加算して算定する。

具体的な算定方法は、第 55 項から第 68 項に準じるものとする。〔設例 10〕

完全親会社の増加資本の会計処理

完全親会社が新株発行した場合の会計処理

125. 企業結合の対価として、完全親会社が新株発行した場合には、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項目（資本金、資本準備金又はその他資本剰余金）は完全親会社が会社法（仮称）の規定に基づき決定することとしてはどうか。

完全親会社が新株発行した場合の増加資本の額は第 124 項の取得の対価の算定に準じるものとする。

完全親会社が自己株式を交付した場合の会計処理

126. 企業結合の対価として、完全親会社が自己株式を交付した場合には、次のように会計処理することとしてはどうか。

- (1) 増加資本の額から交付した自己株式の帳簿価額を控除して自己株式処分差額を算出する。増加資本の額（自己株式の処分の対価の額）は、第 124 項の取得の対価の算定に準じる。また、当該自己株式処分差額は、新株発行の手続を準用して自己株式を処分する場合の自己株式処分差額に準じて会計処理する（自己株式等会計基準第 21 項から第 24 項参照）。
- (2) 完全親会社の増加資本の額を完全子会社の識別可能資産（第 74 項の要件を満たした無形資産を含む。）及び負債の企業結合日の時価を基礎とした正味の評価額（第 56 項(4)参照）により算定する場合で、支払対価が新株と自己株式からなる時の新株発行及び自己株式の交付に相当する増加資本の額は、当該正味の評価額を交付した総株式数で除し、これに新株発行数と交付した自己株式数を乗じて算定する。

完全親会社が自己の株式以外の財産を交付した場合の会計処理

127. 株式交換による企業結合の場合において、完全子会社となる会社の株主に対して、完全親会社となる会社の株式以外の財産を交付したときは、当該交付した財産の時価と企業結合日前日における帳簿価額との差額を完全親会社の損益に計上し、利益剰余金を加減するものとする。

子会社が親会社の株式を対価として株式交換した場合の会計処理

128. 子会社が親会社株式を支払対価として他の企業と株式交換を行う場合には、次のように会計処理する。

(1) 個別財務諸表上の会計処理

第 127 項に準じて会計処理を行う。

(2) 連結財務諸表上の会計処理

個別財務諸表において計上された損益を、連結財務諸表上は資本取引として自己株式処分差額に振り替え、自己株式等会計基準第 21 項から第 24 項の規定に準じて会計処理する。

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

129. 株式交換による企業結合が取得と判定された場合の資本連結手続は、連結原則に従い次の(1)と(2)を相殺消去し(連結原則 第四 三 1 参照)、両者の消去差額であるのれん(又は負ののれん)は、第 92 項から第 94 項に準じて会計処理する。

(1) 完全親会社の投資

完全親会社の投資は、第 124 項に準じて算定された完全子会社株式の取得原価とする。

(2) 完全子会社の資本

完全子会社の資本は、取得原価の配分(第 69 項から第 94 項)に準じて算定された識別可能資産及び負債の差額とする。

株式交換の日が完全子会社となる結合当事企業の決算日以外の日である場合の取扱い

130. 株式交換の日が完全子会社となる結合当事企業の決算日以外の日である場合には、連結原則注解〔注解 9〕に従い、当該日の前後いずれか近い決算日(以下「みなし取得日」という。)に株式交換が行われたものとみなして会計処理することができる。したがって、取得原価の配分における企業結合日とは、みなし取得日と読み替えることができる。

ただし、みなし取得日は、株式の交換比率の公表日以降としなければならない。

逆取得となる株式交換の会計処理(完全子会社が取得企業となる場合)

完全親会社(被取得企業)の個別財務諸表上の会計処理

131. 完全親会社が被取得企業となる場合(完全子会社が取得企業となる場合)には、完全親会社の個別財務諸表上における完全子会社株式(取得企業株式)の取得原価は、当該完全子会社の「企業結合日における適正な帳簿価額による純資産額に基づいて」(企業結合会計基準 三 2.(6)) 算定するとされている。

株式交換後の連結財務諸表上の会計処理

132. 完全子会社(取得企業)は、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、完全子会社(取得企業)の株式交換の日の直前における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ものとする。

(1) 取得原価の算定

第 54 項(取得原価の算定方法)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のに限る。)を加算して算定する。具体的な算定方法は、第 55 項から第 68 項に準じるものとする。

ただし、取得の対価となる財の時価は、企業結合会計基準 注解(注 8)により、完全親会社となる会社(被取得企業)の株主が完全親会社(結合後企業)に対する実際の議決権比率と同じ比率を保有するのに必要な数の完全子会社となる会社の株式(取得企業株式)を、完全子会社となる会社(取得企業)が交付したものとみなして算定するとされている。

(2) 取得原価の配分

完全親会社となる会社(被取得企業)から取得した資産及び引き受けた負債の会計処理は第 69 項から第 94 項に準じて処理するものとする。

(3) 増加資本の会計処理

(1)で算定された取得の対価を払込資本に加算する。ただし、連結財務諸表上の資本金は完全親会社(被取得企業)の資本金とし、これと株式交換直前の取得企業の資本金が異なる場合には、その差額を資本金又は資本剰余金に振り替えるものとする。

株式移転の会計処理

完全親会社の個別財務諸表上の会計処理

完全子会社株式の取得原価の算定

133. 株式移転による共同持株会社の設立の形式をとる企業結合が取得と判定された場合には、第 50 項の取得企業の決定に準じて、いずれかの完全子会社を取得企業として取り扱う。

134. 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とされている（企業結合会計基準 三 2.(6)）。

(1) 完全子会社株式（取得企業株式）

取得企業株式の取得原価は企業結合日における完全子会社（取得企業）の適正な帳簿価額による純資産額に基づいて算定する。

(2) 完全子会社株式（被取得企業株式）

被取得企業株式の取得原価はパーチェス法を適用して算定する。したがって、第 54 項（取得原価の算定方法）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のに限る。）を加算して算定する。具体的な算定方法は、第 55 項から第 68 項に準じるものとする。

ただし、株式移転の合意公表日において完全親会社となる会社の株式の時価は通常存在しないため、取得の対価となる財の時価は、企業結合会計基準 注解(注 8)において、完全子会社（被取得企業）の株主が完全親会社（結合後企業）に対する実際の議決権比率と同じ比率を保有するのに必要な数の完全子会社株式（取得企業株式）を、完全子会社（取得企業）が交付したものとみなして算定するとされている。〔設例 11〕

完全親会社の資本の会計処理

135. 株式移転により新設された完全親会社の資本の額は、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項目（資本金、資本準備金又はその他資本剰余金）は完全親会社が会社法（仮称）の規定に基づき決定する。

完全親会社の増加資本の額は第 134 項の取得の対価の算定に準じるものとする。

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

136. 株式移転による企業結合が取得と判定された場合の資本連結手続は、連結原則に従い次の(1) と 及び(2) と をそれぞれ相殺消去する（連結原則 第四 三 1 参照）。(2)の消去差額は、のれん（又は負ののれん）とし、第 92 項から第 94 項に準じて会計処理する。

〔設例 11〕

(1) 完全子会社（取得企業）に関する会計処理

完全親会社の取得企業に対する投資

完全親会社の投資は、第 134 項(1)に準じて算定された完全子会社株式の取得原価とする。

完全子会社（取得企業）の資本

完全子会社（取得企業）の資本は、取得企業の適正な帳簿価額による純資産額とする。

両者はいずれも取得企業の適正な帳簿価額を基礎とした金額のため、消去差額は生じ

ない。

(2) 完全子会社（被取得企業）に関する会計処理

完全親会社の被取得企業に対する投資

完全親会社の投資は、第 134 項(2)に準じて算定された完全子会社株式の取得原価とする。

完全子会社（被取得企業）の資本

完全子会社（被取得企業）の資本は、取得原価の配分（第 69 項から第 94 項）に準じて算定された識別可能資産及び負債の差額とする。

完全子会社（取得企業）の資本の部の引継ぎ

137. 連結財務諸表上、完全親会社は完全子会社（取得企業）の資本の部のうち、利益剰余金、土地再評価差額金及びその他有価証券評価差額金を連結財務諸表上、そのまま引き継ぐものとする。

完全子会社（取得企業）が連結財務諸表を作成している場合には、当該資本の部の金額は完全子会社の連結財務諸表上の金額とする。

株式移転の日が完全子会社となる結合当事企業の決算日以外の日である場合の取扱い

138. 第 130 項（株式交換の日が完全子会社となる結合当事企業の決算日以外の日である場合の取扱い）と同様に取り扱うこととする。

持分の結合の会計処理

結合当事企業における適正な帳簿価額の算定

139. 企業結合が持分の結合と判定された場合には、結合当事企業は、次の日に決算又は仮決算を行い、適正な帳簿価額を算定しなければならない。

(1) 持分プーリング法が適用される場合 みなし結合日前日

(2) 持分プーリング法に準じた処理方法が適用される場合 企業結合日前日

140. 適正な帳簿価額とは、「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に準拠した」（企業結合会計意見書 三 4.(1)）帳簿価額とされている（第 107 項参照）。なお、適正な帳簿価額には、その他有価証券を、時価をもって貸借対照表価額としている場合の当該価額及び対応するその他有価証券評価差額金を含むものとする。

結合後企業における適正な帳簿価額の引継ぎ

141. 結合後企業は、次の日に結合当事企業が算定した適正な帳簿価額を引き継ぐこととされている（第 13 項、第 14 項参照）。

(1) 持分プーリング法が適用される場合 みなし結合日（企業結合会計基準 三 3.(1)）

- (2) 持分プーリング法に準じた処理方法が適用される場合 企業結合日（企業結合会計基準 三 3.(7)及び同 注解（注 15））

適用指針で取り扱う持分の結合と判定された企業再編の形式ごとの会計処理

142. 適用指針では、代表的な企業再編の形式として次の 3 つを取り上げ、それぞれの会計処理を示すこととしたがどうか。

- (1) 合併（吸収合併及び新設合併）（第 143 項から第 159 項参照）
- (2) 分社型会社分割（共同新設分割及び吸収分割）（第 160 項から第 172 項参照）
- (3) 株式交換又は株式移転（第 173 項から第 189 項参照）

合併（吸収合併及び新設合併）の会計処理

消滅会社の会計処理

適正な帳簿価額の算定

143. 消滅会社となる会社（結合当事企業）は、合併期日にかかわらず、みなし結合日前日に決算を行い、資産、負債及び資本の適正な帳簿価額を算定する。

ただし、親会社を異にする子会社同士の合併の場合において、消滅会社となる会社は、第 160 項に準じ、合併期日の前日に決算を行い、資産及び負債の適正な帳簿価額を算定することとしてはどうか。

存続会社又は新設会社の会計処理

資産及び負債の会計処理

144. 存続会社又は新設会社となる会社（結合後企業）は、企業結合会計基準 三 3.(1)により、みなし結合日において、消滅会社となる会社（結合当事企業）の適正な帳簿価額による資産及び負債を引き継がなければならないとされている（第 359 項参照）。

ただし、親会社を異にする子会社同士の合併の場合において、存続会社となる会社は、合併期日において、資産及び負債を引き継ぎ、増加資本の会計処理は、第 163 項から第 167 項に準ずることとしてはどうか。

増加資本の会計処理

新株発行した場合の会計処理

145. 存続会社又は新設会社となる会社（結合後企業）は、企業結合会計基準 三 3.(1)及び企業結合会計意見書 三 4.(1)により、みなし結合日前日における消滅会社となる会社（結合当事企業）の資本金、資本剰余金及び利益剰余金を、自己株式の処理等を除き、原則として、そのまま引き継がなければならないとされている。

したがって、存続会社又は新設会社となる会社は、消滅会社となる会社のその他資本剰余金の発生原因別の内訳科目（自己株式処分差益など）任意積立金の内訳科目（別途積立金など。ただし、積立目的の趣旨は同じであるが、結合当事企業間でその名称が形式上異なる場合に行う積立金の名称変更を除く。）及び当期末処分利益又は当期末処理損失もそのまま引き継ぐことになる。

また、消滅会社となる会社がその他有価証券を時価をもって貸借対照表価額としている場合には、存続会社又は新設会社となる会社は当該その他有価証券に関するみなし結合日前日の貸借対照表価額及びその他有価証券評価差額金を引き継ぐものとする（第 140 項参照）。この場合、存続会社又は新設会社となる会社における増加すべき資本の額には、当該その他有価証券評価差額金は含まれない（資本金、準備金又は剰余金とすることはできない。）ことに留意する。〔設例 12〕

146. 消滅会社となる会社の資本の部の計数の変動に関しては、次のように会計処理する。
- (1) みなし結合日前に資本金・準備金の減少などの法的効力が生じている場合
存続会社又は新設会社となる会社は、その変動後の資本の部の各項目を引き継ぐ。
 - (2) みなし結合日以後、企業結合日までの間に資本金・準備金の減少などの法的効力が生じた場合
企業結合年度に生じた事象として存続会社又は新設会社となる会社の連結財務諸表及び個別財務諸表に反映させる。

自己株式を交付した場合の会計処理

147. 合併の対価として、存続会社が自己株式を交付した場合には、次のように会計処理を行うものとしてはどうか。

増加資本の額（消滅会社から引き継ぐ適正な帳簿価額による純資産額）から交付した自己株式の帳簿価額を控除して自己株式処分差額を算出する。また、当該自己株式処分差額は、新株発行の手続を準用して自己株式を処分する場合の自己株式処分差額に準じて会計処理する（自己株式等会計基準第 21 項から第 24 項参照）。

新株発行と自己株式の交付が併用された場合の会計処理

148. 合併の対価として、存続会社が新株を発行するとともに自己株式を交付した場合には、次のように会計処理するものとしてはどうか。
- (1) 増加資本の額（消滅会社から引き継ぐ適正な帳簿価額による純資産額）を発行及び交付した株式数の比率により、新株発行に相当する額と交付した自己株式に相当する額に按分する。
 - (2) 新株発行に相当する額については、消滅会社の資本の部の各項目の構成比率で按分したうえで、第 145 項及び第 146 項の会計処理に従うものとする。
 - (3) 交付した自己株式に相当する額については、当該金額を増加資本の額とみなして、第

147 項の会計処理に従うものとする。[設例 13]

自己株式の取得の会計処理

149. 合併により取得した自己株式（消滅会社が保有していた存続会社株式）は、消滅会社における適正な帳簿価額により存続会社の資本の部から控除する（自己株式及び法定準備金の取崩等に関する会計基準適用指針（その2）（以下「自己株式等会計基準の適用指針（その2）」という。）第10項参照）。

なお、当該自己株式を合併期日に消却した場合には、自己株式等会計基準第25項に基づき、減額する資本項目（その他資本剰余金（内訳科目を含む）、当期末処分利益）については、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い、消却手続が完了したときに会計処理する（第360項参照）。

消滅会社が保有していた当該会社の自己株式の会計処理

150. みなし結合日前日において消滅会社となる会社が当該会社の自己株式を保有していた場合には、当該自己株式の帳簿価額を存続会社又は新設会社に引き継がず消滅させる（自己株式等会計基準の適用指針（その2）第9項参照）。当該自己株式の消滅に対応して減額する資本項目（消却原資）は次のように取り扱うものとしてはどうか（第360項参照）。

(1) 消滅会社から引き継ぐ資本勘定を原資とした剰余金

みなし結合日において増加する剰余金（その他資本剰余金又は当期末処分利益）（第145項、第146項参照）から控除する。

(2) 存続会社又は新設会社の剰余金

(1)で控除できない場合には、存続会社又は新設会社の剰余金（その他資本剰余金又は当期末処分利益）から控除する。

いずれの場合にも、減額する資本項目（その他資本剰余金（内訳科目を含む）、当期末処分利益）については、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ものとする。

抱合せ株式の消滅の会計処理

151. 吸収合併において、存続会社が保有する消滅会社株式（以下「抱合せ株式」という。）の帳簿価額は消滅させる（自己株式等会計基準の適用指針（その2）第8項参照）。当該抱合せ株式の消滅に対応して減額する資本項目は第150項に準ずるものとしてはどうか（第360項参照）。[設例 14]

土地再評価差額金の会計処理

152. 消滅会社が土地再評価法に基づき土地を再評価している場合には、存続会社は、消滅会社の土地再評価差額金をそのまま引き継ぐものとする（土地再評価法第9条）。

会計処理方法の統一

153. 結合当事企業（存続会社となる会社又は消滅会社となる会社）の間で会計処理方法に違いがある場合には、「同一の環境下で行われた同一の性質の取引等については会計処理方法の変更に準じて、適切と考えられる方法に統一する」（企業結合会計基準 三 3.(3)）とされている。
154. 会計処理方法の統一は、企業結合会計意見書 三 4.(6) により、原則として、結合後企業（存続会社又は新設会社）が行い、会計処理方法の変更により生じた差額は企業結合年度の損益に計上するとされている。この場合、結合後企業（存続会社又は新設会社）は、原則として、みなし結合日に会計処理方法を変更するものとしてはどうか。また上記の損益は特別損益に計上することとしてはどうか（第 361 項参照）。
- 会計処理方法の統一は、企業結合会計意見書 三 4.(6) により、結合当事企業（存続会社となる会社又は消滅会社となる会社）が合併計画の中でみなし結合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が、この場合には、変更に伴う損益等の影響額を適切に開示するとされている。
- なお、複数の会計処理方法を統一する必要がある場合には、同一の事業年度に行うことが望ましい。
155. 会計処理方法の統一は、監査委員会報告第 56 号「親子会社間の会計処理の統一に関する当面の監査上の取扱い」に準じて行うものとする。

みなし結合日から企業結合日前日までの結合当事企業間の取引の会計処理

156. 「企業結合年度の連結財務諸表の作成にあたり、結合当事企業間の企業結合前の取引及びそれらから生じた損益は消去する」（企業結合会計基準 三 3.(4)）とされている。したがって、企業結合年度の財務諸表の作成にあたり、結合当事企業（存続会社となる会社又は消滅会社となる会社）の間で行われたみなし結合日から企業結合日前日までの取引及びそれらから生じた損益は、消去することになる。ただし、それらの金額に重要性が乏しい場合には、消去しないことができる（第 362 項参照）。

みなし結合日前の結合当事企業間の取引の会計処理

157. 企業結合会計基準 三 3.(4)の定め（第 156 項参照）は、みなし結合日以後企業結合日前日までの期間を前提としたものと考え、みなし結合日前における結合当事企業（存続会社となる会社又は消滅会社となる会社）の間の取引は、原則として、第三者間取引として取り扱うものとしてはどうか。
- したがって、企業結合年度の連結財務諸表及び個別財務諸表の作成にあたり、結合後企業（存続会社又は新設会社）がみなし結合日に引き継ぐ結合当事企業の資産及び負債に、みなし結合日前までに行われた結合当事企業間の取引から生じた損益が含まれていても、

原則として、実現損益として取り扱い、消去しないものとしてはどうか(第363項参照)。

158. ただし、企業結合に関する合意公表日後みなし結合日前日までに結合当事企業(存続会社となる会社又は消滅会社となる会社)間で土地の売買など非経常的な取引が行われ、かつ、それが合理的な企業再編計画に基づくものとは認められない場合には、連結財務諸表上及び個別財務諸表上、内部取引とみなすものとしてはどうか。この場合、当該取引に係る損益の消去は、結合後企業(存続会社又は新設会社)の利益剰余金の期首残高の修正として会計処理する(第364項参照)。

企業結合(合併)に要した支出額の会計処理

159. 合併が持分の結合と判定された場合には、合併に要した支出額は、「発生時の事業年度の費用として処理する」(企業結合会計基準 三 3.(5))とされている。合併に要した支出額には、新株発行費を含むものとしてはどうか(第365項参照)。

分社型会社分割(共同新設分割及び吸収分割)の会計処理

分割会社の会計処理

分割期日前日の適正な帳簿価額の算定

160. 分割会社は、分割期日の前日に決算又は仮決算を行い、移転する事業に係る資産及び負債の適正な帳簿価額を合理的に区分して算定することとされている(事業分離等会計基準第11項参照)、(第139項参照)。

事業分離(会社分割)に要した支出額

161. 分離先企業(承継会社)における企業結合が持分の結合と判定された場合には、会社分割に要した支出額は、発生時の事業年度の費用として会計処理することとしてはどうか。

分割期日に取得する承継会社株式の会計処理

162. 移転した事業の対価として分離先企業(承継会社又は新設会社)の株式を受け取った場合の分離元企業(分割会社)の会計処理は次のように行うと考えられる(事業分離等会計基準第23項参照)。

- (1) 分離先企業が新たに分離元企業(分割会社)の関連会社となり、かつ、当該分離元企業の議決権比率が最上位のとき又は最上位である他の分離元企業と議決権比率が等しいと判定されたとき

個別財務諸表上の会計処理

分離元企業が取得した株式(関連会社株式)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基づいて算定する。したがって、移転損益は認識しない。

連結財務諸表上の会計処理

持分法に準ずる処理方法（第 23 項(2) 参照）を適用する。

- (2) (1)以外の場合で、分離元企業が取得した株式が関連会社株式の場合
第 116 項から第 118 項に準じて会計処理する。
- (3) 分離元企業が取得した株式がその他有価証券の場合
第 120 項に準じて会計処理するものとする（第 366 項参照）。

承継会社の会計処理

資産及び負債の会計処理

- 163. 承継会社は、分割期日において、分割会社から移転される資産及び負債の適正な帳簿価額を引き継がなければならない（第 141 項及び第 359 項参照）。

増加資本の会計処理

新株発行した場合の会計処理

- 164. 承継会社は、移転された資産及び負債の差額を払込資本（資本金又は資本剰余金）として処理する。増加すべき払込資本の項目（資本金、資本準備金又はその他資本剰余金）は、承継会社が会社法（仮称）の規定に基づき決定するものとする。

なお、移転された事業にその他有価証券が含まれ、分割会社が当該その他有価証券を時価をもって貸借対照表価額としている場合には、承継会社は当該その他有価証券に関する分割期日の前日の貸借対照表価額及びその他有価証券評価差額金を引き継ぐものとする（第 140 項参照）。この場合、承継会社における増加すべき資本の額には、当該その他有価証券評価差額金は含まれない（資本金、準備金又は剰余金とすることはできない）ことに留意する。

自己株式を交付した場合の会計処理

- 165. 会社分割の対価として承継会社が自己株式を交付した場合には、第 147 項に準じて会計処理する。

新株発行と自己株式の交付が併用された場合の会計処理

- 166. 会社分割の対価として、承継会社が新株を発行するとともに自己株式を発行及び交付した場合には、次のように会計処理するものとしてはどうか。

- (1) 増加資本の額（分割会社から引き継ぐ適正な帳簿価額による純資産）を交付した株式数の比率により、新株発行に相当する額と交付した自己株式に相当する額に按分する。
- (2) 新株発行に相当する額については、払込資本とし、第 164 項に準じて会計処理する。
- (3) 交付した自己株式に相当する額については、当該金額を増加資本の額とみなして、第 147 項の会計処理に従うものとする。

自己株式の取得の会計処理

167. 会社分割により取得した自己株式（分割会社から移転された承継会社株式）は、分割会社における適正な帳簿価額により承継会社の資本の部から控除する。
具体的な会計処理は第 149 項に準じるものとする。

土地再評価差額金の取扱い

168. 分割会社から承継した事業の中に土地再評価法に基づき再評価した土地が含まれていても、承継会社は、土地再評価差額金を引き継がず、第 164 項に準じて払込資本の増加として会計処理する（土地再評価法第 8 条）。

会計処理方法の統一

169. 結合当事企業（承継会社となる会社又は分割会社から移転される事業）の間で会計処理方法に違いがある場合には、「同一の環境下で行われた同一の性質の取引等については会計処理方法の変更に準じて、適切と考えられる方法に統一する」（企業結合会計基準 三 3.(3)）とされている。
170. 会計処理方法の統一は、原則として、結合後企業（承継会社）が分割期日に行い、会計処理方法の変更により生じた差額は、企業結合年度の特別損益に計上することとしてはどうか。
具体的な会計処理方法の統一は第 154 項及び第 155 項に準じて行う。

分割期日前日の結合当事企業間の取引の会計処理

171. 連結財務諸表及び個別財務諸表の作成にあたり、分割期日前日までの結合当事企業（承継会社となる会社と分割会社となる会社）の間の取引は、原則として、第三者間取引として取り扱うものとしてはどうか。
具体的な会計処理は第 157 項及び第 158 項に準じて行う。

企業結合（会社分割）に要した支出額の会計処理

172. 会社分割が持分の結合と判定された場合には、会社分割に要した支出額（新株発行費を含む。）は、発生時の事業年度の費用として会計処理することとしてはどうか（第 367 項参照）。

株式交換又は株式移転の会計処理

企業結合年度の連結財務諸表及び個別財務諸表

173. 完全親会社は、企業結合会計基準 三 3.(2)により、株式交換又は株式移転の日にかかわ

らず、みなし結合日（株式交換又は株式移転が行われた日の属する完全親会社の事業年度の期首）に株式交換又は株式移転が行われたものとみなして連結財務諸表を作成するとされている。個別財務諸表の作成も同様に取り扱うこととしてはどうか（第 369 項参照）。

完全子会社の個別財務諸表上の会計処理

みなし結合日前日における決算又は仮決算の実施（適正な帳簿価額の算定）

174. 完全子会社となる結合当事企業は、株式交換又は株式移転の日にかかわらず、みなし結合日前日に決算又は仮決算を行い、資産、負債及び資本の適正な帳簿価額を算定しなければならない（第 367 項参照）。

連結決算日における決算又は仮決算の実施

175. 連結財務諸表の作成にあたり、各結合当事企業の決算日は統一するものとしてはどうか。したがって、完全親会社の決算日（連結決算日）と完全子会社となる結合当事企業の決算日が異なる場合には、完全子会社は連結決算日に決算又は仮決算を行うものとする。

なお、完全子会社となる結合当事企業の子会社の決算日の取扱いについては、連結原則注解〔注解 7〕の定めに従い、連結決算日との差異が 3 ヶ月を超えないときは、当該子会社の正規の決算を基礎として、連結財務諸表を作成できるものとする（第 368 項参照）。

完全親会社の会計処理

個別財務諸表上の会計処理

完全子会社株式の取得原価の算定

176. 完全親会社の個別財務諸表における完全子会社株式の取得原価は、企業結合会計基準 三 3.(6) により、完全子会社となる結合当事企業が企業結合日（株式交換又は株式移転の日）前日に算定した適正な帳簿価額による純資産額に基づいて算定するとされている。

完全親会社が連結財務諸表を作成する場合には、完全子会社となる結合当事企業が、みなし結合日前日に決算又は仮決算を行うこととなる（第 174 項参照）。したがって、当該企業結合日をみなし結合日と解釈し、完全親会社は、みなし結合日前日の適正な帳簿価額による純資産額を基礎として、完全子会社株式の取得原価を算定することとしてはどうか（第 369 項参照）。

177. 完全親会社が株式交換又は株式移転後も連結財務諸表を作成する必要のない場合には、完全子会社株式の取得原価は、株式交換又は株式移転の日の前後いずれか近い完全子会社となる結合当事企業の決算日の適正な帳簿価額による純資産額に基づいて算定できるものとしてはどうか（第 369 項参照）。

増加資本の会計処理

新株発行した場合の会計処理

178. 株式交換又は株式移転により、完全親会社が生株発行した場合には、払込資本（資本金又は資本剰余金）を増加させる。増加する払込資本の項目（資本金、資本準備金又はその他資本剰余金）は完全親会社が会社法（仮称）の規定に基づき決定するものとしてはどうか。

完全親会社が生株発行した場合の増加資本の額は第 176 項（又は第 177 項）により算定された完全子会社株式の取得原価とする。

自己株式を交付した場合の会計処理（株式交換の場合）

179. 株式交換の対価として、完全親会社が生株を交付した場合には、次のように会計処理するものとしてはどうか。

増加資本の額（第 178 項参照）から交付した自己株式の帳簿価額を控除して自己株式処分差額を算出する。また、当該自己株式処分差額は、新株発行の手続を準用して自己株式を処分する場合の自己株式処分差額に準じて会計処理する（自己株式等会計基準第 21 項から第 24 項参照）。

新株発行と自己株式の交付が併用された場合の会計処理（株式交換の場合）

180. 株式交換の対価として、完全親会社が生株を発行するとともに自己株式を交付した場合には、次のように会計処理するものとしてはどうか。

- (1) 増加資本の額（第 178 項参照）を発行及び交付した株式数の比率により、新株発行に相当する額と交付した自己株式に相当する額に按分する。
- (2) 新株発行に相当する額については、第 178 項に準じて会計処理する。
- (3) 交付した自己株式に相当する額については、第 179 項に準じて会計処理する。

連結財務諸表上の会計処理

資産、負債及び資本の会計処理

181. 完全親会社は、企業結合会計基準 三 3.(1)により、みなし結合日において、完全子会社となる会社（結合当事企業）の適正な帳簿価額による資産、負債及び資本を引き継がなければならないとされている。

完全子会社となる結合当事企業が連結財務諸表を作成している場合の適正な帳簿価額とは、当該連結財務諸表上の適正な帳簿価額とする。

182. 資本の引継ぎについては、企業結合会計意見書 三 4.(1)により、完全子会社のみなし結合日における資本金、資本剰余金及び利益剰余金を、自己株式の処理等を除き、原則として、そのまま引き継がなければならないとされている。

したがって、連結財務諸表上の資本は、結合当事企業（完全子会社となる会社又は完全

親会社となる会社)の資本をそのまま引き継ぐものとする。ただし、連結財務諸表上の資本金は完全親会社(結合後企業)の資本金とし、各結合当事企業の資本金の合計が完全親会社(結合後企業)の資本金と異なる場合には、その差額を資本金又は資本剰余金に振り替えるものとする。[設例 15]

自己株式の取得の会計処理(株式移転の場合)

183. 株式移転により完全子会社が取得した完全親会社株式(一方の完全子会社となる結合当事企業が保有していた他の完全子会社となる結合当事企業の株式)は、連結財務諸表上の自己株式として、当該完全子会社となる結合当事企業で付されていた適正な帳簿価額で資本の部から控除する。

会計処理方法の統一

184. 結合当事企業(完全親会社となる会社又は完全子会社となる会社)の間で会計処理方法に違いがある場合には、「同一の環境下で行われた同一の性質の取引等については会計処理方法の変更に応じて、適切と考えられる方法に統一する」(企業結合会計基準 三 3.(3))とされている。具体的な会計処理方法の統一は、第 155 項に準じて行うものとする。

185. 会計処理方法の統一は、原則として、個別財務諸表上の会計処理として、結合後企業(完全親会社)がみなし結合日に行い、会計処理変更に伴う損益への影響額は企業結合年度の特別損益に計上することとしてはどうか。

また、会計処理方法の統一は、各結合当事企業(完全親会社となる会社又は完全子会社となる会社)が株式交換又は株式移転の計画の中でみなし結合日前において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が、この場合には、変更に伴う損益等の影響額を適切に開示する(第 361 項参照)。

なお、複数の会計処理方法を統一する必要がある場合には、同一の事業年度に行うことが望ましい。

みなし結合日から企業結合日前日までの結合当事企業間の取引の会計処理

186. 「企業結合年度の連結財務諸表の作成にあたり、結合当事企業間の企業結合前の取引及びそれらから生じた損益は消去する」(企業結合会計基準 三 3.(4))とされている。したがって、企業結合年度の財務諸表の作成にあたり、結合当事企業(完全親会社となる会社又は完全子会社となる会社)の間で行われたみなし結合日から企業結合日前日までの取引及びそれらから生じた損益は、消去することになる。ただし、それらの金額に重要性が乏しい場合には、消去しないことができる(第 362 項参照)。

みなし結合日前の結合当事企業間の取引の会計処理

187. 企業結合会計基準 三 3.(4)(第 186 項参照)の定めは、みなし結合日以後企業結合日前

日までの期間を前提としたものと考え、みなし結合日前における結合当事企業（完全親会社となる会社又は完全子会社となる会社）の間の取引は、原則として、第三者間取引として取り扱うものとしてはどうか。

したがって、企業結合年度の連結財務諸表及び個別財務諸表の作成にあたり、結合後企業（完全親会社）がみなし結合日に引き継ぐ結合当事企業の資産及び負債に、みなし結合日前までに行われた結合当事企業間の取引から生じた損益が含まれていても、原則として、実現損益として取り扱い、消去しないこととしてはどうか（第 363 項参照）。

188. ただし、企業結合に関する合意公表日後みなし結合日前日までに結合当事企業（完全親会社となる会社又は完全子会社となる会社）の間で土地の売買など非経常的な取引が行われ、かつ、それが合理的な再編計画に基づくものとは認められない場合には、内部取引とみなすこととしてはどうか。この場合、当該取引に係る損益の消去は、結合後企業の連結財務諸表上の利益剰余金の期首残高の修正として会計処理する（第 364 項参照）。

企業結合（株式交換又は株式移転）に要した支出額の会計処理

189. 株式交換又は株式移転が持分の結合と判定された場合には、株式交換又は株式移転に要した支出額は、「発生時の事業年度の費用として会計処理する」（企業結合会計基準 三 3.(5)）とされている。株式交換又は株式移転に要した支出額には、新株発行費を含むものとしてはどうか（第 365 項参照）。

共同支配企業の形成の判定

共同支配企業及び共同支配事業の判定規準

190. 企業結合会計基準 二 3. 及び同 三 1.(2)により、企業結合のうち、次の要件のすべてを満たすものは共同支配企業の形成と判定するとされている。また、共同支配事業の形成の判定も、当該要件に準じて判定することとしてはどうか（第 370 項、第 371 項参照）。

- (1) 共同支配投資企業（第 24 項(2)参照）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こと（以下「独立企業要件」という。）（第 192 項参照）
 - (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こと（以下「契約要件」という。）（第 193 項、第 194 項参照）
 - (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（第 195 項参照）であること（以下「対価要件」という。）
 - (4) 上記以外の支配関係を示す一定の事実が存在しないこと（以下「その他の要件」という。）（第 196 項参照）
- (3)の対価要件については、共同支配投資企業となる投資企業に支払われた対価を前提とした定めであり、一般の投資企業（第 191 項参照）に対するものは含まれないものと考え

られるかどうか。

投資企業の中に一般の投資企業が含まれる場合における共同支配企業の形成の判定

191. ある企業結合において、共同支配投資企業となる投資企業の有する議決権の合計が、共同支配企業となる結合後企業の議決権の大半を占めており、かつ、共同支配投資企業となる投資企業が第 190 項の要件のすべてを満たす場合には、投資企業の中に次のいずれかに該当する投資企業（以下「一般の投資企業」という。）が含まれていても、当該企業結合は共同支配企業の形成に該当するものとしてはどうか（第 372 項参照）。

- (1) 共同支配となる契約等を締結していない投資企業
- (2) 共同支配の契約等を締結し、投資企業の役割が契約書に明示されていても、事実上、共同支配企業の重要な役割を担っていないと認められる投資企業（第 193 項(1)参照）

独立企業要件の取扱い

192. 共同支配企業の形成の判定にあたり、投資企業とその子会社、緊密な者及び同意している者は単一企業とみなすものとしてはどうか（緊密な者及び同意している者については、監査委員会報告第 60 号「連結財務諸表における子会社及び関連会社の範囲の決定に関する監査上の取扱い」参照）（第 373 項参照）。

したがって、投資企業がこれらの者のみから構成されている場合には、共同支配企業の形成には該当しない。

契約要件の取扱い

共同支配となる契約等の要件

193. 共同支配企業の形成の判定にあたり、契約要件を満たすためには、契約等は文書化されており、次のすべてが規定されていなければならないとしてはどうか（第 374 項、第 378 項及び第 379 項参照）。

- (1) 共同支配企業の事業目的が記載され、当該事業遂行における各共同支配投資企業の重要な役割分担が取り決められていること（第 375 項参照）
なお、各共同支配投資企業の重要な役割分担が契約書に記載されていても、実態が伴っていない場合には本要件を満たしたことはない。
- (2) 共同支配企業の経営方針及び財務に係る重要な経営事項の決定は、すべての共同支配投資企業の同意が必要とされていること（第 376 項参照）
重要な経営事項とは、一般に取締役会及び株主総会の決議事項とされるものをいい、例えば、予算及び事業計画、重要な人事、多額の出資、多額の資金調達・返済、第三者のための保証、株式の譲渡制限、取引上重要な契約、重要資産の取得・処分、事業の拡

大又は撤退等があげられる。

なお、拒否権（ある議案に反対の場合のみ投票できる権利）が契約等により付与されており、当該拒否権が行使されなかった場合には、その決議事項につき同意したものとみなすこととしている場合には、原則として、「すべての共同支配投資企業の同意」に該当せず、本要件を満たしたことはない。ただし、次の事項が契約等に定められている場合には、「すべての共同支配投資企業の同意」に該当するものとして取り扱うこととしてはどうか（第 377 項参照）。

拒否権の内容が当該共同支配投資企業の役割（(1)参照）とは関連性の薄い経営事項に関するものであること、かつ、
修正提案ができること

株主間の事前承認規定

194. 株主間の契約上の取決めにより、重要な経営事項を共同支配企業の意思決定機関で決議する前に、すべての共同支配投資企業の事前承認が必要である旨、規定されている場合には、第 193 項(2)の要件を満たすものとしてはどうか。

対価要件の取扱い

195. 共同支配企業の形成の判定にあたり、「議決権のある株式」(企業結合会計基準 三 1.(1)及び(2))、(第 190 項(3)参照)とは、株主総会において、第 193 項(2)に規定されている重要な経営事項に関する議決権が制限されていない株式をいうものとしてはどうか。

したがって、一般に、共同支配企業となる結合後企業が、企業結合の対価として、共同支配投資企業となるすべての投資企業に対し、議決権に関して同一の権利内容を有する株式を交付していない場合には、共同支配企業の形成には該当しないことになる（第 380 項参照）。

その他の要件の取扱い

196. 企業結合会計基準 注解(注 4)により、共同支配企業の形成の判定にあたり、次のいずれにも該当しない場合には、その他の要件を満たしたものとされる（第 381 項参照）。

(1) いずれかの投資企業の役員若しくは従業員である者又はこれらであった者が、結合後企業の取締役会その他これに準ずる機関（重要な経営事項の意思決定機関）の構成員の過半数を占めていること（第 45 項参照）。

ただし、第 194 項の株主間（共同支配投資企業間）の事前承認規定等により、重要な経営事項の決定が取締役会等の決議の前に実質的になされている場合には、本要件は該当しないものとして取り扱うこととしてはどうか。

- (2) 重要な財務及び営業の方針決定を支配する契約等により、いずれかの投資企業が他の投資企業より有利な立場にあること（第 46 項参照）。
- (3) 企業結合日後 2 年以内にいずれかの投資企業の大部分の事業を処分する予定があること（第 47 項参照）。

共同支配企業の形成の会計処理

適用指針で取り扱う共同支配企業の形成と判定された企業再編の形式ごとの会計処理

197. 適用指針では、代表的な企業再編の形式として次の 2 つを取り上げ、それぞれの会計処理を定めることとしたがどうか

- (1) 分社型会社分割（吸収分割及び共同新設分割）（第 198 項から第 204 項参照）
- (2) 合併（吸収合併）（第 205 項から第 209 項参照）

分社型会社分割（吸収分割又は共同新設分割）の会計処理

承継会社又は新設会社（共同支配企業）の会計処理

資産及び負債の会計処理

198. 共同支配企業の形成にあたり、共同支配企業（承継会社又は新設会社）は、企業結合会計基準 三 3.(7)及び同 注解（注 15）により、企業結合日において、各共同支配投資企業から移転される資産及び負債の適正な帳簿価額を引き継がなければならない。〔設例 16〕

増加資本の会計処理

199. 共同支配企業（承継会社又は新設会社）は、移転された資産及び負債の差額を払込資本（資本金又は資本剰余金）として処理する。増加すべき払込資本の項目（資本金、資本準備金又はその他資本剰余金）は、共同支配企業が会社法（仮称）の規定に基づき決定することとする。

投資企業の中に一般の投資企業が含まれている場合の取扱い

200. ある企業結合が共同支配企業の形成と判定された場合において、投資企業の中に共同支配投資企業以外の投資企業（一般の投資企業）が含まれているときは、共同支配企業が一般の投資企業から取得した事業（資産及び負債）に対して、パーチェス法（第 54 項から第 99 項の会計処理）を適用する。

分割会社（共同支配投資企業）の会計処理

個別財務諸表上の会計処理

201. 共同支配投資企業（分割会社）は、企業結合会計基準 三 3.(7)ただし書きにより、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当該共同支配企業に対する投資の取得原価を算定することとされている。〔設例 16〕

連結財務諸表上の会計処理

202. 共同支配投資企業（分割会社）は、共同支配企業の形成にあたり事業を移転した場合には、企業結合会計基準 三 3.(7)ただし書きにより、共同支配企業に対する投資について持分法に準ずる処理方法（第 23 項(2) 参照）を適用することとされている。このため、共同支配企業の形成にあたり事業を移転した場合には、共同支配企業に対する共同支配投資企業の持分の増加額と、移転した事業に係る共同支配投資企業の持分の減少額との間に生ずる差額を処理しない（第 382 項から第 384 項参照）。〔設例 16〕

なお、当該差額を構成するのれん（又は負ののれん）及び持分変動差額のいずれにも重要性が乏しいと認められる場合には、第 116 項と同様の会計処理を行うことができる。

共同支配投資企業の子会社が共同支配企業に投資している場合の会計処理

203. ある共同支配投資企業の子会社が、同一の共同支配企業に投資している場合には、当該子会社も共同支配投資企業とみなし、第 201 項及び第 202 項に準じて会計処理する（第 385 項参照）。

分割会社（一般の投資企業）の会計処理

204. 共同支配企業に対する投資企業のうち共同支配投資企業以外の企業（一般の投資企業（第 191 項参照））の共同支配企業の形成時（事業移転時）の会計処理は、分離先企業における企業結合が取得と判定されたときの会計処理に従う（第 116 項から第 120 項参照）。

合併（吸収合併）の会計処理

存続会社（共同支配企業）の会計処理

205. 親会社を異にする子会社同士の合併などの形式による共同支配企業の形成にあたり、共同支配企業（存続会社）は、企業結合会計基準 三 3.(7)及び同 注解（注 15）により、移転された資産及び負債を企業結合日前日における消滅会社の適正な帳簿価額により引き継ぐ。

結合当事企業の中に一般の投資企業が含まれている場合の取扱い

206. ある企業結合が共同支配企業の形成と判定された場合において、消滅会社の株主の中に

共同支配を行わない企業（一般の投資企業）が含まれているときは、共同支配企業が一般の投資企業から取得した事業（資産及び負債）に対して、パーチェス法（第 54 項から第 99 項の会計処理）を適用する。

合併会社の株主（共同支配投資企業）の会計処理

個別財務諸表上の会計処理

207. ある会社の子会社が他の企業と企業結合し、当該企業結合が共同支配企業の形成と判定された場合の親会社（合併会社の株主）の個別財務諸表上の会計処理は、次のように行うこととしてはどうか。

(1) 当該子会社が存続会社（結合企業）の場合

株式の引き換えを伴わないため、会計処理は行わない。

(2) 当該子会社が消滅会社（被結合企業）の場合

子会社を被結合企業とする企業結合が持分の結合と判定され、結合後企業が関連会社となった場合の原則的な会計処理（第 253 項参照）に準じて会計処理する。具体的には、結合後企業の株式（関連会社株式）の取得原価は、引き換えられた被結合企業の株式（子会社株式）に係る移転直前の適正な帳簿価額に基づいて算定する。したがって、親会社の個別財務諸表上、交換損益は認識されない。

連結財務諸表上の会計処理

208. 株式の引き換えを行ったか否かにかかわらず、子会社の企業結合が持分の結合と判定され、結合後企業が関連会社となった場合の原則的な会計処理（第 253 項参照）に準じて会計処理する。具体的には、連結財務諸表上、これまで連結していた子会社の株式については、持分法へ修正するとともに、結合後企業に対する持分の増加額と、結合当事企業に対する持分の減少額との間に生ずる差額は処理しない。したがって、のれん（又は負ののれん）及び持分変動差額は生じない。

一般の投資企業（合併会社の株主）の会計処理

209. 共同支配企業に対する投資企業のうち、共同支配投資企業以外の企業（一般の投資企業（第 191 項参照））の共同支配企業の形成時（事業移転時）の会計処理は、被結合企業の株主の会計処理に従うこととする。

共同支配事業に対する共同支配投資企業の会計処理

210. 共同で支配される事業（共同支配事業）を共同で支配する投資企業（共同支配投資企業）は、個別財務諸表において、次のように会計処理を行うこととしてはどうか。

(1) 共同支配事業の形成時の会計処理（第 386 項参照）

共同支配事業の形成にあたり事業を移転した場合には、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当該共同支配事業に対する投資の取得原価を算定する。

(2) 共同支配事業の形成後の会計処理（第 387 項参照）

金融商品会計実務指針第 132 項に従い、組合等の営業により獲得した損益の持分相当額を当期の損益として計上し、組合等の財産の持分相当額を出資金（証券取引法第 2 条第 2 項により有価証券とみなされるものについては有価証券）として計上する。

共通支配下の取引の会計処理

適用指針で取り扱う共通支配下の取引等の企業再編の形式ごとの会計処理

211. 適用指針では、代表的な企業再編の形式として次の 9 つを取り上げ、それぞれの会計処理を定めることとしたがどうか。

(1) 親会社と子会社との企業再編

合併（親会社（存続会社）、子会社（消滅会社））（第 216 項から第 218 項）

分社型会社分割（子会社の事業を親会社に移転する場合）（第 219 項から第 222 項）

分割型会社分割（子会社の事業を親会社に移転する場合）（第 223 項から第 227 項）

分社型会社分割（親会社の事業を子会社に移転する場合）（第 228 項から第 230 項）

分割型会社分割（親会社の事業を子会社に移転する場合）（第 231 項から第 233 項）

株式交換（第 234 項から第 236 項）

株式移転（第 237 項から第 239 項）

(2) 企業集団内における企業再編のうち、企業結合に該当しない取引

単独新設分割による子会社の設立（第 240 項、第 241 項）

株式移転による単独完全親会社の設立（第 242 項、第 243 項）

適用指針で取り扱う企業再編に係る支払対価(時価のある親会社株式)

212. 第 215 項から第 239 項に示されている親会社と子会社との企業再編の会計処理の定めは、適用指針の簡略化のため、企業再編に係る支払対価として時価のある親会社株式を前提としている。

もし、企業再編に係る支払対価として時価のある親会社株式以外の財を交付した場合には、企業結合会計基準 三 4.(2) 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。なお、いずれの時価の算定も困難な場合には第 230 項(2)に従うこととする。

企業再編に係る支払対価が現金の場合の会計処理

213. 企業集団内における営業譲渡など、現金を支払対価とした企業結合が行われた場合の分離元企業（営業譲渡会社等）の会計処理は、次のように行う。

(1) 個別財務諸表上の会計処理

対価として受け取った現金と、移転した事業に係る移転直前の資産及び負債の適正な帳簿価額との差額を移転損益として認識する。

(2) 連結財務諸表上の会計処理

個別財務諸表上認識された移転損益は、分離元企業の連結財務諸表上、連結原則における未実現損益の消去に準ずる。

受取対価が子会社株式と現金等の財産である場合の会計処理

214. 親会社の子会社に事業を移転し、受取対価に子会社株式のほかに、現金等の財産が含まれているときは、親会社の連結財務諸表上及び個別財務諸表上の会計処理は、事業分離等会計基準第 25 項により、次のように行うことになると考えられる。

(1) 受取対価に多くの割合の現金等の財産が含まれている場合

受取対価が現金等の財産のみの場合（営業譲渡など）の会計処理（第 213 項参照）に準ずる。

(2) (1)以外の場合

受取対価が子会社株式のみの場合の会計処理（第 228 項及び第 230 項参照）に準ずる。

親会社の子会社を吸収合併した場合の会計処理

個別財務諸表上の会計処理

子会社（消滅会社）の会計処理

215. 子会社は、合併期日の前日に決算を行い、資産、負債及び資本の適正な帳簿価額を算定しなければならない。

親会社（存続会社）の会計処理

216. 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 390 項参照）。〔設例 17〕

(1) 資産及び負債の会計処理

親会社の子会社から受け入れる資産及び負債は、企業結合会計基準 三 4.(1) イにより、合併期日の前日に付された適正な帳簿価額により計上する。

(2) 増加資本及びのれんの会計処理

親会社は、子会社から受け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し、それぞれ次のように処理する。

親会社持分相当額の会計処理

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こととしてはどうか。これは、企業結合会計基準 注解（注 17）に対応した考え方によるものである。

少数株主持分相当額の会計処理

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 55 項から第 66 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 67 項、第 68 項参照）を加算した額との差額をのれん（又は負ののれん）とする。のれん（又は負ののれん）は、第 92 項から第 94 項及び資本連結実務指針第 40 項に準じて会計処理することとする。合併により増加する親会社の資本は、払込資本とし、第 95 項から第 99 項に準じて会計処理する。

子会社から受け入れる資産及び負債の修正処理

217. 親会社（存続会社）と子会社（消滅会社）が合併する場合には、親会社の個別財務諸表では、原則として、適正な帳簿価額により資産及び負債を受け入れるが（第 216 項参照）、親会社が作成する連結財務諸表において、当該子会社の純資産等の帳簿価額を修正しているときは、企業結合会計基準 注解（注 16）により、個別財務諸表上も、連結財務諸表上の金額である修正後の帳簿価額（連結調整勘定を含む）により資産及び負債を受け入れることとされている。

「子会社の純資産等の帳簿価額を修正しているとき」の具体例及びその会計処理は、次のとおりである。

(1) 連結精算表上のみの修正事項 [設例 17]

資本連結にあたり子会社の資産及び負債を時価評価している場合には、親会社の個別財務諸表上、時価評価後の金額により受け入れる。また、連結財務諸表上、子会社株式の取得に係るのれんの未償却残高が計上されている場合には、親会社の個別財務諸表上も当該金額をのれんとして引き継ぐ。

(2) 子会社の会計帳簿に反映されている取引 [設例 18]

連結財務諸表の作成にあたり、子会社の資産又は負債に含まれる未実現損益を消去している場合には、親会社の個別財務諸表上も、未実現損益消去後の金額で当該資産又は負債を受け入れる。親会社の個別財務諸表上、当該修正に伴う差額は、特別損益に計上する。

なお、親会社が連結財務諸表を作成していない場合には、「連結財務諸表上の帳簿価額」に代えて、子会社の適正な帳簿価額を用いることができる。

連結財務諸表上の会計処理

218. 親会社が当該合併後も連結財務諸表を作成する場合には、第 216 項 (2) の損益は連結財務諸表上、過年度に認識済みの損益となるため、利益剰余金と相殺消去する。

分社型会社分割により子会社が親会社に事業を移転する場合の会計処理 個別財務諸表上の会計処理

親会社（承継会社）の会計処理

219. 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 391 項参照）。〔設例 19〕

(1) 資産及び負債の会計処理

親会社が子会社から受け入れる資産及び負債は、企業結合会計基準 三 4.(1) イにより、分割期日前日に付された適正な帳簿価額により計上する。

(2) 増加資本の会計処理

会社分割により増加する親会社の資本は、企業結合会計基準 三 4.(1) ロにより、払込資本とし、第 95 項から第 99 項に準じて会計処理する。

(3) 企業結合（会社分割）に要した支出額の会計処理

企業結合（会社分割）に要した支出額は、発生時の事業年度の費用として会計処理する。

子会社から受け入れる資産及び負債の修正処理

220. 親会社（承継会社）が子会社（分割会社）から会社分割により受け入れる資産及び負債は、原則として適正な帳簿価額により計上することになるが（第 219 項参照）、親会社が作成する連結財務諸表において、当該子会社の純資産等の帳簿価額を修正しているときは、企業結合会計基準 注解（注 16）により、第 217 項に準じて、個別財務諸表上も、連結財務諸表上の金額である修正後の帳簿価額（連結調整勘定を含む）により資産及び負債を受け入れる。

子会社（分割会社）の会計処理

221. 子会社（分割会社）が取得する親会社株式（承継会社株式）の取得原価は、企業結合会計基準 三 4.(1) ハにより、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。

また、事業分離（会社分割）に要した支出額は、発生時の事業年度の費用として会計処理する。

連結財務諸表上の会計処理

222. 連結財務諸表上の会計処理は次のように行う（第 391 項参照）。〔設例 19〕

(1) 内部取引の消去

子会社が取得した親会社株式のうち分割期日前日における親会社持分相当額とこれに

対応する親会社の払込資本の増加額は、企業結合会計基準 三 4.(1) により、内部取引として消去する。

(2) 親会社株式のうち少数株主持分相当額の振替処理

子会社が取得した親会社株式のうち分割期日前日における少数株主持分相当額は、自己株式等会計基準第 29 項に従い少数株主持分から控除する。

(3) 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

連結財務諸表上、次の と 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。

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 67 項、第 68 項参照）を加算した額）

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前日における少数株主持分相当額）

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。

分割型会社分割により子会社が親会社に事業を移転する場合の会計処理 個別財務諸表上の会計処理

親会社（承継会社）の会計処理

223. 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 392 項参照）。〔設例 20〕

(1) 資産及び負債の会計処理

親会社が子会社から受け入れる資産及び負債は、企業結合会計基準 三 4.(1) イにより、分割期日前日に付された適正な帳簿価額により計上する。

(2) 増加資本及びのれんの会計処理

親会社は、子会社から受け入れた資産と負債との差額を分割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し、それぞれ次のように処理する。

親会社持分相当額の会計処理

親会社持分相当額と親会社が会社分割直前に保有していた子会社株式（分割に係る抱合せ株式）の帳簿価額のうち、受け入れた資産及び負債と引き換えられたものとみなされる額（第 224 項参照）との差額（抱合せ株式消滅差額）を、特別損益に計上することとしてはどうか。これは、企業結合会計基準 注解（注 17）に対応した考え方によるものである。

少数株主持分相当額の会計処理

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 55

項から第 66 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 67 項、第 68 項参照)を加算した額との差額をのれん(又は負ののれん)とする。のれん(又は負ののれん)は、第 92 項から第 94 項及び資本連結実務指針第 40 項に準じて会計処理することとする。

会社分割により増加する親会社の資本は、払込資本とし、第 95 項から第 99 項に準じて会計処理する。

分割に係る抱合せ株式の帳簿価額のうち、受け入れた資産及び負債と引き換えられたものとみなされる額の算定

224. 分割に係る抱合せ株式の帳簿価額のうち、受け入れた資産及び負債と引き換えられたものとみなされる額は、次のいずれかの方法のうち合理的と認められる方法により算定する(第 392 項参照)。

(1) 時価純資産額の比率で按分する方法

分割された事業の時価と会社分割直前の分割会社の時価純資産額との比率により、分割会社の株式の帳簿価額を按分する。

(2) 時価総額の比率で按分する方法

会社分割直前直後の分割会社の時価総額の差額を分割された事業の時価とみなし、会社分割直前の分割会社の時価総額との比率により、分割会社の株式の帳簿価額を按分する。

(3) 簿価純資産額の比率で按分

分割された事業の適正な帳簿価額と会社分割直前の分割会社の適正な帳簿価額による純資産額との比率により、分割会社の株式の帳簿価額を按分する。

子会社から受け入れる資産及び負債の修正処理

225. 親会社(承継会社)が子会社(分割会社)から会社分割により受け入れる資産及び負債は、原則として適正な帳簿価額により計上することになるが(第 223 項参照)、企業結合会計基準 注解(注 16)により、親会社が作成する連結財務諸表において、当該子会社の純資産等の帳簿価額を修正しているときは、第 217 項に準じて、個別財務諸表上も、連結財務諸表上の金額である修正後の帳簿価額(連結調整勘定を含む。)により資産及び負債を受け入れる。

子会社(分割会社)の会計処理

226. 分割型会社分割の会計処理は、事業分離等会計基準第 10 項及び第 56 項において、分社型会社分割と分割会社による承継会社株式(新設会社株式を含む。)の現物分配という 2 つの取引と考えることとされているため、適用指針では、その会計処理について示していない。

なお、現物の分配を行う企業及び分配を受ける株主の会計処理は、「会社法制の現代化

に関する要綱案」に係る会計処理として、引き続き検討することとする。

連結財務諸表上の会計処理

227. 親会社が減少させた子会社株式（分割に係る抱合せ株式）の帳簿価額及び発生した抱合せ株式消滅差額（第 223 項(2)参照）は、企業結合会計基準 三 4.(1) により、内部取引として消去する。

分社型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 個別財務諸表上の会計処理

親会社（分割会社）の会計処理

228. 分社型会社分割により追加取得する子会社株式の取得原価は、企業結合会計基準 三 4.(1) ハ及び事業分離等会計基準第 19 項(1)により、移転した事業に係る資産及び負債の会社分割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こととされている。したがって、当該会社分割により移転損益は生じない。

また、当該企業結合（会社分割）に要した支出額は、発生時の事業年度の費用として会計処理する。

子会社（承継会社）の会計処理

229. 子会社の個別財務諸表上の会計処理は次のように行う。

(1) 資産及び負債の会計処理

子会社が親会社から受け入れる資産及び負債は、企業結合会計基準 三 4.(1) イにより、会社分割前日に付された適正な帳簿価額により計上することとされている。

(2) 増加資本の会計処理

会社分割により増加する子会社の資本は、企業結合会計基準 三 4.(1) ロにより、払込資本とし、第 95 項から第 99 項に準じて処理することとされている。

(3) 企業結合（会社分割）に要した支出額の会計処理

企業結合(会社分割)に要した支出額は、発生時の事業年度の費用として会計処理する。

連結財務諸表上の会計処理

230. 親会社（分割会社）の連結財務諸表上の会計処理は次のように行う。

(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 三 4.(1) により、内部取引として消去する。

(2) のれん（又は負ののれん）及び持分変動差額の会計処理

親会社（分割会社）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の資本に係る親会社の持分の増加額（追加取得持分）と、移転した事業

に係る親会社の持分の減少額との差額を、のれん（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。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。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。

持分変動差額の計上

連結原則 第四 五 3 及び同注解〔注解 13〕により、次の差額を持分変動差額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。ただし、利害関係者の判断を著しく誤らせるおそれがあると認められる場合には、利益剰余金に直接加減することができる。

ア 移転した事業に係る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会社分割により減少した移転した事業に係る親会社の持分比率を乗じた額）

イ 分離元企業（親会社）の事業が移転されたときみなされる額（移転した事業の時価に会社分割により減少した移転した事業に係る親会社の持分比率を乗じた額）

のれん（又は負ののれん）の計上

次の差額をのれん（又は負ののれん）とし、第 92 項から第 94 項及び資本連結実務指針第 40 項に準じて会計処理する。

ア 分離先企業に対して追加投資したときみなされる額（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、イの金額と同額となる。）

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）

なお、追加取得持分は、企業結合会計基準 三 4.(2)、連結原則 第四 五 1 及び同注解〔注解 12〕により、連結会計方針として採用する子会社の資産及び負債の評価方法（部分時価評価法又は全面時価評価法）に従って算定する。

(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
当該会社分割に直接要した支出額（第 67 項参照）は、次のように会計処理する。

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

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処理することができる。

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

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。

分割型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 個別財務諸表上の会計処理

親会社（分割会社）の会計処理

231. 第 226 項と同様、事業分離等会計基準第 56 項により、「会社法制の現代化に関する要綱案」に係る会計処理として、引き続き検討することとする。

子会社（承継会社）の会計処理

232. 子会社の個別財務諸表上の会計処理は次のように行う。

(1) 資産及び負債の受入処理

子会社が親会社から受け入れる資産及び負債は、企業結合会計基準 三 4.(1) イにより、分割期日前日に付された適正な帳簿価額により計上する。

(2) 増加資本の会計処理

会社分割により増加する子会社の資本は、企業結合会計基準 三 4.(1) ロにより、払込資本とし、第 95 項から第 99 項に準じて会計処理する。

(3) 企業結合（会社分割）に要した支出額の会計処理

企業結合（会社分割）に要した支出額は、発生時の事業年度の費用として処理する。

連結財務諸表上の会計処理

233. 子会社が親会社から受け入れた事業の対価として親会社の株主に子会社株式を交付したことにより減少する親会社持分の金額は、連結財務諸表上の帳簿価額により少数株主持分に振り替えることとする（第 393 項参照）。

株式交換により親会社の子会社を完全子会社とする場合の会計処理

個別財務諸表上の会計処理

親会社（完全親会社）の会計処理

234. 親会社（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 21〕

(1) 子会社株式の取得原価の算定

親会社が追加取得する子会社株式の取得原価は、企業結合会計基準 注解（注 18）により、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（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こととされている（第 124 項参照）。

(2) 親会社の増加資本の会計処理

株式交換により増加する完全親会社の資本は、払込資本とし、第 125 項から第 128 項に準じて会計処理する。

連結財務諸表上の会計処理

子会社株式の追加取得の会計処理（投資と資本の消去）

235. 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）又は減少する少数株主持分の金額との差額は、企業結合会計基準 三 4.(2) により、のれん（又は負ののれん）に計上することとされており、のれん（又は負ののれん）は、第 92 項から第 94 項及び資本連結実務指針第 40 項に準じて会計処理する。

なお、追加取得持分又は減少する少数株主持分は、企業結合会計基準 三 4.(2) 、連結原則 第四 五 1 及び同注解〔注解 12〕により、連結会計方針として採用する子会社の資産及び負債の評価方法（部分時価評価法又は全面時価評価法）に従って算定する。

株式交換日が子会社の決算日以外の日である場合の取扱い

236. 株式交換の日が子会社の決算日以外の日である場合には、当該株式交換の日の前後いずれか近い決算日（みなし取得日）に株式交換が行われたものとみなして処理することができる（連結原則注解〔注解 9〕参照）。

ただし、みなし取得日は、株式の交換比率の公表日以降としなければならない。

株式移転により親会社と子会社が完全親会社を設立する場合の会計処理

個別財務諸表上の会計処理

完全親会社の会計処理

237. 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 22〕

(1) 完全子会社株式の取得原価の算定

新設された親会社（完全親会社）が取得した完全子会社の株式（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。

完全子会社株式（旧親会社の株式）

完全子会社株式（旧親会社の株式）の取得原価は、完全子会社となる旧親会社の株式移転の日の前日における適正な帳簿価額による純資産額に基づいて算定する。

完全子会社株式（旧子会社の株式）

完全子会社株式（旧子会社の株式）の取得原価は、完全子会社となる旧子会社の株式移転の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。

ア 旧親会社持分相当額については、完全子会社となる旧子会社の株式移転の日の前日における適正な帳簿価額による純資産額に基づいて算定する。

イ 少数株主持分相当額については、企業結合会計基準 三 4.(2) により、取得の対価（旧子会社の少数株主に交付した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。）を加算して算定することとされて

いる（第 134 項参照）。完全親会社株式の時価は、企業結合会計基準 注解（注 8）により、完全子会社（旧子会社）の株主が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完全子会社株式（旧親会社の株式）の数を、完全子会社（旧親会社）が交付したものとみなして算定することとされている。

(2) 完全親会社の資本の会計処理

株式移転により新設された完全親会社の資本の額は、払込資本とし、第 135 項に準じて会計処理する。

連結財務諸表上の会計処理

238. 連結財務諸表上の会計処理は次のように行う。

(1) 投資と資本の消去

完全子会社（旧親会社）への投資

完全子会社株式（旧親会社の株式）の取得原価と完全子会社（旧親会社）の資本とを相殺する。

完全子会社（旧子会社）への投資

企業結合会計基準 三 4.(2) により、完全子会社株式（旧子会社の株式）の取得原価と完全子会社（旧子会社）の資本とを相殺し、消去差額はのれん（又は負ののれん）に計上し、のれん（又は負ののれん）は、第 92 項から第 94 項及び資本連結実務指針 第 40 項に準じて会計処理する。

なお、取得持分は、企業結合会計基準 三 4.(2) 、連結原則 第四 五 1 及び同注解〔注解 12〕により、連結会計方針として採用する子会社の資産及び負債の評価方法（部分時価評価法又は全面時価評価法）に従って算定する。

(2) 内部取引の消去

完全子会社（旧親会社）が旧子会社株式との交換により取得した完全親会社株式と完全親会社が増加させた払込資本は、企業結合会計基準 三 4.(1) により、内部取引として消去する。

(3) 資本の部の調整

完全親会社の資本の額は、株式移転直前の連結財務諸表の資本項目に少数株主との取引により増加した払込資本の額を加算する。

株式移転の日が子会社の決算日以外の日である場合の取扱い

239. 第 236 項（株式交換におけるみなし取得日）と同様に取り扱うこととする。

単独新設分割により子会社を設立した場合の会計処理

分割会社（親会社）の会計処理

240. 企業結合が持分の結合と判定された場合の分割会社の会計処理（第 160 項から第 162 項参照）に準じて会計処理する。

新設会社（子会社）の会計処理

241. 企業結合が持分の結合と判定された場合の承継会社の会計処理（第 163 項、第 164 項参照）に準じて会計処理する（持分プーリング法に準じた処理方法の適用）。

株式移転により完全親会社を単独で設立した場合の会計処理

完全親会社となる会社の会計処理

個別財務諸表上の会計処理

242. 共通支配下の取引等に該当する株式移転の場合の完全親会社の個別財務諸表上の会計処理に準じて会計処理する（第 237 項参照）。なお、完全子会社株式の取得原価の算定は、完全子会社株式（旧親会社の株式）の算定に準ずるものとする。

連結財務諸表上の会計処理

243. 企業結合（株式移転）が持分の結合と判定された場合の連結財務諸表上の会計処理に準ずる（第 181 項、第 182 項参照）。

結合当事企業の株主に係る会計処理

被結合企業の株主に係る会計処理

244. 被結合企業の株主は、企業結合日に、次のように会計処理すると考えられる（事業分離等会計基準第 32 項参照）。

(1) 被結合企業に関する投資が清算されたとみる場合には、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、改めて当該時価にて投資を行ったこととする。

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（第 248 項、第 254 項、第 256 項及び第 263 項参照）。

(2) 被結合企業に関する投資がそのまま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、被結合企業の株主に係る適正な帳簿価額に基づいて算定することとする。

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、当該結合企業の株式を通じて、引き換えられた被結合企業（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（第 251 項から第 253 項、第 255 項及び第 257 項参照）。

245. 交換損益を認識する場合の受取対価となる財の時価は、受取対価が現金以外の資産等の場合には、受取対価となる財の時価と引き換えた被結合企業の株式の時価のうち、より高い信頼性をもって測定可能な時価で算定する（事業分離等会計基準第 33 項参照）。

246. 市場価格のある結合企業の株式が受取対価とされる場合には、受取対価となる財の時価は、原則として、企業結合に関する合意公表日前の合理的な期間における株価を基礎にして算定すると考えられる。

ただし、企業結合日の株価が合意公表日前の合理的な期間における当該価格と大きく異ならず、その価格の差異から生じる交換損益が連結財務諸表及び個別財務諸表に重要な影響を与えないと認められるときは、当該企業結合日の株価を基礎として算定することができる（事業分離等会計基準第 34 項参照）。

247. 被結合企業の株主に係る会計処理上、結合企業の株式など受取対価の時価又は移転した事業の時価の算定が必要な場合には、当該時価を算定する。

ただし、結合企業の株式など受取対価又は引き換えられた被結合企業の株式のいずれについても、市場価格がないこと等により公正な評価額を合理的に算定することが困難と認められる場合には、以下を用いて受取対価の額とすることができる。

- (1) 企業結合日前日における識別可能な結合企業の資産及び負債の時価に基づく正味の評価額、又は
- (2) 企業結合日前日における識別可能な被結合企業の資産及び負債の時価に基づく正味の評価額

これらの場合、識別可能な個々の資産及び負債について、市場価格がないこと等により公正な評価額を合理的に算定することが困難と認められる場合には、該当する資産及び負債について、その適正な帳簿価額を用いることができる。

受取対価が現金等の財産である場合の被結合企業の株主に係る会計処理

248. 企業結合により、保有していた被結合企業の株式が、現金等の財産のみと引き換えられた場合、被結合企業の株主に係る会計処理は以下のように考えられる（事業分離等会計基準第 35 項参照）。

- (1) 被結合企業の株主の個別財務諸表上、原則として、交換損益が認識される。
- (2) 子会社や関連会社を被結合企業とし、他の子会社や関連会社を結合企業として行った

企業結合により、認識された交換損益は、被結合企業の株主の連結財務諸表上、連結原則における未実現損益の消去に準ずる。

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 被結合企業の株主が結合企業の株式を有していない場合

249. 結合企業の株式のみと引き換えられる企業結合において、企業結合前に被結合企業の株主が結合企業の株式を有していない場合、当該被結合企業に対する持分比率等により、当該企業結合は次のように分類される（事業分離等会計基準第 36 項参照）。

- (1) 子会社を被結合企業とする企業結合（第 250 項から第 254 項参照）
- (2) 関連会社を被結合企業とする企業結合（第 255 項、第 256 項参照）
- (3) 共同支配企業を被結合企業とする企業結合
- (4) 子会社や関連会社、共同支配企業以外の投資先を被結合企業とする企業結合（第 257 項参照）

子会社を被結合企業とする企業結合の場合

250. 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は、従来の被結合企業（子会社）に対する持分比率より低下する。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と考えられる（事業分離等会計基準第 37 項参照）。

251. 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）に係る会計処理は以下のように考えられるがどうか（第 114 項参照）。

- (1) 被結合企業の株主の個別財務諸表上、交換損益は認識されず、結合後企業の株式（子会社株式）の取得原価は、引き換えられた被結合企業の株式（子会社株式）に係る企業結合日直前の適正な帳簿価額に基づいて算定する。
- (2) 被結合企業の株主の連結財務諸表上、被結合企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被結合企業の株主（親会社）の結合後企業に対する持分との間に生ずる差額については、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。

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。

252. 子会社を被結合企業とする企業結合により、結合後企業が関連会社となる場合（子会社株式から関連会社株式）（ただし、共同支配企業の形成及び第 253 項の場合を除く。）、被結合企業の株主（親会社）に係る会計処理は以下のように考えられるがどうか（第 116 項参照）。

- (1) 第 251 項(1)と同様に、被結合企業の株主の個別財務諸表上、交換損益は認識されず、

結合後企業の株式(関連会社株式)の取得原価は、引き換えられた被結合企業の株式(子会社株式)に係る企業結合日直前の適正な帳簿価額に基づいて算定する。

- (2) 被結合企業の株主の連結財務諸表上、これまで連結していた被結合企業の株式については、持分法へ修正するとともに、結合後企業に係る被結合企業の株主の持分の増加額(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、従来の被結合企業に係る被結合企業の株主の持分の減少額との間に生ずる差額は、次のように処理する。

結合企業に対して投資したとみなされる額(企業結合直前の結合企業の時価に増加する被結合企業の株主の持分比率を乗じた額)と、これに対応する企業結合直前の結合企業の資本(原則として、部分時価評価法の原則法により、資産及び負債を時価評価した後の評価差額を含む。)との間に生じる差額については、投資に含め、のれん又は負ののれんとして処理する。

被結合企業に対する持分が交換されたとみなされる額(交換された被結合企業の時価に減少したその株主の持分比率を乗じた額であり、のれん又は負ののれんとして処理された結合企業に対して投資したとみなされる額と同額となる。)と、従来の被結合企業に係る被結合企業の株主の持分の減少額との間に生ずる差額については、持分変動差額として取り扱う。

253. 子会社を被結合企業とする企業結合により、結合後企業が関連会社となり(子会社株式から関連会社株式)、持分の結合(共同支配企業の形成を除く。)と判定された場合において、当該被結合企業の株主の議決権比率が最上位のとき又は最上位である他の結合当事企業の株主と議決権比率が等しいと判定されたときには、当該被結合企業の株主の会計処理は以下のように考えられるがどうか。

(1) 被結合企業の株主の個別財務諸表上、交換損益は認識されず、結合後企業の株式(関連会社株式)の取得原価は、引き換えられた被結合企業の株式(子会社株式)に係る企業結合日直前の適正な帳簿価額に基づいて算定する。

(2) 被結合企業の株主の連結財務諸表上、これまで連結していた被結合企業の株式については、持分法へ修正するとともに、結合後企業に係る被結合企業の株主の持分の増加額(企業結合直前の結合企業の資本に増加した被結合企業の株主の持分比率を乗じた額)と、従来の被結合企業に係る被結合企業の株主の持分の減少額との間に生ずる差額は処理しない。

254. 子会社を被結合企業とする企業結合により、結合後企業が子会社や関連会社、共同支配企業以外となる場合(子会社株式からその他有価証券)、被結合企業の株主に係る会計処理は以下のように考えられるがどうか(第 120 項参照)。

(1) 被結合企業の株主の個別財務諸表上、交換損益が認識され、結合後企業の株式の取得原価は、その時価又は被結合企業の株式の時価に基づいて算定される。

(2) 被結合企業の株主の連結財務諸表上、これまで連結していた被結合企業の株式については、個別貸借対照表上の帳簿価額(結合後企業の株式の時価又は被結合企業の株式の

時価)をもって評価することとなる(連結原則 第四 八 3 参照)。

関連会社を被結合企業とする企業結合の場合

255. 関連会社を被結合企業とする企業結合により、従来の被結合企業(関連会社)に対する持分比率が低下するが、結合後企業が当該株主の関連会社になる場合(関連会社株式から関連会社株式)、被結合企業の株主に係る会計処理は以下のように考えられる(事業分離等会計基準第 38 項参照)。

(1) 被結合企業の株主の個別財務諸表上、交換損益は認識されず、結合後企業の株式(関連会社株式)の取得原価は、引き換えられた被結合企業の株式(関連会社株式)に係る企業結合日直前の適正な帳簿価額に基づいて算定する。

(2) 被結合企業の株主の連結財務諸表上、持分法適用において、「関連会社となる結合後企業に係る被結合企業の株主の持分の増加額」と、従来の被結合企業に係る被結合企業の株主の持分の減少額との間に生ずる差額は、次のように処理する。

なお、持分法適用において、「関連会社となる結合後企業に係る被結合企業の株主の持分の増加額」は、連結原則及び持分法実務指針に従い、企業結合直前の結合企業の資本(原則として、部分時価評価法の原則法により、資産及び負債を時価評価した後の評価差額を含む。)に増加する被結合企業の株主の持分比率を乗じた額として算定される。

また、「従来の被結合企業に係る被結合企業の株主の持分の減少額」は、被結合企業の株式に係る企業結合日直前の適正な帳簿価額に減少した被結合企業の持分比率を乗じた額として算定される。

被結合企業に対する持分が交換されたとみなされる額(企業結合直前の結合企業の時価に増加する被結合企業の株主の持分比率を乗じた額)と、これに対応する企業結合直前の結合企業の資本との間に生ずる差額については、投資に含め、のれん又は負ののれんとして処理する。

被結合企業の株式が交換されたとみなされる額(被結合企業の時価のうちその株主の持分の減少額であり、のれん又は負ののれんとして処理される額)と、従来の被結合企業に係る被結合企業の株主の持分の減少額との間に生ずる差額については、持分変動差額として取り扱う。

ただし、と 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。

256. 関連会社を被結合企業とする企業結合により、従来の被結合企業に対する持分比率が低下し、結合後企業は被結合企業の株主の関連会社に該当しないこととなる場合(関連会社株式からその他有価証券)、被結合企業の株主に係る会計処理は以下のように考えられるがどうか(事業分離等会計基準第 39 項参照)。

(1) 被結合企業の株主の個別財務諸表上、結合後企業の株式は、その時価又は被結合企業の株式の時価のうち、より高い信頼性をもって測定可能な時価でその他有価証券又は売

買目的有価証券に分類され、交換損益が認識される。

- (2) 被結合企業の株主の連結財務諸表上、これまで関連会社株式としていた被結合企業の株式については、個別貸借対照表上の帳簿価額（結合後企業の株式の時価又は被結合企業の株式の時価のうち、より高い信頼性をもって測定可能な時価）をもって評価することとなる（連結原則 第四 八 三 参照）。

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の場合

257. 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、当該株主にとって結合後企業の株式は、従来どおり、子会社株式や関連会社株式にも該当しないこととなる（その他有価証券からその他有価証券）。

この場合、被結合企業の株主の個別財務諸表上、交換損益は認識されず、結合後企業の株式の取得原価は、引き換えられた被結合企業の株式に係る企業結合日直前の適正な帳簿価額に基づいて算定されると考えられる（事業分離等会計基準第 40 項参照）。

被結合企業の株主が結合企業の株式を有している場合

258. 結合企業の株式のみと引き換えられる企業結合において、企業結合前に被結合企業の株主が被結合企業の株式に加え結合企業の株式も有している場合、企業結合時におけるこれらの株式の会計処理は個々の株主の観点から行われるため、結合後企業の株式は同一のものとして取り扱うと考えられる（事業分離等会計基準第 41 項参照）。

ただし、被結合企業の株主が被結合企業の株式又は結合企業の株式を売買目的有価証券としている場合には、企業結合後において当該株式を同一のものとはしないとはどうか。

259. 投資先の企業結合により、企業結合前に、被結合企業の株主の有する被結合企業の株式又は結合企業の株式は、企業結合後において、それぞれの持分比率が低下するもののほか、次のようにいずれかの株式の持分比率が増加する場合がある。

- (1) 子会社株式から、持分比率が増加し、子会社株式となる。
- (2) 関連会社株式から、持分比率が増加し、関連会社株式又は子会社株式となる。
- (3) その他有価証券から、持分比率が増加し、その他有価証券、関連会社株式又は子会社株式となる。

これらは、被結合企業の株主の個別財務諸表上及び連結財務諸表上、同一銘柄の株式の追加取得に準じて会計処理する（事業分離等会計基準第 42 項参照）。

なお、被結合企業の株主の有する被結合企業の株式又は結合企業の株式が、企業結合後において、企業結合前より持分比率が低下する場合には、被結合企業の株主に係る会計処理は、結合企業の株式を有していない場合の会計処理（第 250 項から第 257 項参照）に準ずるものと考えられる。

子会社を被結合企業及び結合企業とする企業結合の場合

260. 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当該子会社に対する持分比率より増加する場合、被結合企業の株主に係る会計処理は以下のように考えられるかどうか。

- (1) 被結合企業の株主の個別財務諸表上、交換損益は認識されず、当該被結合企業の株主が受け取った結合企業の株式（子会社株式）の取得原価は、引き換えられた被結合企業の株式（子会社株式）に係る企業結合日直前の適正な帳簿価額に基づいて算定される。
- (2) 被結合企業の株主の連結財務諸表上、受け取った結合企業株式の取得価額（被結合企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）とこれに対応する被結合企業の株主（親会社）の持分との間に生ずる差額については、少数株主との取引に準ずる取引として、のれん又は負ののれんとして処理する（連結原則 第四 五 1 参照）。

関連会社を被結合企業とする企業結合の場合

261. 関連会社を被結合企業とする企業結合により、結合後企業に対する持分比率が当該関連会社に対する持分比率より増加する場合、被結合企業の株主に係る会計処理は以下のように考えられるかどうか。

- (1) 被結合企業の株主の個別財務諸表上、交換損益は認識されず、当該被結合企業の株主が受け取った結合企業の株式の取得原価は、引き換えられた被結合企業の株式（関連会社株式）に係る企業結合日直前の適正な帳簿価額に基づいて算定される。
- (2) 被結合企業の株主の連結財務諸表上、結合後企業が関連会社となる場合には持分法適用会社の株式の追加取得に準じ、子会社となる場合には株式の段階取得により関連会社が連結子会社になった場合に準じて会計処理する。

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の場合

262. その他有価証券としている投資先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当該投資先に対する持分比率より増加する場合、被結合企業の株主に係る会計処理は以下のように考えられるかどうか。

- (1) 被結合企業の株主の個別財務諸表上、交換損益は認識されず、当該被結合企業の株主が受け取った結合企業の株式の取得原価は、引き換えられた被結合企業の株式（その他有価証券）に係る移転直前の適正な帳簿価額に基づいて算定される。
- (2) 被結合企業の株主の連結財務諸表上、結合後企業が関連会社となる場合には段階取得による持分法の適用に準じ、子会社となる場合には段階取得による資本連結の手續に準じて会計処理する。

受取対価が現金等の財産と結合企業の株式である場合の被結合企業の株主に係る会計処理

子会社や関連会社である被結合企業の株式が引き換えられた場合

263. 子会社及び関連会社を被結合企業とする企業結合により、子会社株式や関連会社株式である被結合企業の株式が引き換えられ、受取対価に多くの割合の現金等の財産が含まれている場合の会計処理は、事業分離の会計処理に準じ、以下のように考えられる（事業分離等会計基準第 43 項参照）。

- (1) 被結合企業の株主の個別財務諸表上、受取対価に多くの割合の現金等の財産が含まれている場合には、原則として、交換損益を認識する。
- (2) 被結合企業の株主の連結財務諸表上、認識された交換損益は、連結原則に従い未実現損益として消去される。

子会社及び関連会社以外の被結合企業の株式が引き換えられた場合

264. 子会社及び関連会社以外を被結合企業とする企業結合により、現金等の財産と結合企業の株式を対価として子会社や関連会社以外である被結合企業の株式が引き換えられた場合は、「金融商品に係る会計基準」に準じて会計処理する（事業分離等会計基準第 44 項参照）。

結合企業の株主に係る会計処理

結合企業の株主が被結合企業の株式を有していない場合

265. 企業結合前に結合企業の株主が被結合企業の株式を有していない場合、結合企業の株主の結合後企業に対する持分比率は、従来の結合企業に対する持分比率より低下する。この場合には、結合企業の株主に係る会計処理は、結合企業の株式を有していない場合における被結合企業の株主に係る会計処理（第 250 項から第 257 項参照）に準ずるものと考えられる（事業分離等会計基準第 45 項参照参照）。

子会社を結合企業とする企業結合の場合

266. 子会社を結合企業とする場合、結合企業の株主（親会社）は、企業結合によっても当該結合企業の株式を直接引き換えないが、当該企業結合により結合後企業に対する持分比率が低下し、結合後企業が依然として子会社に該当することになる場合（子会社株式から子会社株式）や、関連会社に該当することとなる場合（子会社株式から関連会社株式）がある。このような場合、結合企業の株主（親会社）に係る会計処理は以下のように考えられるがどうか。

- (1) 結合企業の株主の個別財務諸表上、結合企業が子会社から関連会社に該当することとなった場合には、子会社株式から関連会社株式に帳簿価額で振り替える。
- (2) 結合企業の株主の連結財務諸表上、親会社の持分の一部が少数株主持分に振り替わる

ことから生ずる差額は、持分変動差額とする。

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、連結から持分法適用への修正を行う。

267. 企業結合により、結合後企業に対する結合企業の株主（親会社）の持分比率が低下し、子会社から子会社及び関連会社、共同支配企業以外となる場合（子会社株式からその他有価証券）、結合企業の株主（親会社）に係る会計処理は以下のように考えられるがどうか。
- (1) 結合企業の株主の個別財務諸表上、その他有価証券に時価で振り替え、損益を認識する。
 - (2) 結合企業の株主の連結財務諸表上、これまで連結していた結合企業の株式については、個別貸借対照表上の帳簿価額（結合後企業の株式の時価）をもって評価することとなる（連結原則 第四 八 3 参照）。

関連会社を結合企業とする企業結合の場合

268. 関連会社を結合企業とする場合、結合企業の株主は、企業結合によって当該結合企業の株式を直接引き換えないが、当該企業結合により結合後企業に対する持分比率が低下する。結合後企業が依然として関連会社に該当することになる場合（関連会社株式から関連会社株式）、結合企業の株主に係る会計処理は以下のように考えられるがどうか。

- (1) 結合企業の株主の個別財務諸表上、何も会計処理しない。
- (2) 結合企業の株主の連結財務諸表上、当該結合企業の株主の持分の一部が他の株主の持分に振り替わることから生ずる差額は、持分変動差額とする。

269. 企業結合により、結合後企業に対する持分比率が低下し、関連会社から関連会社及び共同支配企業以外となる場合（関連会社株式からその他有価証券）、結合企業の株主に係る会計処理は以下のように考えられるがどうか。

- (1) 結合企業の株主の個別財務諸表上、関連会社株式からその他有価証券に時価で振り替え、損益を認識する。
- (2) 結合企業の株主の連結財務諸表上、これまで持分法を適用していた結合企業の株式については、個別貸借対照表上の帳簿価額（結合後企業の株式の時価）をもって評価することとなる（連結原則 第四 八 3 参照）。

子会社や関連会社以外の投資先を結合企業とする企業結合の場合

270. 子会社や関連会社以外の投資先を結合企業とする企業結合により、従来の結合企業に対する持分比率が低下するが、当該株主にとって結合後企業は、従来どおり、子会社株式や関連会社株式に該当しないこととなる（その他有価証券からその他有価証券）。

この場合、被結合企業の株主の個別財務諸表上、何も会計処理されないこととなる。

結合企業の株主が被結合企業の株式を有している場合

271. 企業結合前に、結合企業の株主が結合企業の株式に加え被結合企業の株式も有している場合、被結合企業の株主が被結合企業の株式に加え結合企業の株式も有している場合の会計処理（第 258 項から第 362 項参照）に準ずるものと考えられる（事業分離等会計基準第 46 項参照）。

分割型の会社分割における分割会社の株主に係る会計処理

受取対価が新設会社又は承継会社の株式のみである場合の分割会社の株主に係る会計処理

272. 分割型の会社分割における分割会社の株主は、受け取る新設会社又は承継会社の株式と、これまで保有していた分割会社の株式とが実質的に引き換えられたものとみなして、被結合企業の株主の会計処理（第 250 項から第 262 項参照）に準ずる（事業分離等会計基準第 47 項参照）。

273. 第 272 項を適用するにあたっては、被結合企業の株主の会計処理における被結合企業の株式に係る企業結合直前の適正な帳簿価額に代えて、会社分割直前の分割会社の株式の適正な帳簿価額のうち、合理的に按分する方法によって算定した引き換えられたものとみなされる部分の価額を用いる（事業分離等会計基準第 48 項参照）。

合理的に按分する方法とは、例えば以下のような方法が考えられるがどうか。

(1) 時価純資産額の比率で按分する方法

分割された事業の時価と会社分割直前の分割会社の時価純資産額との比率により、分割会社の株式の帳簿価額を按分する。

(2) 時価総額の比率で按分する方法

会社分割直前直後の分割会社の時価総額の増減額を分割された事業の時価とみなし、会社分割直前の分割会社の時価総額との比率により、分割会社の株式の帳簿価額を按分する。

(3) 簿価純資産額の比率で按分

分割された事業の適正な帳簿価額による純資産額と会社分割直前の分割会社の適正な帳簿価額による純資産額との比率により、分割会社の株式の帳簿価額を按分する。

受取対価が現金等の財産と新設会社又は承継会社の株式である場合の分割会社の株主に係る会計処理

274. 分割型分割により、分割会社の株主が、現金等の財産と結合企業（新設会社又は承継会社）の株式を受け取った場合、被結合企業の株主の会計処理（第 263 項、第 264 項参照）に準ずる（事業分離等会計基準第 49 項参照）。

開 示

貸借対照表における表示

のれん及び負ののれんの表示

275. 「のれんは無形固定資産の区分に表示する。負ののれんは固定負債の区分に表示する。のれんと負ののれんの双方が生ずる場合には、相殺して表示することができる。」(企業結合会計基準 四 1.)とされている。ただし、この場合、いずれかの金額に重要性が乏しい場合を除き、相殺表示している旨及び相殺前の金額を注記することとしてはどうか(第 394 項参照)。

なお、「営業権のうちのれんに相当するもの及び連結調整勘定は、のれん又は負ののれんに含めて表示する。」(企業結合会計基準 注解(注 19))とされている。

企業結合に係る特定勘定の表示

276. 企業結合に係る特定勘定は、原則として、固定負債の部に区分掲記し、その主な内容及び金額を連結貸借対照表及び個別貸借対照表に注記することとしてはどうか。ただし、貸借対照表日後 1 年以内に発生することが明らかなものは流動負債に計上することとしてはどうか(第 396 項参照)。

共同支配企業への投資額の表示

277. 共同支配企業に対する投資は、次のように表示する。

(1) 個別財務諸表上の表示

関係会社株式又は関係会社出資金として表示する。

なお、共同支配投資企業が連結財務諸表を作成していない場合には、損益等からみて重要性の乏しい共同支配企業に対する投資を除き、当該共同支配企業を形成した事業年度以後において、持分法に準じた処理を適用した場合の投資の金額及び投資損益を個別財務諸表に継続的に注記する。

(2) 連結財務諸表上の表示

投資有価証券又は出資金として表示し、当該投資額を連結貸借対照表に注記する。

損益計算書における表示

のれんの償却費及び負ののれんの償却額の表示

278. のれんの当期償却費は、販売費及び一般管理費に表示し、負ののれんの当期償却額は、営業外収益に表示する。ただし、いずれかの金額の重要性が乏しい場合には相殺表示することができる(第 395 項参照)。

なお、のれんの減損損失は、「原則として、特別損失に計上する」(減損会計基準 四 2. 参照)とされている。

企業結合に係る特定勘定の取崩益の表示

279. 企業結合に係る特定勘定の取崩益が生じた場合には、原則として特別利益に計上する。また、重要性が乏しい場合を除き、その内容を連結損益計算書及び個別損益計算書に注記する。

移転損益の表示

280. 事業分離において、分離元企業が計上する移転損益は、原則として、特別損益とする。

交換損益の表示

281. 企業結合において、結合当事企業の株主が計上する交換損益は、原則として、特別損益とする。

注記事項

企業結合に関する注記事項

パーチェス法を適用した場合の注記事項

282. 企業結合会計基準 四 2. (1)では、パーチェス法を適用した場合、企業結合年度において、次の事項を注記することとされている。ただし、重要性が乏しい取引については注記を省略することができる。

被取得企業の名称及び事業の内容、企業結合を行った主な理由、事業を取得した場合は相手企業の名称及び取得した事業の内容、企業結合日、企業結合の法的形式、結合後企業の名称及び取得した議決権比率

財務諸表に含まれている被取得企業又は取得した事業の業績の期間

被取得企業又は取得した事業の取得原価及びその内訳。株式を交付した場合には、株式の種類別の交換比率及びその算定方法、交付又は交付予定の株式数及び評価額。株式交付日の株価を基礎に取得原価を算定している場合は、その旨

発生したのれん又は負ののれんの金額、発生原因、償却方法及び償却期間

企業結合日に受け入れた資産及び引き受けた負債の額並びにその主な内訳

企業結合契約に規定される条件付取得対価の内容及びそれらの今後の会計処理方針

取得原価のうち研究開発費等に配分され費用処理された金額及びその科目名

取得原価の大部分がのれん以外の無形資産に配分された場合には、のれん以外の無形

資産に配分された金額及びその主要な種類別の内訳並びに全体及び主要な種類別の加重平均償却期間

取得原価の配分が完了していない場合は、その旨及びその理由。企業結合年度の次年度以降において取得原価の当初配分額に重要な修正がなされた場合は、その修正の内容及び金額

連結財務諸表を作成しない場合において、取得企業が存続会社と異なる企業結合に持分プーリング法に準じた処理方法を適用したときは、パーチェス法を適用したとした場合に貸借対照表及び損益計算書に及ぼす影響の概算額。ただし、当該影響額に重要性が乏しい場合は、注記を省略することができる。

当該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。ただし、当該影響額に重要性が乏しい場合は、注記を省略することができる。

この場合、個々の企業結合については重要性が乏しいが、企業結合年度における企業結合全体について重要性がある場合には、上記の のほか、取得原価の算定に関する事項（ 、 ）及び取得原価の配分に関する事項（ 、 、 、 ）については、企業結合全体で注記することとしてはどうか（第 397 項参照）。また、連結財務諸表の注記と個別財務諸表の注記が同じである場合には、個別財務諸表において、その旨の記載をもって代えることができることとしてはどうか。

なお、 について、繰延税金資産及び繰延税金負債に対する取得原価の配分額は、暫定的な会計処理の対象となるが、税効果会計の注記（繰延税金資産及び繰延税金負債の発生原因別の主な内訳）に記載することができることとしてはどうか。

逆取得となる吸収合併の場合で結合後企業が連結財務諸表を作成しないときの取扱い

企業結合年度の取扱い

283. 逆取得となる吸収合併の場合で、結合後企業が連結財務諸表を作成しないとき（第 282 項 ）に記載する「影響の概算額」の記載は、次のいずれかの方法によることとしてはどうか（第 398 項参照）。

(1) パーチェス法を適用した場合との差額による記載

貸借対照表項目

資産合計、流動資産合計、固定資産合計、負債合計、流動負債合計、固定負債合計、資本合計、のれん（又は負ののれん）

損益計算書項目

営業損益、経常損益、税引前当期純損益、当期純損益、のれんの償却費（又は負ののれんの償却額）、1 株当たり当期純損益

(2) パーチェス法を適用した場合の貸借対照表及び損益計算書の主要項目による記載

また、いずれの方法で記載する場合においても、第 282 項 のほか、取得原価の算定に関する事項（ 、 ）及び取得原価の配分に関する事項（ 、 、 、 ）に準じた

記載を求めることとしてはどうか。

企業結合年度後の取扱い

284. 第 283 項の注記事項は、企業結合年度に開示を求めている趣旨を踏まえ、企業結合年度だけでなく、その後の事業年度においても重要性が乏しくなった場合を除き、継続的に開示することとしてはどうか（第 398 項参照）。

また、企業結合年度の翌期以降に連結財務諸表を作成することとなった場合には、重要性が乏しくなった場合を除き、企業結合年度に開示を求めている趣旨を踏まえ、当該逆取得を反映した連結財務諸表を作成することとしてはどうか。

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

285. 「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」は、取得企業の業績トレンド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い、算定方法と計算過程における重要な前提条件（(1)と(2)の場合）についても開示することとしてはどうか（第 399 項参照）。

(1) 企業結合が当期首に完了したと仮定した場合の売上高及び利益情報と取得企業の連結損益計算書上の売上高及び利益情報に係る各々の差額による記載

(2) 企業結合が当期首に完了したと仮定して算定された当該企業結合年度の売上高及び利益情報による記載

(3) (1)又は(2)が困難な場合には、被取得企業の直前期の連結損益計算書の売上高及び利益情報による記載

利益情報については、例えば、営業損益、経常損益、税金等調整前当期純損益、当期純損益、1株当たり当期純損益などであり、実務的に対応可能な項目を開示することとしてはどうか。

286. 取得企業が連結財務諸表を作成していない場合は、注記の趣旨を踏まえ、損益計算書への影響の概算額を、第 285 項に準じて注記する。

持分プーリング法を適用した場合の注記事項

287. 「持分プーリング法を適用した場合、企業結合年度において、次の事項を注記する」（企業結合会計基準 四 2.(2)）とされている。

結合当事企業の名称及びその事業の内容、企業結合の目的、企業結合日、企業結合の法的形式及び結合後企業の名称

議決権のある株式の交換比率及びその算定方法、交付又は交付予定の株式数、企業結合後の議決権比率及び当該企業結合を持分の結合と判定した理由

個別財務諸表に含まれる被結合企業の業績の期間

被結合企業から引継いだ資産、負債及び資本の内訳

会計処理方法の統一及び企業結合前の取引等の消去の内容並びに企業結合に要した支出額及びその科目名

企業結合の結果、処分することが決定された重要な事業

この場合、連結財務諸表における注記と個別財務諸表の注記が同じである場合には、個別財務諸表において、その旨の記載をもって代えることができることとしてはどうか。

また、上記の記載においては、当該事業の内容、処分時期、処分方法、処分理由に加え、当該事業に係る貸借対照表計上額や処分予定事業で計上していた直前事業年度の売上高、営業損益などを開示することとしてはどうか。なお、金額の記載が困難な場合は、その旨と理由を開示することとしてはどうか（第 400 項参照）。

共通支配下の取引等に係る注記事項

288. 「企業結合年度において重要な取引がある場合には、次の事項を注記する」（企業結合会計基準 四 2.(3)）。

結合当事企業又は対象となった事業の名称及びその事業の内容、企業結合の法的形式、結合後企業の名称、取引の目的を含む取引の概要

実施した会計処理の概要

子会社株式を追加取得した場合には、企業結合会計基準 四 2.(1) 、 、 及び（第 282 項 、 、 及び ）に準ずる事項

この場合、個々の共通支配下の取引等については重要性が乏しいが、企業結合年度における複数の共通支配下の取引等全体では重要性がある場合には、当該企業結合全体で注記することとしてはどうか（第 397 項参照）。

また、連結財務諸表における注記と個別財務諸表の注記が同じである場合には、個別財務諸表において、その旨の記載をもって代えることができることとしてはどうか。

共同支配企業の形成が行われた場合の共同支配投資企業の注記

289. 企業結合会計基準 四 2.(3)により、共同支配企業を共同で支配する企業は、当該共同支配企業を形成した事業年度において、共通支配下の取引等に係る注記事項（第 288 項 、 ）に準じて注記を行うこととされている。

第 288 項 に準じた記載のうち、取引概要の記載には、共同支配企業の特性を踏まえ、他の共同支配投資企業との役割分担等に関する事項など、共同支配企業の形成と判定した理由を注記することとしてはどうか。

また、個々の共同支配企業の形成については重要性が乏しいが、企業結合年度における複数の共同支配企業の形成全体では重要性がある場合には、当該企業結合全体で注記することとしてはどうか（第 397 項参照）。

さらに、連結財務諸表における注記と個別財務諸表における注記が同じである場合には、

個別財務諸表においては、その旨の記載をもって代えることができることとしてはどうか。

重要な共同支配企業に対する投資情報の継続的開示

290. 重要な共同支配企業を有することになった場合には、当該共同支配企業を形成した事業年度及びその後の事業年度において、当該共同支配企業の連結貸借対照表及び連結損益計算書（連結財務諸表が作成されていない場合には貸借対照表及び損益計算書）の主要な項目とその金額（及び当該共同支配企業への持分比率）を継続的に開示することが適当であると考えらるかどうか。

重要な共同支配企業とは、当該共同支配投資企業の経営成績や財政状態に重要な影響を及ぼす場合で、かつ、持分比率が50%を超える場合をいうものとしてはどうか（第401項参照）。

事業分離に関する注記事項

291. 分離元企業は、事業分離が共通支配下の取引等や共同支配企業の形成に該当しない場合、事業分離年度において、当該事業分離に関する次の事項を注記する（事業分離等会計基準第28項参照）。

(1) 事業分離の概要

分離先企業の名称及びその事業の内容、事業分離を行った主な理由、事業分離日、法的形式を含む事業分離の概要

(2) 実施した会計処理の概要

個別財務諸表においては、以下の内容

ア 移転損益を認識した場合には、その金額、移転した事業に係る資産及び負債の適正な帳簿価額並びにその主な内訳

イ 移転損益を認識しなかった場合には、その旨、受取対価の種類、移転した事業に係る資産及び負債の適正な帳簿価額並びにその主な内訳

連結財務諸表においては、持分変動差額の金額及び会計処理

(3) 連結財務諸表における事業の種類別セグメントにおいて、当該事業分離が含まれていた事業区分の名称

(4) 当期の損益計算書に計上されている分離した事業に係る損益の概算額

これには、分離した事業に係る売上高や営業損益が含まれ、セグメント情報の開示に関する会計手法に準じて算定される。

(5) 継続的関与（分離元企業が分離した事業又は分離先企業に対して、事業分離後も引き続き関与すること）があるものの移転損益を認識した場合、当該継続的関与の主な概要。ただし、軽微なものについては注記を省略することができる。なお、当該継続的関与については、例えば、次のような場合が考えられる。

分割時の財産額を限度として弁済の責任を負うこととなる個別催告を受けなかった分割会社の債権者に対する重要な債務がある場合（その旨及び金額）

移転した事業に係る出向者に対して出向差額を負担する場合（ただし、明らかに移転する事業の時価の調整項目である場合を除く。）

移転した事業から生ずる財・サービスの長期購入契約がある場合

この場合、重要性が乏しい事業分離については、注記を省略することができることとし、個々の事業分離については重要性が乏しいが、事業分離年度における事業分離全体について重要性がある場合には、(1)及び(2)を注記することとしてはどうか（第397項参照）。

また、個別財務諸表又は連結財務諸表において適用がないものについては当該財務諸表において注記を要しないこととし、連結財務諸表における注記と個別財務諸表の注記が同じである場合には、個別財務諸表においてはその旨の記載をもって代えることができることとしてはどうか。

企業結合に該当しないため結合当事企業にはあたらぬ分離先企業における注記

292. 分割型の単独新設分割における新設会社のように、企業結合に該当しないため結合当事企業にはあたらぬ分離先企業においても、結合企業の注記事項に準じて注記することとしてはどうか。

子会社が企業再編を行った場合の親会社（結合当事企業の株主）における注記事項

293. 子会社を結合当事企業とする株主（親会社）は、結合当事企業（子会社）の企業結合により、子会社に該当しなくなった場合には、当該企業結合日の属する連結会計年度において、連結財務諸表上、当該企業結合に関する次の事項を注記する（事業分離等会計基準第51項参照）。

(1) 子会社が行った企業再編の概要

他の結合当事企業の名称及びその事業の内容、企業結合を行った主な理由、企業結合日、法的形式を含む企業結合の概要

(2) 実施した会計処理の概要

(3) 事業の種類別セグメントにおいて、当該事業分離が含まれていた事業区分の名称

(4) 当期の連結損益計算書に計上されている結合当事企業に係る損益の概算額(5) 継続的関与（被結合企業の株主が結合後企業に対して、企業結合後も引き続き関与すること）があるものの交換損益を認識した場合、当該継続的関与の主な概要。ただし、軽微なものについては注記を省略することができる。

この場合、重要性が乏しい企業結合については、注記を省略することができることとし、個々の企業結合については重要性が乏しいが、連結会計年度における事業分離全体について重要性がある場合には、(1)及び(2)を注記することとしてはどうか（第397項参照）。

重要な後発事象等の注記

企業結合に関する後発事象等

294. 企業結合会計基準 四 2.(4)により、貸借対照表日後に完了した企業結合が重要な後発事象に該当する場合には、第 282 項、第 287 項及び第 288 項(第 282 項 及び から まで、第 287 項 及び は除く。)に準じて注記を行い、未確定の事項については注記を要しないとされている。

これに加えて、企業結合の主要条件が合意されたが貸借対照表日までに完了していない場合や貸借対照表日後に企業結合の主要条件が合意された場合で、上記に該当しないものには、当該企業結合の識別結果に従い、企業結合会計基準 四 2.(4)に準じて注記を行うこととしてはどうか(第 402 項参照)。

事業分離に関する後発事象等

295. 分離元企業は、事業分離の主要条件が合意されたが貸借対照表日までに完了していない場合や貸借対照表日後に事業分離の主要条件が合意された場合(ただし、第 296 項に該当する場合を除く。)には、第 291 項(1)に準じて注記を行う(事業分離等会計基準第 29 項参照)、(第 402 項参照)。

296. 分離元企業は、貸借対照表日後に完了した事業分離が、重要な後発事象に該当する場合には、第 291 項に準じて注記を行う。ただし、未確定の事項については注記を要しない(事業分離等会計基準第 30 項参照)。

子会社が企業結合した場合の親会社における後発事象等

297. 子会社を結合当事企業とする株主(親会社)は、企業結合の主要条件が合意されたが貸借対照表日までに完了していない場合や貸借対照表日後に企業結合の主要条件が合意された場合(ただし、第 298 項に該当する場合を除く。)には、第 293 項(1)に準じて注記を行うこととしてはどうか。

298. 子会社を結合当事企業とする株主(親会社)は、貸借対照表日後に完了した企業結合が、重要な後発事象に該当する場合には、第 293 項に準じて注記を行うこととしてはどうか。ただし、未確定の事項については注記を要しない。

適用時期

299. 適用指針は、平成 18 年 4 月 1 日以後開始する事業年度から適用することとされている(企業結合会計意見書 四)、(事業分離等会計基準第 54 項参照)。

考え方の背景

取得と持分の結合の識別

企業結合会計基準の取得と連結原則の子会社との関係

300. 取得と持分の結合の識別の検討にあたり、企業結合会計基準における「取得」と連結原則における「子会社」との関係、すなわち、両基準の「支配」概念を整理する必要がある。

例えば、A社の100%子会社a社とB社の100%子会社b社が合併し、合併会社ab社に対するA社とB社の議決権比率は51対49となったものとする。

(1) 連結原則によれば、A社はab社の議決権の過半数を所有し、意思決定機関を支配しているため、ab社はA社の子会社と判定されることになる。

(2) 企業結合会計基準 三 1.(1) 及び同 注解(注3)によれば、議決権比率要件(結合後企業に対する議決権比率が概ね55%から45%の範囲内であること)を満たしているため、それ以外の要件を満たせば持分の結合と判定されることになる。

このように、連結原則によればA社は合併後のab社を「支配」したこととなるが、企業結合会計基準によればA社とB社はともにab社を「支配」したとは認められない「持分の結合」と判定される可能性がある。

しかしながら、結合後企業が子会社に該当する場合など、連結原則上、結合後企業を支配する株主が存在する場合には、次の理由により、当該企業結合は「取得」と判定することが合理的と考えられる。このため、適用指針では、議決権比率要件において結合後企業を支配する株主が存在する場合には、その時点で「取得」と判定することを提案している(第29項及び第50項参照)。

ある株主が結合後企業を支配している場合には、経済的実態が「持分の結合」(企業結合会計基準 二 5.)と判定されるような状況にはなく、また、会計基準間の整合性の観点から「取得」(企業結合会計基準 二 4.)と判定することが合理的であること。

「取得と持分の結合の識別」(企業結合会計基準 三 1.)により、結合後企業が他の会社の子会社に該当する場合の取扱いを定めていないが、企業結合会計意見書 三 2.(3)の記載から、総体としての株主による判定は、公開企業同士の合併等、結合当事企業に多数の株主が存在することを前提とした定めと解され、もし、結合後企業が他の会社の子会社に該当するような場合には「取得」と判定することが想定されているものと解されること。

企業結合会計意見書 三 2.(3) により、議決権比率以外の要件に関する記述の中で「既に議決権比率が等しいという数値基準を充たしているのであるから、結合後企業の株主総会の支配関係について改めて株主を個別に分析してその支配関係を判定することは行わないこととした。」とされ、結合後企業の株主構成は考慮しないこととしてい

る。しかし、企業結合会計意見書により、上記 の理由から、結合後企業を支配する株主が存在するような場合には、議決権比率の判定の時点で「取得」と判定され、議決権比率以外の要件では、結合後企業の株主の中に当該結合後企業を支配する株主は存在しないことを前提とした記述と解されること。

いわゆる三角合併などの取扱い

301. 子会社が親会社の株式を対価として他の企業と企業結合する場合には、取得と持分の結合の識別において、対価要件を満たさないため、常に当該子会社が他の企業を取得したものと判定されてしまうことになる（共通支配下の取引に該当する場合を除く。）

しかし、当該取引の実質は、親会社と他の企業との企業結合であるため、その実質に従い、連結財務諸表上、当該親会社と当該他の企業との企業結合とみなして判定することとしている。また、連結財務諸表と個別財務諸表における取得企業の整合性の観点から、その判定結果を当該子会社の個別財務諸表にも適用することを提案している（第 31 項参照）

対価要件の取扱い

議決権のある株式の内容

302. 平成 13 年の商法改正により、株主総会の一部の事項について議決権を行使できない種類株式（議決権制限株式（商法第 222 条第 1 項第 5 号））の発行も認められるようになったため、どのような議決権を有する株式が議決権のある株式に該当するかという論点がある。

企業結合会計意見書 三 2.(3)により、持分の継続・非継続の判断にあたり「支配をより重視する最近の国際的な動向にも配慮し、企業結合に伴って支配・被支配の関係が生じたときは、支配される側の持分はそこで継続を断たれると考えることとした」とされ、支配・被支配の関係が重視されている。

このように、支配を重視する企業結合会計基準の趣旨を踏まえ、適用指針では、議決権のある株式とは、株主総会において次の事項の議決権をともに有する株式とすることを提案している（第 32 項参照）。

- (1) 判定対象となる企業結合の承認に関する議決権
- (2) 取締役の選任及び解任に関する議決権

(1)については、企業結合の承認に関する議決権そのものであること、(2)については、取締役が重要な経営事項の意思決定と執行又はその監督を行うことから、取締役の選任及び解任に関する議決権は、支配・被支配の関係を判定するにあたり極めて重要と考えたからである。

なお、適用指針では、議決権のある株式の議決権とは、株主総会における議決権をいうものとし、種類株主総会における議決権は含まないものとするを提案している。結合

当事企業の株主に交付する株式について、このような差異を設けることは、持分の結合の概念にはなじまないと考えられるからである。

議決権のある株式以外が交付された場合においても対価要件を満たしたものととして取り扱う場合

303. 企業結合会計基準 三 1.(1) により、対価要件の内容は「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こと」とされている。ここで「原則として」と規定されていることから、議決権のある株式以外が交付されても対価要件を満たす場合とは、どのような取引があるかという論点がある。

適用指針では、対価要件は、被結合企業の株主にとって持分が継続しているかどうかという観点から判断することが適切と考え、現金等の財産を対価とした場合でも、その程度が一般に重要性が乏しいと考えられる場合には、対価要件を満たしていると考えた（第 34 項参照）。

議決権のない株式等に議決権のある株式を交付した場合の取扱い

304. 取得と持分の結合の識別は、概念上は、結合当事企業の株主の持分が継続しているかどうかによる判定であるため、対価要件の取扱いも持分の継続・非継続の観点から考えることが適当である。

例えば、被結合企業が発行していた議決権のない種類株式に結合企業が議決権のある株式を交付しても、いずれの結合当事企業の株主にとっても持分の継続が断たれるわけではない。また、対価要件を議決権のある株式同士の交換取引に限定すると、株式と事業との交換となる会社分割の場合には、常に対価要件を満たさないことになり、妥当な判定結果とはならない。

このため、企業結合の対価として議決権のある株式を交付し、それと引き換えに取得した財産が議決権のある株式以外の場合であっても、対価要件を満たしたものととして取り扱うことを提案している（第 35 項参照）。

なお、会社分割の場合や被結合企業が発行していた議決権のない種類株式に対して、結合企業が「議決権のある株式」を交付した場合には、企業結合日において、被結合企業の「議決権のある株式」が新たに増加することになるが、当該議決権数の増加は、議決権比率要件において考慮されることになる（第 36 項ただし書き参照）。

議決権比率要件の取扱い

判定基準日の考え方

305. 議決権比率要件の定めについて、企業結合会計基準 三 1.(1) では、「結合後企業に対して各結合当事企業の株主が総体として有することになった議決権比率」によることとさ

れているため、その判定基準日はいつかという論点がある。

適用指針では、次の理由により、企業結合の合意成立日（第 33 項(6)参照）を議決権比率の判定基準日とすることを提案している（第 37 項参照）。

- (1) 企業結合にあたっては、各結合当事企業の代表取締役が株式の交換比率等を含む企業結合に関する契約書に合意し、さらに、通常、各結合当事企業の株主総会において当該契約書を承認することが必要になる。

「結合後企業に対して各結合当事企業の株主が総体として有することになった議決権比率」は、当該契約書に記載された株式の交換比率に大きく依存していることを踏まえると（当該契約書には、株式の交換比率のほかに、定款変更、追加される取締役、監査役など結合後企業の基本的事項が規定されることとなる。）、当該契約書を承認した当事者（当該契約書に合意した代表取締役（結合当事企業）及びそれを承認した株主）の意思決定を重視して議決権比率の判定を行うことが、結合後企業に対する支配・被支配の関係を重視する企業結合会計基準の趣旨に合うものと考えられる。

- (2) 実務上、結合当事企業が企業結合の合意成立日に、議決権比率の判定結果を、おおむね把握できることが適当である。

調整議決権数の取扱い

306. 議決権比率の算定にあたり、「行使し得る議決権の総数」から「調整議決権数」を控除することとしている（第 39 項参照）。これは、結合後企業に対する支配・被支配を考えた場合、企業結合の合意成立日においては議決権を有していたとしても、結合後企業に対する議決権が、法律上、行使できなくなることが明らかな株式に係る議決権数については、議決権比率の算定基礎となる議決権数から控除することが適当と考えられるためである。

対価要件における議決権と議決権比率要件における議決権の関係

307. 適用指針では、対価要件における議決権のある株式の議決権と議決権比率要件における議決権は同じ権利内容を指すと考え、2 つの判定要件における議決権の内容について整合性を図っている（第 38 項参照）。

潜在株式の議決権行使の可能性の取扱い

308. 議決権比率の判定にあたり、「潜在株式の議決権行使の可能性を考慮することが必要である」（企業結合会計意見書 三 2.(1)）が、適用指針では、議決権比率の判定にあたり、これを限定的に取り扱い（第 40 項参照）、議決権比率以外の要件においてその実態を踏まえて判定する（第 46 項参照）ことを提案している。その理由は次のとおりである。

- (1) 適用指針では、議決権比率の判定基準日を企業結合日ではなく、企業結合の合意成立日としている。これは、支配・被支配関係の判定にあたり、企業結合を承認した当事者の意思決定を重視したためである。したがって、実際に、企業結合に関する意思決定に

関与していない潜在株主の議決権は、原則として、議決権比率要件の考慮の対象外とすることが整合的である。

(2) 潜在株主は企業結合に関する意思決定に関与していないが、議決権比率要件の数値の客観性を確保しつつ、その潜在株主の意思を適切に推定する方法として、企業結合の合意成立日における潜在株式のうち、経済的に行使又は転換することが合理的であって、かつ、行使可能又は転換可能な状態にあるものは、すべて行使又は転換されたものとみなす方法も考えられるのではないかとの意見がある。しかしながら、当該取扱いは、実際に行使又は転換していないことを考慮すると、支配・被支配の関係を判定するうえで不合理な結果を伴う可能性があることから、適当ではないと考えられる。むしろ、潜在株式の存在は、議決権比率以外の要件においてその実態を踏まえて判定することが適当である。

309. 次に、議決権比率要件において考慮すべき潜在株式の議決権とはどのようなものが論点となる。

我が国の転換株式制度(ある種類の株式から他の種類の株式への転換が認められる制度)の下では、潜在株主が転換請求権を有する転換予約権付株式と基本的には結合当事企業が転換権を有する強制転換条項付株式の2つがある。このうち、議決権比率要件において考慮すべき潜在株式とは、結合当事企業の意思により議決権数を増加させることが可能な強制転換条項付株式が該当すると考えられる。

ただし、強制転換条項付株式の転換条件の定め方は様々であり、また、転換後の種類株式が議決権のある株式以外の場合には、その転換後も結合当事企業の支配・被支配の関係に変化を生じさせるものではない。このため、適用指針では、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転換された強制転換条項付株式のうち、転換事由が結合当事企業の意思によるものと認められるもののみを議決権比率要件において考慮することを提案している。

同様の考え方により、潜在株式の1つである新株予約権については、新株の発行を請求する権利を有している者は新株予約権者であって、結合当事企業又は結合当事企業の株主ではないため、議決権比率要件において考慮すべき潜在株式には該当しないものとして取り扱うこととした。

なお、企業結合日以後に、新株予約権者などの株主が潜在株式を行使又は転換し、結合後企業の議決権数に変動が生じても、議決権比率の判定基準日を企業結合の合意成立日としているため、本要件の判定においては、原則として考慮しない。

310. ただし、企業結合の合意成立日後に潜在株式が行使又は転換され、結合後企業が他の会社の子会社に該当した場合には取得と判定されることになる(第29項参照)。また、企業結合日後も行使されない潜在株式の議決権行使の可能性は、議決権比率以外の要件で考慮されることとなる(第46項参照)。

議決権比率の再判定

311. 議決権比率の判定においては、企業結合の承認に関与した当事者の意思決定を重視する立場から、その判定基準日を企業結合の合意成立日としている（第 37 項参照）。

このため、適用指針では、もし、企業結合の合意成立日における状況を当事者自らの意思により変更したと認められるような第 42 項(1)から(4)の取引があった場合には、企業結合日において、当該取引による議決権数の増減を加味して議決権比率の再判定を行うことを提案している。

ただし、当該取引のうち、結合後企業に対する支配・被支配の関係を生じさせるものではないと認められる場合には、議決権比率の再判定の対象外の取引として取り扱うこととした。

議決権比率以外の要件の取扱い

重要な経営事項の意思決定機関の構成員

312. 議決権比率以外の要件の 1 つとして、結合後企業の取締役会その他これに準ずる機関（重要な経営事項の意思決定機関）の構成員の人数がある。適用指針では、持分の結合と判定される場合とは、次のいずれの人数も結合後企業の過半数を特定の結合当事企業の関係者（役員等）が占めないときであると提案している（第 45 項参照）。

(1) 取締役会の構成員の人数

(2) 取締役会以外の重要な経営事項の意思決定機関の構成員の人数

取締役会の構成員については、社外取締役、非常勤取締役も含まれるが、いずれかの結合当事企業の役員等が常勤取締役あるいは執行役の大半を占めるなど、重要な意思決定機関において、主として業務執行に携わる役員の割合が大幅に異なる場合には、その実態を踏まえて判定することとしている。

また、いずれかの結合当事企業の代表者の割合が大幅に異なる場合にも、上記の取り扱いに準ずることになる。代表者は単独では重要案件を決定できないものの、法律上も実務上も業務執行に関する広範な権限を有していることを考慮したためである。

多額のプレミアムの考え方

313. 株式の交換比率の算定にあたり、結合当事企業は、市場における企業の評価となる株価のみならず、お互いの事業の状況や財務内容について外部の専門家とともに詳細な調査を行い、さらに企業結合後のシナジーなども考慮した評価額を別途算定することが通常である。企業結合に関する契約書を承認する株主総会に提案される株式の交換比率には当該評価額も考慮されているため、当該交換比率と株価に基づいて算定した株式の交換比率とは必ずしも同じにはならない。

しかしながら、公開企業同士が企業結合する場合、株式の交換比率算定における最も重

要な要素は、一般に株価と考えられる。このため、承認された株式の交換比率と株価に基づいて算定した株式の交換比率との間には支配の獲得を目的とした企業結合の場合を除き、重要な乖離はないと考えられる。

また、持分の結合と判定される企業結合は、議決権比率要件を満たし、かつ、本要件も満たしていることになるので、結合当事企業の企業規模、すなわち、株価に基づき算定された時価総額も概ね等しいことになる。

第48項では、多額のプレミアムの発生の判定にあたり、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ていることを要件としている。これは、持分の結合と判定される可能性のある企業結合の場合には、お互いの企業価値を算定することが想定され、逆に、ある企業が他の企業との株式の交換比率を一方的に公表しているような場合には、取得として取り扱うことが適当であるとの考えによるものである。また、当該算定結果が概ね等しいときには、「多額のプレミアム」が発生している場合に該当しないものとして取り扱うことを提案している。

取得の会計処理

取得企業の決定

結合後企業が他の会社の子会社等に該当する場合の取得企業の決定の考え方

314. 「取得企業の決定は、取得と持分の結合とを識別する規準と整合した形で行うこと」(企業結合会計意見書 三 3.(1))とされている。

適用指針では、議決権比率要件で取得と判定された場合のうち、結合後企業に支配株主(親会社等)が存在するときは、以下の理由により、当該株主により企業結合前から支配されていた結合当事企業(子会社等)を取得企業とすることを提案している。

- (1) 当該企業結合は、結合後企業を支配する株主の意思により行われたと考えることが合理的であり、企業結合前から子会社である結合当事企業を取得企業とすることが企業結合の実態に適合していると考えられること
- (2) 連結財務諸表上の取得企業と個別財務諸表上の取得企業とを整合させることが適当と考えられること

取得原価の算定

支払対価が取得企業の株式の場合の取得の対価の算定

315. 取得の対価は、「支払対価となる財の時価と取得した純資産の時価のうち、より高い信頼性をもって測定可能な時価で算定する」(企業結合会計基準 三 2.(2))とこととされて

いる。適用指針では、企業結合会計基準の趣旨に従って、支払対価として取得企業の株式が交付された場合の取得の対価の算定の優先順位を提案している。

316. 企業結合会計意見書 三 3.(2) により、「公開企業が自己の株式を交付して非公開企業の純資産を取得した場合には、通常、その公開企業株式の時価の方が非公開企業の純資産の時価よりも高い信頼性をもって測定できることから、取得原価は公開企業株式の時価を基礎にして算定されることになる」とされている。このため、公開企業の場合には、第 56 項(1)に準じて、原則として、市場価格を基礎に取得の対価を算定することとした。

次に、取得企業の株式に市場価格がない場合には、取得企業の株式の「合理的に算定された価額」を基礎として取得の対価を算定し、それができない場合には、被取得企業の株式の「合理的に算定された価額」を基礎として取得の対価を算定することを提案している。このように適用指針では、取得企業又は被取得企業の株式の時価の算定において「合理的に算定された価額」も時価の 1 つとして取り扱っている。これは、独立第三者間取引として行われる株式の交換比率の決定において、「合理的に算定された価額」が利用されている場合には、当該価額が取引時点の時価を表していると考えられるからである。

この点に関して、金融商品会計実務指針第 63 項では、「市場で売買されない株式について、たとえ何らかの方式により価額の算定が可能としても、それを時価（合理的に算定された価額）とはしない」としているが、これは期末における評価を前提とした規定と考えられるので、取引価額の測定である取得の対価の算定においては、このような「合理的に算定された価額」も時価として取り扱うことが合理的である。

なお、取得企業が非公開企業、被取得企業が公開企業の場合の取得の対価の算定は、原則として、被取得企業株式の市場価格に基づいて取得の対価を算定する。

以上の評価方法により取得の対価を算定した場合には、取得原価の算定と取得原価の配分（識別可能資産及び負債の認識（第 69 項参照））とは別個の手続として行われるため、通常、のれん（又は負ののれん）が生じることになる。

317. 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、被取得企業から取得し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を提案している。これは、「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取得する純資産の時価を算定できる」（企業結合会計意見書 三 3.(2) ）とされていることに対応するものである。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、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、のれんは発生しない。

なお、被取得企業から取得した識別可能資産には、第 74 項の要件を満たす識別可能な無形資産を含むことに留意する。

企業結合に関する合意公表日以降、企業結合日までに株式の交換比率等が変更された場合の取得の対価の算定

318. 企業結合に関する合意公表日以降、企業結合日までに、株式の交換比率等が変更された場合には、取得の対価が修正されたものと考え、当該変更公表日前の合理的な期間における株価を用いて取得の対価を算定し直すこととした。

なお、企業結合日後に株式の交換比率等が変更された場合には、企業結合日の会計処理の修正として「将来の業績に依存する条件付取得対価」の会計処理に準じて取得の対価を算定する。

株式交付日の株価を基礎として取得の対価を算定できる場合

319. 企業結合会計基準 三 2.(2) により、取得の対価となる財の時価は「株式交付日の株価が当該主要条件が合意されて公表された日前の合理的な期間における株価と大きく異なる場合には、当該株式交付日の株価を基礎として算定することができる」とされており、「大きく異なる場合」の解釈が論点となる。

取得の対価の算定基礎となる測定時点の相違による株価の差異は、取得原価の差異を意味することとなり、取得企業で計上されるのれん（又は負ののれん）の金額に影響を与えることとなる。また、のれん（又は負ののれん）は償却をとおして取得企業の将来の損益に影響を与えることになる。

このため、適用指針では、企業結合日の株価を基礎として取得の対価を算定できる場合の条件として、測定時点の相違による株価の差異に加え、取得企業の財政状態及び経営成績に与える影響も加味して総合的に判断することを提案している。

取得が複数の取引により達成された場合の取得の対価の算定

320. 取得の対価は、「原則として、取得企業が被取得企業又は取得した事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」（企業結合会計基準 三 2.(2) ）とされている。したがって、被取得企業の株式をその他有価証券に分類し、期末に時価評価を行っていても、取得の対価は、当該株式を取得したときの時価、すなわち、帳簿価額を基礎に算定することになる。

なお、当該定めは、金融商品会計実務指針第 88 項の定めとは異なるものであり、同実務指針の改正が必要になるものと考えられる。

適用指針では、取得企業において、企業結合前に被取得企業の株式を減損処理している場合には、減損処理後の帳簿価額を基礎として取得の対価を算定することを提案している。当該方法によると、帳簿価額は株式取得時の時価を表さないことになるが、これは以下の点を考慮したためである。

(1) 減損処理前の帳簿価額に基づき取得の対価を算定すると、過年度に実施した減損損失相当額を結果としてのれんに計上することとなり、その償却費を再び損益に計上するこ

とになること

- (2) 減損処理を行った場合には帳簿価額が改訂されているため、減損処理前の帳簿価額により取得の対価を算定することは実務上、困難な場合があること

取得原価の配分

取得原価の配分額

321. 識別可能資産及び負債への取得原価の配分額は、企業結合会計意見書 三 3.(3) により、企業結合日の時価を基礎として、次のように算定することとされている。

(1) 観察可能な市場価格

(2) (1)がない場合には、合理的に算定された価額

合理的に算定された価額は、一般に、以下に示すような見積方法が考えられ、資産の特性等により、これらのアプローチを併用又は選択して算定することとなると考えられる。

コスト・アプローチ

同等の資産を取得するのに要するコストをもって評価する方法をいい、例えば原価法が該当する。

マーケット・アプローチ

同等の資産が市場で実際に取引される価格をもって評価する方法をいい、例えば取引事例比較法が該当する。

インカム・アプローチ

同等の資産を利用して将来における期待される収益をもって評価する方法をいい、例えば収益還元法や割引将来キャッシュ・フロー法が該当する。

上記のほか、金融商品、退職給付引当金など個々の識別可能資産及び負債については、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準において示されている時価等の算定方法が利用されることとなる。

取得原価の配分額の算定における簡便的な取扱い

322. 取得原価の配分額は、取得した資産及び引き受けた負債の企業結合日における時価を基礎として算定することが原則であるが、実務の負担を考慮して、被取得企業の帳簿価額が適正であり、かつ、その帳簿価額と時価との差異が重要でないと思込まれる場合には、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ことを提案している。

したがって、例えば、土地や退職給付引当金など、通常、適正な帳簿価額と時価等との差異が重要になると想定される項目については、当該方法の適用について慎重に判断する必要がある。

時価が一義的に定まりにくい資産への配分額の特例

323. 取得原価の配分額の算定にあたり、時価が一義的に定まりにくい土地等の資産を何らかの仮定に基づき評価すると、多額の負ののれんの発生が見込まれる場合には、企業結合条件の交渉過程で当該資産はもともと低く評価されていたと考えられるので、当該資産の評価を改めて行う意義は見出しづらい。

このため、当該資産に対する取得原価の配分額は、負ののれんが追加的に発生しない範囲で評価した額（当該資産を何らかの仮定に基づき評価した額から追加的に発生することが見込まれる負ののれんを控除した額）とすることができる。

ただし、時価が一義的に定まりにくい資産であっても、取得企業は企業結合条件の交渉過程で、利用可能な独自の情報や前提など合理的な基礎に基づき、一定の評価を行っていることが想定される。このため、適用指針では、取得の対価の算定にあたり、その評価額が考慮されている場合には、その評価額を基礎に取得原価を配分することを提案している。したがって、このような場合には、当該資産に対する取得原価の配分額を備忘価額とすることは適当ではない。

なお、当該取扱いは、時価が一義的に定まりにくい資産に限定したものであるため、合理的な評価が可能である土地などの識別可能資産に負ののれんを任意に配分することは認められない。

無形資産への取得原価の配分

324. 企業結合会計意見書 三 3.(3) により、識別可能資産及び負債の範囲は、「我が国において一般に公正妥当と認められる企業会計の基準の下で認識されるもの」とされている。しかし、現在、我が国においては、無形資産に係る包括的な会計基準が存在しないため、適用指針では、無形資産に関連する会計基準（研究開発費等会計基準など）及び現在の実務慣行を参考にして示している。したがって、今後、無形資産に係る会計基準が整備された時点で、適用指針の関連箇所は見直されることがある。

325. 企業結合会計基準 三 2.(3)において、無形資産の認識要件として、「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準の下で認識されるもの」のほかに、「法律上の権利又は分離して譲渡可能」という要件をあげている。ただし、企業結合において取得企業は純資産を一括して取得するため、取得原価を無形資産に配分するためには、時価の算定が必要になる。また、会社法（仮称）による分配可能限度額の算定に関する取扱いが、のれんと無形資産で異なることも考えられる。よって、適用指針では、無形資産に取得原価を配分できる場合の要件として、その独立した価額を合理的に算定できる場合であることを明示することとした。

326. 「取得した資産に法律上の権利又は分離して譲渡可能な無形資産が含まれる場合には、取得原価を当該無形資産等に配分することができる」（企業結合会計基準 三 2.(3)）とさ

れている。この定めは、我が国において無形資産に関する包括的な会計基準が存在しない中で、のれんを前提としていると解されるが、実務上、企業結合の目的の1つが、認識要件を満たした無形資産の取得にあり、その無形資産の金額が重要になると見込まれる場合には、取得企業は、利用可能な独自の情報や前提等を基礎に一定の評価技法（第321項参照）を利用し、あるいは外部の専門家も関与するなどして、通常、取締役会その他の会社の意思決定機関において、当該無形資産の評価額に関する多面的かつ合理的な検討がなされていると考えられる。一般的に、このような場合には、無形資産の独立した価額を合理的に算定できる場合に該当することになるものと考えられる。

のれん（又は負ののれん）は取得原価と取得原価の配分額との差額概念であり、もし、このような識別可能な無形資産が存在するとすれば、取得企業は無形資産をのれんから区分して会計処理することが企業結合会計基準の考え方と整合的と考えられる。

無形資産の認識要件を満たさないものの例

327. 法律上の権利又は分離して譲渡可能という認識要件を満たさないため、無形資産として認識できないものの例としては、被取得企業の法律上の権利等による裏付けのない超過収益力や被取得企業の事業に存在する労働力の相乗効果（リーダーシップやチームワーク）がある。これらは識別不能な資産としてのれん（又は負ののれんの減少）に含まれることになる。

開発の最終段階にある研究開発活動等の取扱い

328. 被取得企業において、開発の最終段階にあるもの、具体的には、出願審査中の特許を受ける権利、あるいは臨床試験は終了しているものの認可を得ていない新薬など最終的な成果物に近いものについては、法律上の権利となる可能性が高いため、分離して譲渡可能な場合も想定される。

また、のれんとして会計処理するよりも識別可能な無形資産として適当な科目により会計処理する方が、企業結合後の貸借対照表の表示又は適正な償却費の計算の観点から、より望ましい場合がある。

このような観点から、適用指針では、これらについては分離して譲渡可能なものに準じて取り扱うことができることを提案している。

いわゆるブランドの取扱い

329. 企業結合によって取得した、いわゆるブランドについて、のれんと区分して無形資産として認識可能かどうかという論点がある。これについても法律上の権利又は分離して譲渡可能なものの要件を満たし、かつ、その独立した価額を合理的に算定できる場合には無形資産として取得原価を配分することができる。

ブランドは、プロダクト・ブランドとコーポレート・ブランド（企業又は企業の事業全

体のブランド)に分けて説明されることがある。両者は商標権または商号として、ともに法律上の権利の要件を満たす場合が多いと考えられるが、無形資産として認識するためには、その独立した価額を合理的に算定できなければならない。このうち、コーポレート・ブランドの場合には、それが企業又は事業と密接不可分であるため、事業から独立したコーポレート・ブランドの合理的な価額を算定することは通常困難であると考えられる。

研究開発費への取得原価の配分

330. 企業結合会計基準 三 2.(3)により、「取得企業が取得対価の一部を研究開発費等(ソフトウェアを含む。)に配分したときは、当該金額を配分時に費用処理する」としている。このため、適用指針では、取得原価を研究開発費に配分し、費用処理する場合の要件を明らかにすることとした。

当該要件の検討にあたり、企業結合会計基準で要件が定められていないものは、関連する他の一般に公正妥当と認められた企業会計の基準、具体的には研究開発費等会計基準における以下の定めと整合性を図ることが適当と考えた。

研究開発費を構成する原価要素に該当する場合、すなわち、機械装置、特許権等のように通常は資産性があるものであっても、特定の研究開発目的にのみ使用し、他の目的に使用できないものは取得時の研究開発費として費用処理することとされている(研究開発費等会計基準 注解(注1)参照)。

ソフトウェア制作における研究開発費に該当する場合、すなわち、市場販売目的のソフトウェアについては、研究開発の終了時点とされる最初に製品化された製品マスターの完成までの費用及び研究開発終了後であっても製品マスター又は購入ソフトウェアに対する著しい改良に要した費用は研究開発費として費用処理することとされている(研究開発費等会計基準 注解(注3)参照)。

したがって、適用指針では、取得原価を研究開発費に配分する場合とは、次の2つの要件を満たしたときであるとの提案を行っている。

- (1) 識別可能資産に該当すること(識別できないものはのれんに計上される。)
- (2) 当該識別可能資産の取得企業における用途が研究開発費等会計基準 注解(注1)又は(注3)に該当すること

なお、被取得企業が実施した研究プロジェクトを取得企業が継続した場合であっても、取得企業の会計処理(取得原価を研究開発費に配分するかどうか)は、被取得企業における会計処理(資産計上又は費用処理)に影響されるものではない。これは、パーチェス法は取得企業の観点から企業結合をみる会計処理であり(第70項参照)、また、研究プロジェクトの位置付けは、取得企業と被取得企業の間で異なる場合もあるためである。

331. 適用指針では、第330項のとおり、取得原価を研究開発費に配分する場合の要件として、関連する研究開発費等会計基準との整合性を図ることを提案している。しかし、企業結合会計基準において取得原価を研究開発費に配分する場合の要件が示されなかったのは、国

際的な会計基準の動向を踏まえたことによるものであるとの指摘がある。このような指摘も踏まえ、研究開発費への取得原価の配分に関する会計処理について引き続き検討することとする。

企業結合に係る特定勘定への取得原価の配分

332. 「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の算定に反映されている場合には、負債として認識することができる」(企業結合会計基準 三 2.(3))とされている。

これは、当該費用又は損失を負債として認識した方が、「その後の投資原価の回収計算を適切に行いうる」(企業結合会計意見書 三 3.(3))ためである。すなわち、企業結合の条件交渉の過程で、被取得企業に関連して発生する可能性のある将来の費用又は損失が取得の対価に反映されている場合(取得の対価がそれだけ減額されている場合)には、被取得企業が企業結合日前に当該費用又は損失を負担したと考えられるので、これらの費用等を企業結合日以後の取得企業の業績に反映させない方が取得企業の投資原価の回収計算を適切に行うことができると考えられるからである。

企業結合に係る特定勘定として認識できる費用又は損失の範囲

333. 第 81 項では、「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」(企業結合会計基準 三 2.(3))の範囲を明確にしている。

同項(1)の「企業結合日において、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準の下で認識される識別可能負債に該当しないこと」については、もし、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準の下で認識される識別可能負債に該当する場合には、当該識別可能負債として取得原価を配分しなければならないので、企業結合に係る特定勘定として認識することはできないことを明確にしている。

同項(2)の「企業結合日後 5 年以内に発生するものであること」については、「取得後短期間」(企業結合会計基準 三 2.(3))の具体的な取扱いであり、経営計画の策定期間及び当該負債の計上限度期間の観点から、企業結合日後 5 年以内とすることを提案している。

同項(3)の「特定の事象に対応した費用又は損失であること(ただし、識別可能資産への取得原価の配分額に反映されていないものに限る。)」については、「認識の対象となった事象が発生した事業年度又は当該事象が発生しないことが明らかになった事業年度」(企業結合会計基準 三 2.(3))に当該負債を取崩す必要があることから、当該負債として認識できるものは特定の事象に対応した費用又は損失であることを明確にしている。したがって、具体的な事象が特定されていない将来の営業損失については当該負債の認識の対象とはならない。なお、特定の事業に対応した費用又は損失が取得原価の配分額に反映されている場合には、資産の評価額がすでに減額されているため、当該要件を満たさないことになる。

同項(4)の「被取得企業に係る費用又は損失であること」については、パーチェス法は取

得企業の観点から会計処理を行うものであること、取得の対価に反映される事象は、被取得企業に関連した費用又は損失と考えることが合理的であることから、取得企業に係る将来の費用又は損失は当該負債の対象とはならず、企業結合日後に発生する被取得企業に係る費用又は損失に限定することを明確にしている。

取得の対価の算定に反映されている場合の要件

334. 第 82 項(1)は、企業結合会計基準 注解(注 14)による取扱いを示したものであるが、実務上、「企業結合条件の交渉の過程で当該事象に係る金額が対価の算定に反映されていたことが契約条項等から明らかな場合」は少ないと考えられる。

そこで適用指針では、企業結合会計基準の趣旨を踏まえつつ、実務上の利用を想定して、新たに第 82 項(2)の要件を提案している。具体的には、当該事象そのものは契約条項等で明確にされていることが必要であるが、当該事象に係る金額と取得の対価との関係については、取得の対価を決定する取得企業の取締役会等、会社の意思決定機関で、その決定にあたり重視された資料に当該事象が含まれ、かつ、それが取得の対価に反映されていることが取締役会議事録等の文書により確認できれば、当該要件を満たすものと考えた。

株価を基礎に株式の交換比率を決定した場合であっても「取得の対価の算定に反映されている場合」に該当する場合

335. 公開企業同士の企業結合において、株式の交換比率の決定要因の大半を株価に依存した場合には、企業結合条件の交渉の過程で考慮された事象と取得の対価との関係が明らかではないため、原則として「取得の対価の算定に反映されている場合」には該当しない。

ただし、株価を基礎に株式の交換比率を決定した場合であっても、企業結合条件の交渉過程で考慮された事象に係る被取得企業の将来のキャッシュ・アウト・フローの発生の可能性がもともと株価に反映されていると考えられるような場合、例えば、被取得企業が有する偶発債務について、企業結合日においては引当金の要件を満たしていないものの、企業結合に関する合意公表日前に当該偶発債務に関する事実が公表されており、合意公表日前の株価にそれが反映されていると認められるような場合には、「取得の対価の算定に反映されている場合」に該当する旨の提案を行っている。

企業結合日以後の企業結合に係る特定勘定の会計処理

336. 企業結合に係る特定勘定は、企業結合に係る「未決算勘定」としての性格が強いと考えられるので、当該負債の計上後に、引当金又は未払金など、他の負債項目としての認識要件を満たした場合には、当該負債から他の適当な負債科目に振り替える必要がある。

したがって、例えば、当該負債の認識の対象が被取得企業に係る偶発損失の場合には、当該偶発損失が発生したとき、又は発生しないことが明らかとなったときに当該負債を取崩し、また偶発損失引当金の要件を満たしたときに当該引当金に振り替えることになる。

なお、適用指針では、当該負債は暫定的な会計処理の対象外とすることを提案している。当該負債の計上は、取得の対価に反映されていることが前提となるため、取得の対価の算定日に当該金額は確定していると考えられるからである。

取得原価の配分における暫定的な会計処理

337. 企業結合会計意見書 三 3.(3) により、「識別可能資産及び負債を特定し、それらに対して取得原価を配分する作業は、企業結合日以後の中間決算又は年度決算前に完了すべきであるが、それが困難な状況も考えられる」とされ、また、企業結合会計基準 四 2.(1) では、「取得原価の配分が完了していない場合は、その旨及びその理由」を（連結）財務諸表に注記することが求められている。このように、暫定的な会計処理は取得原価の配分作業について困難な理由があるときに限り容認されるものと考えられる。

一方、適用指針では、第 72 項(取得原価の簡便的な配分処理)の要件を満たす場合には、識別可能資産及び負債に対し、その適正な帳簿価額を基礎として取得原価を配分することができるとしている。取得企業が、このような簡便的な取得原価の配分処理を適用した場合には、取得原価の配分作業について困難な理由があるときには該当しない。

よって、暫定的な会計処理が認められる項目とは、原則として、識別可能資産及び負債の企業結合日における時価と被取得企業の適正な帳簿価額が大きく異なることが想定され、その時価の算定に時間を要するものに限られると考えた。

なお、取得した売上債権について被取得企業の適正な帳簿価額を基礎として取得原価を配分する場合には、被取得企業の適正な帳簿価額の確定後に発生した貸倒損失（設定された貸倒引当金を上回る損失額）は取得企業の貸倒損失として費用計上しなければならず、当該損失をのれんに振り替え、資産に計上することは認められない。

繰延税金資産に対する取得原価の配分額の確定

338. 適用指針では、企業結合日以後 1 年以内に回収可能性の判断を修正した場合には、企業結合日における繰延税金資産の配分額を修正したものと扱い、のれんの計上額を修正することを提案している。

これは、繰延税金資産の回収可能性は、将来年度の課税所得の見積額等により判断することとなるが、取得した事業について取得した当初に合理的な見積りを行うことは困難な場合が多いと考えられること、また、繰延税金資産を不計上としていたが、企業結合年度後の状況変化により、回収可能性が生じたとして繰延税金資産を計上したとしても、企業結合日以後 1 年以内の見直しであれば、のれんには繰延税金資産の評価額が当初から含まれていたとの推定が合理性を持つ場合が多いと考えられるからである。

のれんの会計処理

339. のれんの償却期間及び償却方法は、企業結合ごとに決定することを明確にした。これは

企業結合ごとにのれんの発生原因が異なるためである。

また、のれんの償却費は販売費及び一般管理費に計上することを提案している。これは、以下の理由による。

- (1) のれんの規則的な償却を行う方法を採用した理由として、企業結合会計意見書 三 3.(4)では、「企業結合の成果たる収益と、その対価の一部を構成する投資消去差額（連結財務諸表の場合は連結調整勘定）の償却という費用の対応が可能になる」こと、また、「のれんは投資原価の一部であることに鑑みれば、のれんを規則的に償却する方法は、投資原価を超えて回収された超過額を企業にとっての利益とみる考え方とも首尾一貫している」とされており、その償却費を含んだ費用を超えて回収された額を営業利益として表示することが企業結合会計基準の趣旨に合致するものと考えられること
- (2) 連結原則における連結調整勘定（借方）の償却費の会計処理との整合性を図るため

負ののれんの会計処理

340. 負ののれんの償却期間及び償却方法は、企業結合ごとに決定することを明確にした。これは企業結合ごとに負ののれんの発生原因が異なるためである。

また、負ののれんの償却額は、営業外収益に計上することを提案している。これは、以下の理由による。

- (1) 負ののれんの規則的な償却を行う方法を採用した理由として、企業結合会計意見書 三 3.(5)では、負ののれんは「想定された発生原因に合理性を見出すことは困難な場合が多い」ため、「承継した資産の取得原価総額の調整要素とみて、正の値であるのれんと対称的に、規則的な償却を行う」とされており、その償却額を営業外収益として表示することが企業結合会計基準の趣旨に合致するものと考えられること
- (2) 連結原則における連結調整勘定（貸方）の償却額の会計処理との整合性を図るため

取得企業の増加資本の会計処理

新株発行した場合の会計処理

341. 企業結合の対価として、取得企業が株式を発行した場合には、法令による特段の制約がない限り、払込資本、すなわち、資本金又は資本剰余金を増加させることを提案している。パーチェス法の会計処理においては、取得企業の増加資本は通常の新株発行と同様に払込資本を増加させることが適当と考えられるためである。したがって、留保利益である利益剰余金を増加させることはできない。

342. 取得企業の増加資本は、会計上、払込資本に限定したうえで、具体的にどの資本項目を増加させるかは、取得企業が分配可能な剰余金の額を定める会社法（仮称）の規定に基づき決定することを提案している。

従来の実務では、合併又は分割型会社分割（人的分割）において、存続会社又は承継会

社は企業結合日において時価以下で評価された消滅会社等の純資産を承継し、また、消滅会社等の配当可能な剰余金を利益剰余金等として引き継ぐ処理が一般的に行われてきた。これは、現行商法の下では、合併・分割型会社分割（人的分割）において剰余金の引継ぎに関する制度があり、また、企業結合に関する会計基準が整備されていなかったためと思われる。

この点に関し、「会社法制の現代化に関する要綱案」では、剰余金の引継ぎに関する制度は原則として、廃止され、企業結合により増加する資本のうち、どの資本項目を増加させるかは、消滅会社等の資本構成にかかわらず、存続会社等が任意に決定できるとされている。具体的には、合併及び会社分割の場合には存続会社、承継会社等において、債権者保護手続が行われていることから、存続会社等において増加すべきものとされる資本（金）又は準備金を増加させずに、処分可能な剰余金を増加させることができるとされている。また株式交換及び株式移転の場合においても、債権者保護手続が行われた場合には完全親会社において増加すべきものとされる資本（金）又は準備金を増加させずに、処分可能な剰余金を増加させることができるとされている。

適用指針では、第 341 項の考え方に従い、企業結合の手続の中で剰余金が直接増加したとしても、会計上は処分可能な払込資本が増加したものと見て、その他資本剰余金を増加させることを提案している。

土地再評価差額金の個別財務諸表上及び連結財務諸表上の会計処理（合併の場合）

343. 企業結合が取得と判定される場合には、「連結財務諸表上も個別財務諸表上も同様にパーチェス法を適用するものとしている。資本の部の記載についても、法令に特段の定めがある場合を除き同様である」（企業結合会計意見書 三 3.(6)）とするとされている。

この「法令に特段の定めがある場合」として、土地再評価法に基づき消滅会社で計上されていた土地再評価差額金の引継ぎがあげられる。

取得企業の株式（自己株式を含む。）又は現金以外（例えば親会社株式）を対価とする場合の取得企業の増加資本の会計処理

344. 「会社法制の現代化に関する要綱案」では、吸収合併、吸収分割又は株式交換の場合において、消滅会社の株主、分割会社もしくはその株主又は完全子会社となる会社の株主に対して、存続会社、承継会社又は完全親会社となる会社の株式を交付せず、金銭その他の財産を交付することができるものとされている（組織再編行為に関する対価の柔軟化）。

企業結合会計意見書 三 3.(2) により、「取得原価は対価の形態にかかわらず、支払対価となる財の時価で算定される」とされているため、企業結合の対価として、現金又は取得企業の株式以外を交付すると、交付した財産の時価（増加する資本）とその帳簿価額（減少する資産）との差額が生じることになる。

適用指針では、取得企業が交付する財産と被取得企業から受け入れる企業又は事業は、

資産の処分取引として考え、その差額は取得企業の損益に計上することとした。

345. 子会社が親会社株式を支払対価として他の企業と企業結合する場合には、企業集団から見ると親会社が自己株式を対価とした企業結合と考えられるため、連結財務諸表上は資本取引として取り扱うことが適当である。このため、子会社の個別財務諸表上、損益に計上した当該差額を連結財務諸表上は自己株式処分差額に振り替えることとした。

消滅会社の最終事業年度の会計処理

346. 合併による企業結合に持分プーリング法が適用される場合、被合併会社は消滅するものの、会計上は持分が継続しており、最終事業年度において資産及び負債の適正な帳簿価額を算定し、企業結合後に引き継がれることとなる。

これに対して、合併による企業結合にパーチェス法が適用される場合、被合併会社は会計上も清算されたとみることとなるため、継続企業的前提が問題になる。したがって、消滅する被合併会社の最終事業年度の財務諸表は、正味売却価額に基づくことが考えられる。しかしながら、実務における費用対効果を勘案して、消滅する被合併会社の最終事業年度の財務諸表は、被合併会社が継続すると仮定した場合の適正な帳簿価額によるものとすることが考えられる。

分離元企業の会計処理

分離元企業において移転損益を認識する場合の時価

347. 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、取得し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。

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は算定していると考えられること、企業結合会計基準では、取得と判定された企業結合（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。

348. 分離先企業の株式など受取対価又は移転した事業のいずれについても、市場価格がないこと等により公正な評価額を合理的に算定することが困難と認められる場合には、代替的に、識別可能な分離先企業又は移転した事業に係る資産及び負債の時価に基づく正味の評価額を用いることができる。

これは、受取対価又は移転した事業全体の公正な評価額を合理的に算定することが困難と認められる場合の取扱いであるため、当該正味の評価額にのれん（又は負ののれん）は

含まれない。

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（又は負ののれん）

349. 分離先企業が新たに分離元企業の子会社となる場合、企業結合会計意見書 三 3. (6)により、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とされている。このため、原則として、分離先企業の純資産のうち分離元企業（親会社）の持分に相当する取得原価と取得した資産及び引き受けた負債に配分された純額との差額は、のれん（又は負ののれん）に計上されることとなる。

例えば、共同新設分割（分社型）により、分離企業（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、当該事業の時価 200）を新設会社Y社に移転し、A社はY社を80%子会社、B社はY社を20%関連会社とするものとする。

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%しか買い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）の80%）計上されることとなる。これは少数株主持分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（「連結財務諸表制度の見直しに関する意見書」（以下「連結意見書」という。）第二部 二 5. (1) 参照）にも対応するものと考えられる。

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。

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、当該のれんは連結意見書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、少数株主持分に相当する部分10ののれんの償却額は少数株主損益に含まれることとなるため、当期純損益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。

350. この論点は、子会社となる分離先企業への事業の移転と、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

って生ずるものと思われる。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。

事業分離等会計基準では、原則として、親会社の持分に対応するのれん 40 の計上しか認められないと考えているが、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（又は負ののれん）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（又は負ののれん）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、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考えている。

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、その償却費は少数株主持分に負担させないが、後者の場合には、子会社となった分離先企業ののれん（又は負ののれん）として 50 が計上されているため、その償却費の一部は少数株主持分に負担させることとなる。

受取対価に分離先企業の株式のほかに現金等の財産が含まれている場合の取扱い

351. 事業分離等会計基準では、投資が継続しているとみるためには、受取対価に含まれる現金等の財産が一定の割合以下であることが要件となるという考え方（したがって、受取対価のうち現金等の財産が一定の割合を超える場合には、移転損益が認識されることになる。）を採り、投資のリスクから解放され、移転損益を認識するためには、受取対価に多くの割合の現金等の財産が含まれていることが必要ではないかと考えている。

もっとも、継続的関与がある場合には、この限りではなく、特に、分離先企業が子会社又は関連会社となる場合や、子会社又は関連会社へ事業分離する場合には、関係会社間の固定資産の売買における会計処理に鑑みて、移転損益を認識するかどうか判断されることとなる。

分離元企業の税効果会計

352. 分離元企業において、事業分離により移転する事業に係る資産及び負債が、現金以外の受取対価と引き換えられ、新たに当該受取対価が計上される場合には、一般的な交換の場合と同様に、新たに貸借対照表に計上された資産及び負債の金額と課税所得計算上の資産及び負債の金額（税務上の帳簿価額）との間に差額（一時差異）が生ずる場合がある。例えば、分離先企業の株式のみを受取対価とする事業分離では、以下のような場合がある。

(1) 分離元企業において移転損益が認識されない場合（例えば、持分の結合と判定された

企業結合の場合、分離先企業株式の取得原価は、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に基づいて算定される。適格組織再編に該当する場合、税務上も、分離先企業株式の取得原価は、移転した事業に係る資産及び負債の税務上の帳簿価額に基づくため、この場合には、分離先企業株式に関して、移転した事業に係る資産及び負債の一時差異と同額の一時差異が生ずる。

(2) 分離元企業において移転損益が認識されないが、適格組織再編に該当しない場合には、税務上、分離先企業株式の取得原価は、当該株式の時価に基づくため、この場合には、基本的に、分離先企業株式に関して、移転した事業に係る資産及び負債の一時差異と同額の一時差異に加え、新たに税務上の移転損益が一時差異として生ずる。

(3) 分離元企業において移転損益が認識される場合、分離先企業株式の取得原価は、当該株式の時価又は移転した事業の時価に基づいて算定される。これが適格組織再編に該当する場合、税務上、分離先企業株式の取得原価は、移転した事業に係る資産及び負債の税務上の帳簿価額に基づくため、この場合には、分離先企業株式に関して、当該株式の時価又は移転した事業の時価と移転した事業に係る資産及び負債の税務上の帳簿価額との差額が、一時差異として生ずる。

(4) 分離元企業において移転損益が認識され、適格組織再編に該当しない場合には、分離先企業株式の取得原価は時価となるが、当該株式の時価の測定時点が企業会計と課税所得計算とは異なるなどの場合には、一時差異が生ずる。

353. 分離元企業における税効果会計の主な論点としては、まず、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の判断をどのように行うかという論点がある。これについては、一般的な売却や交換の場合と同様に、分離元企業における事業分離日以後の将来年度の収益力に基づく課税所得等により判断する（会計制度委員会報告第10号「個別財務諸表における税効果会計に関する実務指針」第21項参照）こととなり、分離先企業の将来年度の収益力に基づく課税所得等は勘案しないものと考えられる。

354. ただし、投資が継続しているとみる場合（第352項(1)及び(2)参照）には、分離元企業の認識する繰延税金資産及び繰延税金負債（移転した事業に係る資産及び負債の一時差異及び新たに生じた税務上の移転損益に対するもの）は、通常、分離先企業に移転することとなる。移転する繰延税金資産及び繰延税金負債の適正な帳簿価額を算定するため、その回収可能性は、事業分離がない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こととなると考えられる。

355. 次に、事業分離により移転する事業に係る資産及び負債が、分離先企業の株式など現金以外の受取対価と引き換えられ、新たに貸借対照表上、当該受取対価が計上される場合において、これらの金額と課税所得計算上の資産及び負債の金額（税務上の帳簿価額）との間に生ずる差額（一時差異）に対して税効果会計をいつ適用するかが論点として挙げられ

る。これについては、一般的な交換の場合と同様に、分離先企業の株式のみを受取対価とする事業分離でも、原則として、事業分離日以後最初に到来する事業年度末に適用するものと考えられる。したがって、期末に繰延税金資産及び繰延税金負債が計上され、その差額を期首と期末で比較した増減額が法人税等調整額として計上されることとなる（「税効果会計に係る会計基準」第二二三参照）。

しかしながら、投資が継続しているとみる場合（第352項(1)及び(1)参照）には、事業分離日において、移転する繰延税金資産及び繰延税金負債（移転した事業に係る資産及び負債の一時差異及び新たに生じた税務上の移転損益に対するもの）が消滅することとなるため、これと同時に、分離先企業の株式等に係る一時差異に対する繰延税金資産及び繰延税金負債として、同額計上することが適当と考えられる。これは、投資が継続しているとみるため、分離先企業の株式の取得原価は、移転する事業に係る資産及び負債の移転直前の適正な帳簿価額となり、税効果においても、移転する事業に係る繰延税金資産及び繰延税金負債が引き換えられた分離先企業の株式等に係る繰延税金資産及び繰延税金負債に置き換わったとみて、受け取った分離先企業の株式等の取得原価には含めず、同額の繰延税金資産及び繰延税金負債を計上することが整合的であると考えられることによる。また、事業分離日に同額計上しない場合、引き継がれる繰延税金資産及び繰延税金負債のみが消滅するため、当該金額が分離先企業株式の取得原価を構成することとなり、期末に計上される分離先企業株式に係る一時差異に対する繰延税金資産及び繰延税金負債や、それに関連する法人税等調整額が適切に算定されなくなってしまうという理由による。

356. 分割型の会社分割において適格組織再編に該当しない場合、税務上は分割期日の前日において移転損益に課税されることとなり、分離元企業が移転する事業に係る資産及び負債は時価に評価替えされたものと同様と考えられるため一時差異が生じ、翌日の分割期日に当該一時差異は解消することとなる。

特に、分割期日が分離元企業の期首である場合には、分割期日の前日である前期末において、税務上の移転損益に係る未払法人税等と当該一時差異に対する繰延税金資産及び繰延税金負債が計上されるが、当該繰延税金資産の回収可能性の判断についても、原則として、分離元企業における事業分離日以後の将来年度の収益力に基づく課税所得等により判断することとなると考えられる。

持分の結合の会計処理

持分プーリング法の会計処理における企業結合年度の取扱い

357. 企業結合が持分の結合と判定された場合には、結合後企業の財務諸表は企業結合前からあたかも企業結合が行われていたかのように作成する方法が諸外国の会計基準で採用されてきたが、連結財務諸表については、「我が国では、有価証券報告書における開示が1年を単位として独立しており過年度の修正再表示の慣行がないこと等を考慮して、期首に企業

結合が行われたものとみなして損益を合算する処理を求めることとした」(企業結合会計意見書 三 4.(2))とされている。

一方、個別財務諸表についてはこのような定めはない。会計上は、個別財務諸表も連結財務諸表と同様に企業結合年度の期首に企業結合が行われたものとみなして作成することが望ましいものの、このような会計処理を採用することとした場合、法制度との調整をはじめ、実務に与える影響が大きいと想定されることから、個別財務諸表における持分プーリング法の適用に関しては、諸制度との調整や情報開示のあり方を含め、今後、引き続き検討することとする。

持分の結合と判定された企業結合に対する持分プーリング法に準じた処理方法の適用

358. 企業結合会計基準では、持分の結合と判定された企業結合について、持分プーリング法を適用して会計処理することとしているが、適用指針では、親会社が異なる子会社同士の合併や、会社分割(吸収分割及び共同新設分割)など事業分離を伴う企業結合の場合(分離先企業が結合当事業となる場合)には、持分プーリング法に準じた処理方法を適用することを提案している。

この理由を、持分の結合と判定された分社型会社分割(吸収分割)を前提に述べると次のようになる。

(1) 資本内訳の引継方法に関する事項

分離元企業(分割会社)では、移転した事業と引き換えに受け入れた分離先企業(承継会社)の株式の取得原価を、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り算定することとなるため、分離元企業の資本の内訳に変化は生じない。したがって、結合後企業(承継会社)において分離元企業(分割会社)の資本構成を引き継ぐことは困難であること。

(2) 企業結合年度の財務諸表の作成に関する事項

企業結合年度の期首とは、結合企業(承継会社)の事業年度の期首を指すと解されるが、事業分離等会計基準では、分離元企業における会計処理は事業分離日に行うこととされ、分離先企業の事業年度の期首に行われたものとみなすことは想定されていないこと。

さらに、「共同支配企業の形成には、持分プーリング法に準じた処理方法を適用する」(企業結合会計基準 三 3.(7))とされているが、例えば、持分の結合と判定された共同新設分割には、共同支配企業の形成と同様、持分プーリング法に準じた処理方法を適用することが整合的と考えられる。

このような観点から、事業分離を伴う企業結合の場合には、持分プーリング法に準じた処理方法を適用することが適当と考えた。

なお、企業結合会計基準では、持分の結合と判定された企業結合の場合に持分プーリ

ング法に準じた処理方法を適用する旨の定めはないが、企業結合会計基準では、事業分離を伴わない企業結合である合併（親会社を異にする子会社同士の合併を除く。）、株式交換及び株式移転を想定した定めと解されるので、適用指針とは矛盾しないものと考えられる。

また、上記(1)に関連して、いわゆる分割型会社分割の場合（分社型会社分割と同時に、分割会社が取得した承継会社株式を現物分配する取引の場合）には、分割会社が現物分配に伴い減少させた資本勘定を承継会社が引き継ぐことができるのではないかという考え方がある。しかし、事業分離等会計基準では、分割型会社分割を分社型会社分割と同時に分割会社が取得した承継会社株式を現物分配する取引とみており、承継会社の増加資本の内訳と分割会社の現物分配とは別の取引と考えられるので、適用指針では、このような考え方を採用していない。

結合当事企業から引き継ぐ資産及び負債に含み損益がある場合の取扱い

359. 結合当事企業（合併の場合には消滅会社）から引き継ぐ資産及び負債について、含み損益があっても、結合後企業（合併の場合には存続会社）は当該帳簿価額をそのまま引き継がなければならない。この結果、結合後企業が結合当事企業から引き継ぐ適正な帳簿価額による資産総額が負債総額を下回る場合もあり得るが、このような場合であっても、結合後企業はその適正な帳簿価額により個々の資産及び負債を引き継ぐ必要があり、合併などの企業結合に際して資産及び負債を評価替えることは認められない。

消滅会社が保有していた当該会社の自己株式及び抱合せ株式の消滅の会計処理

360. 企業結合会計意見書 三 4.(1)により、持分プーリング法が適用される吸収合併を前提に、抱合せ株式（存続会社が保有する消滅会社株式）の帳簿価額を、存続会社の増加資本の額と相殺するとされているが、企業結合会計基準では、以下の点（自己株式等会計基準の適用指針（その2）第40項において示されている）に関する定めはない。

(ア) 増加する資本勘定のうちどの資本項目に影響させるか。

(イ) 抱合せ株式の帳簿価額が消滅会社の資産から負債を控除した金額を上回った場合に存続会社のどの資本項目から減額を行うか。

抱合せ株式の帳簿価額を合併により増加するどの資本項目から控除すべきかは一義的には決まらないと考えられるが、適用指針では、過年度から結合当事企業は一つの企業に統合されていたものとする持分の結合の考え方に従い、次の4つの株式保有の類似性を検討した。

(1) 抱合せ株式（存続会社が保有する消滅会社株式）（第151項参照）

(2) 存続会社が合併により取得した自己株式（消滅会社が保有していた存続会社の株式）（第149項参照）

(3) 合併により消滅した消滅会社の自己株式（消滅会社が保有していた当該会社の自己株

式) (第 150 項参照)

(4) 存続会社が保有する当該会社の自己株式

これらは、外部株主(結合当事企業以外)から株式を取得し、一つの企業とみた結合当事企業の資本を払い戻している点で経済実態は同じであり、また、法律上、どちらの企業が存続会社になるかにより(1)と(2)及び(3)と(4)の状態は入れ替わることとなり、これらの4つの株式保有の状態について本質的な差異はないものと考えた。このため、適用指針では、(4)の自己株式を消却した場合の現行の会計処理に照らして、自己株式又は抱合せ株式の消滅に対応して減額する資本項目は、結合後企業(存続会社)の取締役会等、会社の意思決定機関で定めた結果に従うことを提案している。

また、適用指針では、(3)の消滅会社が保有する当該会社の自己株式の消滅の会計処理において、最初に消滅会社から引き継ぐ資本勘定を原資とした剰余金から控除し、控除しきれない場合には存続会社の剰余金から控除することとしている。これは、消滅会社において合併前に当該会社の自己株式を消却したときの会計処理との整合性を考慮したためである。また、(3)との類似性の観点から、(1)抱合せ株式の消滅も同様の会計処理を適用することを提案している(第 151 項参照)。

会計処理方法の統一

361. 結合当事企業の会計処理方法の統一により生じた差額は、企業結合会計意見書 三 4.(6)により、「企業結合年度の損益として処理する」とされているが、「企業結合計画の中で企業結合前の各結合当事企業の財務諸表において正当な理由に基づく会計方針の変更として行うことも認められる」とされている。このため、結合当事企業の会計処理方法の統一は、企業結合年度または企業結合年度前の年度のいずれかの年度で行うこととなる。

また、持分プーリング法の考え方によれば、会計処理方法の統一は過年度に遡り、財務諸表の開示期間すべてに適用することが適当と考えられるが、我が国においては、企業結合年度の期首に企業結合が行われたものとした連結財務諸表の作成及び開示が求められているため、企業結合年度に会計処理方法の変更を行う場合には、原則として、会計方針を期首に変更したものとして会計処理を行い、変更に伴う損益への影響額を結合後企業の特別損益に計上することを提案している。

みなし結合日から企業結合日までの結合当事企業間の取引の会計処理

362. 企業結合が持分の結合と判定された場合には、会計上、企業結合年度の期首に企業結合が行われたものとみなして財務諸表を作成することになるが、企業結合の法律上の効力発生日は原則として企業結合日となるため、企業結合日までは結合当事企業はそれぞれ独立の企業として存在する。このため、企業結合日後に作成する個別財務諸表においては、みなし結合日後企業結合日までの結合当事企業間の取引及びそれらから生じる損益を第三者間取引として取り扱い、相殺消去の対象外とするか、それとも内部取引として相殺消去の

対象とするかという論点がある（個別財務諸表上もみなし結合日に企業結合が行われたものとみなして会計処理した場合を前提とする。）。

適用指針では、企業結合に関する意思決定は、通常、みなし結合日までになされていると考えられるため、みなし結合日以後の結合当事企業間の取引は、内部取引とみなして相殺消去することを提案している。

みなし結合日前の結合当事企業間の会計処理

363. 「企業結合年度の連結財務諸表の作成にあたり、結合当事企業間の企業結合前の取引及びそれらから生じた損益は消去する」（企業結合会計基準 三 3.(4)）とされている。ここで、消去の対象となる企業結合前の取引とは、みなし結合日前の取引を含むかどうかという論点がある。

持分プーリング法の会計処理は、結合当事企業が過年度から企業結合していたものとみなして会計処理するという見方からすると、みなし結合日前において行われた結合当事企業間の取引はすべて内部取引と考え、それらから生じた損益も消去することが適当である。

しかし、適用指針では、以下の理由から、みなし結合日前の取引は原則として第三者間取引として取り扱うこととし、取引及びそれらから生じた損益の消去は、原則として、企業結合年度に行われた取引に限定することを提案している。

(1) 結合当事企業が企業結合されたものとみなして実際に連結財務諸表を作成するのは企業結合年度期首からであり、仮に、みなし結合日前の期間においてなされた取引から生じた利益を未実現損益とみなして結合当事企業から引き継いだ資産から控除すると、当該利益は過年度の財務諸表に計上されているにもかかわらず、企業結合年度以降、当該資産が第三者に販売された時点で再び利益に計上されることとなり適当ではないこと

(2) 企業結合の合意公表日前は企業結合を前提としていない第三者間取引と考えることも合理的であること

364. ただし、企業結合に関する合意公表日後みなし結合日前日までに結合当事企業間で土地の売買など非経常的な取引が行われ、かつ、それが合理的な企業再編計画に基づくものとは認められない場合には、以下の理由により、当該取引を内部取引とみなし、関連する損益を結合後企業の利益剰余金の期首残高の修正として会計処理することを提案している。

(1) 適正な帳簿価額の引継ぎに関する潜脱行為にあたること

(2) 結合後企業の利益剰余金への影響が長期かつ多額になる可能性があること

企業結合に要した支出額の会計処理

365. 持分の結合と判定される企業結合は自社の株式の発行（自己株式の交付を含む）が前提となり、当該新株の発行は資金調達としての性格よりは、企業結合に要した支出額としての性格が強いと考えられる。このため、適用指針では、新株発行費が商法上の繰延資産に該当した場合であっても、持分の結合と判定される企業結合において発生した新株発行に

要する支出額は、企業結合に要した支出額として発生時の事業年度の費用として処理することを提案している。

分離先企業の企業結合が持分の結合と判定された場合の分離元企業の会計処理

366. 分離先企業の株式のみを受取対価とする事業分離（企業結合）が持分の結合と判定されたものの、分離先企業が子会社や関連会社、共同支配企業以外となる場合には、分離元企業にとって投資が清算されたとみなされるため、取得する分離先企業の株式の取得原価は時価となり、移転損益を認識することとなる。

このようなケースとしては、例えば、A社、B社、C社の3社による共同新設分割により、各分離元企業の有することとなる分離先企業の議決権比率が45：45：10のような場合におけるC社が該当する。このような事態は、企業結合会計意見書 三 2.(3) でも指摘されているように、結合当事企業が3社以上の場合、議決権比率が等しいと判定されなかった企業の持分の継続性の判定が、議決権比率が等しいと判定された企業についての最終的な判定に結果として依存するという問題に関連するものであり、例外的な場合と考えられる。

株式交換又は株式移転の会計処理

企業結合年度の連結財務諸表及び財務諸表

367. 株式交換又は株式移転による企業結合の場合には結合当事企業は法的には一体とならないため、企業結合後も完全親会社と完全子会社の決算日が異なることがある。株式交換や株式移転が持分の結合と判定された場合、完全親会社が作成する連結財務諸表上、完全子会社の業績をいつから取り込むのが問題となる。

適用指針では、以下の理由により、結合後企業の事業年度の期首に企業結合が行われたものとみなして連結財務諸表を作成することを提案している。

- (1) 企業結合会計基準 三 3.(2)により、企業結合年度の期首に企業結合が行われたとみなして連結財務諸表を作成するとされており、また、連結原則注解〔注解 9〕の定めによるみなし取得日に相当する取扱いは定められていないこと
- (2) 第 368 項と同様、持分の結合と判定される場合には、連結財務諸表に取り込まれるべき各結合当事企業の業績の期間は同一であることが適当であること

したがって、適用指針では、完全子会社となる結合当事企業は、みなし結合日前日に決算又は仮決算を行い、適正な帳簿価額を算定することを提案している。

連結決算日と完全子会社となる結合当事企業の決算日が異なる場合の取扱い

368. 持分の結合と判定された株式交換又は株式移転の場合における連結財務諸表の作成にあたり、連結決算日と完全子会社となる結合当事企業の決算日との差異があっても、連結原則注解〔注解 7〕の定めに従い、決算日の差異が3ヶ月を超えない場合には、子会社の正

規の決算を基礎として、連結財務諸表を作成できるかどうかという論点がある。

適用指針では、以下の理由により、結合当事企業間で決算日が異なる場合には、連結財務諸表提出会社となる完全親会社の決算日に完全子会社となる他の結合当事企業の決算日を統一することを提案している（仮決算の実施を含む。）。

- (1) 持分プーリング法が適用される企業結合を前提とすれば、結合当事企業の規模が同程度であると想定されるため、完全親会社と完全子会社の決算日（結合当事企業間の決算日）が相違することは適当ではないこと
- (2) 連結原則注解〔注解 7〕の定めは企業結合が取得と判定された場合を前提としたものと考えられること

完全親会社の個別財務諸表上における完全子会社株式の取得原価の算定

369. 企業結合会計基準 三 3.(6) により、「株式交換又は株式移転による企業結合の場合、結合当事企業の企業結合日における適正な帳簿価額による純資産額に基づいて完全子会社株式の取得原価を算定する」とされている。

適用指針では、完全親会社が連結財務諸表を作成する場合には、以下の理由により、完全子会社株式の取得原価の算定基準日とされている当該企業結合日をみなし結合日と解釈することを提案している。

- (1) 株式交換又は株式移転による企業結合の場合、実務上、企業結合日（株式交換の日又は株式移転の日）と決算日が異なることが多いと思われ、また、企業結合日が決算日と異なる場合には、完全子会社となる結合当事企業の適正な帳簿価額の算定のため、いずれかの日を企業結合日とみなして決算（又は仮決算）を行う必要があること。
- (2) 企業結合が持分の結合と判定された場合、企業結合年度期首に企業結合が行われたものとみなして連結財務諸表を作成することになるため、完全子会社となる結合当事企業はみなし結合日前日に決算又は仮決算を行うことになる。したがって、みなし結合日前日において、完全子会社となる結合当事企業は適正な帳簿価額による純資産額を算定していると考えられること。
- (3) 当該企業結合日をみなし結合日と解釈することにより、完全親会社の投資（完全子会社株式の帳簿価額）と完全子会社の資本は一致し、個別財務諸表と連結財務諸表との整合性が図られること。したがって、このような解釈を行うことは、企業結合会計基準の趣旨に反するものではないと考えられること。

ただし、完全親会社が企業結合後も連結財務諸表を作成する必要のない場合には、実務上の配慮から、株式交換日又は株式移転日の前後いずれか近い完全子会社の決算日の適正な帳簿価額により完全子会社株式の取得原価を算定できるものと考えられる。

共同支配企業の形成の判定

共同支配企業の形成の判定の要件

370. 共同支配企業の形成の判定要件として、適用指針では、共同支配及び共同支配企業の定義並びに企業結合会計意見書 三 2.(4)の趣旨を踏まえ、独立企業要件及び契約要件を明示することとし、これに、企業結合会計基準 三 1.(2)による対価要件及びその他の要件を加えた4つの要件を提案している(第190項参照)。

共同支配企業に対する各投資企業の議決権比率が相違している場合の取扱い

371. 企業結合会計基準により、共同支配企業に対する議決権比率は、共同支配企業の形成の判定の対象外とされているため、第190項の要件を満たしている場合には、共同支配企業に対する各投資企業の議決権比率が相違しても、当該企業結合を共同支配企業の形成と判定することになる。

これは、以下の理由によるものと解される。

- (1) 共同支配企業的意思決定に関する関与については、共同支配となる契約を締結していることから、議決権比率の大小にかかわらず、他の共同支配投資企業と同等の取扱いとなること
- (2) 共同支配企業に対する投資資金の回収は、配当による回収のほか、共同支配企業との取引による回収(例えば、ある共同支配投資企業が共同支配企業とライセンス契約を締結し、その使用料によりリターンを得る場合)など様々な形態が考えられるため、共同支配企業に対する持分割合が相違することをもって共同支配企業の形成に該当しない(あるいは投資企業が共同支配投資企業に該当しない)とすることは適当ではないこと

投資企業の中に一般の投資企業が含まれる場合における共同支配企業の形成の判定

372. 共同支配企業の形成の判定にあたり、結合後企業が複数の独立した企業により共同で支配されることとなるが、当該結合後企業に出資する企業には、共同支配投資企業のほかに、共同支配となる契約等を締結していないため、当該結合後企業を共同支配しないこととなる企業等(一般の投資企業)が含まれている場合がある。

適用指針では、このような一般の投資企業が存在していても、共同支配投資企業となる投資企業の有する議決権の合計が、共同支配企業となる結合後企業の議決権の大半を占めており、かつ、共同支配投資企業となる投資企業が第190項の要件のすべてを満たす場合には、当該企業結合を共同支配企業の形成と判定することを提案している(第191項参照)。これは共同支配企業の株主の中には、主として資金調達役割を担うのみで、経営に関与することを目的としていないものが存在する場合もあり得ることから、このような株主が存在することのみをもって、共同支配企業の形成に該当しないと判定することは適当では

ないと考えたためである。

独立企業要件の取扱い

373. 適用指針では、以下の理由により、共同支配企業の形成の要件の1つとして独立企業要件を明示することを提案している（第190項参照）。

(1) 「共同支配企業とは、複数の独立した企業により共同で支配される企業をいう」（企業結合会計基準 二 6.）とされ、定義上、投資企業に複数の独立した企業が含まれていること

(2) 複数の独立した企業の存在は、重要な経営事項の決定はすべての共同支配投資企業の同意によるという契約要件の前提となるものであること

ここで、独立した企業とは、連結原則 第三 一の定め及び監査委員会報告第60号「連結財務諸表における子会社及び関連会社の範囲の決定に関する監査上の取扱い」による現行の連結の範囲との整合性を図ることとし、子会社、緊密な者及び同意している者のいずれにも該当しない者とした。

契約要件の取扱い

共同支配となる契約等の要件

374. 「共同支配企業の形成か否かの判定については、通常、共同支配であることが契約等から明らかであるので、そのような企業結合については、議決権比率による判定は行わずに議決権比率以外の要件による判定を行うこととした」（企業結合会計意見書 三 2.(4)）とされ、議決権比率による判定の代わりに共同支配の契約等の有無により判定することとされている。このため、契約要件は共同支配企業の形成の判定にあたり本質的な要件と考えられ、契約書等の記載を踏まえ、実質的な判定を行う必要があると考えている。

375. 独立した企業同士が共同支配企業を形成する場合には、共同支配企業の事業目的を明確にしたうえで、各共同支配投資企業は、通常、共同支配企業における重要な役割分担に関する取決めを行い、それぞれ技術、営業網、人的資源、資金等の経営資源を拠出する。

したがって、適用指針では、共同支配の契約等には、共同支配企業設立の目的及び各投資企業の当該事業遂行における重要な役割分担に関する取決めが明記されており、また、実態を伴っていることが必要である旨、提案している。なお、共同支配の契約等を締結し、共同支配投資企業の役割が契約書に明示されていても、実態が伴っていないと認められる投資企業は一般の投資企業として取り扱われることになる。

376. 共同支配企業の形成の判定要件から議決権比率要件が排除されていること、及びいずれの企業も単独ではその支配を獲得しないという共同支配の形態から、適用指針では、共同支配企業の重要な経営事項の決定は、多数決による議決ではなく、すべての共同支配投資

企業の同意が必要である旨、提案している。ここで、重要な経営事項とは、株主総会及び取締役会における決議事項とすることを提案している。これは、企業結合会計基準 注解(注4)1.により、重要な経営事項が決議される意思決定機関として取締役会があげられており、これとの整合性を図るためである。

377. 共同支配企業の形成の判定にあたり、共同支配企業に対する各共同支配投資企業の議決権比率は要件とされていないが、共同支配企業の経営に対する各共同支配投資企業の関与の仕方は、原則として、同じであることが必要と考えられる。このため、拒否権(ある議案に反対の場合のみ投票できる権利)が付与された投資企業は他の投資企業に比べ、共同支配企業への経営の関与の仕方が異なると考えられ、原則として、契約要件を満たしたことにはならない。

ただし、各共同支配投資企業は、共同支配企業の事業遂行に対してそれぞれ異なる役割を担っている場合が想定されるため、拒否権の内容が、当該共同支配投資企業の役割とは関連性の薄い経営事項に関するものであり、かつ、修正提案が可能なものであることが契約等により確認できる場合には、共同支配企業の経営への関与の仕方が異なるとは言えないと考えられるため、契約要件を満たすものとして取り扱うことを提案している。

契約上の取決めの形態

378. 共同支配となる契約等は、文書化されていなければならない。当該文書は、合併事業基本契約書、株主間協定書、株主間の覚書、共同支配企業の定款等のさまざまな名称・形態が考えられ、共同支配となる規定等は、これらのいずれかに明記されることになる。

その他の主な規定事項

379. 共同支配となる契約等に記載される事項としては、適用指針でいう重要な経営事項に関する規定のほか、通常、次のような事項が規定される。

- (1) 共同支配企業の企業形態、存続期間及び報告義務
- (2) 共同支配企業の資本金、共同支配投資企業の出資比率
- (3) 共同支配企業の生産物の概要、成果の共同支配投資企業への配分方法

対価要件の取扱い

380. 共同支配投資企業は、共同支配企業の重要な経営事項に関する意思決定に直接参加することになるため、議決権のある株式とは、第 193 項 (2)に規定されている重要な経営事項に関する議決権が制限されていない株式とすることを提案している(第 195 項参照)。このため、ここでいう議決権の内容は、支配・被支配関係の判定を目的とする「取得と持分の結合の識別」における議決権の内容とは異なることになる。

また、共同支配投資企業に交付する共同支配企業の株式の議決権の内容について、差異

(優劣)を設けることは共同支配の趣旨に反すると考えられるため、共同支配企業の形成に該当するためには、共同支配投資企業となるすべての投資企業に対し、議決権に関して同一の権利内容を有する株式を交付しなければならないことを提案している。

その他の要件の取扱い

381. その他の要件の取扱いは、株主間の事前承認規定に関する取扱いを除き、原則として、取得と持分の結合の識別と同様である(第196項参照)。

なお、共同支配企業の形成の判定要件から議決権比率要件が除外されているため、企業結合会計基準 注解(注4)4.の判定は省略することとした。

共同支配企業の形成の会計処理

持分プーリング法に準じた処理方法と持分法との会計処理の相違

382. ある企業結合が共同支配企業の形成に該当する場合には、重要な経営事項の決定は、すべての共同支配投資企業の同意によりなされることから、各共同支配投資企業における共同支配企業への投資の性質は、単独支配又は影響力とは明らかに異なるものといえる。このため、共同支配企業への投資の連結財務諸表上の会計処理は子会社に適用される会計処理(連結法)、あるいは、関連会社に適用される会計処理(持分法)とは異なるものとなる。

383. まず、企業結合会計意見書 三 4.(7)において次の「差額」を処理しないとされている(第202項参照)。

(1) 共同支配企業に対する投資の取得原価(第201項参照)

(2) 共同支配企業の資本(第199項参照)のうち共同支配投資企業の持分比率に対応する額

このため、適用指針では、共同支配企業に対する投資の連結財務諸表上の会計処理として、持分法に準じた処理方法を適用することを提案している。なお、事業移転時に当該「差額」を処理する持分法とは、次の点で連結財務諸表に与える影響が異なることとなる。

持分法を適用すると、移転した事業に係る帳簿価額と時価との差額に減少する持分比率を乗じた額は、持分変動差額として損益又は利益剰余金に賦課されるが、持分法に準じた処理方法を適用すると、持分変動差額は発生しない。

持分法を適用すると、他の共同支配投資企業から抛出された事業の時価と共同支配企業において付された帳簿価額との差額に共同支配企業に対する持分比率を乗じた額は、のれんとして処理されることになるが、持分法に準じた処理方法を適用すると、のれんは発生しない。

384. 共同支配投資企業の会計処理として、現在、国際的な会計基準において認められている

比例連結法は、企業結合会計意見書 三 4.(7)により「差額」を処理しないとされているため、企業結合会計基準では想定されていない会計処理と解される。

共同支配投資企業の子会社が共同支配企業に投資している場合の会計処理

385. 共同支配投資企業の子会社が共同支配となる契約等を締結していないことをもって一般の投資企業として取り扱おうと、実質的に当該子会社は共同支配投資企業と一体であるにもかかわらず、共同支配企業の形成時に子会社では事業の移転損益を計上することが可能となる場合があるため、ある共同支配投資企業の子会社が、同一の共同支配企業に投資している場合には、当該子会社も共同支配投資企業とみなすものとした。

共同支配事業に対する共同支配投資企業の会計処理

386. ある企業結合が、独立した事業体を形成しないものの、共同支配企業の形成における要件（第 190 項参照）をすべて満たす場合には、共同支配事業を形成することになる。

共同支配企業が事業となる場合の共同支配投資企業の会計処理のうち、事業移転時の会計処理は共同支配企業に投資する共同支配投資企業の会計処理と同様、移転した事業に係る適正な帳簿価額を基礎に取得原価を算定する。

387. 一方、共同支配事業の形成後の共同支配投資企業の会計処理は、「差額」を処理しない（第 202 項参照）という企業結合会計基準の趣旨を踏まえつつ、現行制度との整合性を図るため、任意組合、匿名組合、パートナーシップ、リミテッド・パートナーシップ等への出資の会計処理（金融商品会計実務指針第 132 項）に従い、個別財務諸表の会計処理として、組合等の営業により獲得した損益の持分相当額を当期の損益として計上し、組合等の財産の持分相当額を出資金（証券取引法第 2 条第 2 項により有価証券とみなされるものについては有価証券）として計上することを提案している。

共通支配下の取引の会計処理

共通支配下の取引の範囲

388. 「共通支配下の取引とは、結合当事企業（又は事業）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、かつ、その支配が一時的ではない場合の企業結合をいう」（企業結合会計基準 二 10.）とされている。ここで、支配の主体となる「企業」の範囲、すなわち、共通支配下の取引として扱う範囲が論点となる。

企業結合会計基準では、企業集団内における企業結合を独立企業間の企業結合と区別し、共通支配下の取引として個別財務諸表上の会計処理を定めている。これは、企業結合会計意見書 三 5.(1)で示されているとおり、共通支配下の取引が、「親会社の立場からは企業集団内における純資産等の移転取引として内部取引」と考えられるため、連結財務諸表と同

様に、個別財務諸表の作成にあたっては企業結合の前後で当該純資産等の帳簿価額が相違することにならないよう、企業集団内における移転先の企業は移転元の帳簿価額により計上するためである。

このような趣旨を考えると、支配の主体である「企業」には、親会社が公開企業である場合のほか、非公開企業や外国企業も含まれるものと考えられる。また、企業集団は支配により形成されていることを考えると、支配の主体が企業であれ、個人であれ本質的な差異はみられない。よって、企業結合会計基準により支配の主体として「企業」が示されているが、適用指針では、支配する主体には個人も含むものとして取り扱うこととした。

なお、支配の主体が公開企業以外の場合、制度上、連結財務諸表の作成が要求されていないことが一般的である。共通支配下の取引の会計処理の中には、個別財務諸表上の会計処理であっても「連結財務諸表上の帳簿価額」を使用する場合があるため、このような場合には、別途の取扱い（第 217 項なお書き参照）を示すこととした。

なお、関連会社との企業結合は、親会社及び子会社から形成される企業集団内における企業結合ではないと解されるため、共通支配下の取引には該当しない。したがって、関連会社との企業結合は、取得と持分の結合（第 29 項参照）、共同支配企業の形成（第 190 項参照）のいずれかに識別されることになる。

共通支配下の取引と少数株主との取引

389. 企業結合会計基準では、企業集団内における企業再編の会計処理として共通支配下の取引と少数株主との取引（共通支配下の取引等）を定めている。

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、少数株主との取引は、企業結合会計意見書 三 5.(2)により、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されている。

ただし、企業集団内における企業再編のうち、例えば、親会社と少数株主が存在する子会社との合併においては、親会社は少数株主に対価を支払うことになるなど、それらの区別は必ずしも明確ではない。したがって、企業集団内における企業再編のうち、どの取引を外部取引と考え、少数株主との取引に準じた会計処理を適用し、のれん（又は負ののれん）を認識するのが主要な論点となる。

この論点について、適用指針では、企業再編の形式が異なっても、企業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。

このため、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、この他の代表的な企業再編と考えられる合併及び会社分割について、その整合的な会計処理を検討した。

親会社の子会社を吸収合併した場合の会計処理

390. 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少数株主持分相当額に按分し、共通支配下の取引として扱う部分（内部取引として扱う部分）と少数株主との取引に準じて扱う部分（外部取引として扱う部分）とを区分することとした。

これは、企業集団内における合併と株式交換は、企業再編後の経済的実態は同じと考え、合併後の財務諸表と株式交換後の連結財務諸表との整合性を図ることとしたためである。具体的には、まず、株式交換の会計処理において少数株主との取引（外部取引）として取り扱われるのは、子会社の純資産のうち少数株主持分相当額の取得に関する部分であるため、合併の会計処理においても当該少数株主持分相当額の取得を少数株主との取引に準じて処理し、親会社が少数株主に交付する株式を時価で算定し、これと当該少数株主持分相当額との差額をのれん（又は負ののれん）として計上することとした（第216項(2)参照）。

次に親会社持分相当額とこれに対する投資原価である子会社株式（抱合せ株式）の帳簿価額との差額（抱合せ株式消滅差額）をどのように会計処理するかが論点となる。すなわち、当該差額は株主との資本取引から生じたものではないため、親会社の利益剰余金を増減させることになるが、その処理方法は利益剰余金を直接増減させるべきか、それとも損益に計上したうえで利益剰余金を増減させるべきかが議論された。

利益剰余金を直接増減させる会計処理（損益計算書の末尾で未処分利益を増減させる会計処理）は、従来の実務慣行と思われるが、適用指針では、次の理由から、抱合せ株式消滅差額を損益に計上したうえで利益剰余金を増減させることとした。

- (1) 抱合せ株式消滅差額が差益の場合は投資額を上回る回収額を表し、逆に、差損の場合には投資額を下回る回収額を表すことになる。合併を契機に、このような子会社を通じた事業投資の成果を親会社の個別損益計算書に反映させることが適当と考えられること。
- (2) 抱合せ株式消滅差額が差益の場合には、子会社から配当金を受け取った後に合併した場合と、また、差損の場合には、子会社投資に係る評価損を計上した後に合併した場合と企業再編の経済的実態が同じと考えられるので、同様の結果が得られるように会計処理することが望ましいと考えられること
- (3) 利益剰余金の増減は、原則として当期純利益に反映されたもののみから構成されることが適当であること

分社型会社分割により子会社が親会社に事業を移転する場合の会計処理

391. 分社型会社分割により子会社（分割会社）が親会社（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、実質的に少数株主持分相当額の取得と考えられる部分については、以下の理由により、少数株主との取引に準じて処理することを提案している。

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少数株主に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少数株主持分相当額との差額をのれん（又は負ののれん）として計上することになる。

(1) 当該会社分割は、形式上、親会社と少数株主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、実質的に少数株主持分相当額の取得と考えられる部分があること

(2) 企業集団内における当該分社型会社分割と分割型会社分割（第 223 項参照）は企業再編後の経済的実態は同じと考えられ、分社型会社分割後の連結財務諸表と分割型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

一方、個別財務諸表における当該分社型会社分割の会計処理は、少数株主の出資比率にかかわらず、すべて共通支配下の取引として取り扱い、移転先企業（親会社）は移転元企業（子会社）の適正な帳簿価額に基づいて会計処理することとした。これは、親会社と子会社との取引において、少数株主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。

なお、分社型会社分割の実施と同時に子会社が取得した親会社株式を現物分配すると分割型会社分割と同様の企業再編となる。したがって、分社型会社分割後の連結財務諸表と分割型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資本から控除し、少数株主持分相当額は少数株主持分から控除することとされている（自己株式等会計基準第 29 項）。したがって、当該分社型会社分割により子会社が取得した親会社株式のうち少数株主持分相当額は、連結財務諸表上、もともと少数株主持分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 222 項参照））、子会社が、親会社株式を少数株主に分配しても連結財務諸表の資産総額、純資産額（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、適用指針で提案している分社型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。

分割型会社分割により子会社が親会社に事業を移転する場合の会計処理

392. 分割型会社分割により子会社（分割会社）が親会社（承継会社）に事業を移転場合の会計処理は、合併の会計処理に準じて、親会社が受け入れる適正な帳簿価額による資産及び負債の差額を親会社持分相当額と少数株主持分相当額に按分し、当該少数株主持分相当額の会計処理について少数株主との取引に準じた取引として取り扱い、親会社持分相当額は内部取引として取り扱うこととした。これは、企業集団内における合併と当該分割型会社分割は、企業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。

ただし、分割型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。

分割型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

393. 分割型会社分割により親会社（分割会社）が子会社（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。

開示

表示

のれん及び負ののれんの表示

394. のれん及び負ののれんの残高及び処理方法は、取得企業の将来の業績を予測する上で重要なため、総額表示することが原則であるが、相殺表示している場合には、その旨及び相殺前の金額を注記することを提案している。

のれんの償却費及び負ののれんの償却額の表示

395. のれんの当期償却費及び負ののれんの当期償却額の損益計算書上の表示区分は、連結原則注解〔注解23〕3と整合させることとした。

また、のれんと負ののれんは発生原因が異なることから、その償却費又は償却額を損益計算書に適切に表示するため、総額表示を原則とすることを提案している。

企業結合に係る特定勘定の表示

396. 企業結合に係る特定勘定は、被取得企業が負担した将来の費用又は損失を、認識の対象となる事象が発生するまで取得企業の負債に計上し、繰り越すもので、いわば「未決算勘定」としての性格が強いと考えられる。このため、当該負債は、貸借対照表上、原則として、区分掲記し、その主な内容及び金額を財務諸表に注記することを提案している。

また、企業結合に係る特定勘定の計上は、企業結合日後5年以内に発生することを前提としていることから、流動・固定区分の取扱いを示す必要がある。実務上の対応を考慮し

て、認識の対象となった事象が、貸借対照表日後 1 年以内に発生することが明らかな場合にのみ流動負債に計上することを提案している。

注記事項

企業結合年度における企業結合全体では重要性がある場合の取扱い

397. 個々の企業結合は取得企業をはじめ結合後企業の業績に重要な影響を与えないとされる場合であっても、1 事業年度の企業結合を合算すると取得企業等の連結財務諸表又は個別財務諸表に重要な影響を与える場合には、個々の企業結合が重要な場合と同様、投資意思決定情報として有用性が高いので、財務諸表作成者の事務負担を考慮しつつ、海外の企業結合に係る会計基準における開示規定を参考にして、一定の開示を求めることを提案している。

逆取得となる吸収合併において、結合後企業が連結財務諸表を作成しないときの取扱い

398. 企業結合会計基準 四 2.(1) により、連結財務諸表を作成していない場合において、取得企業が存続会社と異なる企業結合に持分プーリング法に準じた方法を適用したときは、パーチェス法を適用した場合の貸借対照表及び損益計算書に及ぼす影響の概算額を注記することを求めている。これは、商法上の制約を前提としたものであり、追加的な情報開示を要求しないと、経済的実態に即したパーチェス法を適用した場合の情報が一切開示されず、投資情報としての有用性が確保されないこと、また、連結財務諸表を作成している会社との比較可能性も確保されないこととなるので、パーチェス法を適用した場合の重要な情報について注記を求めていると解される。

これらの趣旨を踏まえ、「影響の概算額」の記載は、貸借対照表及び損益計算書の主要項目について、被取得企業に対してパーチェス法を適用した場合との差額又はパーチェス法を適用した場合の貸借対照表及び損益計算書の主要項目の記載を提案している。また、企業結合年度における注記事項と同様の情報を、重要性が乏しくなった場合を除き、継続的に開示することを提案している。

なお、企業結合会計基準 四 2.(1) の「影響の概算額」は、同基準 四 2.(1) の「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」とは異なり、現行の会計基準に基づき作成される情報である。

企業結合年度の期首に企業結合が行われたものと仮定した当期の連結損益計算書への影響の概算額

399. 企業結合会計基準 四 2.(1) により、企業結合が当期首に完了したと仮定したときの当期の連結損益計算書への影響の概算額の注記が求められている。これは、企業結合により企業業績が大きく変化することが予想されることから、取得企業の業績トレンドを適切に把握できるような情報についての注記を求めているものと解される。また、被取得企業が

非公開会社の場合や会社分割による一事業部門の承継などの場合にも、記載が求められていると解される。

これらの点を踏まえて、「影響の概算額」の記載は、まず、(1) 企業結合が当期首に完了したと仮定した場合の売上高及び利益情報と取得企業の連結損益計算書上の売上高及び利益情報に係る各々の差額による記載、又は(2) 企業結合が当期首に完了したと仮定して算定された当該企業結合年度の売上高及び利益情報による記載を提案している。(1) の算定方法を示すと、次のとおりである。例えば、3月決算のA社(取得企業)が9月末にB社(被取得企業)を取得した場合、A社の実際の連結損益計算書(B社の業績は10月から翌年3月末までの6か月間が反映される。)と、A社が当該事業年度の期首にB社を取得したと仮定したときのA社の連結損益計算書(B社の業績は期首から翌年3月末までの12か月間が反映される。)との差額をいう。

しかし、重要な仮定において「影響の概算額」を算定することが実務上困難な場合も想定されることから、そのような場合には、(3) 被取得企業の直前期の連結損益計算書上の売上高及び利益情報により記載する方法も提案している。

また、「影響の概算額」に関する開示項目としては、財務諸表利用者が収益及び利益動向を適切に推定できるように、売上高だけでなく、実務上対応可能な範囲で、当期純損益や1株当たり当期純損益などの利益情報の記載も提案している。なお、金額表示については、取得企業の業績トレンドの把握に役立つ情報という観点から、財務諸表における金額の表示単位よりも大きい単位で表示することも可能であると考えられる。

更に、(1)又は(2)での「影響の概算額」は、一定の前提において算定されるものである。重要な前提条件は、財務諸表利用者が企業業績のトレンドを適切に把握するために非常に有用な情報であるので、影響の概算額の算定にあたっての重要な前提条件についての開示も提案している。

なお、当該影響の概算額の開示の重要性の判断については、我が国では今まで当該情報の開示慣行がないことや作成者の負担を勘案して一定のガイドライン(数値基準)を設けるべきであるという意見もあるが、海外の基準でもガイドラインを設けておらず、また、わが国において、重要性の判断基準にガイドラインを設けないこととしてきた経緯もあることから、業績トレンドの把握に役立つ情報を開示するという注記の趣旨を踏まえて判断していくこととし、一定のガイドラインを設けないこととした。

取得企業が連結財務諸表を作成していない場合は、注記の趣旨を踏まえ、損益計算書への影響の概算額を開示することを提案している。

企業結合の結果、処分することが決定された重要な事業

400. 企業結合会計基準 四 2.(2) の「重要な事業の処分」とは、取得と持分の結合の識別に用いられる「いずれかの結合当事企業の処分予定の大部分の事業」に該当しないが、次期以降の業績に重要な影響を及ぼす可能性のあるものであると解される。

「持分の結合」と判定した理由は注記事項として別途開示が求められていることを踏まえ、実務上可能である限り、当該事業の内容、処分時期、処分方法、処分理由などの定性的な情報に加えて、当該事業に係る資産及び負債の貸借対照表計上額や処分予定事業における直前事業年度の売上高、営業損益も開示することを提案している。

重要な共同支配企業に対する投資情報の継続的開示

401. 共同支配投資企業の共同支配企業への投資については持分法に準じた会計処理を適用するため、共同支配投資企業の連結財務諸表上、共同支配企業に移転した資産及び負債は表示されない。しかし、重要な共同支配企業の形成において、資産だけでなく、負債も承継させる場合には、当該共同支配投資企業の財務諸比率に大きな影響を及ぼす場合がある。また、重要な事業セグメントを移転して共同支配企業を形成した場合には、当該共同支配企業の動向が共同支配投資企業の将来キャッシュ・フローの見通しに重要な影響を与える可能性がある。それに加え、持分比率が 50%を超える場合（共同支配契約がなければ子会社に該当する場合）には、開示される連結財務情報の有用性にも影響を与える。

このようなことから、国際的な会計基準における開示も参考にしつつ、少なくとも、持分比率が 50%を超える重要な共同支配企業を有する場合には、当該共同支配企業の連結貸借対照表及び連結損益計算書（連結財務諸表が作成されていない場合には貸借対照表及び損益計算書）の主要項目とその金額（及び持分比率）を継続的に開示することが適当であると考えられる。

重要な後発事象等の注記

402. 企業結合会計基準 四 2.(4)により、重要な後発事象の注記として、貸借対照表日後に完了した企業結合を対象としているが、企業結合が完了していない場合においても、企業結合は投資判断情報として重要な情報なため、監査委員会報告第 76 号「後発事象に関する監査上の取扱い」では、「合意成立又は事実の公表のとき」や「取締役会等の決議があったとき」は、開示後発事象として取り扱うとされている。

企業結合が完了しておらず、企業結合会計基準 四 2.(4)の重要な後発事象に該当しないものについて、企業結合の合意公表日が当該事業年度中の場合には「追加情報」として、また、企業結合の合意公表日が当該事業年度直後の場合には「開示後発事象」として、企業結合会計基準 四 2.(4)で示された注記事項（第 294 項参照）に準じた開示を行うことを提案している。

また、事業分離等においても、同様の対応をとることを提案している。

設例による考え方の整理

以下の設例は、本検討状況の整理で示された内容について理解を深めるためのものであり、仮定として示された前提条件の記載内容は、経済環境や各企業の実情等に応じて異なることとなることに留意する必要がある。

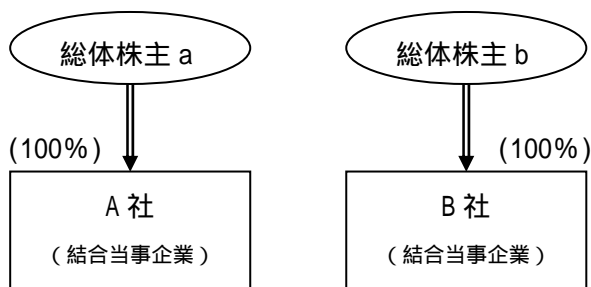
【設例 1】取得と持分の結合の識別 - 議決権比率要件の考え方

(1) 結合後企業の株主の中に支配株主が存在しない場合の取扱い

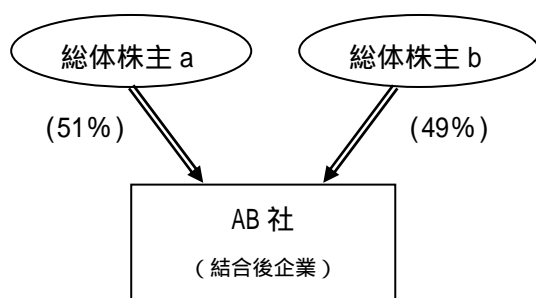
【前提】

A 社と B 社が合併し、合意成立日における合併会社(結合後企業)AB 社に対する議決権比率は、結合当事企業 A 社の総体としての株主が 51%、結合当事企業 B 社の総体としての株主が 49%であるものとする。なお、合併会社(結合後企業)である AB 社の株主の中に支配株主は存在しない。

< 合併前 >



< 合併後 >



【議決権比率要件の考え方】

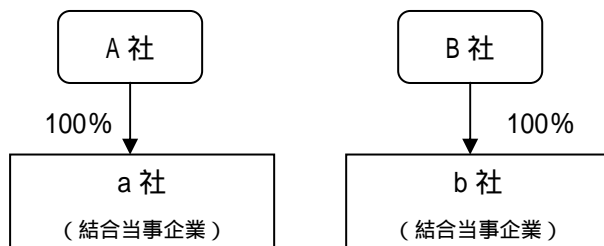
結合後企業 AB 社には支配株主が存在しないので、結合後企業 AB 社に対する各結合当事企業の株主が総体として有することとなった議決権数により、議決権比率要件を判定する。議決権比率は、概ね 55% から 45% の範囲にあるため、議決権比率要件を満たしたこととなる(第 29 項及び第 36 項参照)。

(2) 結合後企業の株主の中に支配株主が存在する場合の取扱い

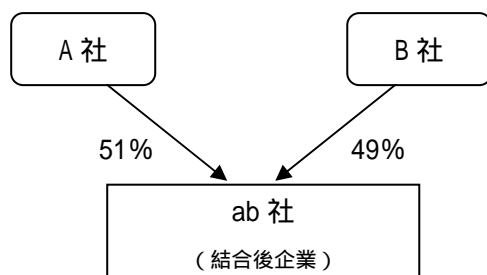
【前提】

A社の100%子会社とB社の100%子会社が合併し、合併会社(結合後企業)であるab社に対する議決権比率はA社51%、B社49%となった。なお、A社とB社との間に共同支配となる契約等は締結されていない。

<合併前>



<合併後>



【議決権比率要件の考え方】

結合後企業ab社に対する各結合当事企業の株主(A社及びB社)が総体として有することとなった議決権比率は、概ね55%から45%の範囲にあるが、結合後企業ab社には支配株主A社が存在するので、議決権比率要件を満たさず、当該企業結合は取得と判定される(第29項及び第36項参照)。

【取得企業の考え方】

結合後企業ab社を支配する株主(A社)が存在するときは、当該支配株主によって企業結合前から支配されていた結合当事企業a社を取得企業とする(第50項参照)。したがって、結合後企業ab社は、個別財務諸表上、b社を被取得企業としてパーチェス法を適用することとなる。また、A社の連結財務諸表上も、b社を被取得企業としてパーチェス法を適用することとなる。

[設例 2] 取得と持分の結合の識別 - 議決権比率要件の判定

(1) 各結合当事企業が株式を相互に保有している場合の議決権比率の計算

【前提】

A社を存続会社、B社を消滅会社として、次のスケジュールにより合併するものとする。

X1年	11月	13日	合併契約締結(企業結合の合意公表日)
X1年	11月	30日	合併承認株主総会の基準日(企業結合の合意成立日)
X2年	1月	31日	合併契約書承認株主総会
X2年	4月	1日	合併期日

合併承認株主総会の基準日(企業結合の合意成立日)の状況

	A社	B社
発行済株式総数	10,000,000株	20,000,000株
(うち単元未満株式数)	(10,000株)	(15,000株)
(うち自己株式数)	(20,000株)	(30,000株)
行使し得る議決権の総数 (1単元 = 1,000株)	(*1) 9,970個	(*2) 19,955個
調整議決権数	200個 (B社は、A社の発行済株式総数の2%を保有している。)	1,000個 (A社は、B社の発行済株式総数の5%を保有している。)

(*1) $(10,000,000 \text{株} - 10,000 \text{株} - 20,000 \text{株}) \div 1,000 \text{株} = 9,970 \text{個}$

(*2) $(20,000,000 \text{株} - 15,000 \text{株} - 30,000 \text{株}) \div 1,000 \text{株} = 19,955 \text{個}$

承認された合併比率 1 : 0.5(B社株式1株につきA社株式を0.5株割当)

【議決権比率要件の判定】

行使し得る議決権の総数から、結合後企業に対する議決権が法律上行使できなくなることが明らかな株式に係る議決権数(調整議決権数)を控除したうえで、議決権比率を算定する(第37項から第39項参照)。

A社 : $9,970 \text{個} - 200 \text{個} = 9,770 \text{個}$

B社 : $(19,955 \text{個} - 1,000 \text{個}) \times 0.5 = 9,477.5 \text{個}$

A社及びB社の株主が総体として有することとなった議決権比率は、概ね55%から45%の範囲にあるため、議決権比率要件を満たすこととなる。

A社 : B社 = $9,770 \text{個} : 9,477.5 \text{個} = 50.8\% : 49.2\%$

(2) 合意成立日の翌日以降、自己株式等を取得した場合の議決権比率要件の再判定

【前提】

(1)と同様の前提のもとで、合意成立日の翌日以降、企業結合日の前日までの間に、A社はB社株式4,000,000株を市場取引により取得した。また、B社は、自己株式3,000,000株を市場取引により取得した。なお、B社は上記のほか、単元未満株式の買取請求により、単元未満株式数が1,000株減少し、自己株式が1,000株増加している。

企業結合日前日の状況

	A社	B社
発行済株式総数	10,000,000株	20,000,000株
(うち単元未満株式数)	(10,000株)	(*3) (14,000株)
(うち自己株式数)	(20,000株)	(*4) (3,031,000株)
行使し得る議決権の総数 (1単元=1,000株)	(*1) 9,970個	(*2) 16,955個
調整議決権数	200個 (B社は、A社の発行済株式総数の2%を保有している。)	(*5) 5,000個 (A社は、B社の発行済株式総数の29.5%を保有している。)

(*1) $(10,000,000株 - 10,000株 - 20,000株) \div 1,000株 = 9,970個$

(*2) $(20,000,000株 - 14,000株 - 3,031,000株) \div 1,000株 = 16,955個$

(*3) $15,000株 - 1,000株 = 14,000株$

(*4) $30,000株 + 3,000,000株 + 1,000株 = 3,031,000株$

(*5) $1,000個 + 4,000個 (= 4,000,000株 \div 1,000株) = 5,000個$

【議決権比率要件の再判定】

再判定の対象となる議決権の個数

A社株式に係る議決権数 0個

B社株式に係る議決権数 7,000個

= 4,000個(A社によるB社株式取得) + 3,000個(B社による自己株式の取得)

なお、単元未満株式の買取請求による自己株式の取得による議決権数1個の増加については、結合当事企業の意思によるものではないため再判定の対象外となる。

議決権比率要件の再判定

A社 ; $9,970個 - 200個 = 9,770個$

B社 ; $\{18,955個(企業結合の合意成立日における議決権数 : 19,955個 - 1,000個) - 7,000個\} \times 0.5 = 5,977.5個$

A社及びB社の株主が総体として有することとなった議決権比率は、概ね55%から45%の範囲にないため、議決権比率要件は満たさないこととなる(第42項参照)。

A社 : B社 = $9,770個 : 5,977.5個 = 62.0\% : 38.0\%$

[設例 3] 取得と持分の結合の識別 - 3 社合併

(1) 議決権比率要件の判定

【前提】

A 社、B 社、C 社の 3 社が合併し、ABC 社となるものとする。A 社、B 社、C 社の総体としての株主が有することとなった議決権比率及び議決権比率が最上位の A 社を基準とし他の会社との議決権比率を 2 社の場合に還元した比率は、以下のとおりであるものとする。

	議決権比率	2 社の場合に還元した比率	
ケース 1	A:B:C=45:40:15	A:B=45:40=(*)53:47	A:C=45:15=75:25
ケース 2	A:B:C=45:30:25	A:B=45:30=60:40	A:C=45:25=64:36

(*) $53=45 \div (45+40)$

【議決権比率要件の判定】

ケース 1

議決権比率が最上位の A 社に続く B 社が、A 社と議決権比率が「50 対 50 から上下概ね 5%の範囲内」であるため、議決権比率が等しいと判定されなかった C 社を含めて議決権比率要件を満たすと判定される（第 36 項及び第 43 項参照）。

ケース 2

議決権比率が最上位の A 社に続く B 社が、A 社と議決権比率が「50 対 50 から上下概ね 5%の範囲内」にないため、議決権比率要件を満たさないと判定される（第 36 項及び第 43 項参照）。

(2) 議決権比率以外の要件の判定

【前提】

議決権比率要件を満たした(1)のケース 1 において、ABC 社は、監査役会設置会社であり、役員の構成は以下のようになったものとする（() 内の数字は内数）。

出身会社	A	B	C	A・B・C 以外	合計
取締役	3 名	3 名	3 名	1 名	10 名
代表取締役	(1)	(1)	(1)		(3)
社外取締役				(1)	(1)
非常勤取締役			(1)		(1)
社外及び非常勤以外の取締役	(2)	(2)	(1)		(5)

【議決権比率以外の要件の判定】

A 社及び A 社と議決権比率が等しいと判定された B 社について、議決権比率以外の要件の判定手続きを行った結果は以下のとおりであった。

- ・ A 社又は B 社の出身者が ABC 社の取締役会の構成員の過半数を占めていない。
- ・ A 社及び B 社のいずれかの株主が有利な立場となるような支配契約等が、A 社及び B 社の間で締結されていない。
- ・ A 社又は B 社の大部分を占める事業を企業結合日後 2 年以内に処分することを取締役会等で決定していない。

このように、議決権比率以外の要件に該当するものはないと判定されるため、判定の対象とならなかった C 社を含めて議決権比率以外の要件を満たしたものとなる(第 49 項参照)。

[設例 4] 取得 - 取得が複数の取引により達成された場合の会計処理

(1) 被取得企業の株式をその他有価証券に分類していた場合

【前提】

A社(公開会社 決算日3月31日)とB社(公開会社)は次の条件で合併に合意した。

- ・ 存続会社：A社、消滅会社：B社
- ・ 合併期日(企業結合日)：4月1日
- ・ B社株主に対して割り当てるA社の株式数18株

当該企業結合は取得と判定され、取得企業はA社となった。

A社は過年度にB社株式を1株当たり4で10株(A社の議決権比率10%)を取得し、その他有価証券(帳簿価額40)としている。

その他の条件

- ・ 合併に関する合意公表日におけるA社の株価：1株当たり30
- ・ 合併期日(企業結合日)直前におけるB社の株価：1株当たり6
- ・ 合併期日(企業結合日)におけるB社の識別可能資産の時価：400
- ・ 合併に直接要した支出額：20(合併期日(企業結合日)に現金で支払うものとする。)

【企業結合日における取得企業A社の仕訳】

(借) その他有価証券 評価差額金 20	(貸) B社株式 20
-------------------------	-------------

(*) 期末に時価評価されているB社株式の時価評価差額(20 = (@6 - @4) × 10株)を振り戻す。

(借) 諸資産 のれん 400 200	(貸) 払込資本 (*1) 540 B社株式 (*2) 40 現金 20
---------------------------	--

取得原価の算定：580(取得の対価) + 20(取得に直接要した支出額) = 600

580(取得の対価) = 540(@30(合併の合意公表日の株価) × 18株(B社株主に対する割当株式数))(*1) + 40(合併直前にA社が保有しているB社株式の帳簿価額)(*2)(第64項参照)。

取得原価の配分額：400(企業結合日におけるB社の識別可能資産の時価を基礎として配分)

のれんの算定：200(取得原価600と取得原価の配分額400との差額)

(2) 被取得企業の株式を関連会社株式に分類していた場合(関連会社との合併)

【前提】

A社(公開会社 決算日3月31日)とB社(A社の関連会社)は次の条件で合併に合意した。

- ・ 存続会社：A社、消滅会社：B社
- ・ 合併期日(企業結合日)：4月1日
- ・ B社株主に対して割り当てるA社の株式数14株

当該企業結合は取得と判定され、取得企業はA社となった。

A社は過年度にB社株式を1株当たり4で30株(A社の議決権比率30%)を取得し、関連会社株式(帳簿価額120)としている。A社の連結財務諸表において、B社に対する合併期日(企業結合日)直前の持分法適用上の評価額は150であった。

その他の条件

- ・ 合併に関する合意公表日におけるA社の株価：1株当たり30
- ・ 合併期日(企業結合日)におけるB社の識別可能資産の時価：500
- ・ 合併に直接要した支出額：20(合併期日(企業結合日)に現金で支払うものとする。)

【企業結合日における取得企業A社の仕訳】

個別財務諸表上の会計処理

(借) 諸	資	産	500	(貸) 払	込	資	本	(*1)	420
の	れ	ん	60	B	社	株	式	(*2)	120
				現		金			20

ア 取得原価の算定：540(取得の対価) + 20(取得に直接要した支出額) = 560

540(取得の対価) = 420(@30(合併の合意公表日の株価) × 14株(B社株主に対する割当株式数))(*1) + 120(合併直前にA社が保有しているB社株式の帳簿価額)(*2)(第64項参照)。

イ 取得原価の配分額：500(企業結合日におけるB社の識別可能資産の時価を基礎として配分)

ウ のれんの算定：60(取得原価560と取得原価の配分額500との差額)

連結財務諸表上の会計処理

(借) の	れ	ん	30	(貸) B	社	株	式	30
-------	---	---	----	-------	---	---	---	----

合併期日(企業結合日)において消滅することとなる関連会社株式について、合併期日(企業結合日)直前における個別財務諸表上の帳簿価額120と持分法適用上の評価額150との差額30を、連結財務諸表上、個別財務諸表において計上されたのれんの修正として会計処理する(第65項参照)。

【設例5】取得 - 条件付取得対価の会計処理

(1) 将来の業績に依存する条件付取得対価の場合

【前提】

X1年9月30日、A社及びB社は、A社がB社(いずれも公開企業で決算日は3月31日)を株式交換により完全子会社化する(企業結合日はX2年4月1日)ことについて、それぞれの株主総会で承認を受けた。

企業結合契約において、X3年3月31日終了事業年度のB社の経常利益が500を上回っている場合には、A社はその時点の時価相当額が100となるA社株式をB社株主に対して追加で交付する条項が含まれていたものとする。

X3年3月31日終了事業年度のB社の経常利益は1,000となることがほぼ確実となったため、A社はB社株主に対してA社株式を追加交付することとなったとする。

なお、のれんの償却期間は10年とする。

【X3年3月31日のA社の連結財務諸表上の会計処理】

(借)	のれん	90	(貸)	未払金(*)	100
	のれん償却費	10			

(*) 株式発行時に払込資本へ振り替える。

A社は、条件付取得対価の交付が確実となり、その時価が合理的に決定可能となった時点で、支払対価を取得原価として追加的に認識するとともに、のれん又は負ののれんを追加的に認識する。追加的に認識するのれん又は負ののれんは、企業結合日(X2年4月1日)時点で認識されたものと仮定して計算し、追加認識する事業年度以前に対応する償却額及び減損損失額は損益として処理する(第66項(1)参照)。

(2) 特定の株式又は社債の市場価格に依存する条件付取得対価の場合

株式を追加交付する場合

【前提】

X1年9月30日、A社及びB社は、A社がB社(いずれも公開企業で決算日は3月31日)を株式交換により完全子会社化する(企業結合日はX2年4月1日)ことについて、それぞれの株主総会で承認を受けた。

企業結合契約において、企業結合日後1年経過時点におけるA社の株価が契約に定めた株価を下回っている場合には、A社はB社株主が不利益を被らないように(当初合意した価額を維持するように)B社株主に対して追加でA社株式を発行する条項が含まれていたものとする。

X3年4月1日現在において、A社の株価が契約に定めた株価を下回っていたため、A社株式の追加交付が確実となったとする。

【X3年3月31日のA社の連結財務諸表上の会計処理】

仕訳なし

企業結合の対価総額は変わらないため、会計処理は不要であり、発行する株式数を増加させるだけである。

社債を追加交付する場合

【前提】

X2年4月1日にA社は社債(額面100、時価80)10口をB社株主に交付して、B社の発行済株式総数を取得したものとする。また、B社のX2年4月1日の個別貸借対照表は以下のとおりであったとする。

B社個別貸借対照表			
諸資産(時価700)	500	資	本
			500

さらに企業結合契約において、X3年3月31日現在の当該社債の時価総額が800未満の場合、当初の合意した価額800を維持するために、A社はB社株主に対して追加で社債を交付する条項が含まれていたものとする。なお、社債発行差金は社債償還期間(5年)で償却するものとする。

【X2年4月1日のA社の個別財務諸表上の会計処理】

(借) B社株式	800	(貸) 社債	1,000
社債発行差金(*1)	200		

(*1) 交付した社債に係る社債発行差金 $(100 - 80) \times 10 \text{口} = 200$

【X2年4月1日のA社の連結財務諸表上の会計処理】

(借) 諸資産	700	(貸) B社株式	800
のれん	100		

X3年3月31日現在のA社の交付した社債10口の時価総額は500であったため、X3年3月31日にA社は額面100(時価50)の社債6口 $(= (800 - 500) \div @50)$ を追加的に交付したとする。

【X3年3月31日のA社の連結財務諸表上の会計処理】

(借) 社債発行差金償却(*2)	40	(貸) 社債発行差金	40
------------------	----	------------	----

(*2) X2年4月1日交付社債に係る社債発行差金の償却 $40 (= 200 \div 5 \text{年})$

(借) 社債発行差金(*4)	300	(貸) 社債(*3)	600
社債発行差金(*5)	300		

(*3) 額面 $100 \times 6 \text{口} = 600$

(*4) 企業結合日(X2年4月1日)現在で交付している社債をその時点の時価に修正し、当該修正により生じた社債のディスカウントの増加額 $300 (= 500 - 200)$ を将来にわたって定期的に償却する(第66項(2)参照)。

(*5) 追加交付した社債に係る社債発行差金 $(100 - 50) \times 6 \text{口} = 300$

A社は、条件付取得対価の交付が確実となり、その時価が合理的に決定可能となった時点で、追加で交付可能となった条件付取得対価を、その時点の時価で認識する。企業結合日(X2年4月1日)現在で交付している社債をその時点の時価に修正し、当該修正により生じた社債ディスカウントの増加額(社債発行差金)を将来にわたって定期的に償却する。

【設例6】取得 - 取得原価の配分方法（時価が一義的に定まりにくい資産への配分額）

【前提】

A社はB社を吸収合併し、A社が取得企業と判定された(取得原価を500とする。)。A社がB社から取得した資産に時価が一義的には定まりにくい土地が含まれており、これを評価することにより、負ののれんが多額に発生することが見込まれる。なお、その他の資産の時価は信頼性をもって評価できるものとする(ただし、簡便化のために帳簿価額に等しいものとする。)。B社の企業結合日前日の個別貸借対照表は以下のとおりであったとする。

B社個別貸借対照表						
売	掛	金	200	負	債	300
棚	卸	資	200	資	本	400
土		地	300			
合		計	700	合	計	700

【取得原価への配分額】

土地については、仮に一定の条件の下で鑑定した場合の評価額1,200を用いて、識別可能資産及び負債へ取得原価を配分した場合の会計処理は、以下のようになる。

(借)	売	掛	金	200	(貸)	負	債	300
	棚	卸	資	200		払	込	資
	土		地	1,200		負	の	れ
							ん	(*)
								800

(*) $800 = 500(\text{取得原価}) - (200(\text{売掛金}) + 200(\text{棚卸資産}) + 1,200(\text{土地}) - 300(\text{負債}))$

このように、取得した資産に時価が一義的には定まりにくい土地が含まれており、これを評価することにより、負ののれんが多額に発生することが見込まれる場合、当該資産への取得原価の配分額は、負ののれん相当額が追加的に発生しない範囲で評価した額とすることができる。このため、この場合には、仮に一定の条件の下で鑑定した場合の評価額1,200から負ののれんに相当する800を控除した400(=1200-800)を土地への配分額とすることができるため、以下の会計処理となる。ただし、企業結合条件の交渉過程で取得企業が利用可能な独自の情報や前提など合理的な基礎に基づき当該資産の価額を算定しており、それが取得の対価の算定にあたり考慮されている場合には、その価額を取得原価の配分額とする(第73項参照)。

(借)	売	掛	金	200	(貸)	負	債	300
	棚	卸	資	200		払	込	資
	土		地	400			本	500

【設例7】取得 - 取得原価の配分方法（暫定的な会計処理）

【前提】

X1年9月30日に、A社(3月決算会社)はB社を吸収合併し、取得企業と判定された(取得原価600)。企業結合日以後の中間決算及び年度決算において、B社の土地については、時価が入手できず、取得原価の配分作業が完了しなかったため、その時点において入手可能な合理的な情報(評価額300)に基づき暫定的な会計処理を行ったとする。また、その他の資産の時価は信頼性をもって評価できるものとする(ただし、簡便化のために帳簿価額に等しいものとする。)。なお、B社の企業結合日前日の個別貸借対照表は以下のとおりであったとする。

B社個別貸借対照表						
売	掛	金	200	負	債	300
棚	卸	資	200	資	本	400
土		地	300			
合		計	700	合	計	700

その後、X2年4月1日に追加的な情報を入手し、当該土地の時価が400であると算定されたとする。

なお、のれんは10年で償却するものとする。

【企業結合日時点の仕訳(X1年9月30日)】

(借)	売	掛	金	200	(貸)	負	債	300
	棚	卸	資	200		払	込	資
	土		地	300			本	600
	の	れ	ん	200				

(*1) 土地は、この時点で入手可能な情報(評価額300)により、暫定的な会計処理を行う(第85項参照)。

【企業結合日以後の年度決算時の会計処理(X2年3月31日)】

(借)	の	れ	ん	償	却	費	(*2)	10	(貸)	の	れ	ん	10
-----	---	---	---	---	---	---	------	----	-----	---	---	---	----

(*2) のれん償却費； $200 \div 10 \text{年} \times 1/2 = 10$

【暫定的な会計処理の確定時の会計処理(X2年4月1日)】

暫定的な会計処理を確定させたこと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の額を修正したものとして会計処理を行い、のれんを修正すべき金額については、当該確定処理を行った年度において特別損益(前期損益修正)として計上する(第86項参照)。

(借) 土	地 (*3)	100	(貸) の	れ	ん	100
の	れ	ん	前	期	損	益
		5	修	正	(*4)	5

(*3) $400(\text{時価}) - 300(\text{簿価}) = 100$

(*4) のれん償却費の修正 $10(\times 2 \text{年} 3 \text{月} 31 \text{日計上分}) - 100 \div 10 \text{年} \times 1/2 = 5$

[設例 8] 取得 - 取得企業の増加資本の会計処理（自己株式を交付した場合）

【前 提】

A社とB社はX1年4月1日を合併期日として合併し、A社が存続会社となった。当該合併は取得と判定され、A社が取得企業、B社が被取得企業とされた。

合併の合意公表日直前の株価により計算したA社株式の時価は1株当たり6であり、交付した株式(株式数100株)の時価総額は600となった。A社は、B社株主へのA社株式の交付(総数100株)に当たり、10株を自己株式(帳簿価額70)により交付し、90株を新株発行(時価540)により交付した。

合併期日において、B社が保有するその他有価証券の時価は170(帳簿価額150)であった。なお、その他の資産は時価と帳簿価額が同じであったものとする。

A社は、増加すべき資本540のうち、資本金を200、資本準備金を100増加させ、残額240については処分可能な剰余金とした。

税効果会計適用による影響は考慮しない。

X1年3月31日現在のB社の個別貸借対照表は次のとおりである。

B社個別貸借対照表			
諸 資 産	200	資 本 金	150
有 価 証 券	170	資本剰余金(資本準備金)	100
(帳簿価額:150)		利益剰余金	100
		その他有価証券評価差額金	20
合 計	370	合 計	370

【企業結合日時点の会計処理】

(借) 諸 資 産	200	(貸) 自 己 株 式	70
有 価 証 券	170	資 本 金	200
の れ ん	230	資本剰余金(資本準備金)	100
自己株式処分差損(*)	10	資本剰余金(その他資本剰余金)	240

(*) 自己株式処分差損10は、増加資本の額(取得の対価60(@6×10株))から交付した自己株式の帳簿価額70を控除して算定され、「その他資本剰余金」、「利益剰余金(当期未処分利益)」の順に控除することとなる(第96項参照)。

[設例 9] 取得 - 逆取得となる合併

【前 提】

A 社と B 社は合併により企業結合を行った。当該企業結合は取得に該当し、商法上の存続会社は A 社であるが、取得企業は B 社と判定された(逆取得)。

合併比率(A 社 : B 社)は、1 : 2.5、合意公表日の B 社の株価は 1 株当たり 40 であった。

発行済株式数は、A 社が 100 株、B 社が 60 株であった。

A 社及び B 社の合併期日(企業結合日)前日の個別貸借対照表は以下であったものとする。

A 社(存続会社・被取得企業)個別貸借対照表					
資	産 (*)	1,100	資 本 金	300	
			利 益 剰 余 金	800	
合	計	1,100	合	計	1,100

(*) 企業結合日における A 社の資産の時価は 1,300 であった。

B 社(消滅会社・取得企業) 個別貸借対照表					
資	産	2,000	資 本 金	600	
			利 益 剰 余 金	1,400	
合	計	2,000	合	計	2,000

(1) A 社(存続会社)の個別財務諸表上の会計処理

A 社の個別財務諸表上、B 社の合併期日の前日に算定した適正な帳簿価額により資産及び負債を受入れ、資産と負債の差額を払込資本として処理する(第 101 項参照)。なお、ここでは、払込資本を全額その他資本剰余金としている。

(借)	資	産	2,000	(貸)	その他資本剰余金 (資本剰余金)	2,000
-----	---	---	-------	-----	---------------------	-------

この結果、A 社の企業結合後の個別貸借対照表は以下のようになる。

A 社個別貸借対照表					
資	産	3,100	資 本 金	300	
			資 本 剰 余 金	2,000	
			利 益 剰 余 金	800	
合	計	3,100	合	計	3,100

(2) A社の連結財務諸表(A社を被取得企業とした連結財務諸表)上の会計処理

【取得原価の算定】

合併が逆取得となる場合の取得の対価となる財の時価は、A社株主が合併後の会社(結合後企業)に対する実際の議決権比率と同じ比率を保有するのに必要な数のB社株式を、B社が交付したものとみなして算定する(第102項(1)参照)。ここで、A社株主の結合後企業に対する議決権比率は、40%(*1)と算定される。

$$(*1) 100 \text{ 株} \div (100 \text{ 株} + 60 \text{ 株} \times 2.5) = 40\%$$

この議決権比率になるように、B社株式をB社が交付したとされる株式数をX株とすると、

$$X \div (X + 60 \text{ 株}) = 40\%$$

$$X = 40 \text{ 株}$$

このため、企業結合の取得原価は、1,600(*2)となる。

$$(*2) @40(\text{企業結合の合意公表日のB社株式の時価}) \times 40 \text{ 株}(\text{B社が交付したとみなす株式数}) = 1,600$$

【取得原価の配分】

のれんは、企業結合の取得原価1,600から、会計上、被取得企業であるA社から受け入れた資産及び負債の正味の時価1,300を差し引いて算定する(第102項(2)参照)。

(借) 資	産	1,300	(貸) 取 得 原 価	1,600
の れ ん	ん	300		

【増加資本の会計処理】

上記で算定された取得原価1,600をB社の払込資本600に加算する。ただし、連結貸借対照表上の資本金は存続会社A社の資本金300とし、A社の資本金300と合併直前のB社の資本金600が異なるため、その差額300を資本剰余金に振り替える(第102項(3)参照)。

この結果、A社の連結貸借対照表は以下ようになる。

連結貸借対照表				
資	産 (*3)	3,300	資 本 金 (*5)	300
の れ ん			資 本 剰 余 金 (*4)	1,900
(連 結 調 整 勘 定)		300	利 益 剰 余 金 (*5)	1,400
合 計		3,600	合 計	3,600

$$(*3) 3,300 = 1,300(\text{A社資産の時価}) + 2,000$$

$$(*4) 1,900 = \text{増加資本 } 1,600 + \text{B社資本金 } 600 - \text{A社資本金 } 300$$

(*5) 消滅会社B社(取得企業)の合併期日の前日の財務諸表の金額を計上するため、A社の個別財務諸表で計上したその他資本剰余金2,000を資本金600、利益剰余金1,400へ振り替える。資本金については、600のうち、300を資本剰余金へ振り替えるため300となる。

項(2)参照)。

$$100 \text{ 株} \times 0.5 \div (100 \text{ 株} \times 1 + 100 \text{ 株} \times 0.5) = 33.3\%$$

$$(150 \text{ 株} \times 33.3\%) \times @12 = 600$$

$$(*3) \text{ 増加すべき資本の額 } 1,100 (= 600 + 500) - \text{資本金への組入額 } 300 = 800$$

【完全親会社 C 社における連結財務諸表上の会計処理】

完全子会社 A 社(取得企業)に関する会計処理

(借) 現	金	200	(貸) A 社株式	500
有	価 証 券	150		
土	地	150		

C 社の連結財務諸表に計上される資産は完全子会社 A 社(取得企業)の帳簿価額により計上される(第 136 項(1)参照)。

完全子会社 A 社(取得企業)の資本の部の引継ぎ

(借) 資 本 剰 余 金	150	(貸) 利 益 剰 余 金	150
---------------	-----	---------------	-----

C 社の連結財務諸表上、完全子会社 A 社(取得企業)の利益剰余金を引き継ぐ(第 137 項参照)。

完全子会社 B 社(被取得企業)に関する会計処理

(借) 現	金	100	(貸) B 社株式	600
有	価 証 券	170		
土	地	220		
の	れ ん	110		

C 社の連結財務諸表上、B 社株式の取得原価は B 社から取得した資産及び引き受けた負債のうち企業結合日時点における識別可能資産及び負債の企業結合日時点の時価を基礎として、当該資産及び負債に対して配分する。なお、取得原価と取得原価の配分額との差額はのれんとなる(第 136 項(2)参照)。

【C 社の連結貸借対照表】

C 社連結貸借対照表				
現	金	300	資 本 金	300
有	価 証 券	320	資 本 剰 余 金	650
土	地	370	利 益 剰 余 金	150
の	れ ん	110		
合	計	1,100	合 計	1,100

[設例 12] 持分の結合 - 合併 (1) (新株発行のみの場合)

【前 提】

A 社(3月決算)と B 社(3月決算)は X1 年 4 月 1 日を合併期日として合併し、A 社が存続会社となった。合併比率は 1 : 1 である。なお、A 社の発行済株式総数は 100 株、B 社の発行済株式総数も 100 株である。当該合併は、持分の結合と判定された。

A 社は、A 社株式を新株発行により B 社株主に交付した。

合併期日(みなし結合日)前日の B 社が保有するその他有価証券の時価は 50(帳簿価額 50)であった。

税効果会計適用による影響は考慮しない。

X1 年 3 月 31 日現在の B 社の貸借対照表は次のとおりである。

B 社個別貸借対照表(消滅会社)				
現	金	200	資 本 金	100
有 価 証 券		50	資 本 準 備 金	100
土 地		150	利 益 準 備 金	10
			任 意 積 立 金	200
			当 期 未 処 分 利 益	40
			土 地 再 評 価 差 額 金	50
合 計		400	合 計	400

【企業結合日時点の会計処理】

(借) 現	金	200	(貸) 資 本 金 (*)	100
有 価 証 券		50	資 本 準 備 金 (*)	100
土 地		150	利 益 準 備 金 (*)	10
			任 意 積 立 金 (*)	200
			当 期 未 処 分 利 益 (*)	40
			土 地 再 評 価 差 額 金 (*)	50

(*) 消滅会社 B 社の資本金、資本剰余金及び利益剰余金をそのまま引き継ぐ(第 145 項及び第 152 項参照)。

**[設例 13] 持分の結合 - 合併 (2) (結合後企業の増加資本の会計処理
自己株式を交付した場合)**

【前 提】

A 社(3月決算)と B 社(3月決算)は X1 年 4 月 1 日を合併期日として合併し、A 社が存続会社となった。当該合併は、持分の結合と判定された。

A 社は、B 社株主への A 社株式の交付(総数 100 株)にあたり、10 株を自己株式(帳簿価額 70)により交付し、90 株を新株発行により交付した。

合併期日(みなし結合日)の前日の B 社が保有するその他有価証券の時価は 170(帳簿価額 150)であった。

税効果会計適用による影響は考慮しない。

X1 年 3 月 31 日現在の B 社の個別貸借対照表は次のとおりである。

B 社個別貸借対照表(消滅会社)					
諸 資 産	200	資 本 金	150		
有 価 証 券	170	資本剰余金(資本準備金)	100		
(帳簿価額:150)		利益剰余金	100		
		その他有価証券	20		
		評価差額金			
合 計	370	合 計	370		

【企業結合日時点の会計処理】

(借) 諸 資 産	200	(貸) 自 己 株 式	70		
有 価 証 券	170	資 本 金 (*1)	135		
自己株式処分差損 (*4)	35	その他資本剰余金 (*2)	90		
		(資本剰余金)			
		利益剰余金 (*3)	90		
		その他有価証券	20		
		評価差額金			

(*1) 合併の対価として、存続会社が新株を発行するとともに自己株式を交付した場合には、増加資本の額を交付した株式数の比率により按分し、新株発行に相当する額については、消滅会社の資本の部の各項目の構成比率で按分したうえで引き継ぐこととなる(第 148 項参照)。 $135 = 150 \times 90 / 100$

(*2) $90 = 100 \times 90 / 100$

(*3) $90 = 100 \times 90 / 100$

(*4) 自己株式処分差損 35 は、交付した自己株式に相当する増加資本の額 35(消滅会社から引き継ぐ適正な帳簿価額による純資産額。ただし、その他有価証券評価差額金は含まれない。このため、 $(370 - 20) \times 10 / 100$ として算定される。)から交付した自己株式の帳簿価額 70 を控除して算定され、「その他資本剰余金」、「利益剰余金(当期末処分利益)」の順に控除することとなる(第 147 項参照)。

【設例 14】持分の結合 - 合併(3) (抱合せ株式の消滅の会計処理)

【前提】

3月決算会社のA社は、X5年4月1日を合併期日としてB社を吸収合併した。A社は合併直前にB社株式を90(帳簿価額)所有していた。当該合併は持分の結合と判定された。

B社株式については、消滅会社B社のその他資本剰余金から控除することを結合後企業A社の取締役会で決定している。

合併期日(みなし結合日)前日の個別貸借対照表の資本の部

A社(存続会社)		B社(消滅会社)	
資本金	500	資本金	500
資本剰余金	700	資本剰余金	500
資本準備金	(500)	資本準備金	(300)
その他資本剰余金	(200)	その他資本剰余金	(200)
利益剰余金	900	利益剰余金	900
任意積立金	(350)	任意積立金	(400)
当期末処分利益	(550)	当期末処分利益	(500)
その他有価証券評価差額金	100	その他有価証券評価差額金	100
資本合計	2,200	資本合計	2,000

【合併後の個別貸借対照表の資本の部】

合併にあたり、A社はB社の資本をそのまま引き継ぐ。A社が保有するB社株式(抱合せ株式)については、A社の取締役会での決定(その他資本剰余金から控除)による(第151項参照)。

	A社 + B社引継	A社	B社	抱合せ株式 の控除	B社引継
資本金	1,000	500	500		500
資本剰余金	1,110	700	500		410
資本準備金	(800)	(500)	(300)		(300)
その他資本剰余金	(310)	(200)	(200)	90	(110)
利益剰余金	1,800	900	900		900
任意積立金	(750)	(350)	(400)		(400)
当期末処分利益	(1,050)	(550)	(500)		(500)
その他有価証券評価差額金	200	100	100		100
資本合計	4,110	2,200	2,000	90	1,910

[設例 15] 持分の結合 - 株式交換の会計処理

【前 提】

A社は、X1年4月1日をみなし結合日として交換比率を1:1とした株式交換により、B社を完全子会社とした。A社の発行済株式総数は100株、B社の発行済株式総数も100株である。

A社は、A社株式を新株発行によりB社株主に交付した。

みなし結合日前日のB社が保有するその他有価証券の時価は50(帳簿価額50)である。

当該株式交換は、持分の結合と判定された。

税効果会計適用による影響は考慮しない。

X1年3月31日現在(みなし結合日前日)のB社の個別貸借対照表は[設例12]と同一とする。

完全親会社A社の個別財務諸表上、増加資本は全額その他資本剰余金とした。

【完全親会社A社の個別財務諸表上の会計処理】

(借) B社株式	400	(貸) その他資本剰余金 (*1)	400
----------	-----	-------------------	-----

(*1) 完全親会社における完全子会社株式の取得原価は、みなし結合日前日のB社の適正な帳簿価額による純資産額400である。完全親会社の新株発行について払込資本を増加させる。なお、土地再評価評価差額金 50を含んで増加資本を算定する。

【完全親会社A社の連結財務諸表上の会計処理】

(借) 現金	200	(貸) B社株式	400
有価証券	50		
土地	150		

完全子会社B社の資本の部の引継ぎ

完全親会社の連結貸借対照表上は、各結合当事企業の資本の構成を引き継ぐことになるので、完全子会社B社の資本金、資本剰余金、利益剰余金、土地再評価差額金をそのまま引き継ぐ(第182項参照)。

(借) その他資本剰余金	400	(貸) 資本剰余金 (*2)	100
		資本剰余金	100
		利益剰余金	250
		土地再評価差額金	50

(*2) 結合当事企業の資本金の合計と完全親会社A社の個別財務諸表上の資本金の差額は、資本剰余金に振り替える(第182項参照)。

[設例 16] 共同支配企業の形成 共同新設分割

【前提】

X1年3月31日にA社とB社は共同新設分割(分社型)によりY社を設立した。A社とB社はY社を共同支配する契約を締結し、当該共同新設分割は共同支配企業の形成と判定されたものとする。

A社及びB社の移転する事業の移転直前の内容等は、次のとおりである。

	適正な帳簿価額 による純資産額	取得したY社株式の株式数 (持株比率)
A社が移転する事業a	400	300株(60%)
B社が移転する事業b	180	200株(40%)
合 計	580	500株(100%)

X2年3月期のY社の当期純利益は100であった。

A社、B社及びY社の決算期は3月31日である。

税効果会計適用による影響は考慮しない。

【Y社(共同支配企業)の個別財務諸表上の会計処理】

〔X1年3月31日〕

共同支配企業の形成により、持分プーリング法に準じた方法を適用する。

(借) a 事業資産 (*1)	400	(貸) 払込資本	400
b 事業資産 (*1)	180	払込資本	180

(*1) 分割期日において、各共同支配投資企業から移転される資産及び負債の適正な帳簿価額を引き継ぐ(第198項参照)。

【A社(共同支配投資企業)の会計処理】

〔X1年3月31日〕

a事業をY社へ移転する。

<個別>

(借) 関係会社株式 (*2)	400	(貸) a 事業資産	400
-----------------	-----	------------	-----

<連結>

(借) 投資有価証券 (*3)	400	(貸) 関係会社株式	400
-----------------	-----	------------	-----

(*2) 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400に基づいて、Y社に対する投資の取得原価を算定する(第201項参照)。

(*3) 持分法に準じた処理を行うため、借方差額52(投資原価400 - 持分相当額348(=580×60%))は処理しない(第202項参照)。連結上、表示科目の振替のみとなる。

〔X2年3月31日〕

<個別>

仕訳なし

<連結>

連結上、Y社の当期純利益100のうち、持分相当額(60%)である60を持分法投資損益として取り込む。

(借) 投資有価証券	60	(貸) 持分法投資損益	60
------------	----	-------------	----

【B社(共同支配投資企業)の会計処理】

〔X1年3月31日〕

b事業をY社へ移転する。

<個別>

(借) 関係会社株式 (*4)	180	(貸) b事業資産	180
-----------------	-----	-----------	-----

<連結>

(借) 投資有価証券 (*5)	180	(貸) 関係会社株式	180
-----------------	-----	------------	-----

(*4) 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180に基づいて、Y社に対する投資の取得原価を算定する。

(*5) 持分法に準じた処理を行うため、貸方差額52(投資原価180 - 持分相当額232(=580×40%))は処理しない。連結上、表示科目の振替のみとなる。

〔X2年3月31日〕

<個別>

仕訳なし

<連結>

連結上、Y社の当期純利益100のうち、持分相当額(40%)である40を持分法投資損益として取り込む。

(借) 投資有価証券	40	(貸) 持分法投資損益	40
------------	----	-------------	----

[設例 17] 共通支配下の取引 合併 (1)
(買収により取得した子会社と合併した場合)

【 前 提 】

P 社(公開企業)は X1 年 3 月 31 日に S 社の株式の 80% を 1,700 で取得し、子会社とした。株式取得時の S 社の諸資産の時価は 1,500(帳簿価額 1,000)であり、取得時の S 社の個別貸借対照表は次のとおりである。

S 社個別貸借対照表			
諸 資 産	1,000	資 本 金	1,000
合 計	1,000	合 計	1,000

X2 年 3 月期の S 社の当期純利益は 1,000 であった。

P 社は S 社を X2 年 4 月 1 日に吸収合併した(存続会社は P 社とする)。

S 社の発行済株式数は 100 株であり、合併比率は 1 : 1 である。

P 社は新株を S 社の少数株主に 20 株(合意公表日直前の時価 600(1 株当たり 30))発行した。また、P 社は新株発行に伴う増加資本の全額をその他資本剰余金とした。

P 社は連結財務諸表作成にあたり全面時価評価法を採用しており、また、S 社株式取得時に発生したのれんの償却期間は 5 年としている。

税効果会計適用による影響は考慮しない。

合併期日前日(X2 年 3 月 31 日)の貸借対照表は次のとおりである。

P 社個別貸借対照表			
諸 資 産	300	資 本 金	1,000
S 社 株 式	1,700	利 益 剰 余 金	1,000
合 計	2,000	合 計	2,000

S 社個別貸借対照表			
諸 資 産	2,000	資 本 金	1,000
		利 益 剰 余 金	1,000
合 計	2,000	合 計	2,000

P 社連結貸借対照表			
諸 資 産	2,800	少 数 株 主 持 分 (*2)	500
の れ ん (*1)	400	資 本 金	1,000
		利 益 剰 余 金 (*3)	1,700
合 計	3,200	合 計	3,200

(*1) 取得時ののれん 500(S 社株式の取得原価 1,700 - S 社の取得時の純資産の時価 1,500 の 80%)のうち、100 を償却済

(*2) 取得時の 300(S 社の取得時の純資産の時価 1,500 の 20%)と取得後剰余金 200(1,000 の 20%)の合計

(*3) P 社の利益剰余金 1,000 と S 社の利益剰余金 1,000 の合計から、取得後剰余金のうち少数株主持分 200 とのれんの償却 100 を控除した金額となる。

【P社の個別財務諸表上の会計処理】

(借) 諸資産(80%) (*4)	2,000	(貸) S社株式	1,700
のれん (*5)	400	抱合せ株式消滅差益 (*6)	700
(借) 諸資産(20%) (*4)	500	(貸) その他資本剰余金 (*7)	600
のれん (*8)	100		

(*4) 子会社から受け入れる資産及び負債は、連結財務諸表上の帳簿価額 2,500(子会社の帳簿価額 2,000 + 株式取得時の時価評価差額 500)及び連結調整勘定(未償却残高)400により計上する。この際、親会社持分相当額と少数株主持分相当額とを持分比率により按分する(第 216 項(2)参照)。

・親会社持分相当額 $2,500 \times 80\% = 2,000$

・少数株主持分相当額 $2,500 \times 20\% = 500$

(*5) のれんの未償却残高 400 は、親会社持分に相当するものであるため、合併時にも親会社持分相当額にのみ含める。当該金額は連結財務諸表上の帳簿価額として、親会社の個別財務諸表に引き継がれる(第 217 項(1)参照)。

(*6) 親会社持分相当額(のれんの未償却残高 400 を含む。)2,400 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 1,700 の差額 700 を特別損益に計上する(第 216 項(2)参照)。なお、P社の連結財務諸表上は、過年度に認識済みの損益であるため、利益剰余金と相殺消去する(第 218 項参照)。

(*7) 取得の対価(少数株主に交付した親会社株式の時価)600 が増加資本となる(第 216 項(2)参照)。

(*8) 取得の対価 600 と子会社から受け入れる資産及び負債の少数株主持分相当額 500 との差額をのれんとする(第 216 項(2)参照)。

合併後(X2年4月1日)のP社個別貸借対照表は次のとおりとなる。

P社個別貸借対照表							
諸	資	産	2,800	資	本	金	1,000
の	れ	ん	500	資	本	剰	余
				金			600
				利	益	剰	余
				金			1,700
合		計	3,300	合		計	3,300

[設例 18] 共通支配下の取引 合併 (2)
(過年度に親会社の子会社に資産を売却している場合)

【前 提】

P 社(公開企業)は X1 年 3 月 31 日に 800 を出資し、子会社 S 社(持分比率 80%)を設立した。
 X2 年 3 月期の S 社の当期純利益は 1,000 であった。

P 社は S 社を X2 年 4 月 1 日に吸収合併した(存続会社は P 社とする)。

S 社の発行済株式数は 100 株であり、合併比率は 1 : 1 である。

P 社は新株を S 社の少数株主に 20 株(合意公表日直前の時価 500(1 株当たり 25))発行した。
 また、P 社は新株発行に伴う増加資本の全額をその他資本剰余金とした。

X1 年度に P 社は簿価 1,000 の土地を S 社に 2,000 で売却し、売却益 1,000 を計上している。
 税効果会計適用による影響は考慮しない。

合併期日前日(X2 年 3 月 31 日)の貸借対照表は次のとおりである。

P 社個別貸借対照表					
諸 資 産	1,200	資 本 金	1,000		
S 社 株 式	800	利 益 剰 余 金	1,000		
合 計	2,000	合 計	2,000		

S 社個別貸借対照表					
土 地	2,000	資 本 金	1,000		
		利 益 剰 余 金	1,000		
合 計	2,000	合 計	2,000		

P 社連結貸借対照表					
諸 資 産	1,200	少 数 株 主 持 分	400		
土 地	1,000	資 本 金	1,000		
		利 益 剰 余 金	800		
合 計	2,200	合 計	2,200		

【P社の個別財務諸表上の会計処理】

(借) 土地 (80%) (*1)	1,600	(貸) S 社 株 式	800
		抱合せ株式消滅差益 (*2)	800
(借) 土地 (20%) (*1)	400	(貸) その他資本剰余金	500
の れ ん (*3)	100		
(借) 土地売却益修正損 (*4)	1,000	(貸) 土地 (S 社)	1,000

(*1)(*2)(*3) 考え方について[設例 17]参照

(*4) 子会社から未実現損益の除去後の金額で土地を受け入れるため、親会社の個別財務諸表上、当該修正に伴う差額は、特別損益に計上する(第 217 項(2)参照)。

合併後(X2年4月1日)のP社個別貸借対照表は次のとおりとなる。

P社個別貸借対照表						
諸	資	産	1,200	資	本 金	1,000
土		地	1,000	資	本 剰 余 金	500
の	れ	ん	100	利	益 剰 余 金	800
合		計	2,300	合	計	2,300

**[設例 19] 共通支配下の取引 会社分割（分社型）
（子会社の事業を親会社に移転する場合）**

【前 提】

P社(公開企業)はX1年3月31日に800を出資し、子会社S社(持分割合80%)を設立した。
X2年3月期のS社の当期純利益は1,000であった。

P社はX2年4月1日にS社からS1事業(帳簿価額1,000、資産の時価1,200、事業の時価1,250)を受け入れた。

P社はS1事業の受入れの対価としてS社に新株50株を発行した(分社型分割)。合意公表日直前の株価により計算したS社への交付株式の時価は1,250(1株当たり25)である。

P社は新株発行に伴う増加資本の全額をその他資本剰余金とした。

P社は連結財務諸表の作成にあたり、全面時価評価法を採用している。

税効果会計適用による影響は考慮しない。

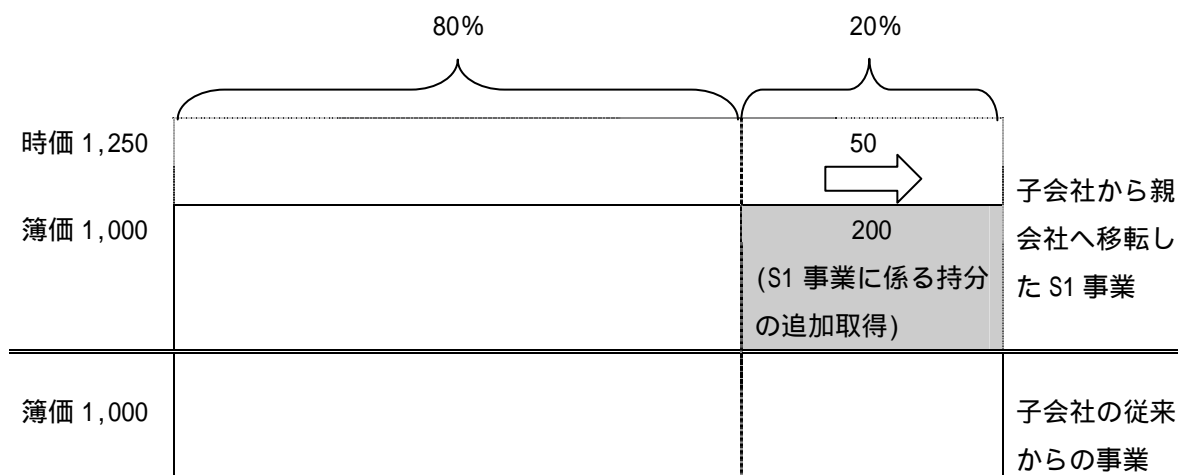
分割期日前日(X2年3月31日)の貸借対照表は次のとおりである。

P社個別貸借対照表					
諸 資 産	1,200	資 本 金	1,000		
S 社 株 式	800	利 益 剰 余 金	1,000		
合 計	2,000	合 計	2,000		

S社個別貸借対照表					
諸 資 産	1,000	資 本 金	1,000		
S 1 事 業 資 産	1,000	利 益 剰 余 金	1,000		
合 計	2,000	合 計	2,000		

P社連結貸借対照表					
諸 資 産	2,200	少 数 株 主 持 分	400		
S 1 事 業 資 産	1,000	資 本 金	1,000		
		利 益 剰 余 金	1,800		
合 計	3,200	合 計	3,200		

< 子会社S社の事業に係るP社の持分の追加取得(帳簿価額200、時価250)のイメージ >



【P社の個別財務諸表上の会計処理】

(借) S 1 事業資産 (*1)	1,000	(貸) その他資本剰余金	1,000
-------------------	-------	--------------	-------

(*1) 分割期日前日に付された適正な帳簿価額により計上する(第 219 項(1)参照)。

【S社の個別財務諸表上の会計処理】

(借) P 社株式 (*2) (親会社株式)	1,000	(貸) S 1 事業資産	1,000
---------------------------	-------	--------------	-------

(*2) S社はS1事業の移転の対価として親会社株式(その他有価証券)を取得することになるが、当該取引は共通支配下の取引として会計処理することとなる。したがって、S社が取得するP社の株式の取得原価は、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し(第 221 項参照)、事業移転時に損益は認識しない。

【P社の連結財務諸表上の会計処理】

(借) 資本金(S社) (*3)	1,000	(貸) 少数株主持分 (*3)	200
		S社株式 (*3)	800
(借) 利益剰余金 (*3)	200	(貸) 少数株主持分 (*3)	200
(借) 資本剰余金 (*4)	800	(貸) P社株式	1,000
少数株主持分 (*5)	200		
(借) のれん (*6)	50	(貸) 資本剰余金	50

(*3) 開始仕訳

(*4) S社が取得したP社株式のうち分割期日前日における親会社持分相当額とこれに対応するP社の払込資本の増加額は、内部取引として消去する(第 222 項(1)参照)。

(*5) 少数株主持分相当額は、少数株主持分から控除する(第 222 項(2)及び自己株式等会計基準第 29 項参照)。

(*6) 連結財務諸表上、S1事業に係る親会社P社の持分が80%から100%になったため、当該事業に対する追加取得持分(20%)に対する帳簿価額 $200(=1,000 \times 20\%)$ と支払対価の時価 $250(=1,250 \times 20\%)$ との差額 50 をのれんとして計上し、資本剰余金を同額加減する(第 222 項(3)参照)。

【分社後(X2年4月1日)の貸借対照表】

P社個別貸借対照表							
諸	資	産	1,200	資	本	金	1,000
S	1	事	業	資	産		1,000
S		社	株	式			800
合		計		合		計	3,000

S社個別貸借対照表							
諸	資	産	1,000	資	本	金	1,000
P		社	株	式			1,000
合		計		合		計	2,000

P社連結貸借対照表										
諸	資	産	2,200	少	数	株	主	持	分	200
S	1	事	業	資	産					1,000
の		れ	ん							50
										250
										1,800
合		計		合		計				3,250

**[設例 20] 共通支配下の取引 会社分割（分割型）
（子会社の事業を親会社に移転する場合）**

【前 提】

P社(公開企業)はX1年3月31日に800を出資し、子会社S社(持分割合80%)を設立した。

X2年3月期のS社の当期純利益は1,000であった。

P社はX2年4月1日にS社からS1事業(帳簿価額1,000、資産の時価1,200、事業の時価1,250)を受け入れた。

P社はS1事業の受入れの対価として、S社の少数株主に新株10株を発行した。合意公表日直前の株価により計算したS社株主への交付株式の時価は250(1株当たり25)である。

P社は新株発行に伴う増加資本の全額をその他資本剰余金とした。

S社は事業移転に伴う資産の減少に対応して、利益剰余金を減少させた。

P社は連結財務諸表の作成にあたり、全面時価評価法を採用している。

税効果会計適用による影響は考慮しない。

分割期日前日(X2年3月31日)の貸借対照表は次のとおりである。

P社個別貸借対照表					
諸 資 産	1,200	資 本 金	1,000		
S 社 株 式	800	利 益 剰 余 金	1,000		
合 計	2,000	合 計	2,000		

S社個別貸借対照表					
諸 資 産	1,000	資 本 金	1,000		
S 1 事 業 資 産	1,000	利 益 剰 余 金	1,000		
合 計	2,000	合 計	2,000		

P社連結貸借対照表					
諸 資 産	2,200	少 数 株 主 持 分	400		
S 1 事 業 資 産	1,000	資 本 金	1,000		
		利 益 剰 余 金	1,800		
合 計	3,200	合 計	3,200		

【P社の個別財務諸表上の会計処理】

(借) S 1 事業資産 (*1) 800	(貸) S 社 株 式 (*2-1) 400
	抱合せ株式消滅差益 (*2-2) 400
(借) S 1 事業資産 (*1) 200	(貸) その他資本剰余金 (*3) 250
のれん (*3) 50	

(*1) P社がS社から受け入れたS1事業に係る資産及び負債は、分割期日前日に付された適正な帳簿価額1,000により計上する(第223項(1)参照)。また、受け入れたS1事業に係る資産及び負債の帳簿価額1,000については、親会社持分相当額と少数株主持分相当額に区分する(第223項(2)参照)。

・親会社持分相当額 $1,000 \times 80\% = 800$

・少数株主持分相当額 $1,000 \times 20\% = 200$

(*2) 親会社持分相当額の会計処理(第223項(2)参照)。

(*2-1) 分割に係る抱合せ株式の帳簿価額のうち、受け入れた資産及び負債と引き換えられたものとみなされる額を、簿価純資産額の比率 $50\% (= 1,000 / (1,000 + 1,000))$ で按分する方法により算定するものとする。

S社株式の簿価 $800 \times 50\% = 400$

(*2-2) 親会社持分相当額800(*1)と受け入れた資産及び負債と引き換えられたものとみなされる額400(*2-1)との差額400を特別損益に計上する。

(*3) 少数株主持分相当額の会計処理(第223項(2)参照)。

少数株主に係る増加資本は、少数株主に交付した親会社株式の時価250で算定し、少数株主持分相当額200(*1)との差額50はのれんとして処理する。

【S社の個別財務諸表上の会計処理】

S社は、事業移転に伴う資産の減少に対応して、利益剰余金を減少させたものと仮定しているため、移転したS1事業に係る資産及び負債の帳簿価額1,000に基づき利益剰余金を減少させる。

(借) 利益剰余金 1,000	(貸) S 1 事業資産 1,000
-----------------	--------------------

【P社の連結財務諸表上の会計処理】

(借) 資本金(S社) (*4-1) 1,000	(貸) 少数株主持分 (*4-1) 200
	S社株式 (*4-1) 800
(借) 利益剰余金 (*4-2) 200	(貸) 少数株主持分 (*4-2) 200
(借) S社株式 (*5) 400	(貸) 利益剰余金 800
抱合せ株式消滅差益 (*5) 400	
(借) 少数株主持分 (*6) 200	(貸) 利益剰余金 200

(*4-1) 開始仕訳(投資と資本の相殺消去)

(*4-2) 開始仕訳(取得後剰余金の振替)

(*5) P社が減少させたS社株式の帳簿価額及び抱合せ株式消滅差益は、内部取引として消去する(第227項参照)。

(*6) 移転した事業に係る持分の追加取得に伴う少数株主持分の減少(親会社持分の増加)について振替処理を行う(一種の少数株主への配当(S社によるP社株式の現物分配)が生じていると考えることができるため、少数株主持分を調整する)。

【分割後(X2年4月1日)の貸借対照表】

P社個別貸借対照表			
諸 資 産	1,200	資 本 金	1,000
S 1 事 業 資 産	1,000	資 本 剰 余 金	250
S 社 株 式	400	利 益 剰 余 金	1,400
の れ ん	50		
合 計	2,650	合 計	2,650

S社個別貸借対照表			
諸 資 産	1,000	資 本 金	1,000
合 計	1,000	合 計	1,000

P社連結貸借対照表			
諸 資 産	2,200	少 数 株 主 持 分	200
S 1 事 業 資 産	1,000	資 本 金	1,000
の れ ん	50	資 本 剰 余 金	250
		利 益 剰 余 金	1,800
合 計	3,250	合 計	3,250

[設例 21] 共通支配下の取引 株式交換の会計処理

【前提】

P社(公開企業)はX1年3月31日に800を出資し、子会社S社(持分割合80%)を設立した。

X2年3月期のS社の当期純利益は1,000であった。

P社はX2年4月1日に株式交換によりS社を完全子会社化した。

株式の交換比率は1:1であり、P社は新株をS社の少数株主に20株(合意公表日直前の時価500(1株当たり25))発行した。

P社は株式交換の手続の中で、債権者保護手続を実施し、P社は新株発行に伴う増加資本の全額をその他資本剰余金とした。

P社は連結財務諸表の作成にあたり、全面時価評価法を採用している。

税金は考慮しない。

株式交換の日直前(X2年3月31日)の貸借対照表は次のとおりである。

P社個別貸借対照表			
諸 資 産	1,200	資 本 金	1,000
S 社 株 式	800	利 益 剰 余 金	1,000
合 計	2,000	合 計	2,000

S社個別貸借対照表			
諸 資 産	2,000	資 本 金	1,000
		利 益 剰 余 金	1,000
合 計	2,000	合 計	2,000

P社連結貸借対照表			
諸 資 産	3,200	少 数 株 主 持 分	400
		資 本 金	1,000
		利 益 剰 余 金	1,800
合 計	3,200	合 計	3,200

【P社の個別財務諸表上の会計処理】

(借) S社株式 (*1)	500	(貸) その他資本剰余金	500
---------------	-----	--------------	-----

(*1) 子会社株式の取得原価は、取得の対価(少数株主に交付した親会社株式の時価 500)で算定される(第 234 項参照)。

【P社の連結財務諸表上の会計処理】

(借) 資本金 (*2)	1,000	(貸) 少数株主持分 (*2)	200
		S社株式 (*2)	800
(借) 利益剰余金 (*2)	200	(貸) 少数株主持分 (*2)	200
(借) 少数株主持分のれん (*3)	400	(貸) S社株式	500
	100		

(*2) 開始仕訳

(*3) 追加取得した子会社株式の取得原価 500 と減少する少数株主持分の金額 400 との差額をのれんとして処理する(第 235 項参照)。全面時価評価法を採用しているため、子会社株式の追加取得時には追加取得持分に対する資産・負債の時価評価は行わない。

株式交換後(X2年4月1日)の貸借対照表は次のとおりとなる。

P社個別貸借対照表			
諸資産	1,200	資本金	1,000
S社株式	1,300	資本剰余金	500
		利益剰余金	1,000
合計	2,500	合計	2,500

S社個別貸借対照表			
諸資産	2,000	資本金	1,000
		利益剰余金	1,000
合計	2,000	合計	2,000

P社連結貸借対照表			
諸資産	3,200	資本金	1,000
のれん	100	資本剰余金	500
		利益剰余金	1,800
合計	3,300	合計	3,300

[設例 22] 共通支配下の取引 株式移転の会計処理

【前 提】

P社(公開企業)はX1年3月31日に800を出資し、子会社S社(持分割合80%)を設立した。X2年3月期のS社の当期純利益は1,000であった。

P社とS社はX2年4月1日に株式移転により完全親会社HD社を設立した。

株式の移転比率は1:1であり、HD社は新株を200株発行し、P社の株主に100株、S社の株主に100株(うち、P社80株、S社の少数株主に20株)割り当てた。株式移転の合意公表日直前の株価により算定した、S社の少数株主に交付したHD社株式の時価は500(1株当たり25)であった。

HD社は株式移転の手続の中で、債権者保護手続を実施し、HD社は新株発行に伴う増加資本のうち、資本金を1,000、残額をその他資本剰余金とした。

P社は連結財務諸表の作成にあたり、全面時価評価法を採用している。

税効果会計適用による影響は考慮しない。

株式移転の日直前(X2年3月31日)の貸借対照表は次のとおりである。

P社個別貸借対照表			
諸 資 産	1,200	資 本 金	1,000
S社株式	800	利益剰余金	1,000
合 計	2,000	合 計	2,000

S社個別貸借対照表			
諸 資 産	2,000	資 本 金	1,000
		利益剰余金	1,000
合 計	2,000	合 計	2,000

P社連結貸借対照表			
諸 資 産	3,200	少 数 株 主 持 分	400
		資 本 金	1,000
		利 益 剰 余 金	1,800
合 計	3,200	合 計	3,200

【HD社の個別財務諸表上の会計処理】

(借)	P社株式(*1)	2,000	(貸)	資 本 金	1,000
	S社株式(80%)(*2)	1,600		その他資本剰余金	3,100
	S社株式(20%)(*3)	500			

(*1) 完全子会社株式(旧親会社P社株式)の取得原価は、P社の株式移転の日前日における適正な帳簿価額による純資産額2,000で算定する(第237項(1)参照)。

(*2) 完全子会社株式(旧子会社 S 社株式)の取得原価のうち、P 社が所有していた持分相当額(80%)については、S 社の適正な帳簿価額による純資産額 2,000 に基づき算定する(第 237 項(1) ア参照)。

(*3) 完全子会社株式(旧子会社 S 社株式)の取得原価のうち、少数株主持分相当額(20%)の取得原価は、S 社の少数株主に交付した完全親株式 HD 社の時価 500 で算定される(第 237 項(1) イ参照)。

【P 社の個別財務諸表上の会計処理】

(借) H D 社 株 式 (*4)	800	(貸) S 社 株 式	800
--------------------	-----	-------------	-----

(*4) P 社は親会社株式(その他有価証券)を取得することになるが、当該取引は共通支配下の取引として会計処理することとする。したがって、P 社が取得する HD 社の株式の取得原価は、S 社株式の適正な帳簿価額とし(第 221 項参照)、株式の交換時に損益は認識しない。

【HD 社の連結財務諸表上の会計処理】

(借) 資 本 金 (*5)	1,000	(貸) P 社 株 式 (*5)	2,000
利 益 剰 余 金 (*5)	1,000		
(借) 資 本 金 (*5)	1,000	(貸) S 社 株 式 (*5)	2,100
利 益 剰 余 金 (*5)	1,000		
の れ ん (*5) (*6)	100		
(借) 資 本 剰 余 金 (*7)	800	(貸) H D 社 株 式	800
(借) 資 本 剰 余 金 (*8)	1,000	(貸) 利益剰余金(P 社)	1,000
(借) 資 本 剰 余 金 (*8)	800	(貸) 利益剰余金(S 社)	800

(*5) 投資と資本の相殺消去

(*6) S 社株式の取得原価(支払対価の時価)500 と減少する少数株主持分相当額の金額 400 との差額をのれんとして処理する。なお、全面時価評価法を採用しているため、子会社株式の追加取得時には追加取得持分に対する資産・負債の時価評価は行わない(第 238(1)項参照)。

(*7) P 社が取得した HD 社株式と HD 社の増加資本は内部取引として消去する(第 238 (2)項参照)。

(*8) HD 社の資本は、株式移転前の連結財務諸表の資本項目に少数株主との取引により増加した払込資本の額を加算するように調整する(第 238 項(3)参照)。

株式移転後(X2年4月1日)の貸借対照表は次のとおりとなる。

HD 社個別貸借対照表			
P 社 株 式	2,000	資 本 金	1,000
S 社 株 式	2,100	資 本 剰 余 金	3,100
合 計	4,100	合 計	4,100

P 社個別貸借対照表			
諸 資 産	1,200	資 本 金	1,000
H D 社 株 式	800	利 益 剰 余 金	1,000
合 計	2,000	合 計	2,000

S 社個別貸借対照表			
諸 資 産	2,000	資 本 金	1,000
		利 益 剰 余 金	1,000
合 計	2,000	合 計	2,000

HD 社連結貸借対照表			
諸 資 産	3,200	資 本 金	1,000
の れ ん	100	資 本 剰 余 金	500
		利 益 剰 余 金	1,800
合 計	3,300	合 計	3,300

**〔設例 23〕 税効果会計 - 事業分離がないと仮定した場合の分離元企業における
繰延税金資産の回収可能性**

分離元企業において移転損益を認識しない場合、通常、移転する事業に係る資産及び負債に対する繰延税金資産(移転事業繰延税金資産)の額も分離先企業に移転するものとして取り扱うこととなる。このため、事業分離日の直前期末(仮決算を含む。)における繰延税金資産を移転事業繰延税金資産と残存する事業に係る資産及び負債に対する繰延税金資産(残存事業繰延税金資産)とに区分する必要があり、繰延税金資産の回収可能性についても同様に区分して考えることとなる。

この場合、事業分離がないと仮定した場合の将来年度の収益力に基づく課税所得等(以下「将来所得」という。)の見積額を基礎として繰延税金資産の回収可能性を判断することとされており(第121項参照)、具体的に移転事業繰延税金資産と残存事業繰延税金資産の別に回収可能性を判断する方法として、「事業分離がないと仮定した場合の将来所得の見積額」を、正数(又は0)の内訳額として、移転事業から生ずる課税所得(以下「所得」という。)から構成される金額(移転事業依拠所得)と残存する事業から生ずる所得から構成される金額(残存事業依拠所得)とに区分し、移転事業繰延税金資産と残存事業繰延税金資産は、それぞれ、移転事業依拠所得と残存事業依拠所得を基礎として、まず、回収可能性の判断を行うことが合理的であると考えられる。

(1) 残存事業から生ずる将来所得および移転事業から生ずる将来所得の見積額がともにプラスの場合

【前提】

a事業及びb事業を営むX社が、会社分割によりa事業を移転する。

a事業に係る将来減算一時差異は100、将来所得の見積額は80、b事業に係る将来減算一時差異は100、将来所得の見積額は110である。なお、将来減算一時差異は全て翌年度に解消するものとし、将来所得の見積額は事業分離がないと仮定した場合の翌年度の見積額とする。

また、事業分離があるものとした場合におけるX社の翌年度の所得見積額は、税務上の移転益を含め150とする。

【繰延税金資産の回収可能性の考え方】

手順1

事業分離がないと仮定した場合の将来所得の見積額190(=a事業80+b事業110)を基礎に回収可能性を判断するため、X社全体では将来減算一時差異200のうち、190の将来減算一時差異に係る繰延税金資産が回収可能(10相当の繰延税金資産が回収不能)と判断される。

移転事業と残存事業を区分すると、移転事業(a事業)の将来減算一時差異100を解消年度のa事業の所得見積額80と相殺し、相殺し切れない将来減算一時差異が20生じる。一方、残存事業(b事業)については同様に相殺した結果、将来減算一時差異100に係る繰延税金資産全額が回収可能と判断されるとともに残余の所得が10生じる。

ここで、移転事業及び残存事業において、それぞれの将来減算一時差異をそれぞれ解消年度の所得と相殺し、片方の事業に相殺し切れなかった一時差異が生じ、もう一方の事業では相殺後に

残余の所得が生じている場合には、相殺し切れなかった一時差異は、残余所得と相殺することにより回収可能と判断できるものと考えれば、a事業の相殺し切れなかった一時差異 20 を b事業の残余所得 10 と相殺し、a事業ではさらに 10 相当分が回収可能と判断される。

以上の結果、移転事業(a事業)では $90 (= 80 + 10)$ の、残存事業(b事業)では 100 の将来減算一時差異に対応する繰延税金資産が回収可能と判断される。

手順 2

しかし、翌期中に事業分離が行われるため、残存する事業に係る将来減算一時差異が解消した時に、移転する事業から生ずる所得の全額が分離元企業に帰属することはないため、残存事業繰延税金資産を移転する事業から生ずる将来所得を基礎に計上している場合には、残存事業繰延税金資産の計上額が過大(回収不能)となる可能性がある。したがって、実際の将来見込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。

残存事業(b事業)繰延税金資産について事業分離があるものとした場合の将来所得 150 に基づき回収可能性を検討すれば、将来減算一時差異 100 全額に係る繰延税金資産が回収可能と判断される。

上記の手順 1 による b事業繰延税金資産の計上額は、この手順 2 による計上額の限度内であるため、手順 1 による計上額を修正する必要はない。

(2) 残存事業から生ずる将来所得の見積額はマイナス、移転事業から生ずる将来所得の見積額はプラスの場合

【前提】

a事業及びb事業を営むX社が、会社分割によりa事業を分離する。

a事業の将来減算一時差異は 100、将来所得の見積額は 130、b事業の将来減算一時差異は 100、将来所得の見積額は 10 である。なお、将来減算一時差異は全て翌年度に解消するものとし、将来所得の見積額は事業分離がないと仮定した場合の翌年度の見積額とする。

また、事業分離があるものとした場合におけるX社の翌年度の所得見積額は、税務上の移転益を含め 10 とする。

【繰延税金資産の回収可能性の考え方】

手順 1

事業分離がないと仮定した場合の将来所得の見積額 $120(a事業 130 + b事業 10)$ を基礎に回収可能性を判断するため、X社全体では 120 の将来減算一時差異に係る繰延税金資産が回収可能(80 相当の繰延税金資産が回収不能)と判断される。

移転事業と残存事業を区分して考えれば、移転事業(a事業)の将来減算一時差異 100 を解消年度の移転事業依拠所得 120(分離がないと仮定した場合の将来所得の見積額 120 の正数の内訳)と相殺し、将来減算一時差異 100 全額が回収可能と判断されるとともに残余の所得が 20 生じる。一方、残存事業(b事業)については残存事業依拠所得が 0 のため、将来減算一時差異 100 全額が相殺し切れないこととなる。

b事業の相殺し切れなかった100をa事業の残余所得20と相殺することにより、b事業では20相当の繰延税金資産が回収可能と判断されることとなる。

以上の結果、移転事業(a事業)では100の、残存事業(b事業)では20の将来減算一時差異に係る繰延税金資産が回収可能と判断される。

手順2

(1)と同様に、事業分離を考慮した場合の回収可能額を限度と考えると、残存事業(b事業)繰延税金資産については、事業分離があるものとした場合の将来所得を基礎とすれば、10の将来減算一時差異に係る繰延税金資産が回収可能と判断されることとなり、上記の手順1による残存事業(b事業)繰延税金資産の計上額(20相当)は、この手順2による計上額を超えるため、計上額を10相当に修正する。

[設例 25] 税効果会計 - 持分プーリング法を適用した場合の結合企業の税効果会計

【前 提】

Y 社は、A 社を吸収合併した。これは、持分の結合と判定され、税務上の適格合併に該当するものとする。

A 社における資産及び負債(繰延税金資産を除く。)の移転直前の適正な帳簿価額を 480 とする。

A 社における資産及び負債(繰延税金資産を除く。)の移転直前の税務上の帳簿価額 (A 社が取得する Y 社株式の税務上の帳簿価額) を 500 とする。

法定実効税率は 40% とする。

A 社においては繰延税金資産は全額回収可能と見込む。このため、A 社では、諸資産について生じている将来減算一時差異 20(= 500 - 480) に対する繰延税金資産 8 を計上している。

【企業結合日における存続会社(結合企業)Y 社の会計処理】

存続会社(結合企業)Y 社が、A 社に係る資産及び負債の移転直前の適正な帳簿価額を引き継ぐ場合には、繰延税金資産についても、Y 社における回収可能性にかかわらず移転直前の適正な帳簿価額をそのまま引き継ぐ。

(借) 諸 資 産 480	(貸) 資 本 488
繰 延 税 金 資 産 8	

なお、取得した諸資産に係る一時差異に対する繰延税金資産の回収可能性は、通常と同様に、期末において見直される。

回収可能性がある場合の期末における会計処理 - 仕訳なし

回収可能性がない場合の期末における会計処理

(借) 法 人 税 等 調 整 額 8	(貸) 繰 延 税 金 資 産 8
---------------------	-------------------

【設例 26】税効果会計 - パーチェス法を適用した場合の取得企業における税効果会計

(1) 非適格合併の場合の税効果会計

【前提】

Y社はA社を吸収合併した。この合併は取得と判定されたものとする。

取得原価 1,000

被取得企業の識別可能資産 a の時価(取得原価の配分額)800

資産 a の税務上の取得価額 1,000(= 取得企業における税務上の取得原価)

法定実効税率 40%

取得企業の繰延税金資産は全額回収可能と見込む。

税務上の非適格合併に該当する。

【取得企業における税効果会計の考え方】

取得企業は、企業結合日において、被取得企業から生じる一時差異等(識別可能資産 a に対する取得原価の配分額800と当該資産の税務上の取得価額1,000との差額200(将来減算一時差異))について税効果を認識し、のれん120については税効果を認識しない。

被取得企業における繰延税金資産の計上額にかかわらず、取得企業における繰延税金資産の回収可能性の判断に基づき、繰延税金資産を計上する。

企業結合日における仕訳

(借) 資 産 a 800 繰 延 税 金 資 産 80 の れ ん 120	(貸) 資 本 1,000
--	---------------

なお、本設例では、企業結合日において繰延税金資産は全額回収可能と見込んでいるが、企業結合年度末において回収可能性を見直し、回収見込額を修正した場合には企業結合日における繰延税金資産及びのれんの額を修正して計上するものとする。

また、企業結合日における繰延税金資産の回収可能性は、企業結合日後1年以内(原則として、1年を経過する日以後最初に到来する決算期)に確定させるため、企業結合年度の翌事業年度において回収見込額を修正した場合は、企業結合日が企業結合年度の期首であった場合及び著しい状況変化により修正した場合を除き、企業結合年度ののれんの償却額等を修正し、前期損益修正として計上することとなる(第90項参照)。

(2) 適格合併の場合の税効果会計

【前提】

Y社はA社を吸収合併した。この合併は取得と判定されたものとする。

取得原価 1,000

被取得企業の識別可能資産 a の時価(取得原価の配分額)800

資産 a の税務上の帳簿価額 700(=被取得企業における税務上の帳簿価額であり、取得企業における税務上の引継価額)

被取得企業における税務上の繰越欠損金 200

法定実効税率 40%

取得企業の繰延税金資産は全額回収可能と見込む。

税務上の適格合併に該当する。

【取得企業における税効果会計の考え方】

取得企業は、企業結合日において、被取得企業から生じる一時差異等(識別可能資産 a に対する取得原価の配分額 800 と当該資産の税務上の引継価額 700 との差額 100(将来加算一時差異)及び被取得企業から引き継いだ税務上の繰越欠損金 200(将来減算一時差異)について税効果を認識し、のれん 160(将来加算一時差異)については税効果を認識しない。

被取得企業における繰延税金資産の計上額にかかわらず、取得企業における繰延税金資産の回収可能性の判断に基づき、繰延税金資産を計上する。

企業結合日における仕訳

(借) 資	産	a	800	(貸) 資	本	1,000
	繰延税金資産		80		繰延税金負債	40
	のれん		160			

なお、企業結合日後の繰延税金資産の回収可能性の見直し・確定の手続きは上記(1)と同様である。

「企業結合年度の期首に企業結合が行われたものと仮定した当期の連結損益計算書への影響の概算額」等の算定の考え方

・ 開示の目的

結合後企業の業績トレンドの把握に役立つ情報を開示する。

・ パーチェス法が適用される場合

1. 企業結合年度の期首に企業結合が行われたものと仮定した当期の連結損益計算書への影響の概算額の開示

(留意点)

影響の概算額算定のために、金額的に重要性のあるものについて前提条件を設定

- ・ 取得企業の業績トレンドの把握に役立つ情報を提供するという趣旨を踏まえて、どのような項目について前提条件を設けるか判断する。

取得企業における恣意的な判断を排除

- ・ 期首から企業結合日までの期間に被取得企業が計上した特別損益は、原則としてそのまま反映する。なお、重要性のあるものはその内容を注記する。
- ・ 企業結合のシナジー効果を期首に遡って算定しない。

取得企業が通常の実力で入手可能な情報

- ・ 取得企業の期首時点における被取得企業の資産・負債の時価の再測定は行わない。
(例えば、企業結合時に生じたのれんや持分変動差額については、再計算を行う必要はない。)
- ・ 被取得企業の当期首から企業結合日までの期間の適正に算定された収益、期間損益を基礎とする。

(影響の概算額算定のための前提条件の例)

取得企業と被取得企業の決算期が同じ場合

当期首から企業結合日までの間の結合当事企業間における取引については消去する
(内部利益相当額も消去)。

被取得企業から受け入れた重要な資産・負債については、取得後の会計方針に基づいた調整計算(減価償却費、退職給付引当金繰入額等)を行う。

企業結合時に新たに認識された重要な無形資産、のれん（負ののれん）の償却費の調整計算（例：企業結合時の当該のれん等の金額に基づく年間の償却費を算定し、結合企業が計上した償却費を控除）を行う。

現金での取得において、借入金額が重要である場合では、金利費用の調整計算を行う。

当期純損益への影響額算定のために適用する税率は、取得企業の見積実効税率とする。

取得企業と被取得企業の決算期が異なる場合

取得企業と被取得企業の決算期が同じ場合の考え方をベースにしつつ、被取得企業の期間損益を月数按分等の合理的な方法により、取得企業の期首から企業結合日までの期間に対応した被取得企業の適正な収益、期間損益を算定し、その上で一定の調整を加える。

調整項目は、決算期が同じ場合と同じ。

なお、決算期の差異が3か月を超えない場合で、企業結合後の連結財務諸表の作成において連結財務諸表原則注解〔注解7〕（決算日に差異がある場合の取扱いについて）に従う場合は、比較可能性の確保の観点から、影響の概算額の算定も同様の取り扱いとする（例えば、取得企業の決算期が3月期であり、被取得企業の決算期が12月期の場合で、X2年2月に企業結合で子会社化したケースでは、被取得企業の直前期（X1年1月～X1年12月）の業績が「影響の概算額」になる）。

（前提条件の開示）

期首に企業結合が行われたものと仮定した当期の連結損益計算書への影響の概算額の算定にあたって採用した前提条件のうち、当該情報を理解するために必要な前提条件については、その内容を開示する。

2. 過年度の期首に企業結合が行われたものと仮定した当期の連結損益計算書への影響の概算額の開示を行う場合（任意開示）

上記「1」に準じる。

・持分プーリング法が適用される場合において、過年度の期首に企業結合が行われたものと仮定した当期の連結損益計算書等への影響の概算額の開示を行う場合（任意開示）

（留意点）

金額的に重要性があるものについて前提条件を設定

- ・ 結合後企業の業績トレンドの把握に役立つ情報を提供するという趣旨を踏まえて、ど

のような項目について仮定を設けるか判断する。

結合当事企業における恣意的な判断を排除

- ・ 企業結合年度と同様に、会計処理方法の統一、企業結合前の取引の消去などを行う。
- ・ 各々の結合当事企業における適正に算定された収益、期間損益を基礎とする。
- ・ 企業結合のシナジー効果を遡って算定しない。

(主な前提条件の例)

結合当事企業間における重要な取引は相殺消去

結合当事企業の重要な債権債務は相殺消去し、それに伴い貸倒引当金は減額修正

重要な取引によって取得した棚卸資産、固定資産その他の資産に含まれる損益は全額消去

結合当事企業間において重要な減価償却資産の売買が行なわれた場合には、当該取引により生じた損益の消去後で算定した減価償却費に修正

会計方針の統一は、開示対象期間の最初の事業年度期首に行われたと仮定。その場合の変更に伴う損益は特別損益ではなく、当該事業年度の期首の利益剰余金に直接賦課。なお、重要な会計方針に不統一がある場合は、その旨を開示。

(仮定の開示)

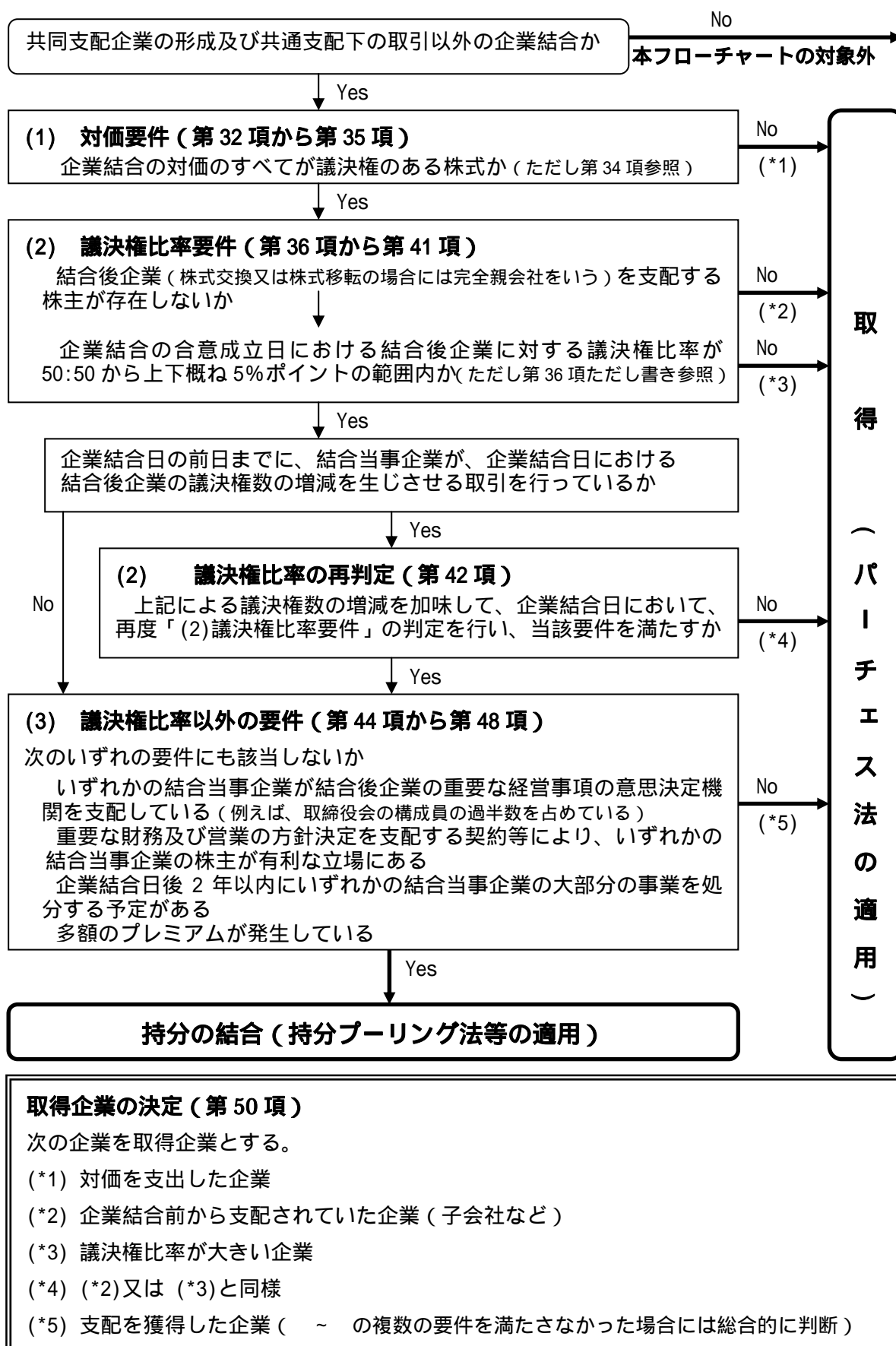
過年度の期首に企業結合が行われたものと仮定した当期の連結損益計算書等への影響の概算額の算定にあたって採用した前提条件のうち、当該情報を理解するために必要な前提条件については、その内容を開示する。

・ 持分プーリング法に準じた処理方法が適用される場合において、過年度の期首に企業結合が行われたものと仮定した当期の連結損益計算書等への影響の概算額の開示を行う場合(任意開示)

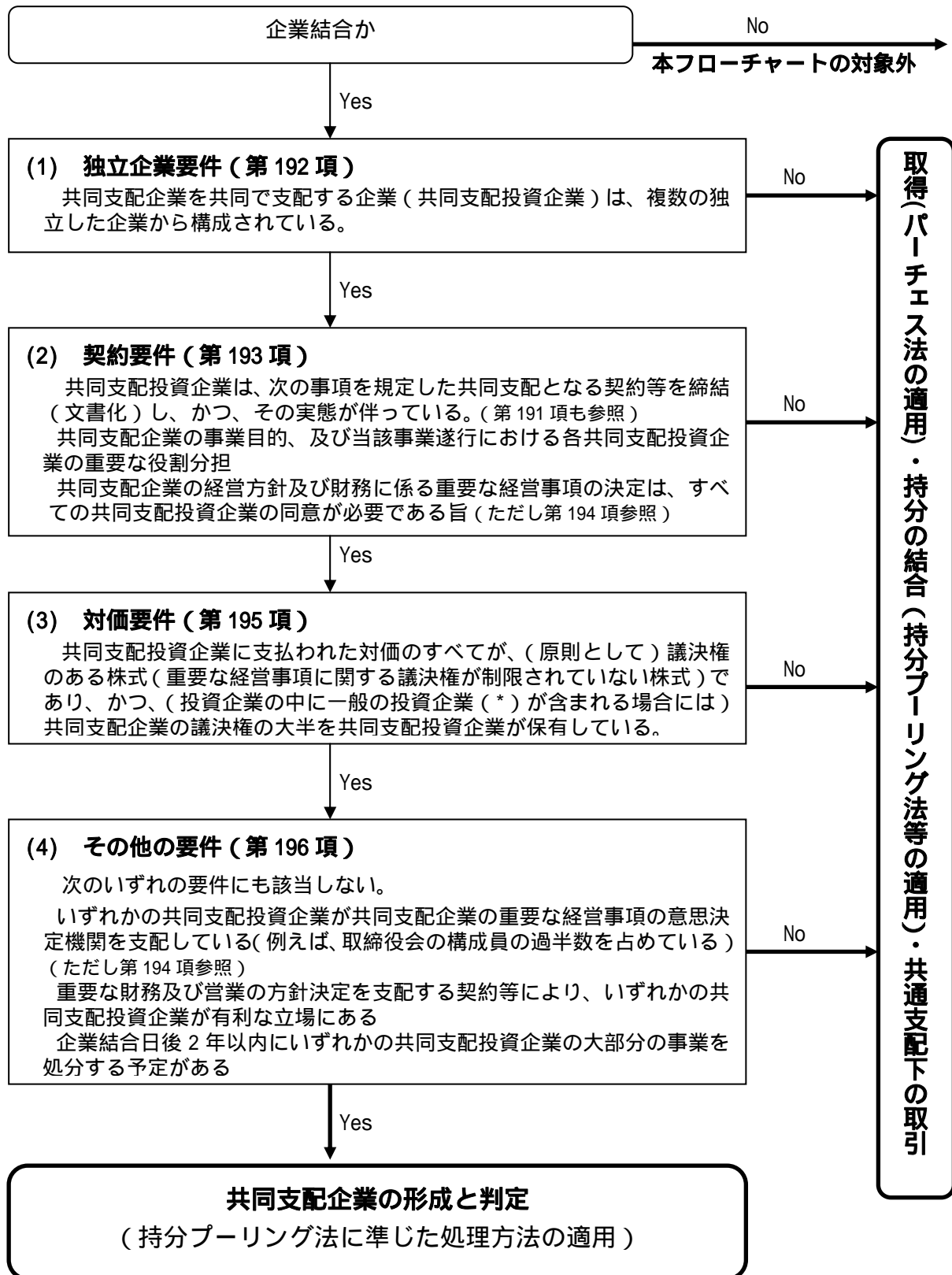
上記 を準用する。

以 上

〔フローチャート1〕 取得と持分の結合の識別(第 29 項関係)



〔フローチャート2〕 共同支配企業の形成の判定(第 190 項関係)



(*) 結合後企業が共同支配企業と判定されることを前提に、当該共同支配企業に対する投資企業の中に契約要件を満たさない企業が含まれている場合、当該投資企業を一般の投資企業という。