設　例

＜設例全般の留意点について＞

・以下の設例は、本適用指針で示された内容についての理解に資するため、参考として示されたものであり、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。

・簡便化のため、特に断りのない限り、税効果は考慮していない。

・払込資本と表記している箇所は、貸借対照表項目に置き換えると資本金又は資本剰余金(資本準備金又はその他資本剰余金)となる。具体的にどの項目を増加させるかは、会社法の定めによることになる。

［設例 1］（削　除）

［設例 2］（削　除）

［設例 3］（削　除）

［設例 4］　取得原価の算定－段階取得（取得が複数の取引により達成された場合）の会計処理（取得企業が被取得企業の株式を保有していた場合）

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

(1) 前提条件

① A 社(公開企業　決算日 3 月 31 日)と B 社(公開企業)は次の条件で合併に合意した。

・吸収合併存続会社：A 社、吸収合併消滅会社：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

② 当該企業結合は取得とされ、取得企業は A 社となった。

③ A 社は過年度に B 社株式を 1 株当たり 4 で 10 株(B 社の議決権比率 10%)取得し、その他有価証券(帳簿価額 40)としている。

④ その他の条件

・合併期日(企業結合日)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 社の株価：1 株当たり 6

・決算日における 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

(2) 企業結合日における取得企業 A 社の会計処理

① 個別財務諸表上の会計処理

(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	400	(貸)	払込資本	(*1)	540
	のれん	180		B 社株式	(*2)	40

・取得原価の算定：

540(@30(合併期日の A 社の株価)×18 株(B 社株主に対する割当株式数))(*1)＋40(企業結合日直前に A 社が保有していた B 社株式の帳簿価額)(*2)=580(第 46 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：180(取得原価 580 と取得原価の配分額 400 との差額)

② 連結修正仕訳

(借)	のれん	(*3)	20	(貸)	段階取得に係る差益	(*3)	20

・A 社は B 社株式を保有していたため、その時価 60(＝@6×10 株)と適正な帳簿価額 40 との差額 20(*3)を損益とし、これに見合う金額は、のれんの修正として処理する(第 46-2 項参照)。

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)

(1) 前提条件

① A 社(公開企業　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。

・吸収合併存続会社：A 社、吸収合併消滅会社：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

② 当該企業結合は取得とされ、取得企業は A 社となった。

③ A 社は過年度に B 社株式を 1 株当たり 4 で 30 株(B 社の議決権比率 30%)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)直前の持分法による評価額は 150 であった。

④ その他の条件

・合併期日(企業結合日)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：500

(2) 企業結合日における取得企業 A 社の会計処理

① 個別財務諸表上の会計処理

(借)	諸資産	500	(貸)	払込資本	(*4)	420
	のれん	40		B 社株式	(*5)	120

・取得原価の算定：

420(@30(合併期日の A 社の株価)×14 株(B 社株主に対する割当株式数))(*4)＋120(企業結合日直前に A 社が保有していた B 社株式の帳簿価額)(*5)=540(第 46 項参照)。

・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)

・のれんの算定：40(取得原価 540 と取得原価の配分額 500 との差額)

② 連結修正仕訳

(借)	のれん	(*6)	30	(貸)	段階取得に係る差益	(*6)	30

・A 社は持分法適用関連会社 B 社と企業結合したため、持分法による評価額 150 と合併期日の時価 180(＝@6×30 株)との差額 30(*6)を損益とし、これに見合う金額は、のれんの修正として処理する(第 46-2 項参照)。

(借)	のれん	(*7)	30	(貸)	B 社株式	(*7)	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、合併期日直前における個別財務諸表上の帳簿価額 120 と持分法による評価額 150 との差額 30(*7)を、のれんの修正として会計処理する(第 46-2 項参照)。

［設例 5］　取得原価の算定－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

(1)-1 対価の追加的な交付又は引渡しが行われる場合

① 前提条件

X1 年 9 月 30 日、A 社(3 月決算)及び B 社(12 月決算)は、A 社が B 社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。企業結合日において認識されたのれんの金額は 50 であった。

企業結合契約において、B 社の X2 年 12 月 31 日終了事業年度の経常利益が 500 を上回った場合には、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る。

X3 年 3 月 31 日に B 社の X2 年 12 月 31 日終了事業年度の経常利益は 1,000 となることが確実となったため、A 社は旧 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。A 社は、X3 年 4 月中に当該株式を旧 B 社株主に対して追加交付した。

なお、のれんの償却期間は 10 年とする。

② 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 (*1)	100
	のれん償却	10			

(*1) 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、のれんを追加的に認識する又は負ののれんを減額する。追加的に認識する又は減額するのれん又は負ののれんは、企業結合日(X2 年 4 月 1 日)時点で認識又は減額されたものと仮定して計算し、追加認識又は減額する事業年度以前に対応する償却額は損益として処理する(第 47 項(1)参照)。

(1)-2 対価の返還が行われる場合

① 前提条件

X1 年 9 月 30 日、A 社(3 月決算)は B 社(12 月決算)の株主と、A 社が現金を対価とする株式の取得により B 社を完全子会社化することについて合意した(株式の譲渡日は X2 年 4 月 1 日)。企業結合日において認識されたのれんの金額は 150 であった。

株式譲渡契約において、取得対価の支払は X2 年 4 月 1 日に行われるものの、B 社の X2 年 12 月 31 日終了事業年度の経常利益が 1,000 を下回った場合には、A 社は B 社株主に支払った当初の取得対価の金額から 100 の返還を現金で受ける条項が含まれている。

X3 年 3 月 31 日に、B 社の X2 年 12 月 31 日終了事業年度の経常利益は 500 となることが確実となったため、A 社は旧 B 社株主から 100 の返還を受けることとなった。その後、A 社は X3 年 4 月中に 100 の返還を受けた。

なお、のれんの償却期間は 10 年とする。

② X3 年 3 月 31 日の A 社の連結財務諸表上の会計処理

(借) 未収入金	100	(貸) のれん	90
		のれん償却	10

A 社は、条件付取得対価の返還が確実となり、その時価が合理的に決定可能となった時点で、返還される対価を取得原価から減額し、のれんを減額する又は負ののれんを追加的に認識する。追加的に認識する又は減額するのれん又は負ののれんは、企業結合日(X2 年 4 月 1 日)時点で認識又は減額されたものと仮定して計算し、追加認識又は減額する事業年度以前に対応する償却額は損益として処理する(第 47 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

(1) 株式を追加交付する場合

① 前提条件

X1 年 9 月 30 日、A 社及び B 社(いずれも公開企業で決算日は 3 月 31 日)は、A 社が B 社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。

② 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。

(2) 社債を追加交付する場合

① 前提条件

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 社の発行済株式のすべて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次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	株主資本	500
合計	500	合計	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。X3 年 3 月 31 日現在において、A 社の社債の時価が契約に定めた価額を下回っていたため、社債の追加交付が確実となったとする。

なお、時価により交付したことによる A 社の社債の取得価額 800 と社債の額面 1,000 の差額 200(社債発行差金相当額)は社債償還期間(5 年)で認識(償却)するものとする。

のれんの償却期間は 10 年とする。

② 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 (*2)	800

(*2) 交付した社債の時価：@80×10 口＝800

③ X2 年 4 月 1 日の A 社の連結修正仕訳

(借)	諸資産	700	(貸)	B 社株式	800
	のれん	100			

④ X3 年 3 月 31 日の A 社の個別財務諸表上の会計処理

(借)	社債利息 (*3)	40	(貸)	社債	40

(*3) X2 年 4 月 1 日交付社債に係る金利差額調整法における定額法による差額の認識(償却)：40(＝200÷5 年)

(借)	のれん償却 (*4)	10	(貸)	のれん	10

(*4) のれん償却：10(＝100÷10 年)

(仕訳なし)(*5)

(*5) 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)÷@50)を追加的に交付した。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ある X3 年 3 月 31 日に、追加交付する条件付取得対価を、その時点の時価で認識することになるため、追加交付した社債に係る差額：(100－50)×6 口＝300 を X3 年 3 月 31 日現在で算定するが処理は行わず、金利差額調整法における定額法により社債の償還期間について、将来にわたり翌年度から認識(償却)する。

また、企業結合日(X2 年 4 月 1 日)現在で交付している社債を X3 年 3 月 31 日時点の時価に修正し、当該修正により生じた X3 年 3 月 31 日現在の社債ディスカウントの増加額 300(＝(80－50)×10 口)(社債発行差金相当額)について、X3 年 3 月 31 日時点では処理を行わず、金利差額調整法における定額法により社債の残存している償還期間について、将来にわたり翌年度から認識(償却)する(第 47 項(2)参照)。

［設例 6］　取得原価の配分－時価が一義的に定まりにくい資産への配分額

(1) 前提条件

A 社は B 社を吸収合併し、A 社が取得企業とされた(取得原価を 500 とする。)。A 社が B 社から受け入れ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、簡便化のため時価と帳簿価額は等しいものとする。)。

B 社の企業結合日前日の個別貸借対照表は次のとおりであった。

B 社個別貸借対照表			
売掛金	200	負債	300
棚卸資産	200	株主資本	400
土地	300		
合計	700	合計	700

(2) 取得原価の配分額

土地に関し、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、次のようになる。

個別財務諸表上の会計処理

(借)	売掛金	200	(貸)	負債	300
	棚卸資産	200		払込資本	500
	土地	1,200		負ののれん (*)	800

(*) △800＝500(取得原価)－(200(売掛金)＋200(棚卸資産)＋1,200(土地)－300(負債))

このように、受け入れ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、負ののれんが発生しない範囲で評価した額とすることができる(第 55 項参照)。したがって、次のとおり、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(＝1,200－800)を土地への配分額とすることができる。

個別財務諸表上の会計処理

(借)	売掛金	200	(貸)	負債	300
	棚卸資産	200		払込資本	500
	土地	400			

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 55 項参照)。

［設例 7］　取得原価の配分－被取得企業においてヘッジ会計が適用されていた場合

(1) 前提条件

① A 社は B 社を X2 年 4 月 1 日に吸収合併した(取得原価 400)。

② A 社(吸収合併存続会社)、B 社(吸収合併消滅会社)とも 3 月決算である。当該合併は取得とされ、取得企業は A 社である。

③ 被取得企業 B 社は、変動利付の借入 1,000(X1 年 4 月 1 日から X4 年 3 月 31 日までの期間 3 年間)を行っている。利払期間は 4 月 1 日から 3 月 31 日までであり、3 月 31 日に期首の利率で後払いするものとする。

④ B 社は、当該借入に対応する固定金利 3%支払・変動金利受取の金利スワップ契約(想定元本 1,000、期間一致)を X1 年 4 月 1 日に金融機関と締結し、繰延ヘッジ処理を行っていた。

⑤ A 社は、X2 年 4 月 1 日に上記④の金利スワップ契約をヘッジ指定し、繰延ヘッジを適用した。

⑥ X2 年 3 月 31 日の金利は 2%、X3 年 3 月 31 日の金利は 3.5%であった。

⑦ X2 年 3 月 31 日の金利スワップの時価は△10、X3 年 3 月 31 日の時価は 5 であった。

⑧ A 社はのれんを 5 年で償却するものとする。

⑨ B 社の合併直前事業年度の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 (*1)	1,200	金利スワップ	10
		借入金 (*1)	1,000
		株主資本	200
		繰延ヘッジ損益	△10
合計	1,200	合計	1,200

(*1) 諸資産及び借入金の時価と簿価は等しいものとする。

(2) 取得企業 A 社による企業結合日(X2 年 4 月 1 日)の会計処理

(借)	諸資産	1,200	(貸)	金利スワップ	10
	のれん	210		借入金	1,000
				払込資本	400

被取得企業において繰延ヘッジ損益が計上されていても、取得企業はそれを引き継ぐことはできない(第 68 項参照)。

(3)ヘッジ指定時の会計処理

(借)	金利スワップ	10	(貸)	前受利息 (*2)	10

(*2) デリバティブの時価を前受利息に振り替える(第 68 項参照)。

(4) 結合事業年度末(X3 年 3 月 31 日)の会計処理

(借)	支払利息	(*3)	20	(貸)	現金		20
	支払利息	(*4)	10		現金		10
	前受利息	(*5)	5		受取利息		5
	受取利息		5		支払利息		5
	金利スワップ	(*6)	5		繰延ヘッジ損益		5
	のれん償却	(*7)	42		のれん		42

(*3) 1,000×2%＝20

(*4) 1,000×(2%－3%)＝△10

(*5) 前受利息 10×1 年/2 年(X2 年 4 月 1 日～X4 年 3 月 31 日)＝5

(*6) 時価の変動額：5(X3 年 3 月 31 日の時価)－(△10(X2 年 3 月 31 日の時価)＋10((3)のヘッジ指定時の戻し))＝5 を繰り延べる。

(*7) のれんの償却：210×1 年/5 年＝42

(5) 借入返済日(X4 年 3 月 31 日)の会計処理

(借)	支払利息	(*8)	35	(貸)	現金		35
	現金	(*9)	5		支払利息		5
	前受利息		5		受取利息		5
	受取利息		5		支払利息		5
	繰延ヘッジ損益		5		金利スワップ		5
	借入金		1,000		現金		1,000
	のれん償却		42		のれん		42

(*8) 1,000×3.5%＝35

(*9) 1,000×(3.5%－3%)＝5

［設例 8］　取得原価の配分－暫定的な会計処理

(1) 前提条件

① X1 年 10 月 1 日を企業結合日(合併期日)とし、A 社(決算日 3 月 31 日)は B 社を吸収合併した。取得企業は A 社とされ、取得原価は 600 であった。

② 企業結合日(合併期日)以後の年度決算(X2 年 3 月 31 日)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。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、簡便化のため時価と帳簿価額は等しいものとする。)。

③ B 社の企業結合日(合併期日)前日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			
売掛金	200	負債	300
棚卸資産	200	株主資本	400
土地	300		
合計	700	合計	700

④ 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。

(2) 企業結合日(合併期日)の会計処理(X1 年 10 月 1 日)

個別財務諸表上の会計処理

(借)	売掛金	200	(貸)	負債	300
	棚卸資産	200		払込資本	600
	土地 (*1)	300			
	のれん	200			

(*1) 土地への取得原価の配分は、この時点で入手可能な情報(評価額 300)に基づき、暫定的に行う(第 69 項参照)。

(3) 企業結合日以後の年度決算時の会計処理(X2 年 3 月 31 日)

個別財務諸表上の会計処理

(借)	のれん償却 (*2)	10	(貸)	のれん	10

(*2) のれんの償却：200÷10 年×1/2＝10

(4) 暫定的な会計処理の確定時の会計処理(X2 年 6 月 30 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見直した場合には、企業結合日におけるのれんの額も取得原価が再配分されたものとして会計処理を行い、企業結合年度に当該確定が行われたかのように会計処理を行う(第 70 項参照)。

(借)	土地 (*3)	100	(貸)	のれん	100
	のれん	5		利益剰余金 (*5)	5
	のれん償却 (*4)	2.5		のれん	2.5

(*3) 400(時価)－300(暫定的な評価額)＝100

(*4) のれん(X2 年 4 月 1 日から X2 年 6 月 30 日分)：100÷10 年×1/4＝2.5

(*5) のれん償却の修正：10(X2 年 3 月 31 日計上分)－100÷10 年×1/2＝5

暫定的な会計処理の確定が行われた年度（X2 年度）において、企業結合年度（X1 年度）の財務諸表を併せて表示するときには、X1 年度に以下の仕訳が反映されたものとして、X1 年度の財務諸表を表示する（第 70 項参照）。

X1 年 10 月 1 日に行われた土地への配分額を見直す仕訳

（借）	土　　地	100	（貸）	の　れ　ん	100

X2 年 3 月 31 日（決算日）におけるのれんの償却を修正する仕訳

（借）	の　れ　ん	5	（貸）	のれん償却	5

［設例 9］　取得企業の増加資本の会計処理－新株の発行と自己株式の処分を併用した場合

(1) 前提条件

① A 社と B 社は X1 年 4 月 1 日を企業結合日(合併期日)として合併し、A 社が吸収合併存続会社となった。当該合併は取得とされ、A 社が取得企業、B 社が被取得企業とされた。

② 合併期日の A 社株式の時価は 1 株当たり 6 であり、交付した株式(総数 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)にあたり、自己株式を 10 株(帳簿価額 70)処分し、新株を 90 株(時価 540)発行した。

③ 企業結合日(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。

④ A 社は、増加すべき株主資本のうち、資本金を 200、資本準備金を 100 増加させ、残額についてはその他資本剰余金とした。

⑤ 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（帳簿価額：150）	170	資本剰余金（資本準備金）	100
		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

(2) 企業結合日の個別財務諸表上の会計処理(X1 年 4 月 1 日)

(借)	諸資産	200	(貸)	自己株式 (*2)	70
	有価証券	170		資本金 (*2)	200
	のれん (*1)	230		資本剰余金（資本準備金） (*2)	100
				資本剰余金（その他資本剰余金） (*2)	230

(*1)・取得原価：交付した株式数 100 株(自己株式の処分 10＋新株の発行 90)×@6(600÷100)＝600

・取得原価の配分額(識別可能資産)：諸資産 200＋その他有価証券 170＝370

・のれん：取得原価 600－取得原価の配分額(識別可能資産)370＝230

(*2) 増加すべき株主資本の額(新株の発行と自己株式の処分の対価の額：600)から交付した自己株式の帳簿価額 70 を控除して算定した額を払込資本の増加として処理し、増加すべき払込資本の内訳項目は、前提条件④により、資本金 200、資本準備金 100、残額をその他資本剰余金とする(第 80 項参照)。

［設例 10］　逆取得となる吸収合併の会計処理

(1) 前提条件

① A 社と B 社は合併した。当該合併は、A 社が吸収合併存続会社となったが、取得企業は B 社とされた(逆取得)。

② 合併比率(A 社：B 社)は、1：2.5、合併期日の B 社の株価は 1 株当たり 40 であった。

③ 発行済株式数は、A 社が 100 株、B 社が 60 株であった。

④ A 社及び B 社の合併期日前日の個別貸借対照表は次のとおりであったものとする。

A 社(吸収合併存続会社・被取得企業)　個別貸借対照表			
諸資産 (*1)	1,100	資本金	300
		利益剰余金	800
合計	1,100	合計	1,100

(*1) 企業結合日における A 社の諸資産の時価は 1,300 であった。

B 社(吸収合併消滅会社・取得企業)　個別貸借対照表			
諸資産	2,000	資本金	600
		利益剰余金	1,300
		その他有価証券評価差額金	100
合計	2,000	合計	2,000

(2) A 社(吸収合併存続会社)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け入れ、資産と負債の差額のうち、B 社の株主資本の額を、原則として A 社の払込資本とし、株主資本以外の項目(評価・換算差額等など)については、適正な帳簿価額を引き継ぐ。また、B 社の株主資本の額については、A 社の払込資本を増加させる方法に代えて、B 社の合併期日の前日の資本金、資本準備金、その他資本剰余金、利益準備金及びその他利益剰余金の内訳科目をそのまま引き継ぐことができる(第 84 項(1)参照)。

なお、ここでは、B 社の株主資本の額を A 社の払込資本とし、その全額を資本剰余金としている。

(借) 諸資産	2,000	(貸) 資本剰余金	1,900
		その他有価証券評価差額金	100

この結果、合併後の A 社の個別貸借対照表は次のようになる。

A 社個別貸借対照表			
諸資産	3,100	資本金	300
		資本剰余金	1,900
		利益剰余金	800
		その他有価証券評価差額金	100
合計	3,100	合計	3,100

(3) A 社(吸収合併存続会社)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

① 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 社株主が合併後の企業(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 85 項(1)参照)。

・A 社株主の結合後企業に対する議決権比率：

合併前 A 社発行済株式数 100 株÷合併後 A 社発行済株式数(100 株＋60 株×2.5)＝40%

・この議決権比率になるように、B 社が交付したとみなす B 社株式の数(X 株)

X÷(X＋60 株)＝40%

X＝40 株

・取得原価：40 株×@40＝1,600

② 取得原価の配分額：企業結合日における A 社諸資産の時価 1,300

③ のれん：取得原価 1,600－取得原価の配分額 1,300＝300

のれんは、取得原価 1,600 から、会計上の被取得企業である A 社から受け入れた資産及び引き受けた負債の正味の時価 1,300 を差し引いて算定する(第 85 項(2)参照)。

(借)	諸資産	1,300	(貸)	払込資本	1,600
	のれん	300			

④ 増加すべき株主資本の会計処理

①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吸収合併存続会社 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 85 項(3)参照)。

この結果、A 社の連結貸借対照表は次のようになる。

A 社連結貸借対照表			
諸資産 (*2)	3,300	資本金 (*3)	300
のれん	300	資本剰余金 (*4)	1,900
		利益剰余金 (*3)	1,300
		その他有価証券評価差額金 (*3)	100
合計	3,600	合計	3,600

(*2) 3,300＝1,300(A 社諸資産の時価)＋2,000(B 社諸資産の帳簿価額)

(*3) 吸収合併消滅会社 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、いったん、資本金 600、利益剰余金 1,300、その他有価証券評価差額金 100 とするが、資本金については吸収合併存続会社 A 社の資本金 300 とし、差額の 300(600－300)は資本剰余金へ振り替える。

(*4) 1,900＝増加すべき株主資本 1,600＋(B 社資本金 600－A 社資本金 300)

［設例 11］　分離元企業の会計処理（受取対価：分離先企業の株式のみ）
－分離先企業が新たに子会社となる場合

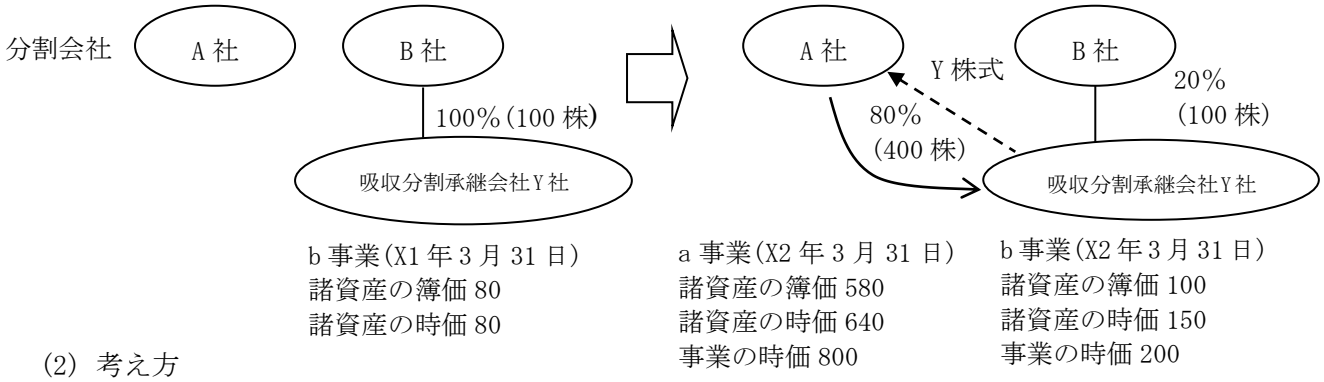
［設例 11-1］　事業分離前に分離元企業が分離先企業の株式を保有していない場合
－吸収分割による場合

(1) 前提条件

B 社は、X1 年 3 月 31 日に b 事業を営む Y 社を 80（株式 100 株）にて設立した（設立時の諸資産の適正な帳簿価額は 80（株主資本 80）、諸資産の時価は 80）。

X2 年 3 月 31 日に吸収分割により、分離元企業（吸収分割会社）A 社は、a 事業（a 事業に係る諸資産の適正な帳簿価額は 580（株主資本相当額 480、評価・換算差額等 100）、a 事業に係る諸資産の時価は 640、a 事業の時価は 800）を、B 社の 100％子会社である分離先企業（吸収分割承継会社）Y 社（諸資産の適正な帳簿価額は 100（株主資本 100）、諸資産の時価は 150、企業（事業）の時価は 200）に移転する。

この結果、A 社は Y 社の株式 400 株（時価 800、@2）を受け取り、Y 社を 80％子会社とする。



(2) 考え方

① 分離元企業 A 社の個別財務諸表

これは、吸収分割による子会社化の形式をとる企業結合にあたるため、移転事業に係る株主資本相当額に基づき、分離先企業の株式（子会社株式）の取得原価を算定することとなる（第 98 項(1)参照）。

（借）	子会社株式	480	（貸）	諸資産	580
	評価・換算差額等	100			

② 分離元企業 A 社の連結財務諸表

ア 分離先企業 Y 社の個別財務諸表

子会社となる分離先企業 Y 社の企業結合直前の貸借対照表					
諸資産	100		株主資本	100	
合計	100		合計	100	

・A 社からの a 事業の受入れ（逆取得に該当する。）

（借）	諸資産	580	（貸）	払込資本	480
				評価・換算差額等	100

イ　分離元企業 A 社の連結財務諸表

＜連結修正仕訳＞

・Y 社(の b 事業)にパーチェス法を適用

(借)	諸資産	(*1)	50	(貸)	子会社株式	(*3)	160
	株主資本		100		非支配株主持分	(*4)	30
	のれん	(*2)	40				

(*1) 諸資産の評価差額 50(＝受け入れた b 事業の諸資産の時価 150－適正な帳簿価額 100)

(*2) 分離先企業に対して投資したとみなされる額 160(Y 社の b 事業の時価 200×80%)と、これに対応する分離先企業の事業分離直前の資本 120(Y 社の b 事業の諸資産の時価 150×80%)の差額

(*3) A 社が Y 社の b 事業の 80%を取得するため、連結上パーチェス法の適用による取得原価は 160(＝b 事業の 80%に対する取得時の時価(b 事業の時価 200×80%又は Y 社の株式価格@2×80 株))

(*4) 非支配株主持分 30(＝Y 社の資本(諸資産の時価を基礎にした取得原価の配分後)150×20%)

・支配獲得後の資本連結

(借)	株主資本		480	(貸)	子会社株式	(*6)	320
	評価・換算差額等	(*5)	20		非支配株主持分	(*7)	116
					資本剰余金	(*8)	64

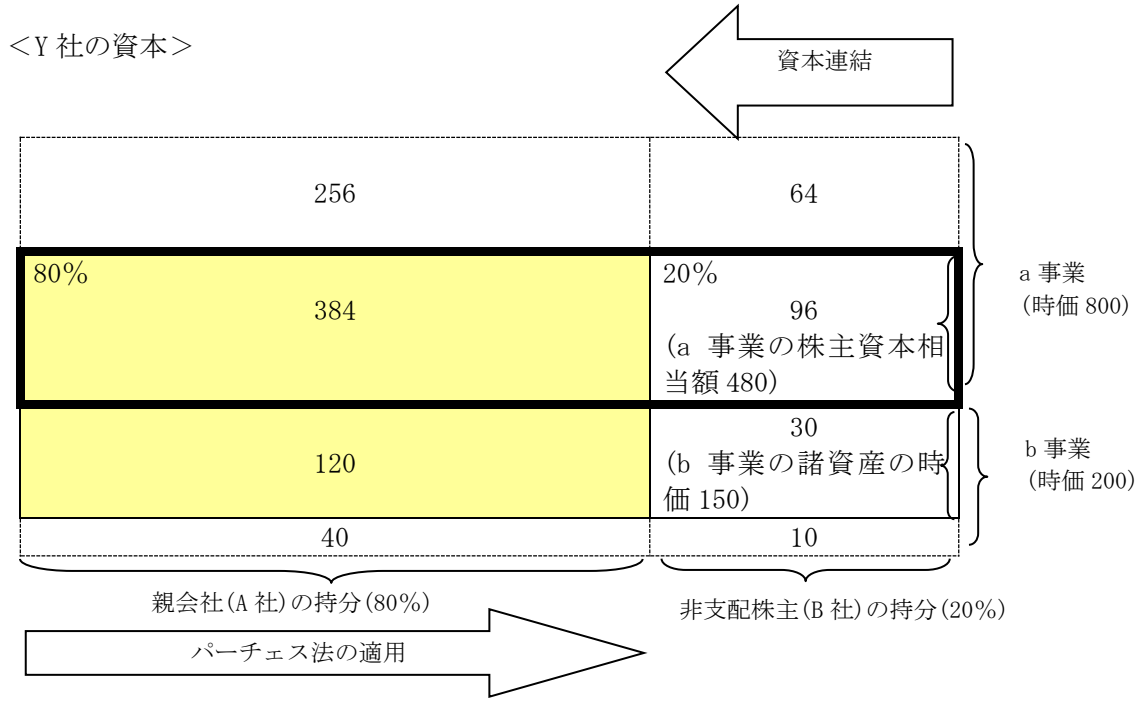
(*5) 評価・換算差額等に係る非支配株主持分の振替 20＝移転した a 事業に係る評価・換算差額等 100×20%

(*6) 子会社株式 320＝事業分離による取得原価 480－b 事業の新規取得に要した額 160

(*7) 移転した a 事業に係る非支配株主持分 116＝96(＝a 事業の取得原価 480×20%)＋20(*5)

(*8) 親会社となる分離元企業 A 社の連結上、分離元企業の a 事業が移転されたとみなされる額 160(＝移転した a 事業の時価 800×20%)と、移転した事業に係る親会社の持分の減少額 96(＝移転した a 事業の株主資本相当額 480×20%)との間に生じた差額 64(貸方)は、資本剰余金として処理する。なお、当該金額は、Y 社株式の取得原価 480(移転した a 事業に係る株主資本相当額)とこれに対応する親会社の持分 544(＝(移転した a 事業の株主資本相当額 480＋b 事業の時価 200)×80%)との差額として算定することもできる。

＜Y 社の資本＞



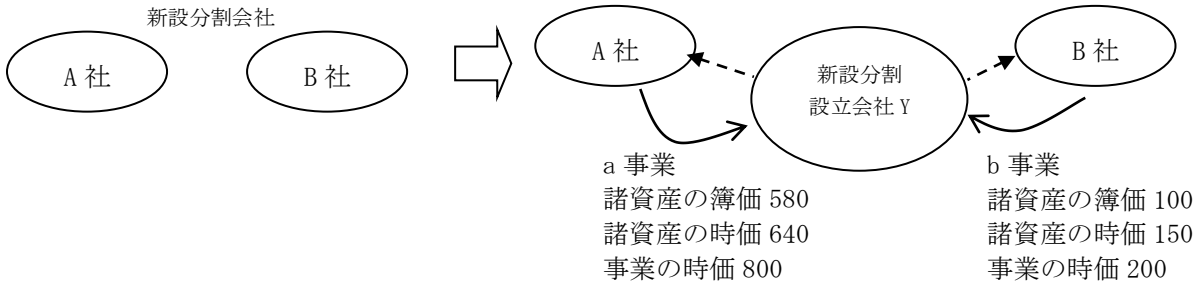
*a 事業の評価・換算差額等に係る記載は省略している。

［設例 11-2］　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
ー共同新設分割による場合

(1) 前提条件

共同新設分割により、分離元企業(新設分割会社)A 社は、a 事業(a 事業に係る諸資産の適正な帳簿価額は 580(株主資本相当額 480、評価・換算差額等 100)、a 事業に係る諸資産の時価は 640、a 事業の時価は 800)を、B 社の b 事業(b 事業に係る諸資産の適正な帳簿価額は 100、b 事業に係る諸資産の時価は 150、b 事業の時価は 200)とともに、分離先企業(新設分割設立会社)Y 社に移転する。

この結果、A 社は Y 社の株式 400 株(80%)(時価 800)を受け取り Y 社の親会社となる。なお、B 社は Y 社の株式 100 株(20%)(時価 200)を受け取る。



(2) 考え方

① 分離元企業 A 社の個別財務諸表

企業結合会計基準では、新設分割による子会社の設立は、共通支配下の取引に係る会計処理に準じて処理するとされているため、分離元企業 A 社の個別財務諸表上、取得する新設分割設立会社 Y 社の株式(子会社株式)の取得原価は、移転事業に係る株主資本相当額に基づいて算定することとなる(第 98 項(1)参照)。

(借)	子会社株式	480	(貸)	諸資産	580
	評価・換算差額等	100			

② 分離元企業 A 社の連結財務諸表

ア 分離先企業 Y 社の個別財務諸表

・A 社からの a 事業の受入れ(共通支配下の取引に係る会計処理に準じて処理するため、移転直前に付された適正な帳簿価額により計上する。)

(借)	諸資産	580	(貸)	払込資本	480
				評価・換算差額等	100

・B 社からの b 事業の受入れ(取得)

(借)	諸資産	150	(貸)	払込資本	200
	のれん	50			

イ　分離元企業 A 社の連結財務諸表

＜連結修正仕訳＞

・分離先企業 Y 社の個別財務諸表に計上されているのれんをそのまま計上する方法による(第 98 項(2)②ただし書き参照)。

(借)	払込資本		680	(貸)	子会社株式		480
	評価・換算差額等	(*1)	20		非支配株主持分	(*2)	156
					資本剰余金	(*3)	64

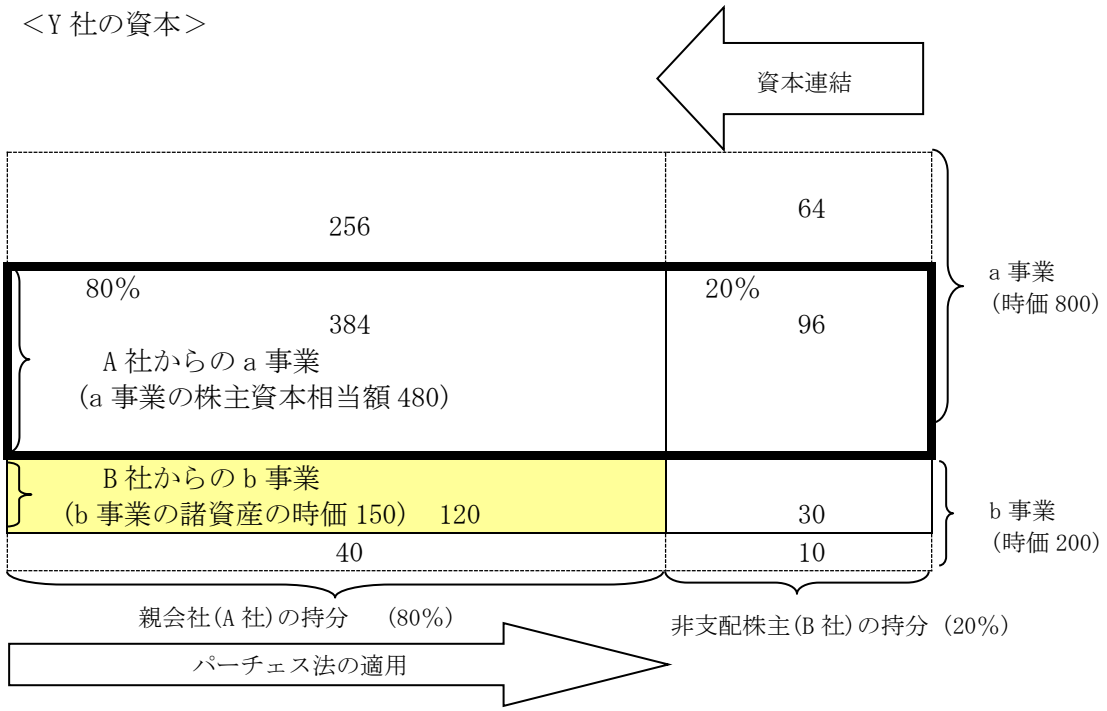
(*1) 評価・換算差額等に係る非支配株主持分の振替 20＝移転した a 事業に係る評価・換算差額等 100×20%

(*2) 非支配株主持分 156＝Y 社の資本(a 事業に係る評価・換算差額等を含む。)780×20%

(*3) 親会社となる分離元企業 A 社の連結上、移転事業に係る株主資本相当額 480 とこれに対応する親会社の持分 544 との間に差額 64(貸方)が生ずる。分離元企業 A 社の a 事業は、連結上も既に支配していたものであり、B 社の b 事業を非支配株主から取得したと考えられることにより生じた差額 64(貸方)は、支配獲得後における子会社の時価発行増資等により生じた差額と同様に、資本剰余金として処理する。

なお、新設分割設立会社 Y 社を連結するに際して、分離元企業 A 社の連結財務諸表上、パーチェス法が適用されるが、分離先企業 Y 社の個別財務諸表に計上されているのれんをそのまま計上する方法によるため、連結財務諸表上も 50(借方)がのれんとして計上されている。

＜Y 社の資本＞



*a 事業の評価・換算差額等に係る記載は省略している。

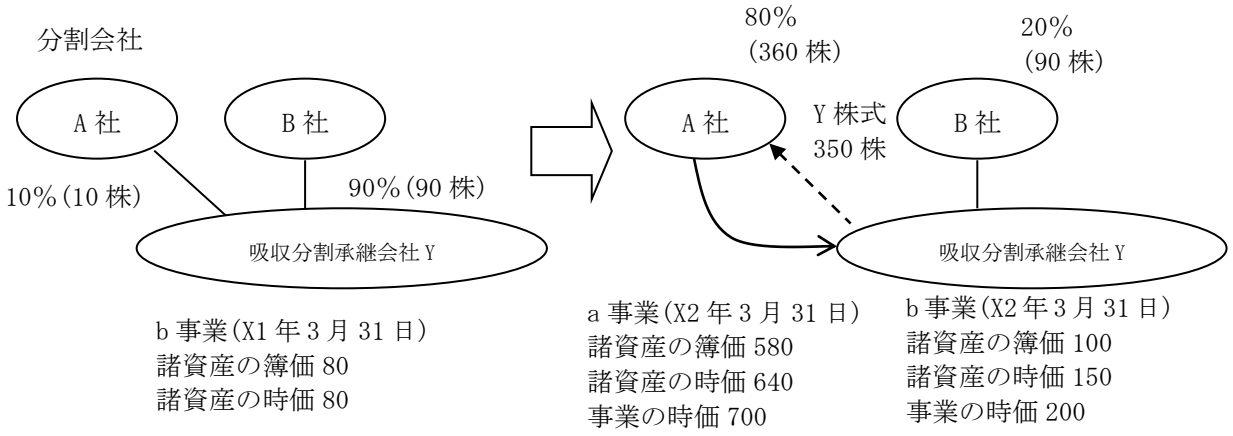
[設例 11-3] 事業分離前に分離元企業が分離先企業の株式をその他有価証券として保有していた場合（段階取得）

(1) 前提条件

b 事業を営む Y 社は、株式を 100 株発行しており、A 社が 10 株、B 社が 90 株保有している。分離元企業 A 社は、当該 Y 社株式 10 株(取得原価は 13(市場価格なし))をその他有価証券としている。なお、Y 社株式取得時(X1 年 3 月 31 日)の Y 社の諸資産の適正な帳簿価額は 80(払込資本 50、利益剰余金 30)であり、諸資産の時価は 80 であった。

X2 年 3 月 31 日に吸収分割により、分離元企業(吸収分割会社)A 社は、a 事業(a 事業に係る諸資産の適正な帳簿価額は 580(株主資本相当額 480、評価・換算差額等 100)、a 事業に係る諸資産の時価は 640、a 事業の時価は 700)を、分離先企業(吸収分割承継会社)Y 社(諸資産の適正な帳簿価額は 100(払込資本 50、利益剰余金 50)、諸資産の時価は 150、企業(事業)の時価は 200)に移転する。

この結果、A 社は Y 社の株式 350 株(時価 700)を受け取り、Y 社を 80%子会社とする。



(2) 考え方

① 分離元企業 A 社の個別財務諸表

これは、吸収分割による子会社化の形式をとる企業結合にあたるため、移転事業に係る株主資本相当額に基づき、分離先企業の株式の取得原価を算定することとなる(第 99 項参照)。

(借)	子会社株式	493	(貸)	諸資産	580
	評価・換算差額等	100		その他有価証券	13

② 分離元企業A社の連結財務諸表

ア 分離先企業Y社の個別財務諸表

子会社となる分離先企業Y社の企業結合直前の貸借対照表			
諸資産	100	株主資本	100
合計	100	合計	100

・A社からのa事業の受入れ(逆取得に該当する。)

(借) 諸資産	580	(貸) 払込資本	480
		評価・換算差額等	100

イ 分離元企業A社の連結財務諸表

＜連結修正仕訳＞

・Y社(のb事業)にパーチェス法を適用

(借) 子会社株式 (*1)	7	(貸) 段階取得に係る差益 (*1)	7

(*1) 連結財務諸表上、分離元企業が保有していた分離先企業の株式の事業分離日の時価を加算することになり(第99項(2)①参照)、Y社株式には市場価格がないため、Y社のb事業に係る時価200の10%である20を時価とした。A社はY社株式をその他有価証券として保有していたため、その時価と適正な帳簿価額13との差額7は当期の段階取得に係る損益として処理する(第99項(2)①なお書き参照)。

(借) 諸資産 (*2)	50	(貸) 子会社株式 (*4)	160
株主資本 (*2)	100	非支配株主持分 (*5)	30
のれん (*3)	40		

(*2) 諸資産の評価差額50(＝受け入れたb事業の諸資産の時価150－適正な帳簿価額100)

(*3) 分離先企業に対して投資したとみなされた額160(Y社のb事業の時価200の70%である140と、Y社株式10株の時価である20との合計額)と、これに対応する分離先企業の事業分離直前の資本120(Y社のb事業の諸資産の時価150の80%)の差額

(*4) 段階取得において、連結上パーチェス法の適用による取得原価は、次の合計の160となる。

・当初10%取得分であるY社株式の時価20

・追加70%取得分である吸収分割による取得原価140(＝b事業の70%に対する取得時の時価：b事業の時価200×70%又はY社の株式価格@2×70株)

(*5) 非支配株主持分 30(＝Y社の資本(諸資産の時価を基礎にした取得原価の配分後)150×20%)の計上

・支配獲得後の資本連結

(借)	払込資本		480	(貸)	子会社株式	(*7)	340
	評価・換算差額等	(*6)	20		非支配株主持分	(*8)	116
					資本剰余金	(*9)	44

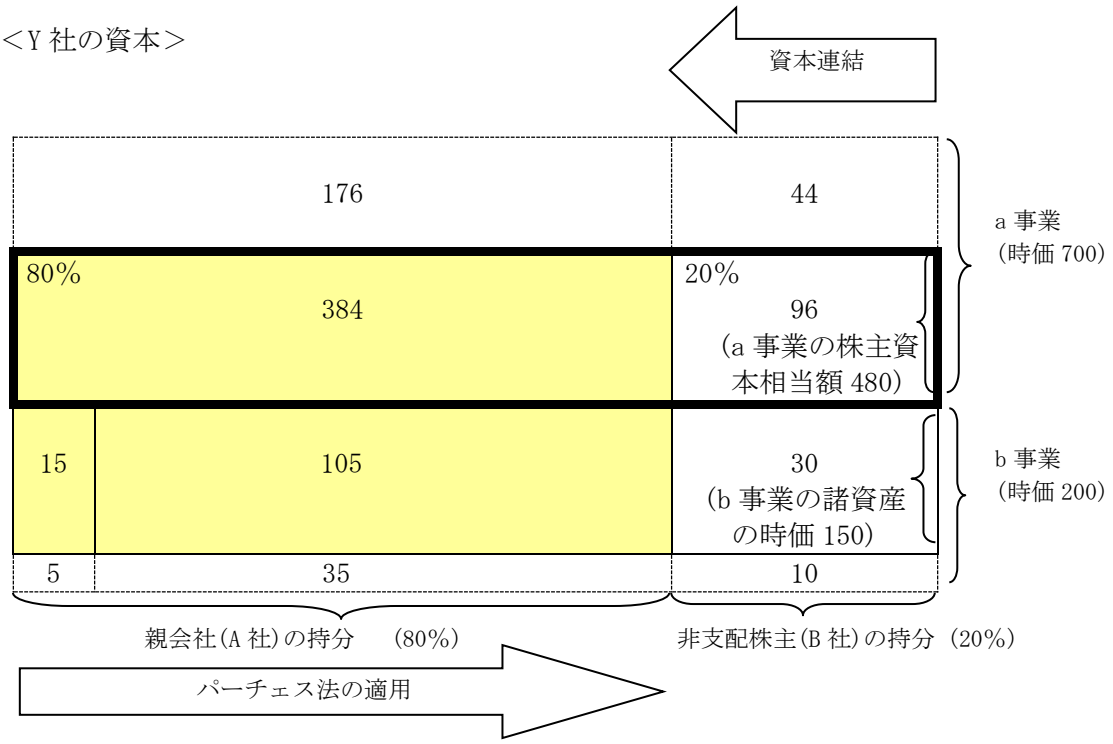
(*6) 評価・換算差額等に係る非支配株主持分の振替 20＝移転した a 事業に係る評価・換算差額等 100×20%

(*7) 子会社株式 340＝ 事業分離による取得原価 500(＝480＋20)－b 事業の新規取得に要した額 160(＝20＋140)

(*8) 移転した a 事業に係る非支配株主持分の増加 116＝96(＝a 事業の取得原価 480×20%)＋20(*6)

(*9) 分離元企業の a 事業が移転されたとみなされる額 140(＝移転した a 事業の時価 700×20%)と、移転した事業に係る親会社の持分の減少額 96(＝移転した a 事業の株主資本相当額 480×20%)との間に生ずる差額 44（貸方）については、資本剰余金として取り扱う。

＜Y 社の資本＞



*a 事業の評価・換算差額等に係る記載は省略している。

[設例 11-4]　子会社が他の子会社に吸収分割により事業を移転する場合

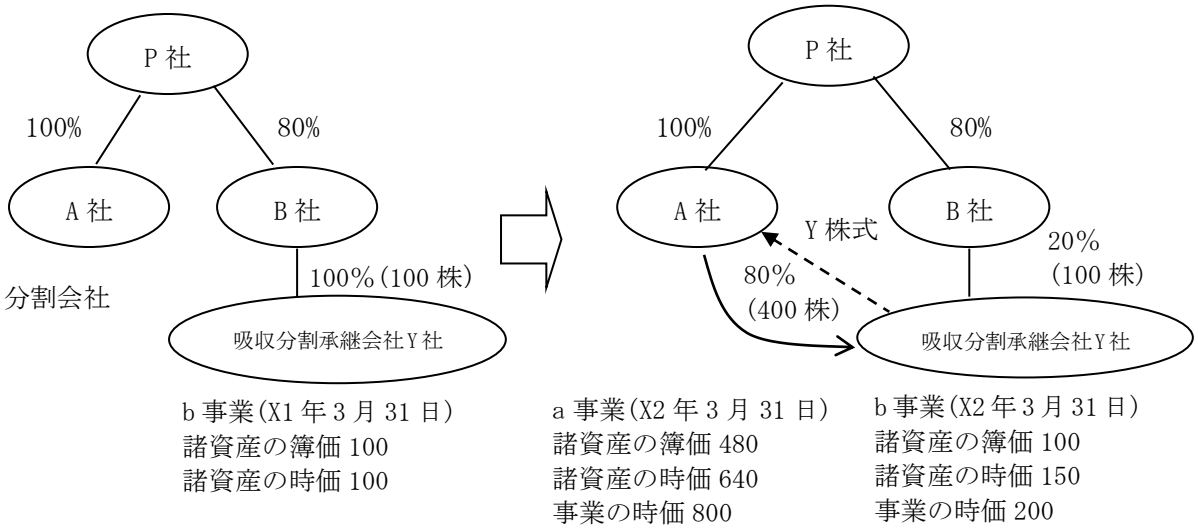
(1) 前提条件

A 社は、P 社の 100%子会社、B 社は P 社の 80%子会社である。

B 社は、X1 年 3 月 31 日に b 事業を営む Y 社を設立した(設立時の諸資産の適正な帳簿価額は 100(株主資本 100)、諸資産の時価は 100、発行済株式 100 株)。

X2 年 3 月 31 日に吸収分割により、分離元企業(吸収分割会社)A 社は、a 事業(a 事業に係る諸資産の適正な帳簿価額(株主資本相当額)は 480、a 事業に係る諸資産の時価は 640、a 事業の時価は 800)を、B 社の 100%子会社である分離先企業(吸収分割承継会社)Y 社(諸資産の適正な帳簿価額は 100(株主資本 100)、諸資産の時価は 150、企業(事業)の時価は 200)に移転する。

この結果、A 社は Y 社の株式 400 株(時価 800、@2)を受け取り、Y 社を 80%子会社とする。



(2) 考え方

① 分離元企業 A 社の個別財務諸表

これは、吸収分割による子会社化の形式をとる企業結合にあたるため、移転事業に係る株主資本相当額に基づき、分離先企業の株式(子会社株式)の取得原価を算定することとなる(第 254-2 項参照)。

(借)	子会社株式	480	(貸)	諸資産	480

② 分離先企業 Y 社の個別財務諸表

子会社となる分離先企業 Y 社の企業結合直前の貸借対照表			
諸資産	100	株主資本	100
合計	100	合計	100

・A 社からの a 事業の受入れ(共通支配下の取引に該当する。)(第 254-3 項参照)

(借)	諸資産	480	(貸)	払込資本	480

③ 分離元企業 A 社の連結財務諸表

＜連結修正仕訳＞

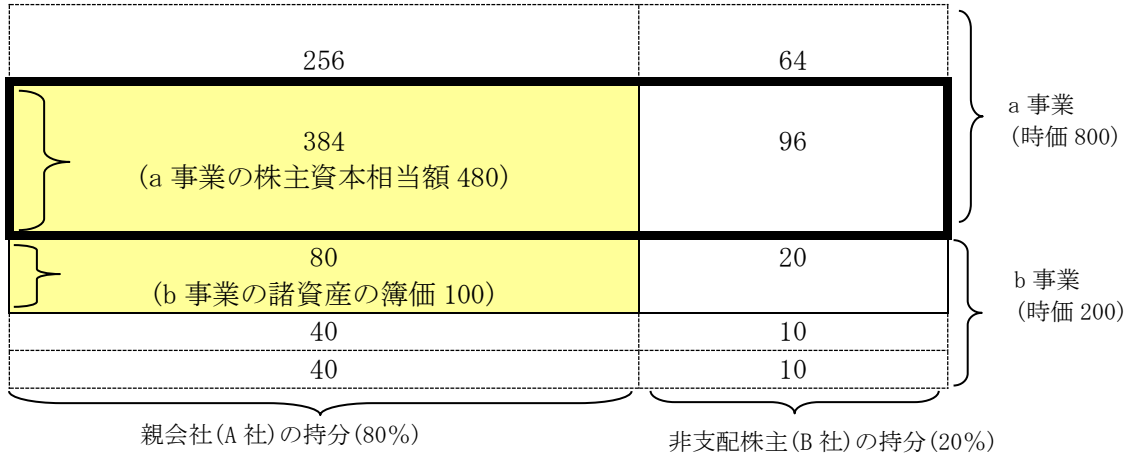
・親会社の持分変動による差額の認識

（借）	株主資本	580	（貸）	子会社株式	480
	資本剰余金 (*2)	16		非支配株主持分 (*1)	116

(*1) Y 社の資本（事業分離前 100＋事業分離後（受け入れた諸資産の帳簿価額）480）×20%

(*2) A 社は企業集団の最上位の親会社ではないため、帳簿価額を基礎とした会計処理を行うことになる（第 254-4 項(1)参照）。親会社の持分変動による差額 16（借方）（＝480 －(a 事業 480＋b 事業 100）×80%））を資本剰余金として処理する。

＜Y 社の資本＞



④ B 社の個別財務諸表

・A 社からの a 事業の受入れに伴う関連会社株式への振替（100%→20%）

（借）	関連会社株式	100	（貸）	子会社株式	100

⑤ B 社の連結財務諸表

＜連結修正仕訳＞

・開始仕訳と連結から持分法への移行に伴う開始仕訳の取消し（純額では影響なし）

（借）	株主資本	100	（貸）	子会社株式	100
（借）	子会社株式	100	（貸）	株主資本	100

・持分変動差額の認識

（借）	関連会社株式	16	（貸）	持分変動差額 (*3)	16

(*3) 共通支配下の取引であるため、B 社は帳簿価額を基礎とした会計処理を行うことになる（第 254-4 項(2)参照）。したがって、関連会社株式の個別上の帳簿価額 100 と持分法評価額 116（＝Y 社の資本（事業分離前 100＋事業分離後（受け入れた諸資産の帳簿価額）480）×20%）との差額 16（貸方）を関連会社株式の持分変動差額として処理する。

⑥ 企業集団の最上位の親会社 P 社の連結財務諸表（Y 社に係る部分）

＜連結修正仕訳＞

P 社は、当該会社分割の結果、a 事業に対する持分が、100%から 96%（＝100%×80%＋20%×

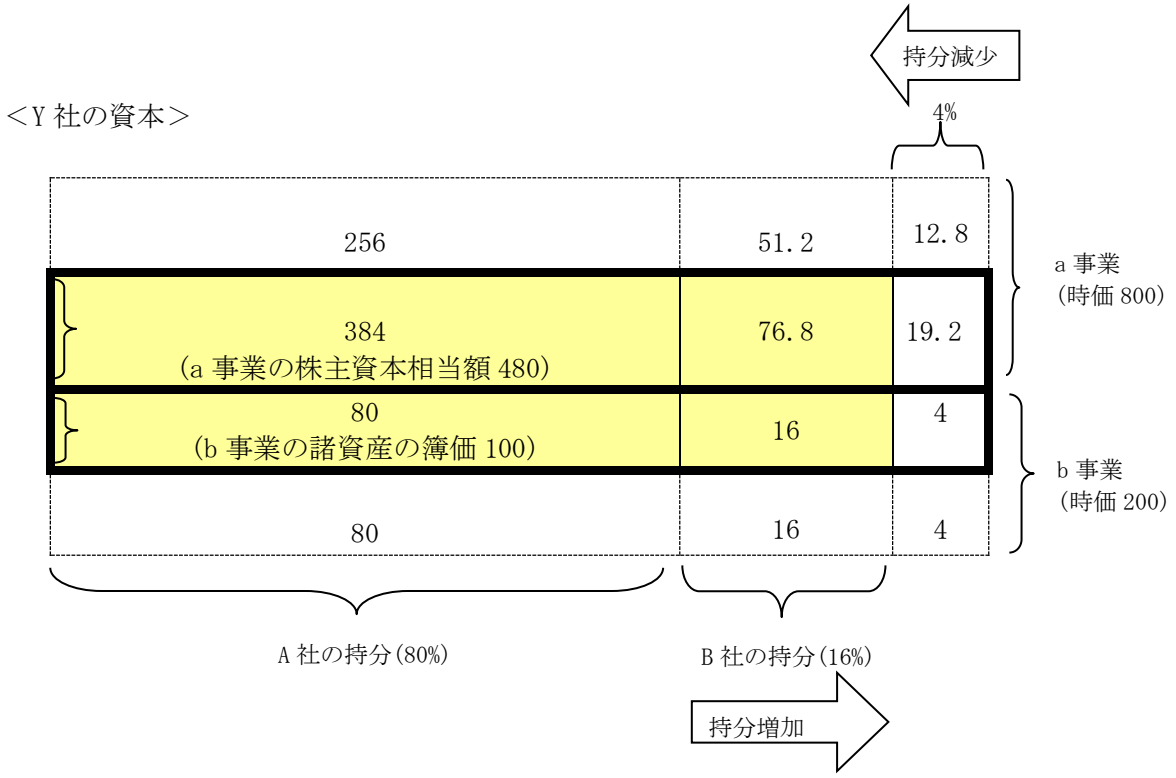
80%)に減少するが、b 事業に対する持分は 80%から 96%(＝80%×20%＋100%×80%)へと増加する。

・親会社の持分変動による差額の非支配株主持分への振替

(借)	資本剰余金	(*4)	3.2	(貸)	非支配株主持分	(*5)	3.2

(*4) ⑤により B 社で認識した Y 社に係る持分変動差額 16 のうち、非支配株主持分に係る金額 3.2(= 16×20%)を振り替える。

(*5) 非支配株主持分は、事業分離前の 20(＝b 事業 100×20%)と事業分離後 23.2(a 事業 480×4%＝19.2 と b 事業 100×4%＝4 の合計)の差額 3.2 として算定することもできる。



［設例 12］　分離元企業の会計処理（受取対価：分離先企業の株式のみ）
－分離先企業が関連会社となる場合

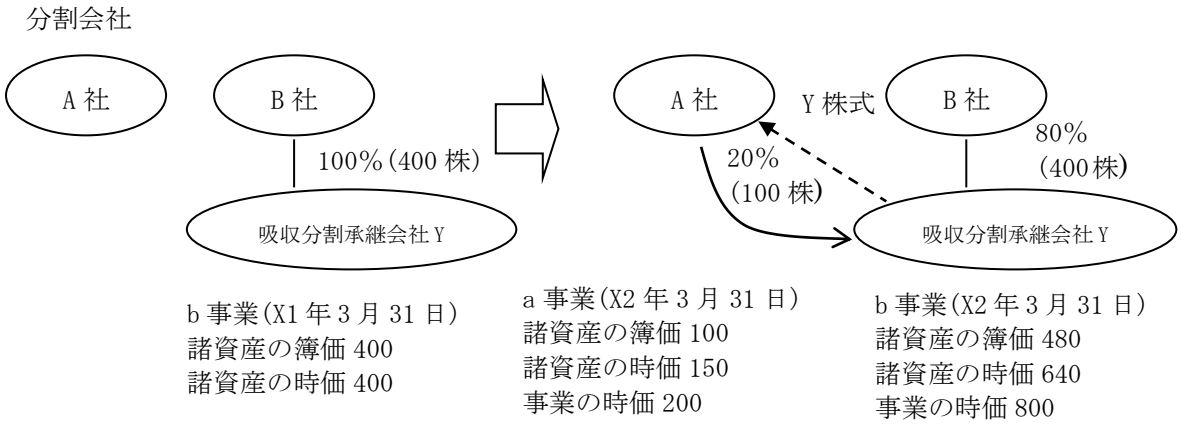
［設例 12-1］　事業分離前に分離元企業が分離先企業の株式を保有していない場合

(1)　前提条件

X1 年 3 月 31 日に、B 社は b 事業を営む Y 社を 400（株式 400 株）にて設立した（設立時の諸資産の適正な帳簿価額は 400（株主資本 400）、諸資産の時価は 400）。

X2 年 3 月 31 日に吸収分割により、分離元企業（吸収分割会社）A 社は、a 事業（a 事業に係る諸資産の適正な帳簿価額は 100（株主資本相当額 100）、a 事業に係る諸資産の時価は 150、a 事業の時価は 200）を、B 社の 100％子会社である分離先企業（吸収分割承継会社）Y 社（諸資産の適正な帳簿価額は 480（株主資本 480）、諸資産の時価は 640、企業の時価は 800）に移転する。

この結果、A 社は Y 社の株式 100 株（20％）（Y 社の株価@2、時価 200）を受け取り、Y 社を関連会社とする。



(2)　考え方（第 100 項参照）

①　分離元企業 A 社の個別財務諸表

移転損益は認識されず、分離先企業 Y 社の株式の取得原価は、移転事業に係る株主資本相当額に基づき算定する。

（借）	関連会社株式	100	（貸）	諸資産	100

②　分離元企業 A 社の連結財務諸表

ア　分離先企業 Y 社の個別財務諸表

関連会社となる分離先企業 Y 社の企業結合直前の貸借対照表					
諸資産	480		株主資本	480	
合計	480		合計	480	

・A 社からの a 事業の受入れ（取得）

（借）	諸資産	150	（貸）	払込資本	200
	のれん	50			

イ　分離元企業 A 社の連結財務諸表

＜連結修正仕訳＞

・Y 社株式 20%の取得によるのれんの算定

関連会社となる分離先企業 Y 社(の b 事業)に係る分離元企業の持分の増加(20%)について、持分法適用上、部分時価評価法の適用により、のれん 32(借方)(＝分離先企業に対して投資したとみなされる額 160(*1)－関連会社に係る分離元企業の持分の増加額 128(*2))を算定する(第 100 項(2)参照)。

(仕訳なし)

(*1) 分離先企業に対して投資したとみなされる額 160＝分離先企業 Y 社(の b 事業)の時価 800×20%

(*2) 関連会社に係る分離元企業の持分の増加額 128＝投資に対応する分離先企業 Y 社の事業分離直前の資本(640×20%)

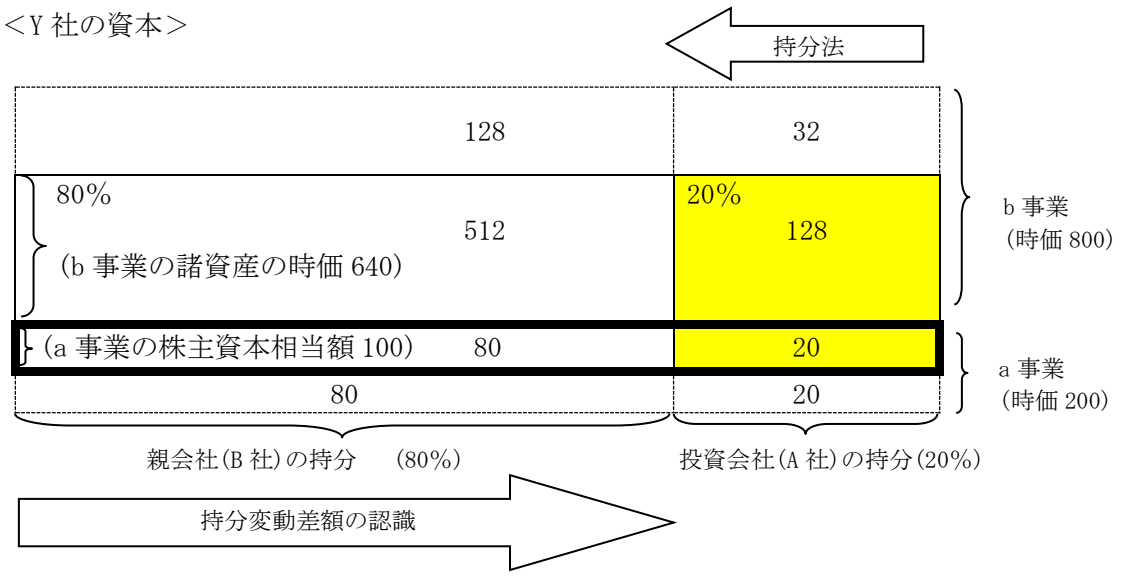
・持分変動差額の認識

移転した a 事業に係る分離元企業の持分の減少(80%)により生じた差額 80(貸方)(＝分離元企業の事業が移転されたとみなされる額 160(*3)－移転した事業に係る分離元企業の持分の減少額 80(*4))は、持分変動差額として取り扱う(第 100 項(2)参照)。

(借) 関連会社株式	80	(貸) 持分変動差額	80

(*3) 分離元企業の事業が移転されたとみなされる額 160＝移転した a 事業の時価 200×80%
(これは、(*1) 分離先企業に対して投資したとみなされる額と同額となる。)

(*4) 移転した a 事業に係る分離元企業の持分の減少額 80＝移転した a 事業の株主資本相当額 100×80%


＜Y 社の資本＞
持分法
128
32
80%
512
20%
128
(b 事業の諸資産の時価 640)
b 事業
(時価 800)
(a 事業の株主資本相当額 100)
80
20
a 事業
(時価 200)
80
20
親会社(B 社)の持分　(80%)
投資会社(A 社)の持分(20%)
持分変動差額の認識

［設例 12-2］ 事業分離前に分離元企業が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

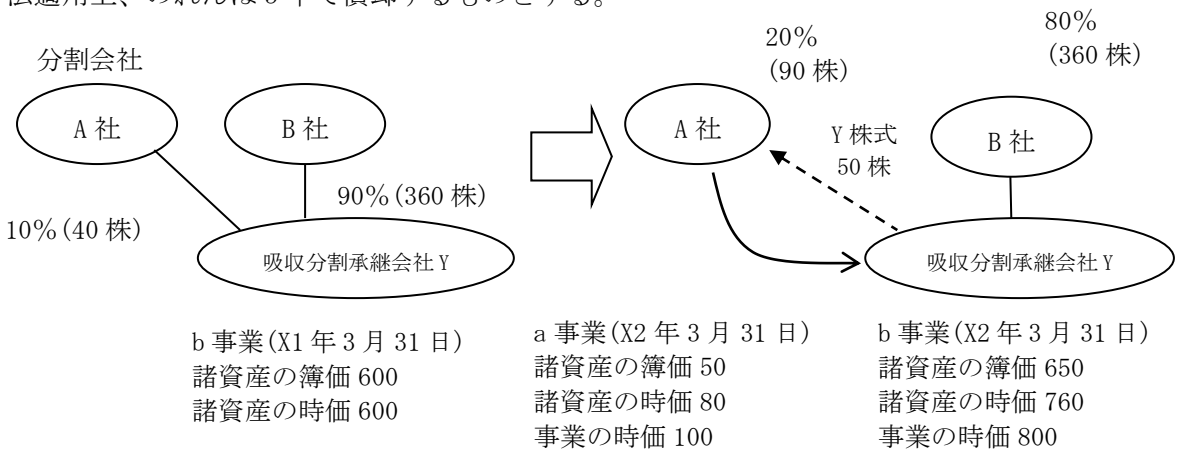
(1) 前提条件

X0 年 4 月 1 日に、B 社は b 事業を営む Y 社を 400(株式 400 株)にて設立した(設立時の諸資産の適正な帳簿価額は 400(株主資本 400)、諸資産の時価は 400)。

X1 年 3 月 31 日に、A 社は当該 Y 社株式 40 株(取得原価は 70)を B 社から取得し、その他有価証券としている。なお、Y 社株式取得時の Y 社の諸資産の適正な帳簿価額は 600(払込資本 400、利益剰余金 200)であり、諸資産の時価は 600 であった。

X2 年 3 月 31 日に吸収分割により、分離元企業(吸収分割会社)A 社は、a 事業(a 事業に係る諸資産の適正な帳簿価額は 50(株主資本相当額 50)、a 事業に係る諸資産の時価は 80、a 事業の時価は 100)を、分離先企業(吸収分割承継会社)Y 社(諸資産の適正な帳簿価額は 650(払込資本 400、利益剰余金 250)、諸資産の時価 760、企業の時価は 800)に移転する。

この結果、A 社は Y 社の株式 50 株(時価 100)を受け取り、Y 社株式を関連会社株式とする。持分法適用上、のれんは 5 年で償却するものとする。



(2) 考え方(第 101 項参照)

① 分離元企業 A 社の個別財務諸表

移転損益は認識されず、分離先企業 Y 社の株式の取得原価は、移転事業に係る株主資本相当額に基づき算定する。

(借)	関連会社株式	120	(貸)	その他有価証券	70
				諸資産	50

② 分離元企業 A 社の連結財務諸表

＜連結修正仕訳＞

ア Y 社に対する持分法の適用(当初取得分)

(借)	関連会社株式	3	(貸)	利益剰余金 (*1)	3

(*1) 以下の合計 3 の剰余金が計上される。

・のれんの償却：2(借方)＝(投資原価 70－持分額(600×10%))／5 年

・取得後剰余金：5(貸方)＝(250－200)×10%

イ 追加取得についてののれんの算定

関連会社となる分離先企業Y社(のb事業)に係る分離元企業の持分の増加(10%)について、持分法適用上、部分時価評価法の適用により、のれん4(借方)(＝分離先企業に追加投資したとみなされる額80(*2)－関連会社に係る分離元企業の持分の増加額76(*3))を算定する。

(仕訳なし)

(*2) 分離先企業に対して追加投資したとみなされる額80＝Y社(のb事業)の時価800×10%

(*3) 関連会社に係る分離元企業の持分の増加額76＝追加投資に対応する分離先企業Y社の事業分離直前の資本(760×10%)

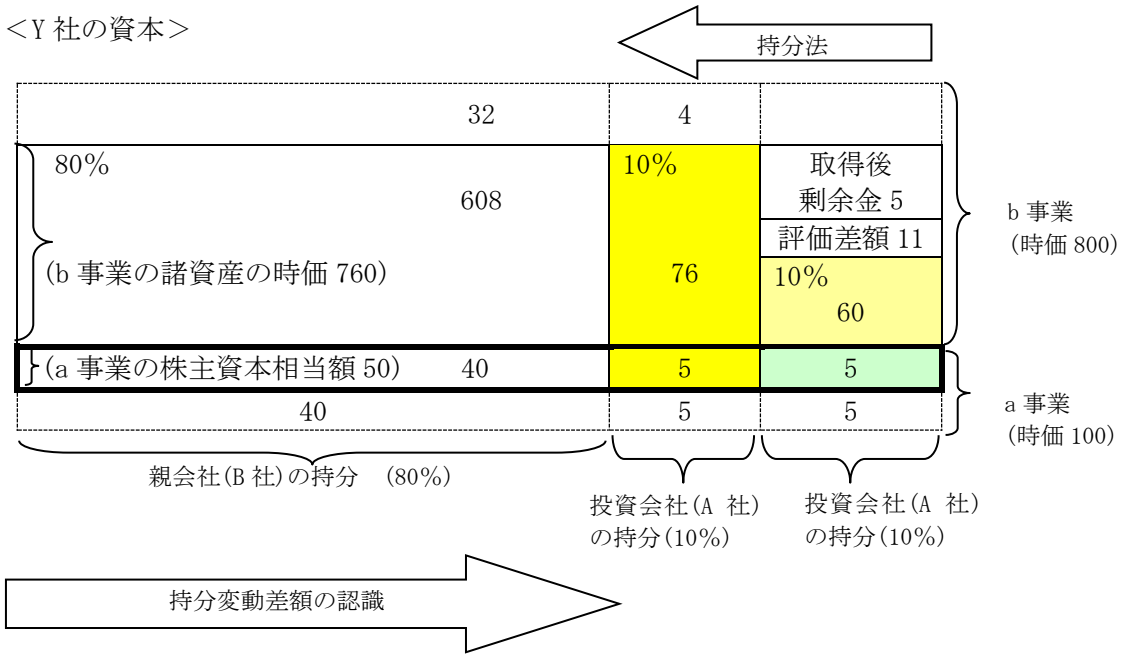
・持分変動差額の認識

移転したa事業に係る分離元企業の持分の減少(80%)により生じた差額40(貸方)(＝分離元企業のa事業が移転されたとみなされる額80(*4)－移転したa事業に係る分離元企業の持分の減少額40(*5))は、持分変動差額として取り扱う。

(借) 関連会社株式	40	(貸) 持分変動差額	40

(*4) 分離元企業のa事業が移転されたとみなされる額80＝移転したa事業の時価100×80%
(これは、(*2) 分離先企業に対して追加投資したとみなされる額と同額となる。)

(*5) 移転したa事業に係る分離元企業の持分の減少額40＝移転したa事業の株主資本相当額50×80%


＜Y 社の資本＞
持分法
32
4
80%
608
10%
76
取得後
剰余金 5
評価差額 11
10%
60
(b 事業の諸資産の時価 760)
(a 事業の株主資本相当額 50)
40
5
5
40
5
5
b 事業
(時価 800)
a 事業
(時価 100)
親会社(B 社)の持分 (80%)
投資会社(A 社)
の持分(10%)
投資会社(A 社)
の持分(10%)
持分変動差額の認識

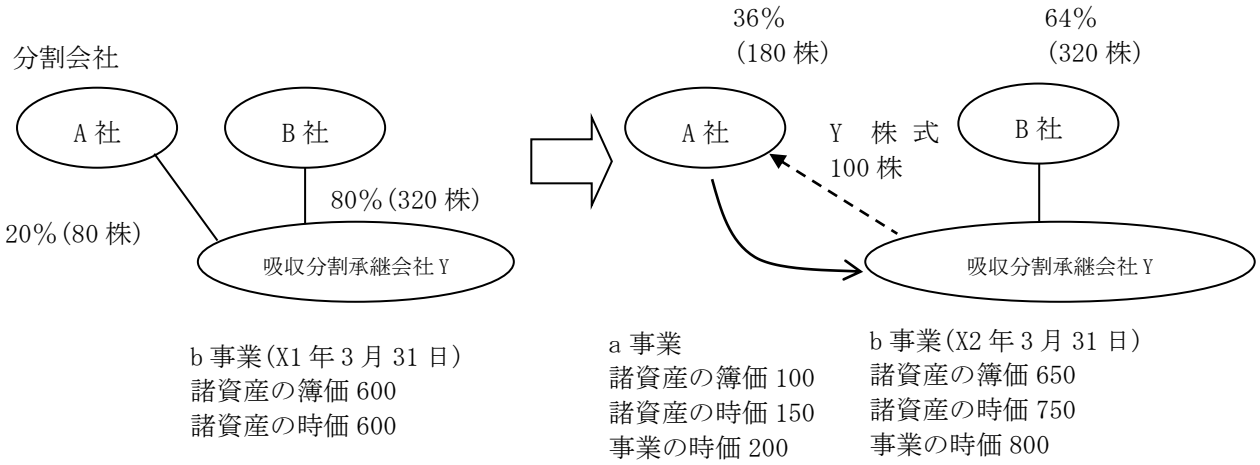
［設例 12-3］ 事業分離前に分離元企業が分離先企業の株式を関連会社株式として保有していた場合

(1) 前提条件

b 事業を営む Y 社は、株式を 400 株発行しており、A 社が 80 株(20%)、B 社が 320 株(80%)保有している。分離元企業 A 社は、Y 社の当該株式 80 株(取得原価は 140)を関連会社株式としている。なお、Y 社株式取得時(X1 年 3 月 31 日)の Y 社の諸資産の適正な帳簿価額は 600(払込資本 400、利益剰余金 200)であり、諸資産の時価は 600 であった。持分法適用上、のれんは 5 年で償却するものとする。なお、社外流出はないものとする。

X2 年 3 月 31 日に吸収分割により、分離元企業 A 社(吸収分割会社)は、a 事業(a 事業に係る諸資産の適正な帳簿価額は 100(株主資本相当額 100)、a 事業に係る諸資産の時価は 150、a 事業の時価は 200)を、分離先企業(吸収分割承継会社)Y 社(諸資産の適正な帳簿価額は 650(払込資本 400、利益剰余金 250)、諸資産の時価は 750、企業の時価は 800)に移転する。

この結果、A 社は Y 社の株式 100 株(時価 200)を受け取り、Y 社を 36%関連会社とする。



(2) 考え方(第 102 項参照)

① 分離元企業 A 社の個別財務諸表

移転損益は認識されず、分離先企業 Y 社の株式の取得原価は、移転した事業に係る株主資本相当額に基づき算定する。

(借)	関連会社株式	100	(貸)	諸資産	100

② 分離元企業 A 社の連結財務諸表

＜連結修正仕訳＞

ア Y 社に対する持分法適用(20%)

(借)	関連会社株式	6	(貸)	持分法による投資損益 (*1)	6

(*1) 次の合計 6 の剰余金が計上される。

・のれんの償却 4(借方)＝(投資原価 140－持分額 120(＝600×20%))／5 年
・取得後剰余金 10(貸方)＝(250－200)×20%

イ　Y 社に対する 16%の追加取得

・追加取得分についてのれんの算定

事業分離により、関連会社である分離先企業 Y 社(の b 事業)に係る分離元企業の持分の増加額(追加取得持分 16%)について、持分法適用上、部分時価評価法の適用により、のれん 8(借方)(＝分離先企業に対して追加投資したとみなされる額 128(*2)－関連会社に係る分離元企業の持分の増加額 120(*3))を算定する。

(仕訳なし)

(*2) 分離先企業に対して追加投資したとみなされる額 128＝分離先企業 Y 社(の b 事業)の時価 800×16%

(*3) 関連会社に係る分離元企業の持分の増加額 120＝追加投資に対応する分離先企業 Y 社の事業分離直前の資本(750×16%)

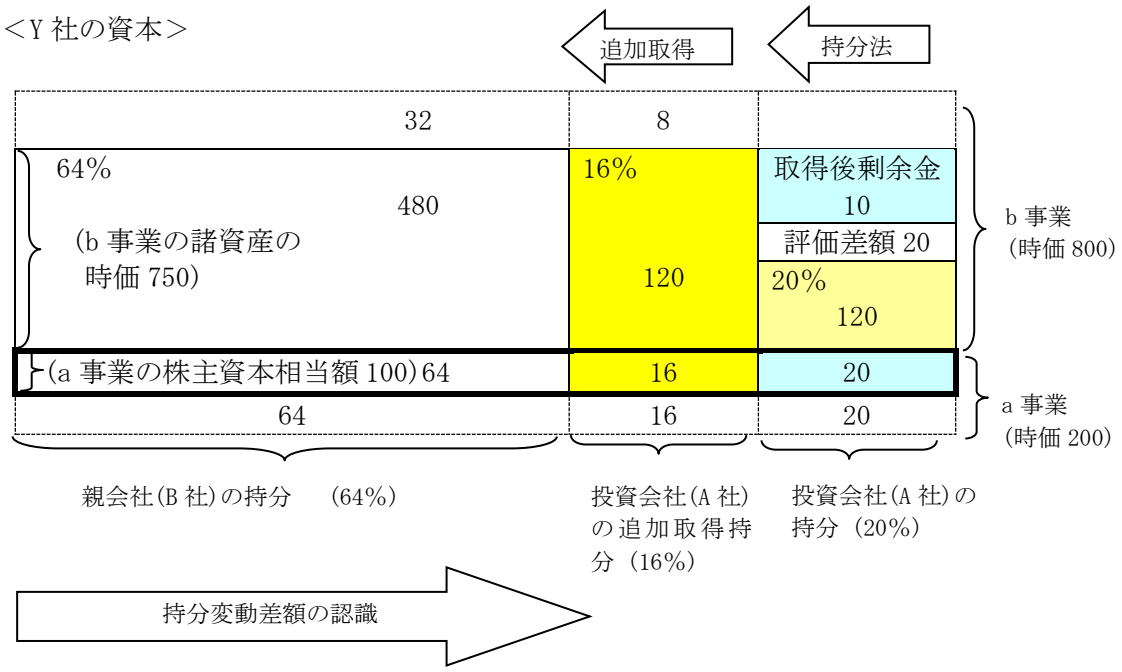
・持分変動差額の認識

移転した a 事業に係る分離元企業の持分の減少(64%)により生じた差額 64(貸方)(＝分離元企業の事業が移転されたとみなされる額 128(*4)－移転した a 事業に係る分離元企業の持分の減少額 64(*5))は、持分変動差額として取り扱う。

(借) 関連会社株式	64	(貸) 持分変動差額	64

(*4) 分離元企業の a 事業が移転されたとみなされる額 128＝移転した a 事業の時価 200×64%(これは、(*2) 分離先企業に対して追加投資したとみなされる額と同額となる。)

(*5) 移転した a 事業に係る分離元企業の持分の減少額 64＝移転した a 事業の株主資本相当額 100×64%


＜Y 社の資本＞
追加取得
持分法
32
8
64%
480
(b 事業の諸資産の
時価 750)
16%
120
取得後剰余金
10
評価差額 20
20%
120
b 事業
(時価 800)
(a 事業の株主資本相当額 100)64
16
20
a 事業
(時価 200)
64
16
20
親会社(B 社)の持分　(64%)
投資会社(A 社)
の追加取得持
分（16%）
投資会社(A 社)の
持分（20%）
持分変動差額の認識

[設例 13] 分離元企業の会計処理(受取対価：現金等の財産と分離先企業の株式の場合)－分離先企業が関連会社である場合

(1) 前提条件

X1 年 3 月 31 日に、A 社は Y 社株式 16 株(20%)を 125 で取得し、関連会社株式としている(Y 社株式取得時の Y 社の諸資産の適正な帳簿価額は 420(資本金 400、利益剰余金 20)、諸資産の時価は 600)。なお、持分法適用上、のれんは 5 年で償却するものとし、また、社外流出はないものとする。

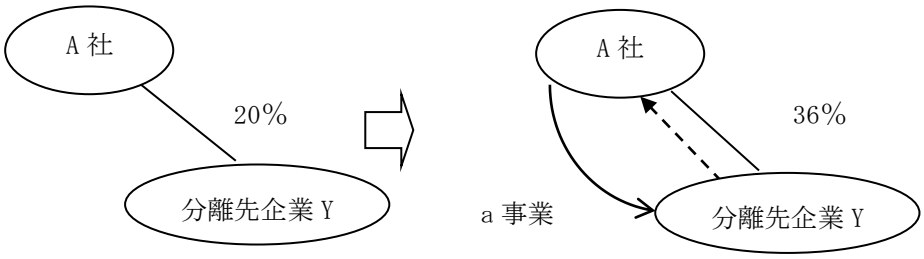
X2 年 3 月 31 日に分離元企業 A 社は、a 事業(a 事業に係る諸資産の適正な帳簿価額は 150(株主資本相当額 150)、a 事業に係る諸資産の時価は 200、a 事業の時価は 400)を、分離先企業 Y 社(株主資本の適正な帳簿価額は 480(資本金 400、利益剰余金 80)、諸資産の時価は 700、企業の時価は 800)に移転する。

この結果、A 社は次の対価を受け取る(事業分離後の Y 社に対する持分比率は、36%(＝(16 株＋20 株)／(80 株＋20 株))となる)。

・新株発行　　20 株(時価 200)
・他社の株式　　5 株(Y 社の適正な帳簿価額 20、時価 100)
・現金　　100

なお、分離先企業 Y 社の企業結合直前の個別貸借対照表は次のとおりである。

関連会社である分離先企業 Y 社の企業結合直前の個別貸借対照表			
現金	100	資本金	400
その他有価証券	100	利益剰余金	80
諸資産	360	その他有価証券評価差額金	80
合計	560	合計	560



(2) 考え方(第 105 項参照)

① 分離元企業 A 社の個別財務諸表

受け取った現金等の財産は、原則として、時価により計上する。当該時価が移転事業に係る株主資本相当額を上回るため、移転利益を認識する。

(借)	関連会社株式	0	(貸)	諸資産	150
	その他有価証券	100		移転利益	50
	現金	100			

② 分離元企業 A 社の連結財務諸表

ア　分離先企業 Y 社の個別財務諸表

・a 事業の受入れ(取得)

(借)	諸資産	200	(貸)	その他有価証券	100
	のれん	200		現金	100
				払込資本	200
	その他有価証券評価差額金	80		その他有価証券処分益	80

なお、次の持分法の適用にあたっては、その他有価証券処分益 80 に係る未実現利益の消去及び持分法による投資損益とする処理については、省略している。

イ　分離元企業 A 社の連結財務諸表

＜連結修正仕訳＞

・Y 社に対する持分法適用(20%)

(借)	関連会社株式	11	(貸)	利益剰余金 (*1)	11

(*1) 以下の合計 11 の剰余金が計上される。

・のれんの償却　1(借方)＝(投資原価 125－持分額 120 (＝600×20%))／5 年

・取得後剰余金　12(貸方)＝(80－20)×20%

・a 事業に係る移転利益の修正

(借)	移転利益 (*2)	18	(貸)	関連会社株式 (*3)	18

(*2) 個別上認識された移転利益は、分離元企業の連結財務諸表上、持分法会計基準第 13 項における未実現損益の消去に準じて、投資会社の持分相当額 18(＝50×36%)を消去する。

(*3) 未実現損益の消去に準じ、買手側である関連会社に対する投資の額に加減する。

・Y 社に対する 16%の追加取得

・追加取得分についてのれんの算定

事業分離により、関連会社である分離先企業 Y 社に係る分離元企業の持分の増加額(追加取得持分 16%)について、持分法適用上、部分時価評価法の適用により、のれん 16(借方)(＝分離先企業に対して追加投資したとみなされる額 128(*4)－関連会社に係る分離元企業の持分の増加額 112(*5))を算定する。

(仕訳なし)

(*4) 分離先企業に対して追加投資したとみなされる額 128＝分離先企業 Y 社の時価 800×16%

(*5) 関連会社に係る分離元企業の持分の増加額 112＝追加取得時の Y 社の諸資産の時価 700×16%

・持分変動差額の認識

分離元企業の事業が移転されたとみなされる額 128(*6) と、移転した a 事業に係る分離元企業の持分の減少額 0 との間に生ずる差額 128 については、持分変動差額として取り扱

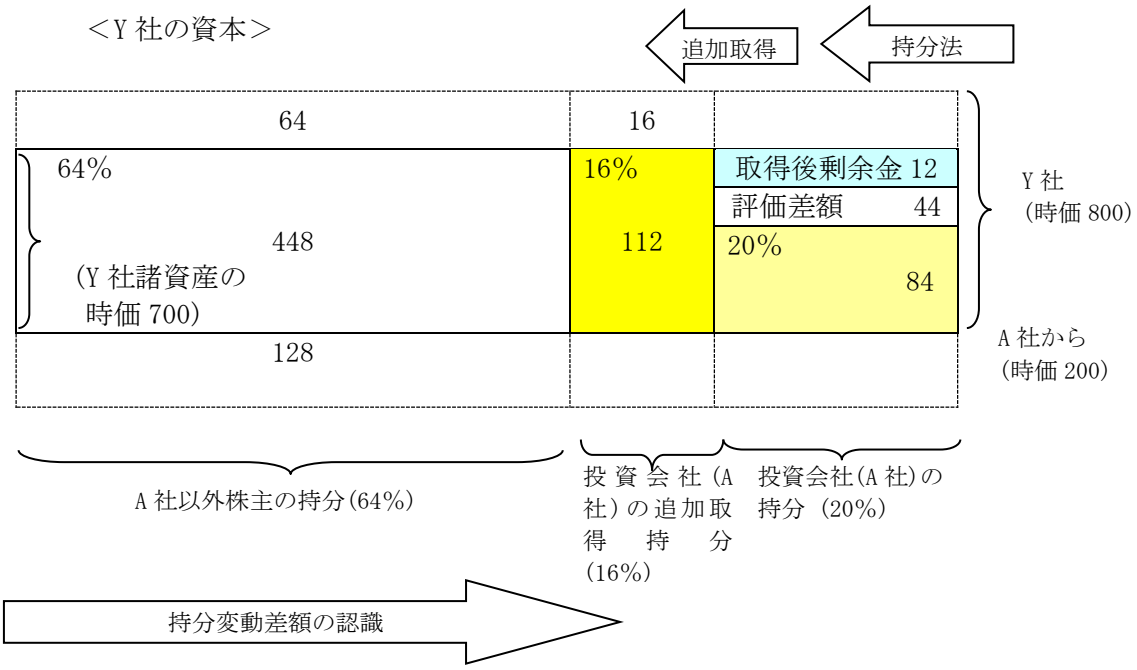
う。

（借）関連会社株式	128	（貸）持分変動差額	128

（*6）分離元企業のａ事業が移転されたとみなされる額128＝(移転したａ事業の時価400－受取対価 200)×64%（これは、（*4）分離先企業に対して追加投資したとみなされる額と同額となる。）

ａ事業及びＹ社に係る事業分離前のＡ社の抜粋連結財務諸表			
諸資産(Ａ社)	150	利益剰余金(Ｙ社)	11
関連会社株式(Ｙ社)	136		

ａ事業及びＹ社に係る事業分離後のＡ社の抜粋連結財務諸表			
現金(Ａ社)	100	利益剰余金(Ｙ社)	11
その他有価証券(Ａ社)	100	持分変動差額	128
関連会社株式(Ｙ社)	246	移転利益	32



[設例 14]　取得－株式交換完全親会社の会計処理

[設例 14-1]　株式交換前に完全子会社となる企業の株式を保有していない場合

(1) 前提条件

① A 社を株式交換完全親会社、B 社を株式交換完全子会社とする株式交換(交換比率は 1:0.5)を行った。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。

② 当該株式交換は取得とされ、A 社が取得企業、B 社が被取得企業とされた。

③ A 社は B 社の株主に A 社株式を交付した。なお、株式交換日の A 社株式の時価は 1 株当たり 12 であり、交付した株式の時価総額は 600(＝@12×100 株×0.5)となった。

④ 株式交換日における B 社保有の有価証券の時価は 170(帳簿価額 150)、土地の時価は 220 と算定された。

⑤ A 社は、増加すべき株主資本 600 のうち、100 を資本金とし、残額 500 については剰余金とした。

⑥ 株式交換日の前日の B 社の個別貸借対照表は次のとおりであるものとする。

B 社個別貸借対照表(被取得企業)			
現金	100	資本金	100
有価証券	170	資本剰余金(資本準備金)	100
土地	100	利益剰余金	150
		その他有価証券評価差額金	20
合計	370	合計	370

(2) A 社の個別財務諸表上の会計処理

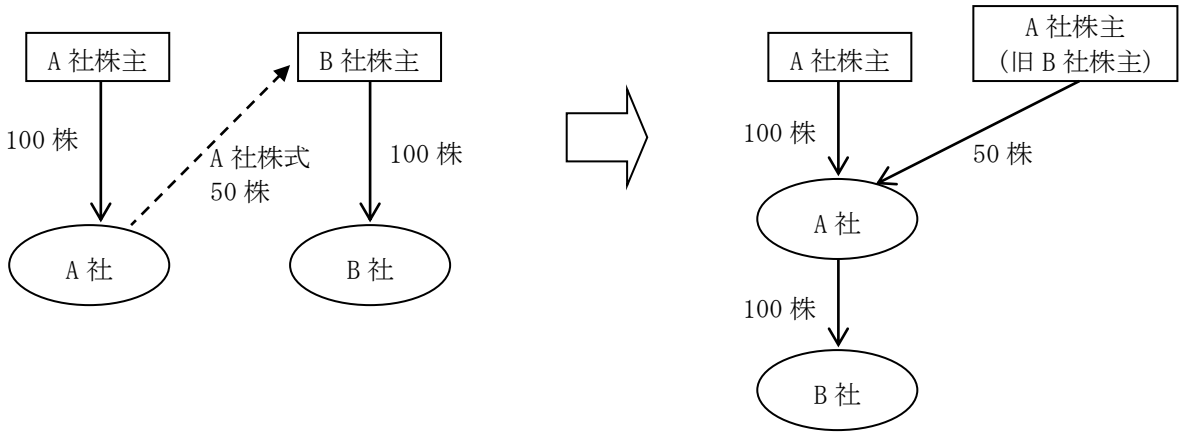
株式交換による企業結合の場合、株式交換完全親会社の個別財務諸表では、第 37 項から第 50 項に準じて算定された取得原価で被取得企業株式(株式交換完全子会社の株式)を計上する(第 110 項参照)。

(借)	B 社株式	600	(貸)	資本金	100
				その他資本剰余金	500

(3) A 社の連結財務諸表上の会計処理

取得原価は、B 社から受け入れ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(第 116 項参照)。

(借)	現金	100	(貸)	B 社株式	600
	有価証券	170			
	土地	220			
	のれん	110			


A 社株主
B 社株主
100 株
A 社株式
50 株
100 株
A 社
B 社
A 社株主
A 社株主
(旧 B 社株主)
100 株
50 株
A 社
100 株
B 社

［設例 14-2］ 株式交換前に完全子会社となる企業の株式をその他有価証券として保有していた場合（段階取得）

(1) 前提条件

① A 社を株式交換完全親会社、B 社を株式交換完全子会社とする株式交換(交換比率は 1:0.5)を行った。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。

② 株式交換前において、A 社は B 社の株式を 10 株保有しており(取得原価は 46)、その他有価証券として処理していた。

③ 当該株式交換は取得とされ、A 社が取得企業、B 社が被取得企業とされた。

④ A 社は B 社の株主に A 社株式を交付した。なお、株式交換日の A 社株式の時価は 1 株当たり 12 であり、交付した株式の時価総額は 540(＝@12×90 株×0.5)となった。また、株式交換日の B 社株式の時価は、1 株当たり 6 であった。

⑤ 株式交換日における B 社保有の有価証券の時価は 170(帳簿価額 150)、土地の時価は 220 と算定された。

⑥ A 社は、増加すべき株主資本 540 のうち、40 を資本金とし、残額 500 については剰余金とした。

⑦ 株式交換日の前日の B 社の個別貸借対照表は次のとおりであるものとする。

B 社個別貸借対照表(被取得企業)			
現金	100	資本金	100
有価証券	170	資本剰余金(資本準備金)	100
土地	100	利益剰余金	150
		その他有価証券評価差額金	20
合計	370	合計	370

(2) A 社の個別財務諸表上の会計処理

株式交換による企業結合の場合、株式交換完全親会社の個別財務諸表では、第 37 項から第 50 項に準じて算定された取得原価で被取得企業株式（株式交換完全子会社の株式）を計上する(第 110 項参照)。また、取得企業が株式交換日の前日に被取得企業の株式を保有していた場合、株式交換日の前日の適正な帳簿価額により、子会社株式に振り替える(第 110 項また書き参照)。

(借)	B 社株式(子会社株式)	540	(貸)	資本金	40
				その他資本剰余金	500
(借)	B 社株式(子会社株式)	46	(貸)	B 社株式(その他有価証券)	46

(3) A 社の連結財務諸表上の会計処理

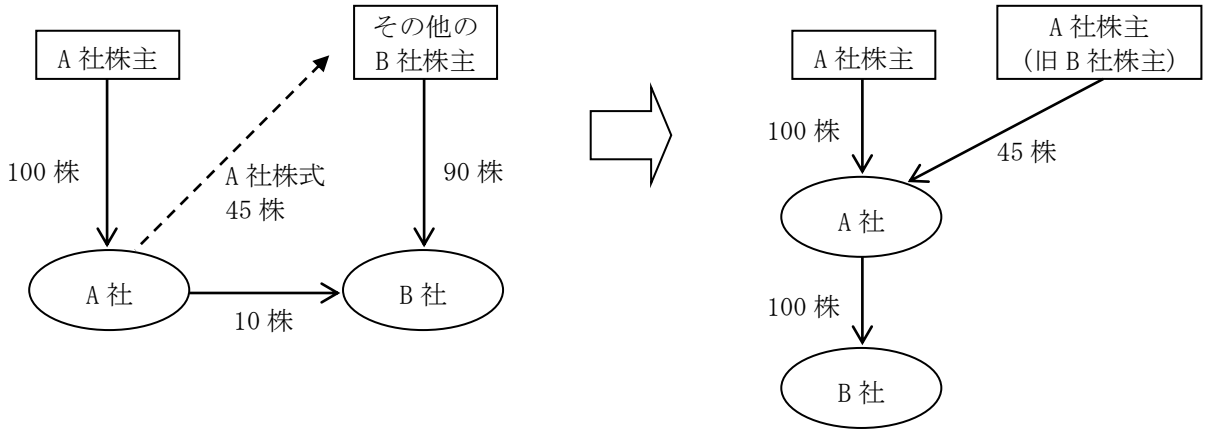
A 社は株式交換以前に B 社の株式をその他有価証券として保有していたため、株式交換日の時価に基づいて子会社株式に振り替えて取得原価に加算し、その時価と適正な帳簿価額との差額は、損益として処理する（第 116 項(1)なお書き参照）。なお、B 社から受け入れた資産及び

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(第 116 項参照)。

(借)	現金	100	(貸)	B社株式	(*1)	586
	有価証券	170		段階取得に係る差益	(*2)	14
	土地	220				
	のれん	110				

(*1) A 社の個別財務諸表上の B 社株式簿価 540＋46＝586

(*2) B 社株式の帳簿価額 46 と時価 60（＝@6×10 株）との差額 14 を損益として処理する。



［設例 14-3］ 株式交換前に完全子会社となる企業の株式を、株式交換完全親会社とその子会社がいずれもその他有価証券として保有していた場合（段階取得）

(1) 前提条件

① A 社を株式交換完全親会社、B 社を株式交換完全子会社とする株式交換(交換比率は 1：0.5)を行った。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。

② A 社には 100%子会社である S 社が存在する。株式交換前において、A 社は B 社の株式を 4 株(取得原価は 18)、連結子会社である S 社は B 社の株式を 6 株(取得原価は 28)、それぞれ有しており、いずれもその他有価証券として処理していた。

③ 当該株式交換は取得とされ、A 社が取得企業、B 社が被取得企業とされた。

④ A 社は、B 社の株主(連結子会社である S 社を含む。)に A 社株式を交付した。なお、株式交換日の A 社株式の時価は 1 株当たり 12 であり、交付した株式の時価総額は 576(＝@12×96 株×0.5)となった。また、株式交換日の B 社株式の時価は、1 株当たり 6 であった。

⑤ 株式交換日における B 社保有の有価証券の時価は 170(帳簿価額 150)、土地の時価は 220 と算定された。

⑥ A 社は、増加すべき株主資本 576 のうち、76 を資本金とし、残額 500 については剰余金とした。

⑦ 株式交換日の前日の B 社の個別貸借対照表は次のとおりであるものとする。

B 社個別貸借対照表(被取得企業)			
現金	100	資本金	100
有価証券	170	資本剰余金(資本準備金)	100
土地	100	利益剰余金	150
		その他有価証券評価差額金	20
合計	370	合計	370

(2) A 社の個別財務諸表上の会計処理

株式交換による企業結合の場合、株式交換完全親会社の個別財務諸表では、第 37 項から第 50 項に準じて算定された取得原価で被取得企業株式(株式交換完全子会社の株式)を計上する(第 110 項参照)。また、取得企業が株式交換日の前日に被取得企業の株式を保有していた場合、株式交換日の前日の適正な帳簿価額により、子会社株式に振り替える(第 110 項また書き参照)。

(借)	B 社株式(子会社株式)	576	(貸)	資本金	76
				その他資本剰余金	500
(借)	B 社株式(子会社株式)	18	(貸)	B 社株式(その他有価証券)	18

(3) S 社の個別財務諸表上の会計処理

S 社の個別財務諸表上、その他有価証券として保有していた B 社株式の株式交換の対価として、親会社である A 社の株式(その他有価証券)が割り当てられたため、株式交換前に B 社株式に付されていた適正な帳簿価額で振り替える(第 280 項参照)。

(借)	A 社株式 (その他有価証券)	28	(貸)	B 社株式 (その他有価証券)	28

(4) A 社の連結財務諸表上の会計処理

A 社は株式交換以前に B 社の株式をその他有価証券として保有していたため、株式交換日の時価に基づいて子会社株式に振り替えて取得原価に加算し、その時価と適正な帳簿価額との差額は、損益として処理する（第 116 項(1)なお書き参照）。なお、A 社の連結財務諸表においては、株式交換前に S 社が保有していた B 社株式についても、株式交換日の時価で測定することになるように連結上修正する。

また、取得原価は、B 社から受け入れ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(第 116 項参照)。

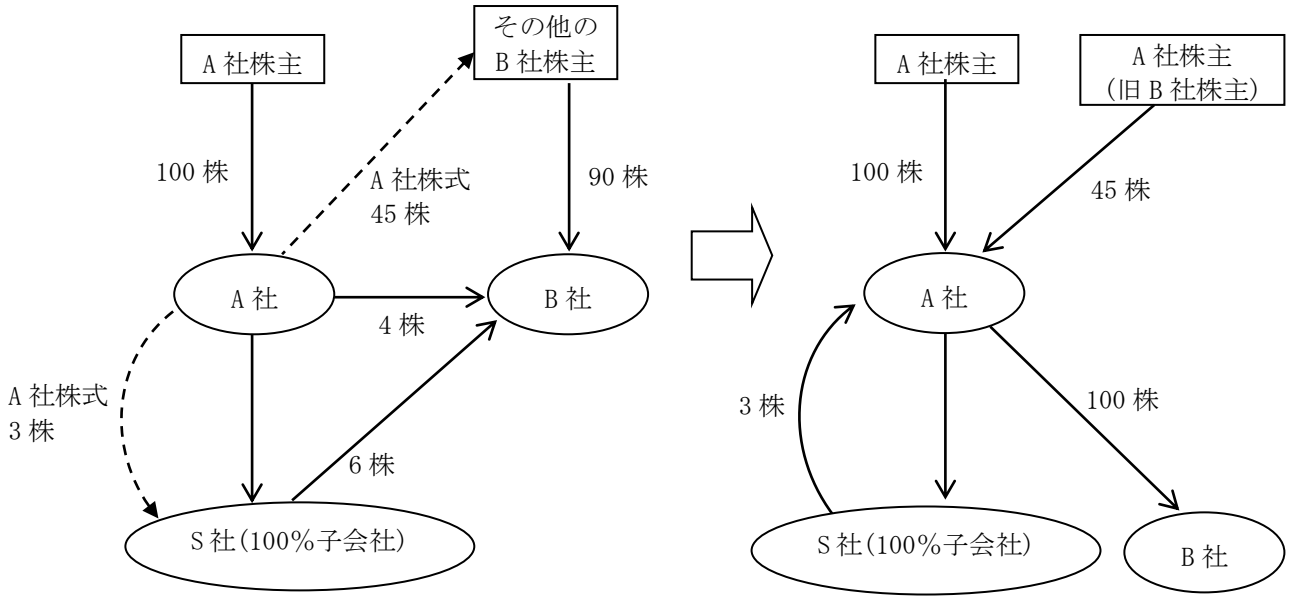
(借)	A 社株式	(*4)	8	(貸)	段階取得に係る差益(A 社)	(*1) 6
	現金		100		段階取得に係る差益(S 社)	(*2) 8
	有価証券		170		B 社株式	(*3) 594
	土地		220			
	のれん		110			

(*1) A 社が保有していた B 社株式の帳簿価額 18 と時価 24(＝@6×4 株)との差額 6 を連結財務諸表上、損益として処理する。

(*2) S 社が保有していた B 社株式の帳簿価額 28 と時価 36(＝@6×6 株)との差額 8 を連結財務諸表上、損益として処理する。

(*3) A 社の個別財務諸表において取得の対価として計上された B 社株式(576＋18＝594)

(*4) この結果、連結財務諸表上の株主資本から控除される S 社保有の A 社株式は 36(＝28＋8)となり、株式交換によって A 社が S 社に交付した A 社株式の時価 36(＝@12×6 株×0.5)と一致する。


A 社株主
その他の
B 社株主
100 株
A 社株式
45 株
90 株
A 社
B 社
4 株
A 社株式
3 株
6 株
S 社(100%子会社)
A 社株主
A 社株主
(旧 B 社株主)
100 株
45 株
A 社
3 株
100 株
S 社(100%子会社)
B 社

［設例 15］　取得－株式移転設立完全親会社の会計処理

(1) 前提条件

① A 社と B 社(A 社と B 社に資本関係はない。)は、株式移転(交換比率は 1：0.5)により株式移転設立完全親会社 C 社を設立した。

② 当該株式移転は取得とされ、A 社が取得企業、B 社が被取得企業とされた。

③ A 社の株主には、A 社株式 1 株当たり C 社株式が 1 株交付された。また、B 社の株主には、B 社株式 1 株当たり C 社株式 0.5 株が交付された。なお、株式移転日の A 社の株価(1 株当たり 12)により計算した B 社株主に交付した株式の時価総額は 600(＝@12×100 株×0.5)であったものとする。また、A 社及び B 社の発行済株式総数はそれぞれ 100 株であったものとする。

④ 株式移転日における B 社保有の有価証券の時価は 170(帳簿価額 150)、土地の時価は 220 と算定された。

⑤ 株式移転設立完全親会社 C 社は、増加すべき株主資本 1,100 のうち、資本金を 300 増加させ、残額については剰余金とした。

⑥ 株式移転日の前日の A 社及び B 社の個別貸借対照表は次のとおりであるものとする。

A 社個別貸借対照表			
現金	200	資本金	200
有価証券	180	資本剰余金(資本準備金)	150
土地	150	利益剰余金	150
		その他有価証券評価差額金	30
合計	530	合計	530

B 社個別貸借対照表			
現金	100	資本金	100
有価証券	170	資本剰余金(資本準備金)	100
土地	100	利益剰余金	150
		その他有価証券評価差額金	20
合計	370	合計	370

(2) 株式移転設立完全親会社 C 社における個別財務諸表上の会計処理

(借)	A 社株式 (*1)	500	(貸)	資本金	300
	B 社株式 (*2)	600		その他資本剰余金 (*3)	800

(*1) 取得企業 A 社の株式移転日の前日における適正な帳簿価額による株主資本の額 500 に基づいて、取得企業 A 社の株式(株式移転完全子会社の株式)の取得原価を算定する(第 121 項(1)参照)。

(*2) 第 37 項から第 50 項に準じて算定された取得原価で、被取得企業 B 社の株式(他の株式移転完全子会社の株式)を計上する。この場合、当該取得原価は、B 社の株主が C 社に対する実際の議決権比率と同じ比率を保有するのに必要な数の A 社株式を A 社が交付したと

みなして算定する(第 121 項(2)参照)。

100 株×0.5÷(100 株×1＋100 株×0.5)＝33.3%

(150 株×33.3%)×@12＝600

(*3) 増加すべき株主資本の額 1,100(＝600＋500)－資本金への組入額 300＝800

(3) 株式移転設立完全親会社 C 社における連結財務諸表上の会計処理

① 株式移転完全子会社 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	180		その他有価証券評価差額金	30
	土地	150			

C 社の連結財務諸表に計上される資産は株式移転完全子会社 A 社(取得企業)の帳簿価額により計上される(第 124 項(1)参照)。

② 株式移転完全子会社 A 社(取得企業)の純資産の引継ぎ

(借)	資本剰余金	150	(貸)	利益剰余金	150

C 社の連結財務諸表上、株式移転完全子会社 A 社(取得企業)の利益剰余金を引き継ぐ(第 125 項参照)。

③ 株式移転完全子会社 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 社から受け入れ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 124 項(2)参照)。

C 社連結貸借対照表			
現金	300	資本金	300
有価証券	350	資本剰余金	650
土地	370	利益剰余金	150
のれん	110	その他有価証券評価差額金	30
合計	1,130	合計	1,130

［設例 16］（削　除）

［設例 17］（削　除）

［設例 18］　共同支配企業の形成―子会社同士の合併の会計処理

(1) 前提条件

A 社の 100%子会社 X 社(諸資産の適正な帳簿価額は 450(株主資本 400、評価・換算差額等 50)、諸資産の時価は 500、企業の時価は 600)を吸収合併消滅会社とし、B 社の 100%子会社 Y 社(株式数 200 株、諸資産の適正な帳簿価額は 200(株主資本 180、評価・換算差額等 20)、諸資産の時価は 300、企業の時価は 400)を吸収合併存続会社とする吸収合併により、X 社の株主は Y 社の株式 300 株を受け取る。この際、A 社と B 社は Y 社を共同支配する契約を締結し、当該吸収合併は共同支配企業の形成と判定されたものとする。

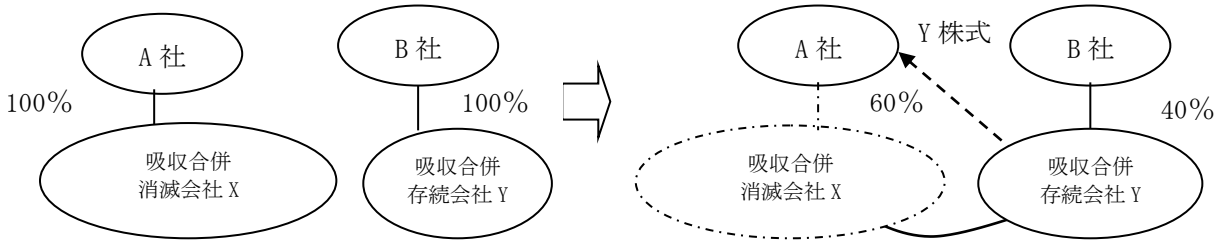
この結果、合併後の Y 社(株式数 500 株)に対する持分比率は、A 社が 60%(300 株)、B 社が 40%(200 株)となった。

なお、A 社の子会社 X 社と B 社の子会社 Y 社の企業結合直前の個別貸借対照表は、それぞれ次のとおりである。

X 社個別貸借対照表			
諸資産	450	資本金	300
		利益剰余金	100
		その他有価証券評価差額金	50
合計	450	合計	450

Y 社個別貸借対照表			
諸資産	200	資本金	150
		利益剰余金	30
		その他有価証券評価差額金	20
合計	200	合計	200

また、A 社の保有する X 社の株式の適正な帳簿価額は 300、B 社の保有する Y 社の株式の適正な帳簿価額は 150 であった。



(2) 考え方

① Y 社(共同支配企業)の個別財務諸表(共同支配企業の形成)の会計処理

(借)	諸資産	450	(貸) 払込資本	(*1)	400
			その他有価証券評価差額金	(*2)	50

(*1) 払込資本として処理するのが原則であるが、吸収合併消滅会社の合併期日の前日の資本

金、資本準備金、その他資本剰余金、利益準備金及びその他利益剰余金の内訳科目をそのまま引き継ぐこともできる(第 185 項参照)。

(*2) 評価・換算差額等については、移転直前の適正な帳簿価額をそのまま引き継ぐ。

② A 社(共同支配投資企業)の会計処理

ア A 社(共同支配投資企業)の個別財務諸表

移転した子会社株式 X の適正な帳簿価額 300 に基づいて、Y 社に対する投資の取得原価を算定する。

(借)	共同支配企業株式	300	(貸)	子会社株式	300

イ A 社(共同支配投資企業)の連結財務諸表

・持分法の適用(第 190 項参照)

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 X について、Y 社に対する投資の取得原価を共同支配企業の形成時点における持分法による投資評価額へ修正する(子会社株式 X に関する開始仕訳とその振戻しを行うとともに、100%子会社として X 社に対して連結上計上していた取得後剰余金 100 を持分法による取得後剰余金 100 として認識する。)。

(借)	共同支配企業株式	100	(貸)	利益剰余金	100

・Y 社に対する 60%の取得についてのれんの算定

Y 社に係る A 社の持分の増加額(取得分 60%)について、持分法適用上、のれん 60(借方)(=Y 社に対して投資したとみなされる額 240(*3)−Y 社に係る A 社の持分の増加額 180(*4))を算定する。

(仕訳なし)

(*3) Y 社に対して投資したとみなされる額 240=Y 社の時価 400×60%

(*4) Y 社に係る A 社の持分の増加額 180=企業結合直前の吸収合併存続会社 Y 社の資本(諸資産の時価)300×A 社の持分比率の増加 60%

・持分変動差額の認識

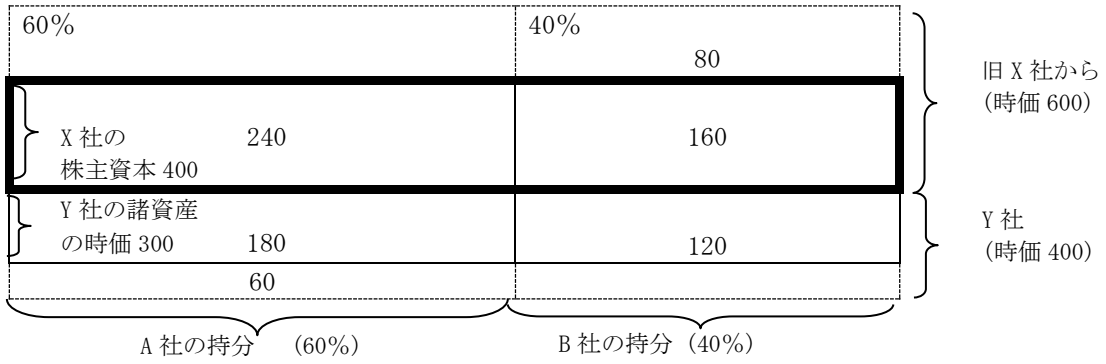
吸収合併により消滅した X 社の事業に係る A 社の持分の減少(40%)により生じた差額 80(貸方)(=X 社の事業が移転されたとみなされる額 240(*5)−X 社の事業に係る A 社の持分の減少額 160(*6))を算定する。

(借)	共同支配企業株式	80	(貸)	持分変動差額	80

(*5) X 社の事業が移転されたとみなされる額 240=X 社の時価 600×40%(これは、(*3) Y 社に対して投資したとみなされる額と同額となる。)

(*6) X 社の事業に係る A 社の持分の減少額 160=X 社の株主資本 400×A 社の持分比率の減少 40%

＜Y 社の資本(*7)＞



(*7) 旧 X 社の評価・換算差額等に係る記載は省略している。

③ B 社(共同支配投資企業)の会計処理

ア B 社(共同支配投資企業)の個別財務諸表

移転した子会社株式 Y の適正な帳簿価額 150 に基づいて、Y 社に対する投資の取得原価を算定する。

(借)	共同支配企業株式	150	(貸)	子会社株式	150

イ B 社(共同支配投資企業)の連結財務諸表

・持分法の適用(第 190 項参照)

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 Y について、Y 社に対する投資の取得原価を共同支配企業の形成時点における持分法による投資評価額へ修正する(子会社株式 Y に関する開始仕訳とその振戻しを行うとともに、100%子会社として Y 社に対して連結上計上していた取得後剰余金 30 を持分法による取得後剰余金 30 として認識する。)。

(借)	共同支配企業株式	30	(貸)	利益剰余金	30

・X 社に対する 40%の取得についてのれんの算定

吸収合併により消滅した X 社に係る B 社の持分の増加額(取得分 40%)について、持分法適用上、のれん 40(借方)(＝X 社に対して投資したとみなされる額 240(*8)－X 社の事業に係る B 社の持分の増加額 200(*9))を算定する。

(仕訳なし)

(*8) X 社に対して投資したとみなされる額 240＝X 社の時価 600×40%

(*9) X 社に係る B 社の持分の増加額 200＝企業結合直前の吸収合併消滅会社 X 社の資本(諸資産の時価)500×B 社の持分比率の増加 40%

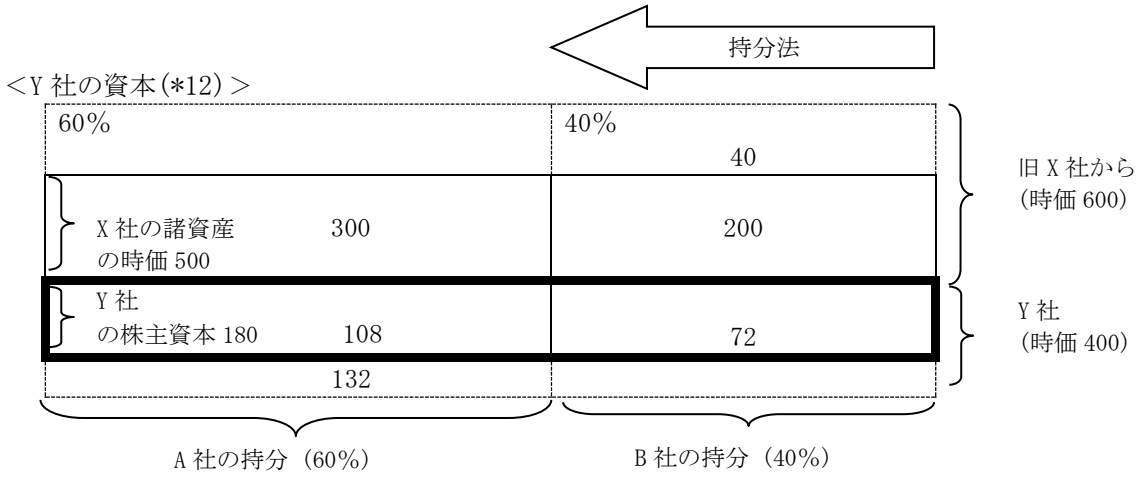
・持分変動差額の認識

Y 社の事業に係る B 社の持分の減少(60%)により生じた差額 132(貸方)(＝Y 社の事業が移転されたとみなされる額 240(*10)－Y 社の事業に係る B 社の持分の減少額 108(*11))を算定する。

(借)	共同支配企業株式	132	(貸)	持分変動差額	132

(*10) Y 社の事業が移転されたとみなされる額 240＝Y 社の時価 400×60%(これは、(*8) X 社に対して投資したとみなされる額と同額となる。)

(*11) Y 社の事業に係る B 社の持分の減少額 108＝Y 社の株主資本 180×B 社の持分比率の減少 60%



(*12) Y 社(合併前)の評価・換算差額等に係る記載は省略している。

［設例 19］　共同支配企業の形成－会社分割（共同新設分割）の会計処理

(1) 前提条件

① X1 年 4 月 1 日に A 社と B 社は共同新設分割により 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。

② 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。

	諸資産(*1)	株主資本	評価・換算差額等(*2)	受け入れた Y 社株式の株式数(持株比率)
A 社が移転する事業 a	500 (600)	400	100	300 株(60%)
B 社が移転する事業 b	180 (400)	180	－	200 株(40%)
合　　計	680(1,000)	580	100	500 株(100%)

(*1) 帳簿価額を記載しており、(　)内はその時価である。また、a 事業の時価は 660、b 事業の時価は 440 とする。それぞれののれんは 6 年で償却する。

(*2) A 社が移転する事業に係る資産には、その他有価証券が含まれており、移転直前の時価を帳簿価額としている。

③ X2 年 3 月期の Y 社の当期純利益は 100 であった。

④ A 社、B 社及び Y 社の決算期は 3 月 31 日である。

(2) Y 社(共同支配企業)の個別財務諸表上の会計処理

〔X1 年 4 月 1 日〕

(借)	a 事業資産 (*3)	500	(貸)	払込資本	400
				その他有価証券評価差額金 (*4)	100
	b 事業資産 (*3)	180		払込資本	180

(*3) 各共同支配投資企業から移転される資産及び負債を分割期日の前日における適正な帳簿価額により計上する(第 192 項参照)。

(*4) 移転事業に係る評価・換算差額等について、移転直前の帳簿価額をそのまま引き継ぐ。

(3) A 社(共同支配投資企業)の会計処理

〔X1 年 4 月 1 日〕

a 事業を Y 社へ移転する。

個別財務諸表上の会計処理

(借)	共同支配企業株式 (*5)	400	(貸)	a 事業資産	500
	その他有価証券評価差額金	100			

(*5) 移転した事業に係る株主資本相当額 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 196 項参照)。

連結修正仕訳－持分法の適用(第 197 項参照)

・b 事業に対する 60%の取得についてのれんの算定

b 事業に係る A 社の持分の増加額(取得分 60%)について、持分法適用上、のれん 24(借方)(＝b 事業に対して投資したとみなされる額 264(*6)－b 事業に係る A 社の持分の増加額 240(*7))を算定する。

(仕訳なし)

(*6) b 事業に対して投資したとみなされる額 264＝b 事業の時価 440×60%

(*7) b 事業に係る A 社の持分の増加額 240＝取得時の b 事業の諸資産の時価 400×60%

・持分変動差額の算定

a 事業に係る A 社の持分の減少(40%)により生じた差額 104(貸方)(＝a 事業が移転されたとみなされる額 264(*8)－a 事業に係る A 社の持分の減少額 160(*9))を算定する。

(借)	共同支配企業株式 (投資有価証券)	104	(貸)	持分変動差額	104

(*8) a 事業が移転されたとみなされる額 264＝a 事業の時価 660×40%

(*9) a 事業に係る A 社の持分の減少額 160＝a 事業の株主資本相当額 400×40%

〔X2 年 3 月 31 日〕

個別財務諸表上の会計処理

(仕訳なし)

連結修正仕訳

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 とのれん償却費 4(＝24÷6 年)を持分法投資損益として取り込む。

(借)	共同支配企業株式 (投資有価証券)	56	(貸)	持分法による投資損益	56

(4) B 社(共同支配投資企業)の会計処理

〔X1 年 4 月 1 日〕

b 事業を Y 社へ移転する。

個別財務諸表上の会計処理

(借)	共同支配企業株式 (関係会社株式)	(*10)	180	(貸)	b 事業資産	180

(*10) 移転した事業に係る株主資本相当額 180 に基づいて、Y 社に対する投資の取得原価を算定する。

連結修正仕訳－持分法の適用(第 197 項参照)

・a 事業に対する 40%の取得についてのれんの算定

a 事業に係る B 社の持分の増加額(取得分 40%)について、持分法適用上、のれん 24(借方)(＝a 事業に対して投資したとみなされる額 264(*11)－a 事業に係る B 社の持分の増加額 240(*12))を算定する。

(仕訳なし)

(*11) a 事業に対して投資したとみなされる額 264＝a 事業の時価 660×40%

(*12) a 事業に係る B 社の持分の増加額 240＝取得時の事業 a の諸資産の時価 600×40%

・持分変動差額の算定

b 事業に係る B 社の持分の減少(60%)により生じた差額 156(貸方)(＝b 事業が移転されたとみなされる額 264(*13)－b 事業に係る B 社の持分の減少額 108(*14))を算定する。

(借)	共同支配企業株式 (投資有価証券)	156	(貸)	持分変動差額	156

(*13) b 事業が移転されたとみなされる額 264＝b 事業の時価 440×60%

(*14) b 事業に係る B 社の持分の減少額 108＝b 事業の株主資本相当額 180×60%

〔X2 年 3 月 31 日〕

個別財務諸表上の会計処理

(仕訳なし)

連結修正仕訳

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 とのれん償却費 4(＝24÷6 年)を持分法投資損益として取り込む。

(借)	共同支配企業株式 (投資有価証券)	36	(貸)	持分法による投資損益	36

［設例 20］ 親会社が子会社を吸収合併した場合の会計処理－買収により取得した子会社を合併した場合

(1) 前提条件

① 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 社の資産は、土地(再評価額 1,000、土地再評価差額金 400)と、有価証券(時価評価額 500、その他有価証券評価差額金 100)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			
有価証券	500	資本金	1,000
土地	1,000	その他有価証券評価差額金	100
		土地再評価差額金	400
合計	1,500	合計	1,500

② X2 年 3 月期の S 社の当期純利益は 1,000 であった。

③ P 社は S 社を X2 年 4 月 1 日に合併した(吸収合併存続会社は P 社とする)。

④ 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。

⑤ P 社は新株を S 社の非支配株主に 20 株(合併期日の時価 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すべき株主資本の全額をその他資本剰余金とした。

⑥ P 社は連結財務諸表作成にあたり、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。

⑦ 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	1,000	資本金	1,000
有価証券	600	利益剰余金	1,000
土地	1,000	その他有価証券評価差額金	200
		土地再評価差額金	400
合計	2,600	合計	2,600

P 社連結貸借対照表			
諸資産	1,300	非支配株主持分(*2)	520
有価証券	600	資本金	1,000
土地	1,000	利益剰余金(*3)	1,700
のれん(*1)	400	その他有価証券評価差額金(*4)	80
合計	3,300	合計	3,300

(*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%)から、X2 年 3 月期の償却額 100 を控除した金額となる。

(*2) 取得時の 300(S 社の取得時の純資産の時価 1,500×20%)、取得後剰余金 200(1,000×20%)及びその他有価証券評価差額金の増加額 20(100×20%)の合計額となる。

(*3) P 社の利益剰余金 1,000 と S 社の取得後剰余金 800(1,000×80%)の合計から、のれんの X2 年 3 月期の償却額 100 を控除した金額となる。

(*4) S 社のその他有価証券評価差額金の支配獲得時からの増加額のうち親会社株主持分について計上される。

(2) P 社の個別財務諸表上の会計処理

(借)	諸資産(80%)	(*5)	800	(貸)	S 社株式		1,700
	有価証券(80%)	(*5)	480		その他有価証券評価差額金	(*5)(*6)	80
	土地(80%)	(*5)	800				
	のれん	(*7)	400		抱合せ株式消滅差益	(*8)	700
(借)	諸資産(20%)	(*5)	200	(貸)	その他資本剰余金	(*9)	600
	有価証券(20%)	(*5)	120		その他有価証券評価差額金	(*5)(*6)	20
	土地(20%)	(*5)	200				
	その他資本剰余金	(*10)	100				

(*5) 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)及びのれん未償却残高 400 により計上する。この際、親会社持分相当額と非支配株主持分相当額を持分比率により按分する(第 206 項(2)参照)。

・親会社持分相当額　2,500×80%＝2,000(諸資産 800＋有価証券 480＋土地 800－その他有価証券評価差額金 80)

・非支配株主持分相当額　2,500×20%＝500(諸資産 200＋有価証券 120＋土地 200－その他有価証券評価差額金 20)

(*6) その他有価証券評価差額金のうち、投資と資本の消去の対象とされていない 100(支配獲得後に増減した額)について引き継ぐ(第 206 項(2)②参照)。土地再評価差額金は支配獲得時に投資と資本の消去の対象とされており、引き継がない。

(*7) 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 207 項(1)参照)。

(*8) 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 206 項(2)①ア参照)。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 208 項参照)。

(*9) 取得の対価(非支配株主に交付した親会社株式の時価) 600 が増加すべき払込資本となる(第 206 項(2)①イ参照)。

(*10) 取得の対価 600 と子会社から受け入れる資産及び負債の非支配株主持分相当額 500 との差額 100 (借方) をその他資本剰余金とする(第 206 項(2)①イ参照)。

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	1,300	資本金	1,000
有価証券	600	資本剰余金	500
土地	1,000	利益剰余金	1,700
のれん	400	その他有価証券評価差額金	100
合計	3,300	合計	3,300

［設例 21］ 親会社が子会社を吸収合併した場合の会計処理－過年度に親会社が子会社に資産を売却している場合

(1) 前提条件

① 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。

② X2 年 3 月期の S 社の当期純利益は 1,000 であった。

③ P 社は S 社を X2 年 4 月 1 日に合併した(吸収合併存続会社は P 社とする)。

④ 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。

⑤ P 社は新株を S 社の非支配株主に 20 株(合併期日の時価 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すべき株主資本の全額をその他資本剰余金とした。

⑥ X1 年度に P 社は簿価 1,000 の土地を S 社に 1,700 で売却し、売却益 700 を計上している。

⑦ 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			
有価証券	400	資本金	1,000
土地	1,700	利益剰余金	1,000
		その他有価証券評価差額金 (*1)	100
合計	2,100	合計	2,100

(*1) 設立時の有価証券の簿価は 300 であったため、すべて設立後に計上された評価差額であり、投資と資本の消去の対象とされていないものである。

P 社連結貸借対照表			
諸資産	1,200	非支配株主持分	420
有価証券	400	資本金	1,000
土地	1,000	利益剰余金	1,100
		その他有価証券評価差額金	80
合計	2,600	合計	2,600

(2) P社の個別財務諸表上の会計処理

(借)	有価証券(80%)	(*2)	320	(貸)	S社株式		800
	土地(80%)	(*3)	1,360		その他有価証券評価差額金(80%)	(*2)	80
					抱合せ株式消滅差益	(*4)	800
(借)	有価証券(20%)	(*2)	80	(貸)	その他有価証券評価差額金(20%)	(*2)	20
	土地(20%)	(*3)	340		その他資本剰余金		500
	その他資本剰余金	(*5)	100				
(借)	土地売却益修正損	(*6)	700	(貸)	土地(S社)		700

(*2)(*3)(*4)(*5) [設例20]参照

(*6) 子会社から未実現損益の消去後の連結財務諸表上の適切な帳簿価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207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
有価証券	400	資本剰余金	400
土地	1,000	利益剰余金	1,100
		その他有価証券評価差額金	100
合計	2,600	合計	2,600

［設例 22］　子会社が親会社を吸収合併した場合の会計処理

(1) 前提条件

① P 社(公開企業)は X1 年 3 月 31 日に取得原価 1,600 で、S 社の株式(80%)を取得し、子会社とした。取得時の S 社の貸借対照表は次のとおりである。X2 年 3 月期の S 社の当期純損失は 300 であった。

S 社個別貸借対照表			
諸資産	1,000	資本金	1,000
土地 (*1)	500	利益剰余金	500
合計	1,500	合計	1,500

(*1) S 社の取得時(支配獲得時)の土地の時価は 1,000 であった。

② S 社は P 社を X2 年 4 月 1 日に合併した。吸収合併存続会社は S 社である。

③ 合併比率は 1：1 とされ、S 社は新株を 100 株発行し、P 社の株主に 100 株割り当てた(P 社株式の合併期日の時価 5,000(1 株当たり 50))。

④ S 社は新株発行に伴う増加すべき株主資本のうち、1,000 を資本金とし、残額を剰余金とした。

⑤ P 社は連結財務諸表を作成するにあたり、S 社株式取得時点に発生したのれんの償却期間は 5 年としている。

⑥ 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	1,600	資本剰余金	800
		利益剰余金	1,000
合計	2,800	合計	2,800

S 社個別貸借対照表			
諸資産	700	資本金	1,000
土地	500	利益剰余金	200
合計	1,200	合計	1,200

P 社連結貸借対照表			
諸資産	1,900	非支配株主持分	340
土地 (*2)	1,000	資本金	1,000
		資本剰余金	800
		利益剰余金	760
合計	2,900	合計	2,900

(*2) 連結上の土地の簿価は、支配獲得時の時価 1,000 となる。

(2) S 社の個別財務諸表上の合併に関する会計処理

(借)	諸資産	(*3)	1,200	(貸)	資本金	(*4)	1,000
	S社株式	(*3)	1,600		資本剰余金		800
					利益剰余金		1,000
(借)	自己株式	(*5)	1,600	(貸)	S社株式		1,600

(*3) 共通支配下の取引であり、企業集団内を移転する資産及び負債は移転前に付された適正な帳簿価額により計上する(第 210 項(1)参照)。

(*4) 移転された資産及び負債の差額は、純資産として処理する(210 項(2)参照)。親会社が吸収合併消滅会社である場合、親会社の合併期日の前日の適正な帳簿価額による株主資本の額を払込資本(資本金又は資本剰余金)として処理する。また、合併の対価が新株のみである場合、親会社の資本金、資本準備金、その他資本剰余金、利益準備金及びその他利益剰余金の内訳科目を抱合せ株式等の会計処理を除き、そのまま引き継ぐことが認められる(第 210 項(2)参照)。ここでは、そのまま引き継ぐ処理を適用している。

(*5) 自己株式への振替

(3) S 社の連結財務諸表上の会計処理

S 社の個別財務諸表における取引をいったん戻したうえで、改めて、S 社を吸収合併消滅会社、P 社を吸収合併存続会社であるとみなして連結財務諸表を作成する。S 社の資産及び負債は、時価評替後の資産及び負債を連結財務諸表上の簿価として受け入れる。S 社が P 社の株主に交付した S 社株式は内部取引であり、消去する(第 212 項参照)。

(借)	非支配株主持分	(*7)	340	(貸)	払込資本	(*6)	1,000
	払込資本	(*7)	660				

(*6) P 社にとっては、S 社を吸収合併存続会社とする合併の経済実態は、非支配株主持分 340 を取得するために、対価 1,000(1 株当たり 50×20 株)を S 社株主に支払った取引と考えられる。非支配株主が保有する S 社株式 20 株は、株式の交換はないものの、連結財務諸表上は、新たに交付したものとみなして支払対価を算定する。

(*7) 結果として、合併前の連結財務諸表で計上していた非支配株主持分 340 が増加すべき払込資本となる。

(4) 合併後(X2 年 4 月 1 日)の貸借対照表

S 社個別貸借対照表			
諸資産	1,900	資本金	2,000
土地	500	資本剰余金	800
		利益剰余金	1,200
		自己株式	△1,600
合計	2,400	合計	2,400

S 社連結貸借対照表(S 社個別貸借対照表部分)			
諸資産	1,900	資本金 (*9)	2,000
土地 (*8)	1,000	資本剰余金 (*9)	140
		利益剰余金	760
		自己株式	0
合計	2,900	合計	2,900

(*8) 時価評価替後の資産及び負債を連結財務諸表上の帳簿価額とする(第 212 項参照)。

(*9) 連結財務諸表上の資本金は子会社の資本金とし、これと合併前の連結上の資本金が異なる場合は、その差額を資本剰余金に振り替える(第 212 項参照)。

［設例 23］　同一の株主（個人）により支配されている企業同士の合併の会計処理

(1) 前提条件

① A 社は B 社を吸収合併した。

② A 社と B 社の株主及び株式の所有状況は次のとおりである。なお、甲氏とその配偶者は同一の内容の議決権を行使するものと認められるものとする。

＜A 社＞

株　主	所有割合	所有株数（株）
甲　氏	40%	180
甲氏配偶者	20%	90
第三者	40%	180
合　計	100%	450

＜B 社＞

株　主	所有割合	所有株数（株）
甲　氏	40%	100
甲氏配偶者	40%	100
第三者	20%	50
合　計	100%	250

③ 合併期日の前日の A 社及び B 社の個別貸借対照表は次のとおりである。

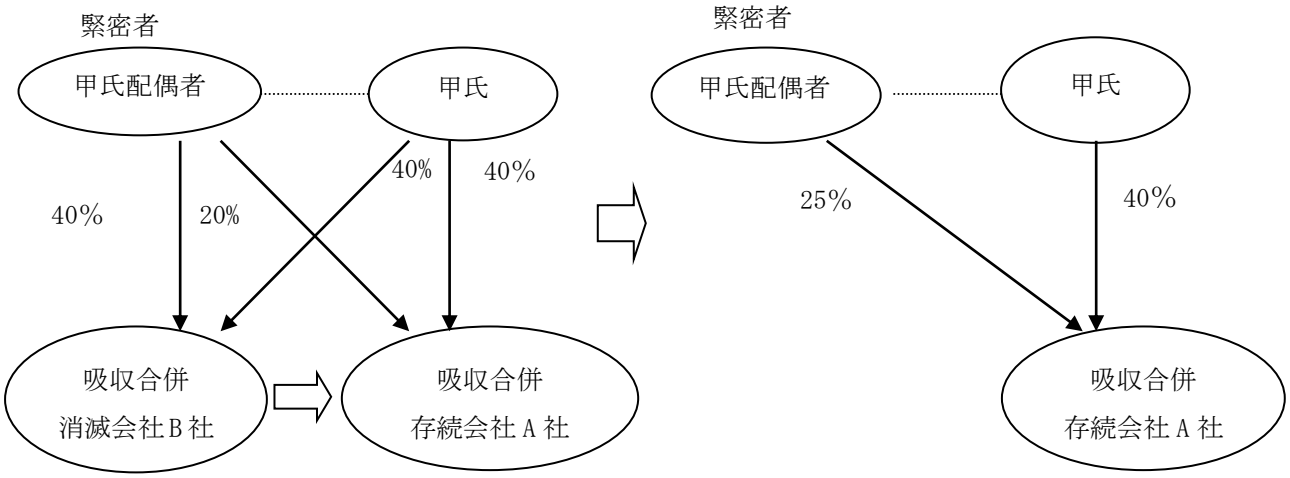
A 社（吸収合併存続会社）個別貸借対照表			
諸資産	200	資本金	100
		資本剰余金	50
		利益剰余金	50
合　計	200	合　計	200

B 社（吸収合併消滅会社）個別貸借対照表			
諸資産	50	資本金	20
		資本剰余金	20
		利益剰余金	10
合　計	50	合　計	50

④ 合併比率等は 1：0.6（B 社株式 1 株に対して A 社株式 0.6 株を交付）であったため、A 社は、B 社の株主である甲氏、その配偶者に対してそれぞれ 60 株（＝100 株×0.6）、第三者に対して 30 株（＝50 株×0.6）を交付した。

合併後の A 社の株主及び株式の所有状況は次のとおりである。

株　主	所有割合	所有株数（株）
甲　氏	40%	240
甲氏配偶者	25%	150
第三者	35%	210
合　計	100%	600



(2) 考え方

① A社及びB社は、甲氏により議決権の40%を保有され、かつ甲氏の配偶者と合わせて議決権の過半数を保有されている。

② 甲氏の配偶者が、実質的に甲氏にとって緊密な者又は同意している者であると判断される場合、甲氏の持分と甲氏の配偶者の持分を合算した甲氏グループにより、A社及びB社は支配されていることになる。

したがって、A社とB社は甲氏グループという同一の株主により、最終的に支配されているため、A社とB社の合併は共通支配下の取引となる(第201項参照)。

③ A社の個別財務諸表上の会計処理

(借)	諸資産	(*1)	50	(貸)	資本金	(*2)	20
					資本剰余金	(*2)	20
					利益剰余金	(*2)	10

(*1) A社とB社の合併は、甲氏グループを同一の株主とする共通支配下の取引であるため、B社から受け入れる資産及び負債は、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(第254項(1)参照)。

(*2) A社は企業集団の最上位の親会社ではないため、A社が合併の対価として甲氏、甲氏の配偶者及び第三者に株式を交付する取引は、第200項の定めによる非支配株主との取引を適用せず、増加すべき株主資本の額はB社の適正な帳簿価額による株主資本の額により算定される。増加すべき株主資本の内訳は、原則として、払込資本として処理することになるが、合併の対価が株式のみの場合は、B社の資本金、資本準備金、その他資本剰余金、利益準備金及びその他利益剰余金の内訳科目を、抱合せ株式等の会計処理を除き、そのまま引き継ぐことができる。ここでは、株主資本の構成を引き継ぐ処理を採用している場合を示している(第254項(2)参照)。

④ 吸収合併後のA社の個別財務諸表

吸収合併後A社個別貸借対照表			
諸資産	250	資本金	120
		資本剰余金	70
		利益剰余金	60
合計	250	合計	250

［設例 24］　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

(1) 前提条件

① P 社(公開企業)は X 1 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。

② X2 年 3 月期の S 社の当期純利益は 1,000 であった。

③ P 社は X2 年 4 月 1 日に S 社から S1 事業(S 1 事業に係る諸資産の適正な帳簿価額は 1,100(株主資本相当額 1,000、評価・換算差額等 100)、諸資産の時価 1,200、事業の時価 1,250)を受け入れた。

④ 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(吸収分割)。分割期日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。

⑤ P 社は新株発行に伴う増加すべき株主資本の全額をその他資本剰余金とした。

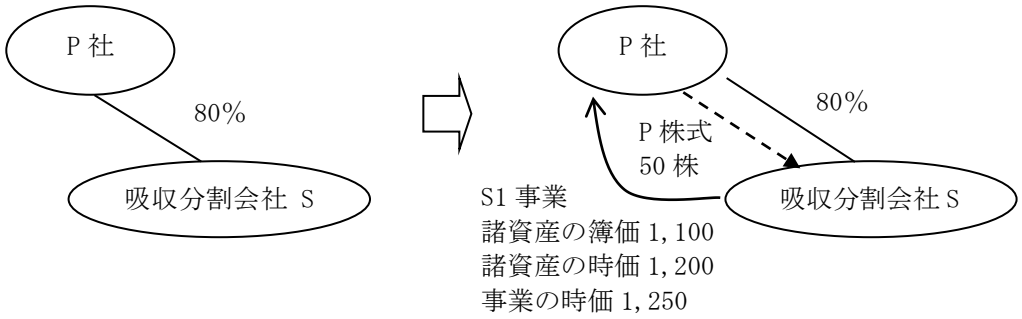
⑥ 分割期日前日(X2 年 3 月 31 日)の貸借対照表は次のとおりである。

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

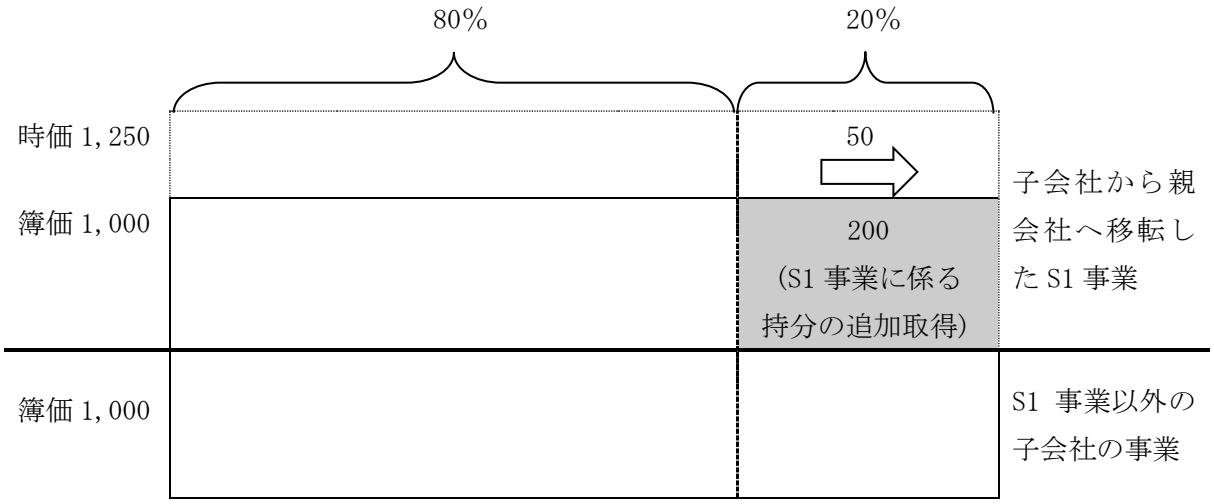
S 社個別貸借対照表			
諸資産	1,000	資本金	1,000
S 1 事業資産	1,100	利益剰余金	1,000
		その他有価証券評価差額金 (*1)	100
合計	2,100	合計	2,100

(*1) S1 事業資産に含まれる有価証券に係るものであり、支配獲得後に計上されたものとする。

P 社連結貸借対照表			
諸資産	2,200	非支配株主持分	420
S 1 事業資産	1,100	資本金	1,000
		利益剰余金	1,800
		その他有価証券評価差額金	80
合計	3,300	合計	3,300



＜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＞



*評価・換算差額等に係る記載は省略している。

(2) P社の個別財務諸表上の会計処理

(借)	S1事業資産	(*2)	1,100	(貸)	その他資本剰余金	(*3)	1,000
					その他有価証券評価差額金	(*2)(*3)	100

(*2) 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214項(1)参照)。

(*3) 移転事業に係る評価・換算差額等を引き継ぐとともに、移転事業に係る株主資本相当額は払込資本として処理する(第214項(2)参照)。

(3) S社の個別財務諸表上の会計処理

(借)	P社株式(親会社株式)	(*4)	1,000	(貸)	S1事業資産	(*4)	1,100
	その他有価証券評価差額金	(*4)	100				

(*4) 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株主資本相当額に基づいて算定するため(第216項参照)、事業移転時に損益は認識しない。

(4) P社の連結財務諸表上の会計処理

(借)	資本金(S社)	(*5)	1,000	(貸)	非支配株主持分	(*5)	200
					S社株式	(*5)	800
(借)	利益剰余金	(*5)	200	(貸)	非支配株主持分	(*5)	200
(借)	資本剰余金	(*6)	800	(貸)	P社株式		1,000
	非支配株主持分	(*7)	200				

(*5) 開始仕訳

(*6) S社が受け入れた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 217 項(1)参照)。

(*7)非支配株主持分相当額は、非支配株主持分から控除する(第 217 項(2)参照)。

(5) 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
Ｓ１事業資産	1,100	資本剰余金	1,000
Ｓ社株式	800	利益剰余金	1,000
		その他有価証券評価差額金	100
合計	3,100	合計	3,100

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	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	非支配株主持分	200
Ｓ１事業資産	1,100	資本金	1,000
		資本剰余金	200
		利益剰余金	1,800
		その他有価証券評価差額金	100
合計	3,300	合計	3,300

［設例 25］　分割型の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

(1) 前提条件

① P 社(公開企業)は X 1 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。

② X2 年 3 月期の S 社の当期純利益は 1,000 であった。

③ P 社は X2 年 4 月 1 日に S 社から S1 事業(S1 事業に係る諸資産の適正な帳簿価額は 1,100(株主資本相当額 1,000、評価・換算差額等 100)、諸資産の時価 1,200、事業の時価 1,250)を受け入れた。

④ P 社は S1 事業の受入れの対価として、S 社に対して新株 100 株を発行し、S 社は、受け取った P 社株式を、その取得と同時に配当した(分割型の会社分割)。なお、配当の内訳は、S 社の非支配株主に 10 株、P 社に 90 株である。また、分割期日の株価により計算した P 社株式の時価は 1 株当たり 25(S 社の非支配株主への交付株式の時価は 250)である。

⑤ P 社は新株の発行に伴う増加すべき株主資本の全額をその他資本剰余金とした。

⑥ 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。

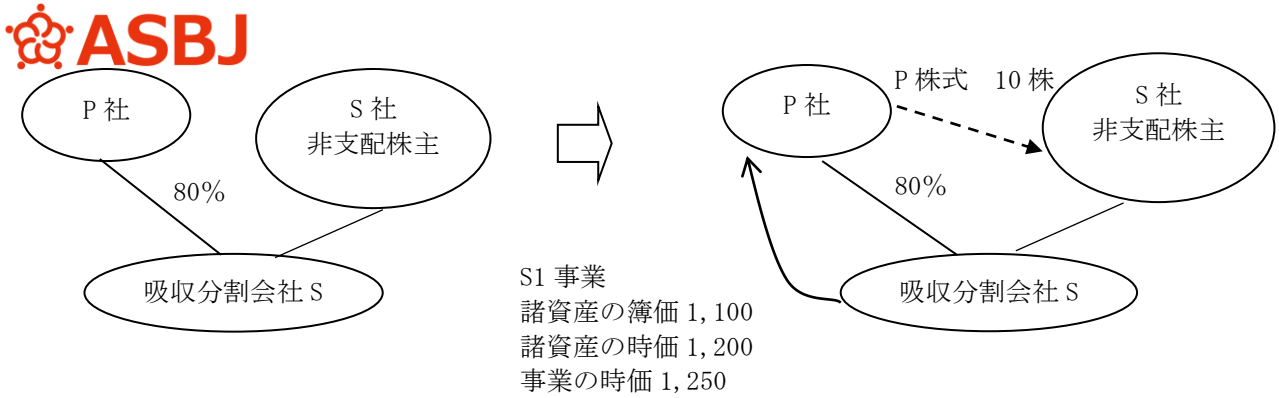
⑦ 分割期日前日(X2 年 3 月 31 日)の貸借対照表は次のとおりである。

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	1,100	利益剰余金	1,000
		その他有価証券評価差額金 (*1)	100
合計	2,100	合計	2,100

(*1) S1 事業資産に含まれる有価証券に係るもので、すべて設立後に計上されたものであり、投資と資本の消去の対象とされていないものである。

P 社連結貸借対照表			
諸資産	2,200	非支配株主持分	420
S 1 事業資産	1,100	資本金	1,000
		利益剰余金	1,800
		その他有価証券評価差額金	80
合計	3,300	合計	3,300



(2) P 社の個別財務諸表上の会計処理

(借)	S 1 事業資産	(*2)	880	(貸)	S 社株式	(*4)	400
					その他有価証券評価差額金	(*2)	80
					抱合せ株式消滅差益	(*5)	400
(借)	S 1 事業資産	(*2)	220	(貸)	その他資本剰余金	(*3)	250
	その他資本剰余金	(*3)	50		その他有価証券評価差額金	(*2)	20

(*2) 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 1,100 により計上する(第 218 項(1)参照)。また、受け入れた S1 事業に係る資産及び負債の差額(純資産)のうち株主資本額 1,000 については、親会社持分相当額と非支配株主持分相当額に按分する(第 218 項(2)参照)。

・親会社持分相当額　　1,000×80%＝800

・非支配株主持分相当額　　1,000×20%＝200

株主資本相当額以外の項目については、S 社の評価・換算差額等(投資と資本の消去の対象外のもの)の適正な帳簿価額を引き継ぐため、その他有価証券評価差額金 100 を引き継ぐ(第 218 項(2)参照)。

なお、P 社は、S 社に株式を発行するものの、同時に S 社から当該株式が交付されるため、P 社は自己株式を保有することになる。会計上、当該株式の発行と自己株式の取得は一体とみて、自己株式の帳簿価額はゼロとなる(第 218 項(2)参照)。

(*3) 非支配株主に係る増加すべき株主資本は、非支配株主に交付した親会社株式の時価 250 で算定し、非支配株主持分相当額 200(*2)との差額 50 はその他資本剰余金として処理する(第 218 項(2)参照)。

(*4) この設例では、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、関連する帳簿価額の比率(S1 事業に係る株主資本相当額の適正な帳簿価額 1,000 と S 社の分割直前の株主資本の適正な帳簿価額との比率)50%(＝1,000／(1,000＋1,000))で按分する方法(第 219 項(3)参照)が合理的と認められる方法であるものとし、次のように、S 社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算定する。

・S 社株式の簿価　800×50%＝400

(*5) 受け入れた資産と負債の差額のうち株主資本の親会社持分相当額 800(*2)と、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 400(*4)との差額 400 を特別損益に計上する(第 218 項(2)参照)。

(3) 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)	P 社株式	(*6)	1,000	(貸)	S 1 事業資産	(*6)	1,100
	その他有価証券評価差額金	(*6)	100				
(借)	利益剰余金	(*7)	1,000	(貸)	P 社株式	(*7)	1,000

(*6) P 社株式の取得価額は、S1 事業に係る株主資本相当額(ただし、当該事業に係る繰延税金資産及び繰延税金負債を控除した額)に基づいて算定する(第 221 項(1)参照)。

(*7) S 社は受け取った P 社株式の取得価額により、株主資本を減少させる。減少させる株主資本の内訳は、取締役会等の企業の意思決定機関において定められた結果に従う(第 221 項(2)参照)。

(4) P 社の連結財務諸表上の会計処理

(借)	資本金(S 社)	(*8)	1,000	(貸)	非支配株主持分	(*8)	200
					S 社株式	(*8)	800
(借)	利益剰余金	(*9)	200	(貸)	非支配株主持分	(*9)	200
(借)	S 社株式	(*10)	400	(貸)	利益剰余金		800
	抱合せ株式消滅差益	(*10)	400				
(借)	非支配株主持分	(*11)	200	(貸)	利益剰余金		200

(*8) 開始仕訳(投資と資本の相殺消去)

(*9) 開始仕訳(取得後剰余金の非支配株主持分への振替)

(*10) 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 222 項参照)。

(*11) 移転した事業に係る持分の追加取得に伴う非支配株主持分の減少(親会社持分の増加)について振替処理を行う(一種の非支配株主への配当(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、非支配株主持分を調整する。)。

(5) 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	1,100	資本剰余金	200
S 社株式	400	利益剰余金	1,400
		その他有価証券評価差額金	100
合計	2,700	合計	2,700

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	非支配株主持分	200
S1事業資産	1,100	資本金	1,000
		資本剰余金	200
		利益剰余金	1,800
		その他有価証券評価差額金	100
合計	3,300	合計	3,300

［設例 26］　事業譲渡又は会社分割により親会社が子会社に事業を移転する場合の会計処理

［設例 26-1］　移転に係る対価が現金等の財産のみである場合

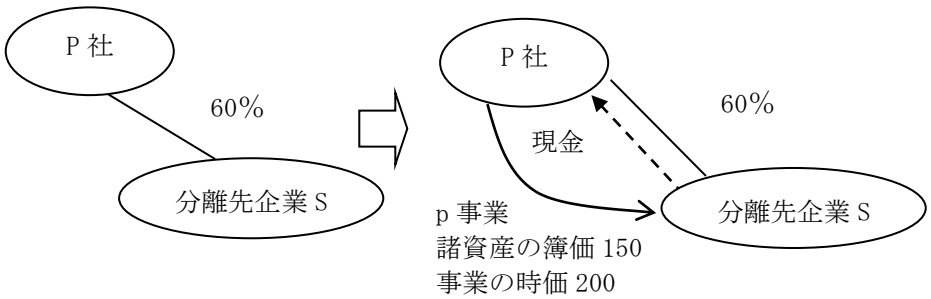
(1) 前提条件

分離元企業(親会社)P 社は、p 事業(p 事業に係る諸資産の適正な帳簿価額は 150(株主資本相当額 100 、評価・換算差額等 50)、p 事業の時価は 200)を、分離先企業(60%子会社)S 社(諸資産の適正な帳簿価額は 600(資本金 400、利益剰余金 200))に移転する。この結果、P 社は現金 200 を受け取る(事業分離又は事業移転後の S 社に対する持分比率は、P 社 60%のままである。)。

なお、分離先企業(子会社)S 社の企業結合直前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			
現金	200	資本金	400
諸資産	400	利益剰余金	200
合計	600	合計	600

また、P 社は、S 社の設立時から S 社の株式を保有しており、その適正な帳簿価額は 240 であったものとする。



(2) 考え方

① 分離元企業 P 社の個別財務諸表上の会計処理

(借)	現金	(*1)	200	(貸)	諸資産	(*1)	150
	評価・換算差額等	(*1)	50		移転損益	(*1)	100

(*1) P 社は、S 社から受け取った現金等の財産を移転前に付された適正な帳簿価額により計上し、当該価額と p 事業に係る株主資本相当額との差額は、原則として移転損益として認識する(第 223 項参照)。

② 分離元企業 P 社の連結財務諸表

ア 分離先企業 S 社の個別財務諸表上の会計処理

・P 社の p 事業を子会社 S 社に事業分離(共通支配下の取引)

(借)	諸資産	(*2)	150	(貸)	現金		200
	のれん	(*2)	100		評価・換算差額等	(*2)	50

(*2) P 社における p 事業に係る資産及び負債の移転前に付された適正な帳簿価額(p 事業に係る評価・換算差額等を含む。)により計上する。p 事業に係る株主資本相当額と交付した

現金等の財産の適正な帳簿価額との差額はのれんとして処理する(第 224 項(1))。

イ　分離元企業 P 社の連結財務諸表上の会計処理

＜連結修正仕訳＞

・子会社株式(S 社株式)に関する開始仕訳

(借)	資本金	400	(貸)	子会社株式	240
	利益剰余金 (*3)	80		非支配株主持分 (*4)	240

(*3) 取得後の利益剰余金 200 のうち、40%分は非支配株主持分へ振り替える。

(*4) S 社の資本 600 のうち、40%分は非支配株主持分に相当する。

・p 事業に係る移転損益の修正

(借)	移転損益 (*5)	100	(貸)	のれん (*6)	100

(*5) 個別上認識された移転損益は、分離元企業(親会社)の連結財務諸表上、連結会計基準における未実現損益の消去に準じて処理する(第 225 項参照)。

(*6) S 社で認識されたのれんの消去

p 事業及び S 社に係る事業分離前の P 社の抜粋連結財務諸表			
現金(S 社)	200	非支配株主持分(S 社)	240
諸資産(P 社 150＋ S 社 400)	550	利益剰余金(S 社)	120
		評価・換算差額等(P 社)	50

p 事業及び S 社に係る事業分離後の P 社の抜粋連結財務諸表			
現金(P 社)	200	非支配株主持分(S 社) (*7)	260
諸資産(S 社) (*7)	550	利益剰余金(S 社)	120
		評価・換算差額等(S 社) (*7)	30

(*7) 評価・換算差額等 50 のうち、P 社持分 60%の 30 が評価・換算差額等として計上され、40%の 20 が非支配株主持分に計上される。

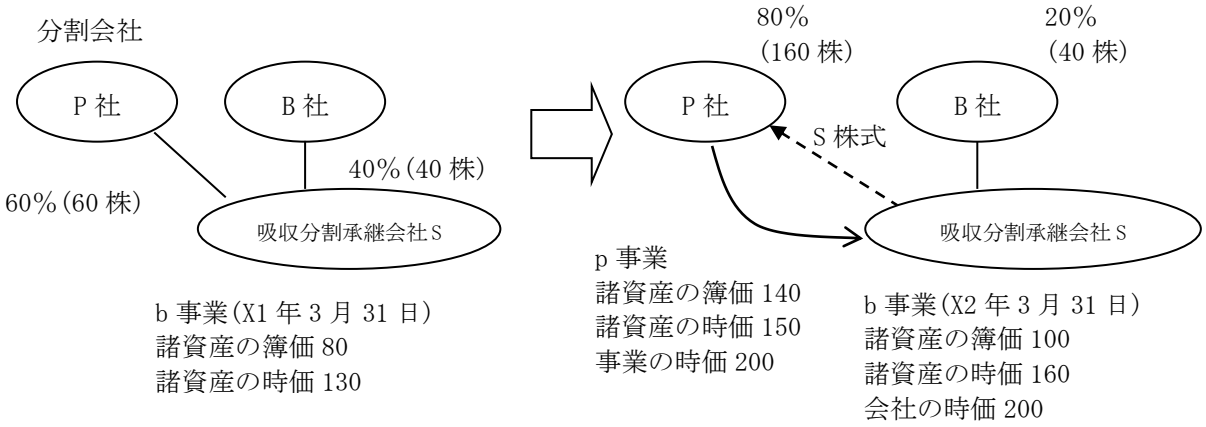
［設例 26-2］　移転に係る対価が子会社株式のみである場合

(1) 前提条件

b 事業を営む S 社は、株式を 100 株発行しており、P 社が 60 株、B 社が 40 株それぞれ保有している。分離元企業(親会社)P 社は、当該 S 社株式 60 株(取得原価は 98)を子会社株式としている。なお、S 社株式取得時(X1 年 3 月 31 日)の S 社の諸資産の適正な帳簿価額は 80(資本金 50、利益剰余金 30)であり、諸資産の時価は 130 であった。のれんは 5 年で償却するものとする。なお、剰余金の分配による社外流出はないものとする。

X2 年 3 月 31 日に吸収分割により、分離元企業(吸収分割会社)P 社は、p 事業(p 事業に係る諸資産の適正な帳簿価額は 140(株主資本相当額 120、評価・換算差額等 20)、p 事業に係る諸資産の時価は 150、p 事業の時価は 200)を、分離先企業(吸収分割承継会社となる子会社)S 社(諸資産の適正な帳簿価額は 100(資本金 50、利益剰余金 50)、諸資産の時価は 160、企業の時価は 200)に移転する。

この結果、P 社は S 社の株式 100 株(S 社の株価@2、時価 200)を受け取り、S 社を 80%子会社とする。



(2) 考え方

① 分離元企業 P 社の個別財務諸表上の会計処理

共通支配下の取引として、移転した事業に係る株主資本相当額に基づき、取得する分離先企業 S 社の株式(子会社株式)の取得原価を算定する(第 226 項参照)。

(借)	子会社株式	120	(貸)	諸資産	140
	評価・換算差額等	20			

② 分離元企業 P 社の連結財務諸表

ア 分離先企業 S 社の個別財務諸表上の会計処理

分離先企業 S 社の企業結合直前の貸借対照表			
諸資産	100	資本金	50
		利益剰余金	50
合計	100	合計	100

・P 社からの p 事業の受入れ

(借)	諸資産	(*1)	140	(貸)	払込資本	(*2)	120
					評価・換算差額等	(*1)(*2)	20

(*1) S 社が P 社から受け入れる資産及び負債は、分割期日前日に付された適正な帳簿価額により計上する(第 227 項(1)参照)。

(*2) p 事業に係る評価・換算差額等を引き継ぐとともに、p 事業に係る株主資本相当額は払込資本として処理する(第 227 項(2)参照)。

イ　分離元企業 P 社の連結財務諸表上の会計処理

＜連結修正仕訳＞

・S 社に対する連結(60%)の開始仕訳

・S 社の資産を時価評価

(借)	諸資産	(*3)	50	(貸)	資本(評価差額)		50

(*3) 資産の評価差額の計上　50＝130－80

・S 社に対する連結による 60%の持分の認識(投資と資本の相殺消去)

(借)	資本金		50	(貸)	子会社株式	(*4)	98
	利益剰余金		30		非支配株主持分	(*5)	52
	資本(評価差額)		50				
	のれん		20				

(*4) 取得原価 98

(*5)非支配株主持分 52(＝S 社の資本(評価差額計上後)130×40%)

・のれんの償却

(借)	のれん償却	(*6)	4	(貸)	のれん		4

(*6) のれんの償却 4(借方)＝20／5 年

・非支配株主に帰属する当期純利益の処理

(借)	非支配株主に帰属する当期純利益	(*7)	8	(貸)	非支配株主持分		8

(*7) 非支配株主に帰属する当期純利益　8＝(50－30)×40%

・親会社の持分変動による差額の計上

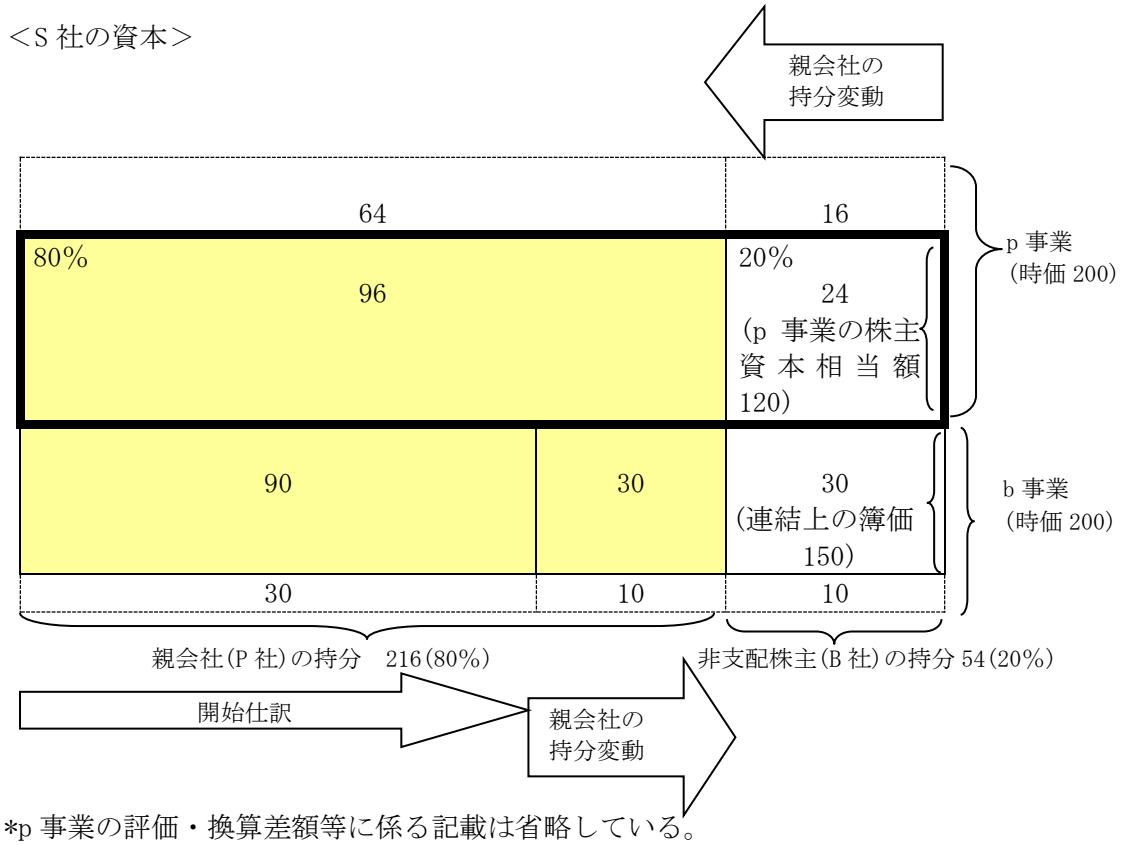
(借)	非支配株主持分	(*8)	6	(貸)	資本剰余金		6

(*8) 子会社に係る親会社の持分の増加額(追加取得持分)30(＝追加投資に対応する分離先企業(子会社)の事業分離直前の資本(150×20%))と移転した事業に係る親会社の持分の減少額 24(＝移転した p 事業の株主資本相当額 120×20%)との差額 6(貸方)を、資本剰余金に計上する(第 229 項参照)。

・支配獲得後の資本連結

（借）払　込　資　本	120	（貸）子　会　社　株　式（*9）	120

（*9）事業分離による取得原価 120



*p 事業の評価・換算差額等に係る記載は省略している。

［設例 26-3］ 移転に係る対価が子会社株式と現金等の財産である場合－分離元企業が受け取った現金等の財産の移転前に付された適正な帳簿価額が、移転事業に係る株主資本相当額を上回る場合

(1) 前提条件

分離元企業(親会社)P 社は、p 事業(p 事業に係る諸資産の適正な帳簿価額は 100(株主資本相当額 100)、p 事業の時価は 200)を、分離先企業(60%子会社)S 社(株式数 80 株、諸資産の適正な帳簿価額は 600(払込資本 400、利益剰余金 200)、企業の時価は 800)に移転する。

この結果、P 社は次の対価を受け取る(分離後の S 社に対する持分比率は、60%から 62.4%(＝(80 株×60%＋5 株)／(80 株＋5 株))となる。)。

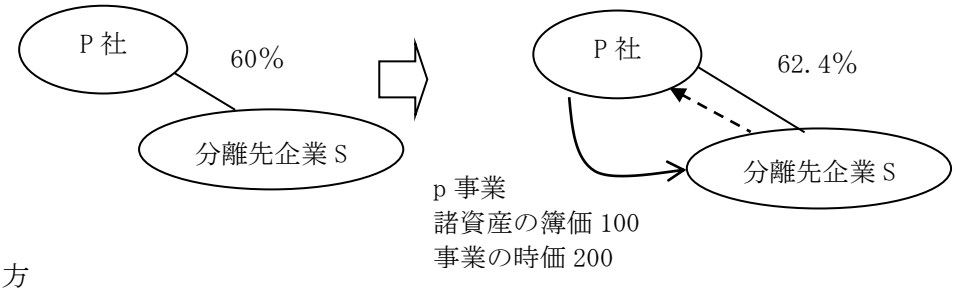
・新株発行　5 株(時価 50)

・現金　　150

なお、分離先企業(子会社)S 社の企業結合直前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			
現金	150	資本金	400
諸資産	450	利益剰余金	200
合計	600	合計	600

また、P 社の保有する S 社の株式の適正な帳簿価額は 240 であったものとする。



(2) 考え方

① 分離元企業 P 社の個別財務諸表上の会計処理

(借)	子会社株式(S 社)	0	(貸)	諸資産	100
	現金	150		移転利益 (*1)	50

(*1) 受け取った現金等の財産の帳簿価額が p 事業に係る株主資本相当額よりも大きい場合、当該差額を移転利益に計上する(第 230 項(1)②参照)。

② 分離元企業 P 社の連結財務諸表

ア 分離先企業 S 社の個別財務諸表上の会計処理

・P 社の p 事業を子会社 S 社に事業分離(共通支配下の取引)

(借)	諸資産 (*2)	100	(貸)	払込資本 (*3)	0
	のれん (*3)	50		現金	150

(*2) 共通支配下の取引により企業集団内を移転する資産及び負債は、原則として、移転前に付された適正な帳簿価額により計上する(第 231 項(1)参照)。

(*3) p 事業に係る株主資本相当額が交付した現金等の財産より小さい場合、払込資本をゼロとし、当該差額をのれんに計上する(第 231 項(2)②参照)。

イ　分離元企業Ｐ社の連結財務諸表上の会計処理

＜連結修正仕訳＞

・子会社株式(Ｓ社株式)に関する開始仕訳

(借)	資本金	400	(貸)	子会社株式	240
	利益剰余金 (*4)	80		非支配株主持分	240

(*4) 非支配株主持分 600×40%＋Ｓ社株式 240－払込資本 400＝80

・ｐ事業に係る移転利益の修正

(借)	移転利益 (*5)	50	(貸)	のれん (*6)	50

(*5) 個別上認識された移転利益は、分離元企業(親会社)の連結財務諸表上、連結会計基準における未実現損益の消去に準じて処理する(第 232 項参照)。

(*6) Ｓ社で認識されたのれんの消去

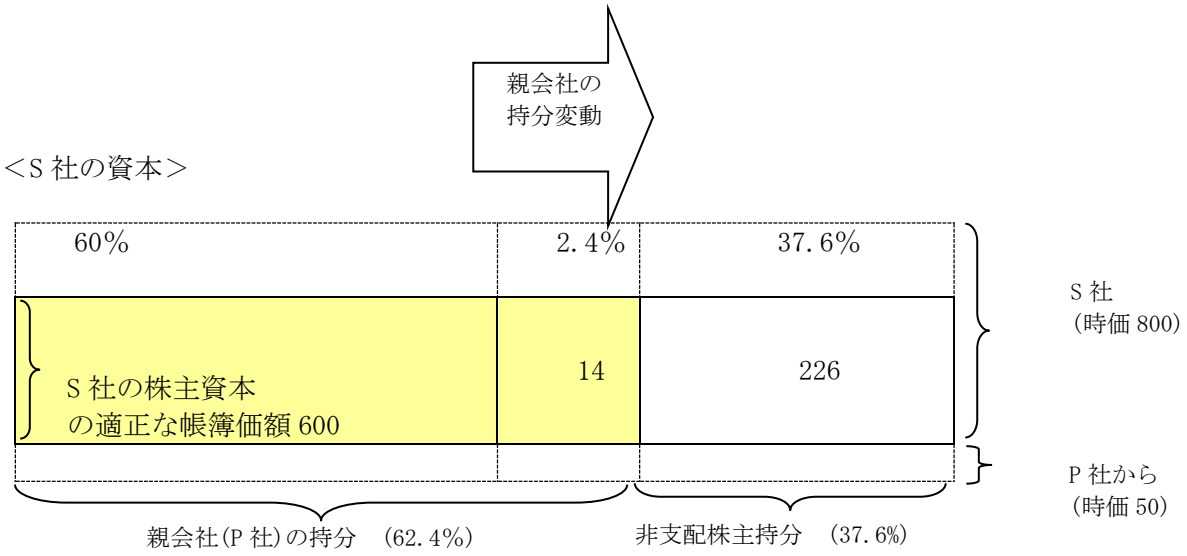
・親会社の持分変動による差額の計上

(借)	非支配株主持分 (*7)	14	(貸)	資本剰余金 (*7)	14

(*7) 移転した事業には現金による対価が支払われているため、移転した事業に係る分離元企業の持分の減少額は生じない。このため、子会社に係る分離元企業の持分の増加額 14(＝600×(62.4%－60%))が資本剰余金となる(第 232 項参照)。

ｐ事業及びＳ社に係る事業分離前のＰ社の抜粋連結財務諸表			
現金(Ｓ社)	150	非支配株主持分(Ｓ社)	240
諸資産(Ｐ社 100＋ Ｓ社 450)	550	利益剰余金(Ｓ社)	120

ｐ事業及びＳ社に係る事業分離後のＰ社の抜粋連結財務諸表			
現金(Ｐ社)	150	非支配株主持分(Ｓ社)	226
諸資産(Ｓ社)	550	資本剰余金	14
		利益剰余金(Ｓ社)	120


親会社の
持分変動
＜S 社の資本＞
60%
2.4%
37.6%
S 社の株主資本
の適正な帳簿価額 600
14
226
S 社
(時価 800)
P 社から
(時価 50)
親会社(P 社)の持分　(62.4%)
非支配株主持分　(37.6%)

［設例 26-4］　移転に係る対価が子会社株式と現金等の財産である場合－分離元企業が受け取った現金等の財産の移転前に付された適正な帳簿価額が、移転事業に係る株主資本相当額を下回る場合

(1) 前提条件

分離元企業(親会社)P 社は、p 事業(p 事業に係る諸資産の適正な帳簿価額は 100、p 事業の時価は 200)を、分離先企業(60%子会社)S 社(株式数 80 株、諸資産の適正な帳簿価額は 600(資本金 400、利益剰余金 200)、企業の時価は 800)に移転する。

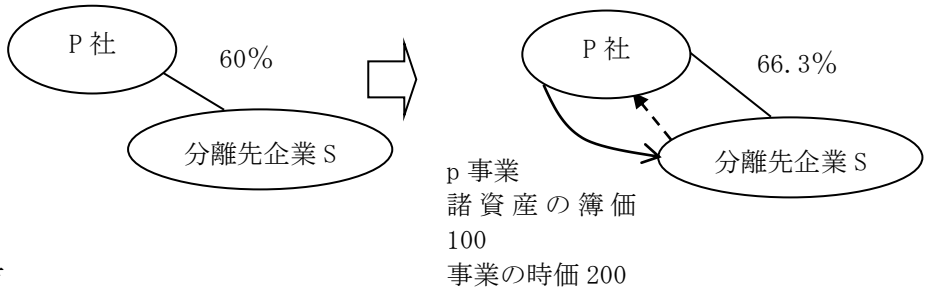
この結果、P 社は次の対価を受け取る(分離後の S 社に対する持分比率は、60%から 66.3%(＝(80 株×60%＋15 株)／(80 株＋15 株))となる。)。

- 新株発行　15 株(時価 150)
- 現金　　50

なお、分離先企業(子会社)S 社の企業結合直前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			
現金	50	資本金	400
諸資産	550	利益剰余金	200
合計	600	合計	600

また、P 社の保有する S 社の株式の適正な帳簿価額は 240 であったものとする。



(2) 考え方

① 分離元企業 P 社の個別財務諸表上の会計処理

(借)	子会社株式(S 社)(*1)	50	(貸)	諸資産	100
	現金	50			

(*1) 受け取った現金等の財産の帳簿価額が p 事業に係る株主資本相当額より小さい場合、当該差額を子会社株式の取得原価とする(第 230 項(1)①参照)。

② 分離元企業 P 社の連結財務諸表

ア　分離先企業 S 社の個別財務諸表上の会計処理

・P 社の p 事業を子会社 S 社に事業分離(共通支配下の取引)

(借)	諸資産(*2)	100	(貸)	払込資本(*3)	50
				現金	50

(*2) 共通支配下の取引により企業集団内を移転する資産及び負債は、原則として、移転前に付された適正な帳簿価額により計上する(第 231 項(1)参照)。

(*3) p 事業に係る株主資本相当額が交付した現金等の財産より大きい場合、当該差額を払込資本の増加として処理する(第 231 項(2)①参照)。

イ　分離元企業Ｐ社の連結財務諸表上の会計処理

＜連結修正仕訳＞

・子会社株式(Ｓ社株式)に関する開始仕訳

(借)	資本金	400	(貸)	子会社株式	240
	利益剰余金 (*4)	80		非支配株主持分	240

(*4) 非支配株主持分 600×40%＋Ｓ社株式 240－払込資本 400＝80

・ｐ事業に係る移転損益の修正

(仕訳なし)

・親会社の持分変動による差額の計上

(借)	非支配株主持分 (*5)	21	(貸)	資本剰余金 (*5)	21

(*5) 移転した事業(諸資産の簿価 100)に対して現金による対価 50 が支払われているため、移転した事業に係る分離元企業の持分の減少額は、17(＝(100－50)×33.7%)となる。このため、子会社に係る分離元企業の持分の増加額 38(＝600×(66.3%－60%))と、移転した事業に係る分離元企業の持分の減少額 17 との差額 21 が資本剰余金となる(第 232 項参照)。

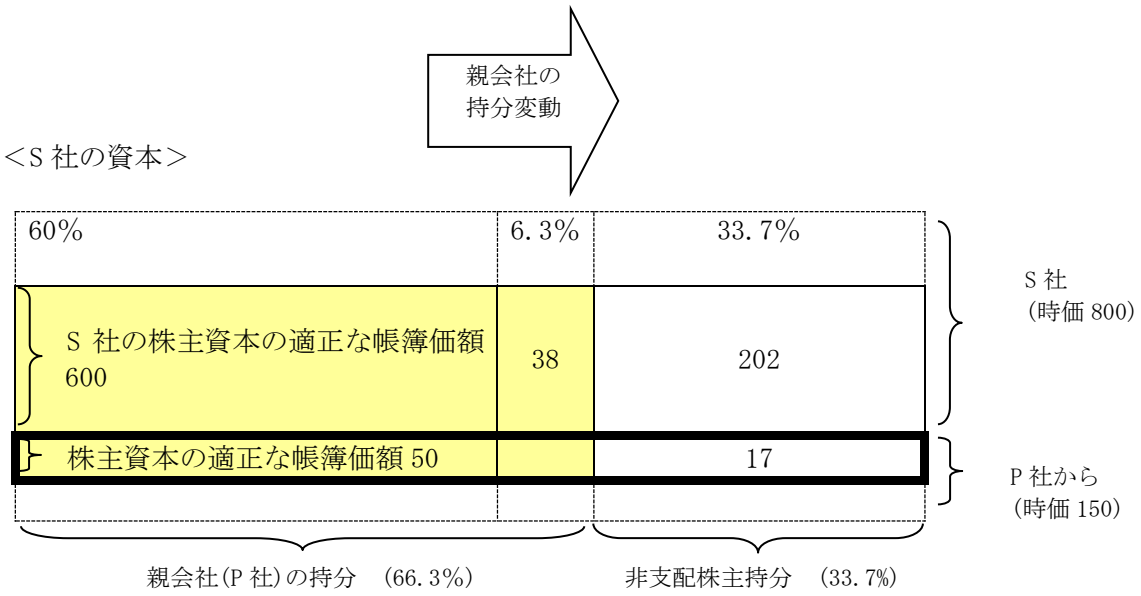
・支配獲得後の資本連結

(借)	払込資本	50	(貸)	子会社株式 (*6)	50

(*6) 事業移転によるＳ社株式の取得原価 50

ｐ事業及びＳ社に係る事業分離前のＰ社の抜粋連結財務諸表			
現金(Ｓ社)	50	非支配株主持分(Ｓ社)	240
諸資産(Ｐ社 100＋Ｓ社 550)	650	利益剰余金(Ｓ社)	120

ｐ事業及びＳ社に係る事業分離後のＰ社の抜粋連結財務諸表			
現金(Ｐ社)	50	非支配株主持分(Ｓ社)	219
諸資産(Ｓ社)	650	資本剰余金(Ｐ社)	21
		利益剰余金(Ｓ社)	120


親会社の
持分変動
＜S 社の資本＞
60%
6.3%
33.7%
S 社の株主資本の適正な帳簿価額
600
38
202
株主資本の適正な帳簿価額 50
17
S 社
(時価 800)
P 社から
(時価 150)
親会社(P 社)の持分　(66.3%)
非支配株主持分　(33.7%)

［設例 27］　株式交換により親会社が子会社を株式交換完全子会社とする場合の会計処理

(1) 前提条件

① 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。

② X2 年 3 月期の S 社の当期純利益は 1,000 であった。

③ 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。

④ 株式の交換比率は 1：1 であり、P 社は新株を S 社の非支配株主に 20 株(株式交換日の時価 500(1 株当たり 25))を発行した。

⑤ 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 社は新株の発行に伴う増加資本の全額をその他資本剰余金とした。

⑥ 株式交換日直前(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	非支配株主持分	400
		資本金	1,000
		利益剰余金	1,800
合計	3,200	合計	3,200

(2) 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) 株式交換完全子会社株式の取得原価は、取得の対価(非支配株主に交付した親会社株式の時価 500)で算定される(第 236 項(1)参照)。

(3) P 社の連結財務諸表上の会計処理

(借)	資本金	(*2) 1,000	(貸)	非支配株主持分	(*2) 200
				S 社株式	(*2) 800
(借)	利益剰余金	(*2) 200	(貸)	非支配株主持分	(*2) 200
(借)	非支配株主持分	(*3) 400	(貸)	S 社株式	(*3) 500
	資本剰余金	(*3) 100			

(*2) 開始仕訳

(*3) 追加取得した株式交換完全子会社株式の取得原価 500 と減少する非支配株主持分の金額 400 との差額を資本剰余金として処理する(第 237 項参照)。

(4) 株式交換後(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 社株式	1,300	その他資本剰余金	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
		資本剰余金	400
		利益剰余金	1,800
合計	3,200	合計	3,200

［設例 28］　株式移転により親会社と子会社が株式移転設立完全親会社を設立する場合の会計処理

(1) 前提条件

① 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。

② X2 年 3 月期の S 社の当期純利益は 1,000 であった。

③ P 社と S 社は X2 年 4 月 1 日に株式移転により株式移転設立完全親会社 HD 社を設立した。

④ 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 社に 80 株、S 社の非支配株主に 20 株)割り当てた。株式移転日の P 社株式の株価により算定した、S 社の非支配株主に交付した HD 社株式の時価は 500(1 株当たり 25)であった。

⑤ 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すべき株主資本のうち、資本金を 1,000、残額をその他資本剰余金とした。

⑥ 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	非支配株主持分	400
		資本金	1,000
		利益剰余金	1,800
合計	3,200	合計	3,200

(2) 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) 株式移転完全子会社株式(旧親会社 P 社株式)の取得原価は、P 社の株式移転日の前日における適正な帳簿価額による株主資本の額 2,000 で算定する(第 239 項(1)①参照)。

(*2) 株式移転完全子会社株式(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株主資本の額 2,000 により算定する(第 239 項(1)②ア参照)。

(*3) 株式移転完全子会社株式(旧子会社　S 社株式)の取得原価のうち、非支配株主持分相当額

(20%)の取得原価は、S 社の非支配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 239 項(1)②イ参照)。

(3) P 社の個別財務諸表上の会計処理

(借)	HD 社株式 (*4)	800	(貸)	S 社株式	800

(*4) P 社は株式移転設立完全親会社株式(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。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 239-4 項参照)、株式移転時の株式の交換による損益は認識しない。

(4) 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			
	資本剰余金 (*5)(*6)	100			
(借)	自己株式 (*7)	800	(貸)	HD 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 と減少する非支配株主持分相当額の金額 400 との差額 100 を資本剰余金として処理する。

(*7) P 社が受け入れた HD 社株式は、連結財務諸表上、自己株式に振り替える(第 240 項(2)参照)。

(*8) HD 社の資本は、株式移転直前の連結財務諸表の資本項目に非支配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 240 項(3)参照)。

(5) 株式移転直後(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
HD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
		資本剰余金	1,200
		利益剰余金	1,800
		自己株式	△800
合計	3,200	合計	3,200

［設例 29］　同一の株主（企業）により支配されている子会社同士の合併の会計処理

［設例 29-1］　合併の対価が現金等の財産のみである場合

(1)　前提条件

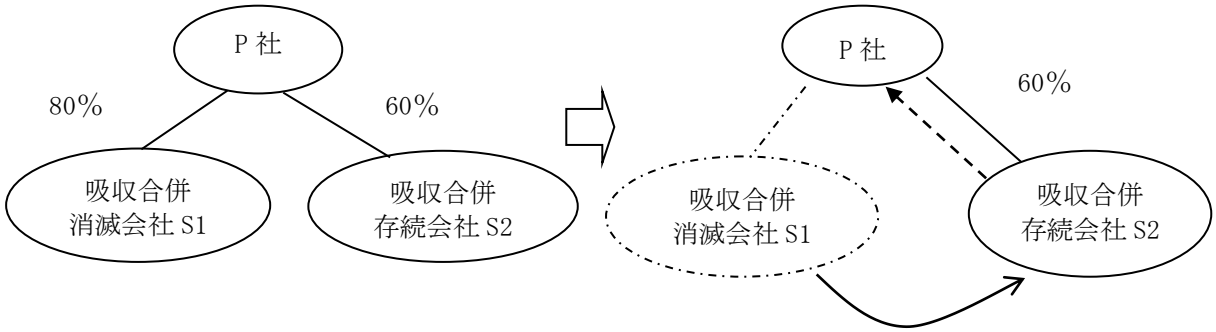
P 社は期首に、80％子会社 S1 社（諸資産の適正な帳簿価額は 100（株主資本 100）、企業の時価は 200）を吸収合併消滅会社とし、60％子会社 S2 社（諸資産の適正な帳簿価額は 600（株主資本 600）、企業の時価は 800）を吸収合併存続会社とする合併をさせる。この結果、S1 社の株主は現金 200 を受け取る（合併後の S2 社に対する持分比率は、P 社が 60％のままである。）。

なお、P 社の子会社 S1 社と子会社 S2 社の企業結合直前の個別貸借対照表は、それぞれ次のとおりである。

S1 社個別貸借対照表			
諸資産	100	資本金	80
		利益剰余金	20
合計	100	合計	100

S2 社個別貸借対照表			
現金	200	資本金	400
諸資産	400	利益剰余金	200
合計	600	合計	600

また、P 社の保有する S1 社の株式の適正な帳簿価額は 64、S2 社の株式の適正な帳簿価額は 240 とする。



(2)　考え方

①　吸収合併消滅会社 S1 社の株主 P 社の個別財務諸表上の会計処理

（借）現金	（*1）	160	（貸）子会社株式		64
			交換損益	（*2）	96

(*1)　200×80％＝160　P 社が受け取った現金等の財産は、移転前に付された適正な帳簿価額により計上する（第 244 項参照）。

(*2)　(*1) と引き換えられた S1 社の株式の適正な帳簿価額との差額は、原則として交換損益として認識する（第 244 項参照）。

② 吸収合併消滅会社の株主P社の連結財務諸表

ア　吸収合併存続会社S2社の個別財務諸表上の会計処理

・P社の子会社S2社が子会社S1社を合併(共通支配下の取引)

(借)	諸資産	(*3)	100	(貸)	現金	(*3)	200
	のれん	(*3)	100				

(*3) S2社がS1社から受け入れる資産及び負債は、合併期日の前日に付された適正な帳簿価額により計上し、S1社の株主資本と取得の対価として支払った現金等の財産の適正な帳簿価額との差額をのれんとして計上する(第243項(1)参照)。

イ　吸収合併消滅会社S1社の個別財務諸表上の会計処理

・P社の子会社S1社は子会社S2社との合併により消滅

(借)	資本金	80	(貸)	諸資産	100
	利益剰余金	20			

ウ　吸収合併消滅会社S1社の株主P社の連結財務諸表上の会計処理

＜連結修正仕訳＞

・子会社株式(S1社株式)に関する開始仕訳

(借)	資本金	80	(貸)	子会社株式	64
	利益剰余金	4		非支配株主持分	20

・子会社株式(S2社株式)に関する開始仕訳

(借)	資本金	400	(貸)	子会社株式	240
	利益剰余金	80		非支配株主持分	240

・子会社株式(S1社株式)に関する開始仕訳の振戻し(S1社はS2社に合併されているため)

(借)	子会社株式	64	(貸)	資本金	80
	非支配株主持分	20		利益剰余金	4

・子会社株式(S1社株式)の交換損益の修正及び親会社の持分変動

(借)	交換損益	(*4)	96	(貸)	利益剰余金	(*5)	16
	資本剰余金	(*6)	20		のれん	(*6)	100

(*4) 個別上、認識された交換損益に係る取引は、被結合企業の株主の連結財務諸表上、連結会計基準における未実現損益の消去に準じて処理する(第245項参照)。

(*5) S1社を連結していたことにより生じていた親会社P社に係る取得後剰余金16(＝20×80%又は20－4)の認識

(*6) S2社で認識されたのれん100を消去し、そのうち20%分の20は親会社の持分変動により生じた差額であり、資本剰余金となる。

・資本剰余金の利益剰余金への振替

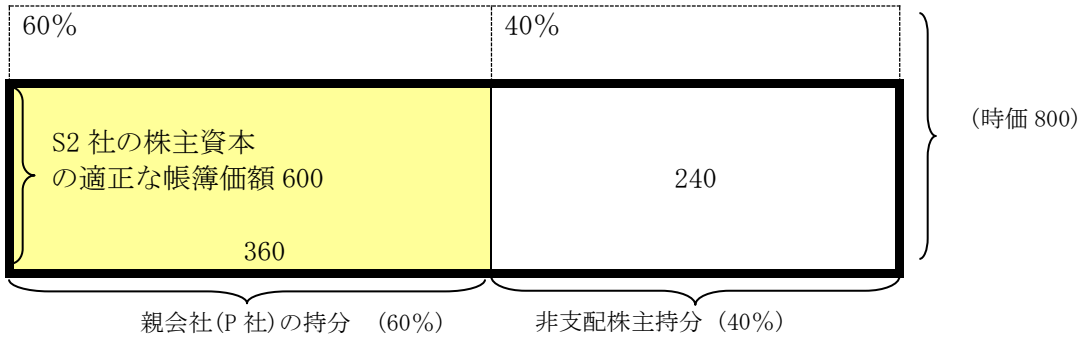
（借）	利益剰余金（*7）	20	（貸）	資本剰余金（*7）	20

（*7）親会社の持分変動により資本剰余金が負の値となるため、資本剰余金を零とし、利益剰余金を減額する（連結会計基準第 30-2 項）。

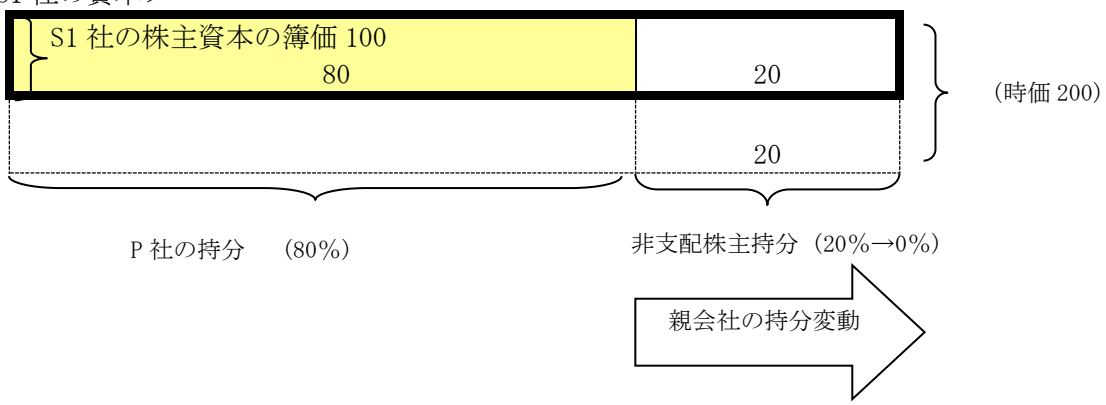
S1 社及び S2 社に係る企業結合直前の P 社の抜粋連結財務諸表			
現金（S2 社）	200	非支配株主持分（S1 社 20＋S2 社 240）	260
諸資産（S1 社 100＋S2 社 400）	500	利益剰余金（S1 社 16＋S2 社 120）	136

S1 社及び S2 社に係る企業結合直後の P 社の抜粋連結財務諸表			
現金（P 社）	160	非支配株主持分（S2 社）	240
諸資産（S1 社 100＋S2 社 400）	500	利益剰余金（S1 社 16＋S2 社 120－資本剰余金から利益剰余金への振替 20）	116

＜S2 社の資本＞



＜S1 社の資本＞



［設例 29-2］　合併の対価が子会社株式のみである場合

(1) 前提条件

P 社の 80%子会社 S1 社(諸資産の適正な帳簿価額は 100(株主資本 100)、企業の時価は 200)を吸収合併消滅会社とし、60%子会社 S2 社(株式数 80 株、諸資産の適正な帳簿価額は 600(株主資本 600)、企業の時価は 800)を吸収合併存続会社とする吸収合併により、S1 社の株主は S2 社の株式 20 株を受け取る。

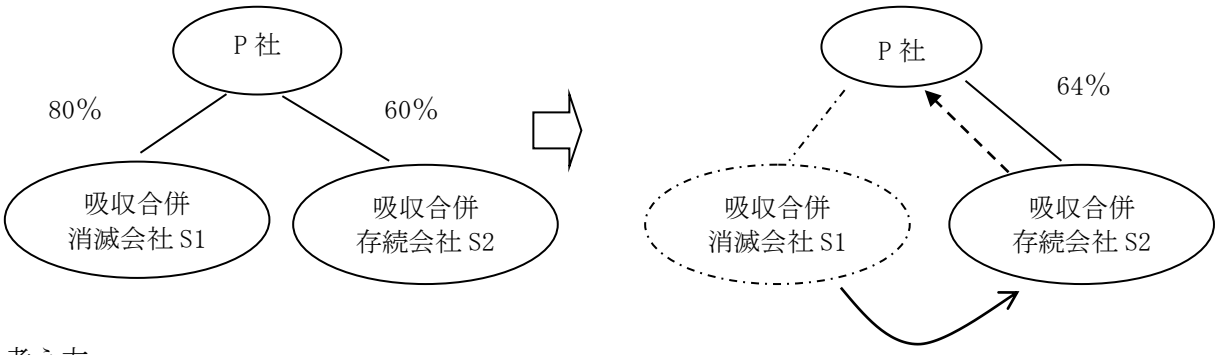
この結果、合併後の S2 社(株式数 100 株)に対する持分比率は、P 社が 64%(64 株)、P 社以外の旧 S1 社の株主が 4%(4 株)、P 社以外の旧 S2 社の株主が 32%(32 株)となるものとする。

なお、P 社の子会社 S1 社と子会社 S2 社の企業結合直前の個別貸借対照表は、それぞれ次のとおりである。

S1 社個別貸借対照表			
諸資産	100	資本金	80
		利益剰余金	20
合計	100	合計	100

S2 社個別貸借対照表			
諸資産	600	資本金	400
		利益剰余金	200
合計	600	合計	600

また、P 社の保有する S1 社の株式の適正な帳簿価額は 64、S2 社の株式の適正な帳簿価額は 240 であった。



(2) 考え方

① 吸収合併消滅会社 S1 社の株主 P 社の個別財務諸表上の会計処理

(借) 子会社株式 S2 (*1)	64	(貸) 子会社株式 S1 (*1)	64

(*1) P 社が受け取った S2 社株式の取得原価は、引き換えられた S1 社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計上する(第 248 項参照)。

② 吸収合併消滅会社 S1 社の株主 P 社の連結財務諸表

ア 吸収合併存続会社 S2 社の個別財務諸表上の会計処理

・P 社の子会社 S2 社が子会社 S1 社を合併

(借) 諸資産 (*2)	100	(貸) 払込資本 (*3)	100

(*2) S1 社から受け入れる資産及び負債は、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(第 247 項(1)参照)。

(*3) 株主資本項目については、S2 社は、S1 社の合併期日前日に付された適正な帳簿価額による株主資本を払込資本として計上する。対価が株式のみの場合は、S1 社の資本金、資本準備金、その他資本剰余金、利益準備金及びその他利益剰余金の内訳科目を、抱合せ株式等の会計処理を除き、そのまま引き継ぐことができる。株主資本以外の項目については、S1 社の評価・換算差額等の適正な帳簿価額を引き継ぐ(第 247 項(2)参照)。

イ　吸収合併消滅会社 S1 社の個別財務諸表上の会計処理

・P 社の子会社 S1 社は子会社 S2 社との合併により消滅

(借)	払込資本	80	(貸)	諸資産	100
	利益剰余金	20			

ウ　吸収合併消滅会社 S1 社の株主 P 社の連結財務諸表上の会計処理

＜連結修正仕訳＞

・子会社株式(S1 社株式)に関する開始仕訳

(借)	資本金	80	(貸)	子会社株式	64
	利益剰余金	4		非支配株主持分	20

・子会社株式(S2 社株式)に関する開始仕訳

(借)	資本金	400	(貸)	子会社株式	240
	利益剰余金	80		非支配株主持分	240

・子会社株式(S1 社株式)に関する開始仕訳の振戻し(S1 社は S2 社に合併されているため)

(借)	子会社株式	64	(貸)	資本金	80
	非支配株主持分	20		利益剰余金	4

・親会社の持分変動

吸収合併消滅会社 S1 社の株主(親会社)P 社の連結上減少する非支配株主持分 24(＝S2 社の諸資産の適正な帳簿価額 600×4%)と、被結合企業 S1 社に係る被結合企業の株主 P 社の持分の減少額 16(被結合企業 S1 社に係る帳簿価額による株主資本額 100 に減少した株主 P 社の持分比率 16%を乗じた額)との間に生ずる差額 8 については、資本剰余金に計上する(第 249 項参照)。

(借)	払込資本	100	(貸)	子会社株式	(*4)	64
				非支配株主持分	(*5)	12
				資本剰余金		8
				利益剰余金	(*6)	16

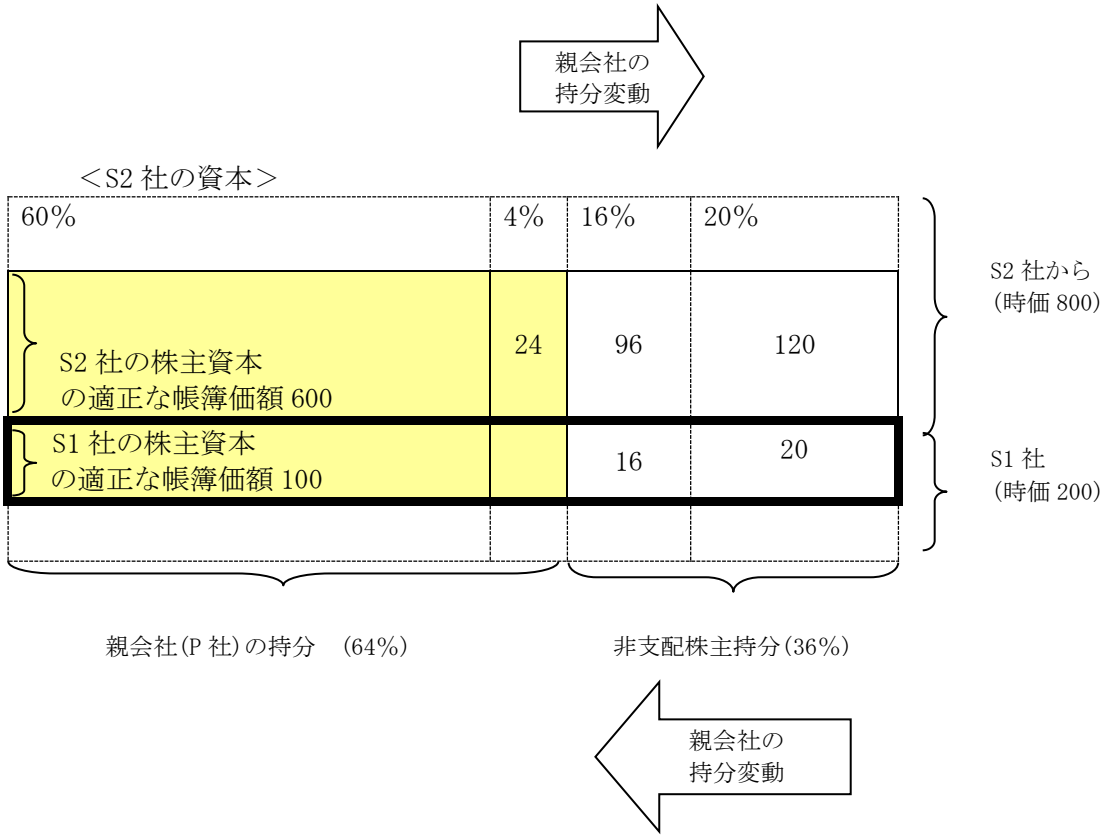
(*4) 企業結合による S2 社株式の取得原価(＝S1 社株式の帳簿価額)64

(*5) 被結合企業 S1 社に係る非支配株主持分 36(＝S1 社の諸資産の適正な帳簿価額 100×36%)と連結上減少する非支配株主持分 24 との差額 12

(*6) S1 社を連結していたことにより生じていた親会社 P 社に係る取得後剰余金 16(＝20×80%又は 20－4)の認識

S1 社及び S2 社に係る企業結合前の P 社の抜粋連結財務諸表			
諸　資　産(S1 社 100＋S2 社 600)	700	非支配株主持分(S1 社 20＋S2 社 240)	260
		利益剰余金(S1 社 16＋S2 社 120)	136

S1 社及び S2 社に係る企業結合後の P 社の抜粋連結財務諸表			
諸　資　産(S1 社 100＋S2 社 600)	700	非支配株主持分(S1 社 36＋S2 社 216)	252
		資本剰余金	8
		利益剰余金(S1 社 16＋S2 社 120)	136



［設例 29-3］　合併の対価が子会社株式と現金等の財産である場合
－結合当事企業の株主（親会社）が受け取った現金等の財産の移転前に付された適正な帳簿価額が、吸収合併消滅会社の適正な帳簿価額による株主資本の額を上回る場合（1）

（1）前提条件

P 社の 80％子会社 S1 社（諸資産の適正な帳簿価額は 100（株主資本 100）、純資産の時価は 150、企業の時価は 200）を吸収合併消滅会社とし、60％子会社 S2 社（株式数 80 株、諸資産の適正な帳簿価額は 600（株主資本 600）、企業の時価は 800）を吸収合併存続会社とする吸収合併をさせる。この結果、S1 社の株主は次の対価を受け取る（合併後の S2 社に対する持分比率は、P 社が 60％から 61.2％（＝（80 株×60％＋5 株×80％）／（80 株＋5 株）となる））。

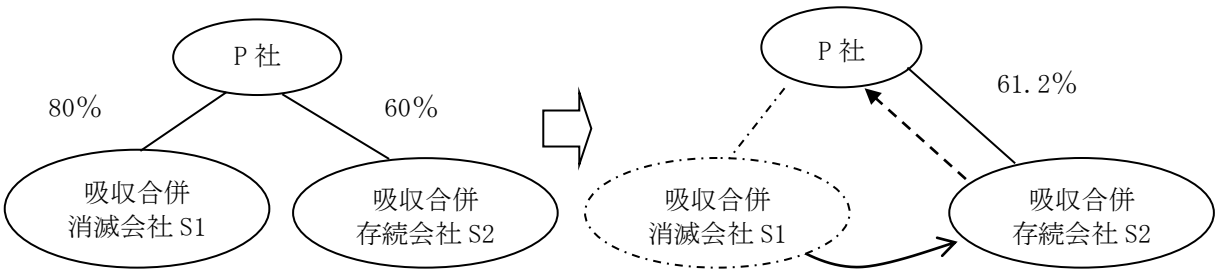
・新株発行　5 株（時価 50）
・現金　　150

なお、P 社の子会社である吸収合併消滅会社 S1 社と吸収合併存続会社 S2 社の企業結合直前の個別貸借対照表は、それぞれ次のとおりである。

S1 社個別貸借対照表			
諸資産	100	資本金	80
		利益剰余金	20
合計	100	合計	100

S2 社個別貸借対照表			
現金	150	資本金	400
諸資産	450	利益剰余金	200
合計	600	合計	600

また、P 社の保有する S1 社の株式の適正な帳簿価額は 64、S2 社の株式の適正な帳簿価額は 240 であったものとする。



（2）考え方

①　吸収合併消滅会社 S1 社の株主 P 社の個別財務諸表上の会計処理

（借）	子会社株式（S2 社）	(*1)	0	（貸）	子会社株式（S1 社）	(*1)	64
	現金	(*1)	120		交換利益	(*1)	56

(*1) P 社が S2 社から受け取った現金等の財産は、原則として、移転前に付された適正な帳簿価額により計上する。当該価額が S1 社の株式に係る適正な帳簿価額を上回る場合、原則として、当該差額を交換利益として認識し、S2 社の株式の取得価額はゼロとする（第 252 項参照）。

② 吸収合併消滅会社 S1 社の株主 P 社の連結財務諸表

ア 吸収合併存続会社 S2 社の個別財務諸表上の会計処理

・P 社の子会社 S2 社が子会社 S1 社を合併(共通支配下の取引)

(借)	諸資産	(*2)	100	(貸)	払込資本	(*3)	0
	のれん	(*3)	50		現金		150

(*2) 共通支配下の取引により、移転前に付された適正な帳簿価額による(第 251 項(1)参照)。

(*3) S1 社の適正な帳簿価額による株主資本の額から合併の対価として支払った現金等の財産の移転前に付された適正な帳簿価額を控除した額がマイナスとなる場合は、払込資本をゼロとし、のれんを計上する(第 251 項(2)①参照)。

イ 吸収合併消滅会社 S1 社の個別財務諸表上の会計処理

・P 社の子会社 S1 社は子会社 S2 社との合併により消滅

(借)	資本金	80	(貸)	諸資産	100
	利益剰余金	20			

ウ 吸収合併消滅会社 S1 社の株主 P 社の連結財務諸表上の会計処理

＜連結修正仕訳＞

・子会社株式(S1 社株式)に関する開始仕訳

(借)	資本金	80	(貸)	子会社株式	64
	利益剰余金	4		非支配株主持分	20

・子会社株式(S2 社株式)に関する開始仕訳

(借)	資本金	400	(貸)	子会社株式	240
	利益剰余金	80		非支配株主持分	240

・子会社株式(S1 社株式)に関する開始仕訳の振戻し

(借)	子会社株式	64	(貸)	資本金	80
	非支配株主持分	20		利益剰余金	4

・子会社株式(S1 社株式)の交換利益の修正及び親会社の持分変動

(借)	交換利益	(*4)	56	(貸)	利益剰余金	(*5)	16
	資本剰余金	(*6)	10		のれん	(*6)	50

(*4) 個別上、認識された交換利益に係る取引は、被結合企業の株主の連結財務諸表上、連結会計基準における未実現損益の消去に準じて処理する(第 253 項参照)。

(*5) S1 社を連結していたことにより生じていた親会社 P 社に係る取得後剰余金 16(＝20×80%又は 20－4)の認識

(*6) S2 社で認識されたのれん 50 を消去し、そのうち 20%分の 10 は親会社の持分変動により生じた差額であり、資本剰余金となる。

・親会社の持分変動

（借）	非支配株主持分	（*7） 7	（貸）	資本剰余金	（*8） 7

（*7）減少した非支配株主持分 7＝600×（40％－38.8％）

（*8）S2 社に係る持分の増加額 7（＝600×（61.2％－60％））を資本剰余金に計上する。

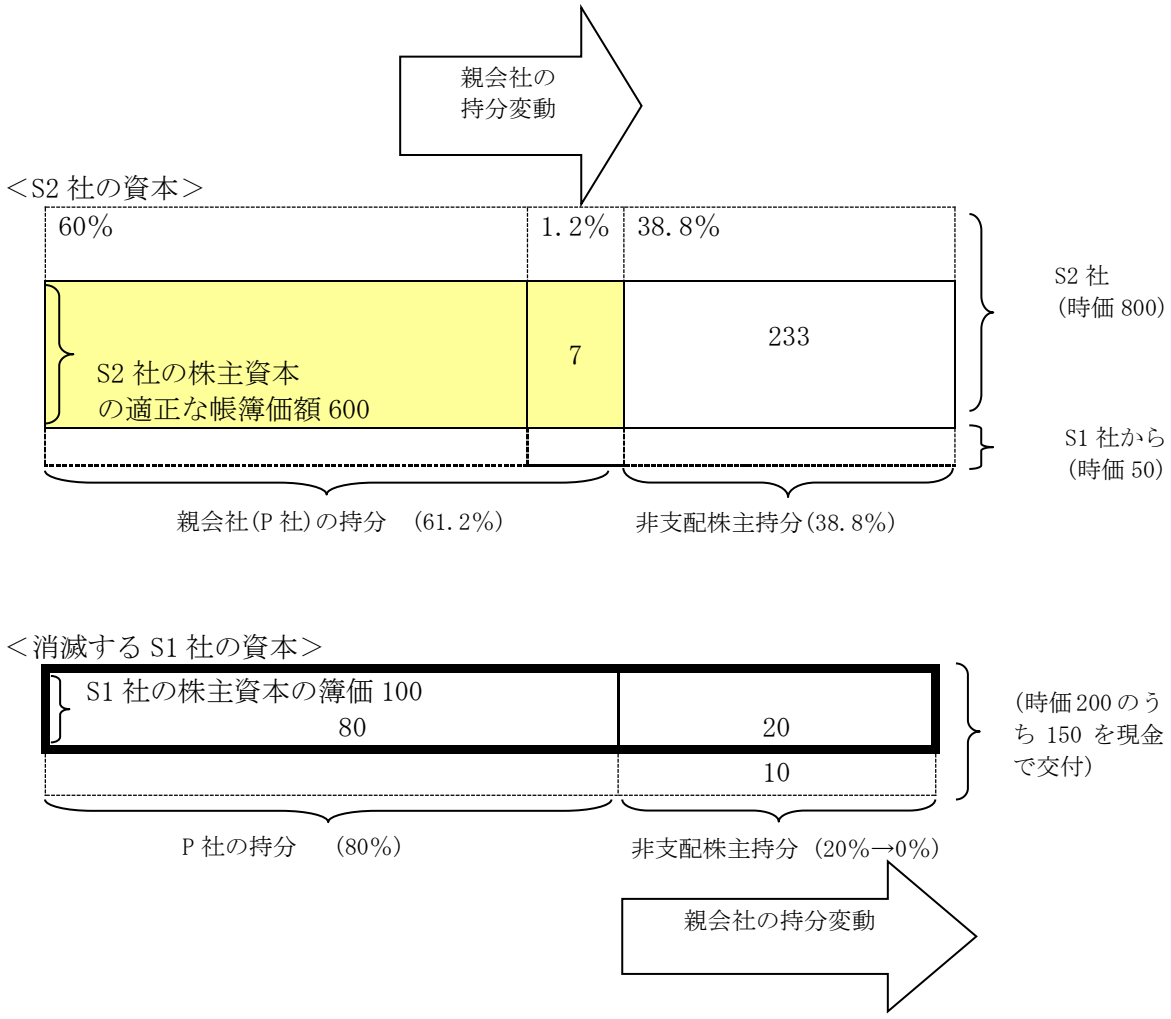
・資本剰余金の利益剰余金への振替

（借）	利益剰余金	（*9） 3	（貸）	資本剰余金	（*9） 3

（*9）親会社の持分変動により資本剰余金が負の値となるため、資本剰余金を零とし、利益剰余金を減額する（連結会計基準第 30-2 項）。

S1 社及び S2 社に係る企業結合前の P 社の抜粋連結財務諸表			
現金（S2 社）	150	非支配株主持分（S1 社 20＋S2 社 240）	260
諸資産（S1 社 100＋S2 社 450）	550	利益剰余金（S1 社 16＋S2 社 120）	136

S1 社及び S2 社に係る企業結合後の P 社の抜粋連結財務諸表			
現金（P 社）	120	非支配株主持分（S2 社）	233
諸資産（S1 社 100＋S2 社 450）	550	利益剰余金（S1 社 16＋S2 社 120－資本剰余金から利益剰余金への振替 3）	133


親会社の
持分変動
＜S2 社の資本＞
60%
1.2%
38.8%
S2 社の株主資本
の適正な帳簿価額 600
7
233
S2 社
(時価 800)
S1 社から
(時価 50)
親会社(P 社)の持分　(61.2%)
非支配株主持分(38.8%)
＜消滅する S1 社の資本＞
S1 社の株主資本の簿価 100
80
20
10
(時価 200 のうち 150 を現金で交付)
P 社の持分　(80%)
非支配株主持分（20%→0%）
親会社の持分変動

［設例 29-4］　合併の対価が子会社株式と現金等の財産である場合
－結合当事企業の株主（親会社）が受け取った現金等の財産の移転前に付された適正な帳簿価額が、吸収合併消滅会社の適正な帳簿価額による株主資本の額を上回る場合(2)

(1) 前提条件

P 社の 80％子会社 S1 社（諸資産の適正な帳簿価額は 100（株主資本 100）、純資産の時価は 150、企業の時価は 200）を吸収合併消滅会社とし、60％子会社 S2 社（株式数 80 株、諸資産の適正な帳簿価額は 600（株主資本 600）、企業の時価は 800）を吸収合併存続会社とする吸収合併をさせる。この結果、S1 社の株主は次の対価を受け取る（合併後の S2 社に対する持分比率は、P 社が 60％から 62.2％（＝（80 株×60％＋10 株×80％）／（80 株＋10 株）となる。））。

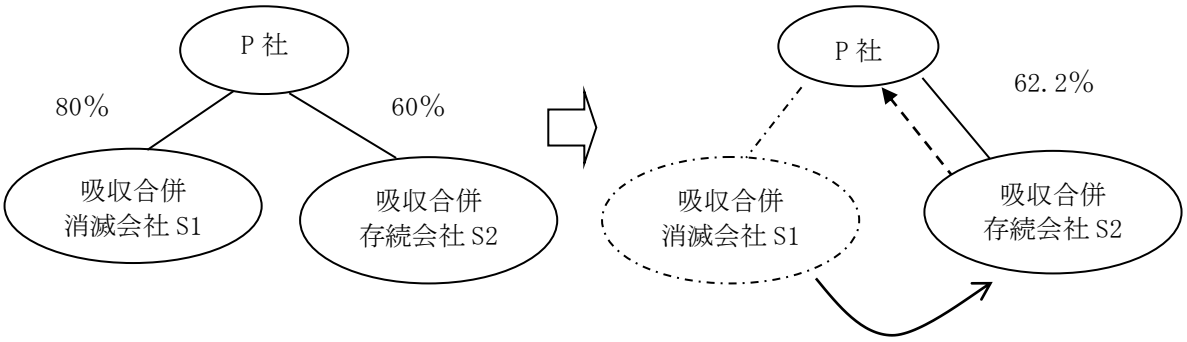
・S2 社株式（自己株式）　10 株（S2 社の適正な帳簿価額 60、時価 100）
・X 社株式（他社の株式）10 株（S2 社の適正な帳簿価額 10、時価 20）
・現金　80

なお、P 社の子会社である吸収合併消滅会社 S1 社と吸収合併存続会社 S2 社の企業結合直前の個別貸借対照表は次のとおりである。

S1 社個別貸借対照表			
諸資産	100	資本金	80
		利益剰余金	20
合計	100	合計	100

S2 社個別貸借対照表			
現金	80	資本金	460
その他有価証券	20	利益剰余金	200
諸資産	510	その他有価証券評価差額金	10
		自己株式	△60
合計	610	合計	610

また、P 社の保有する S1 社の株式の適正な帳簿価額は 64、S2 社の株式の適正な帳簿価額は 240 とする。



(2) 考え方

① 吸収合併消滅会社の株主P社の個別財務諸表上の会計処理

(借)	子会社株式(S2社)	(*1)	0	(貸)	子会社株式(S1社)	(*2)	64
	その他有価証券(X社)	(*2)	16		交換利益	(*2)	8
	現金	(*2)	64		その他有価証券評価差額金	(*2)	8

(*1) 子会社の自己株式を受け入れても、新株発行による株式受入れと同様に考えるため、移転前に付された適正な帳簿価額では計上しない。

(*2) P社がS2社から受け取った現金等の財産は、原則として、移転前に付された適正な帳簿価額により計上する。当該価額がS1社の株式の適正な帳簿価額を上回る場合には、原則として、当該差額を交換利益として認識し、取得するS2社株式の取得価額はゼロとする(第252項参照)。

② 吸収合併消滅会社の株主P社の連結財務諸表

ア 吸収合併存続会社S2社の個別財務諸表上の会計処理

・P社の子会社S2社が子会社S1社を合併(共通支配下の取引)

(借)	諸資産	(*3)	100	(貸)	自己株式	(*4)	60
	自己株式処分差損	(*4)	50		その他有価証券	(*3)	20
	その他有価証券評価差額金	(*3)	10		現金		80

(*3) S1社より受け入れる資産及び負債は、移転前に付された適正な帳簿価額により計上する(第251項(1)参照)。

(*4) S1社の適正な帳簿価額による株主資本の額から合併の対価として支払った現金等の財産の移転前に付された適正な帳簿価額(その他有価証券評価差額金は控除する)を控除した額がプラスである場合、当該差額を払込資本とする(第251項(2)①参照)が、自己株式を処分しているため、交付した自己株式の移転前に付された適正な帳簿価額を控除して自己株式処分差額を算出する。

イ 吸収合併消滅会社S1社の個別財務諸表上の会計処理

・P社の子会社S1社は子会社S2社との合併により消滅

(借)	資本金	80	(貸)	諸資産	100
	利益剰余金	20			

ウ 吸収合併消滅会社の株主P社の連結財務諸表上の会計処理

＜連結修正仕訳＞

・子会社株式(S1社株式)に関する開始仕訳

(借)	資本金	80	(貸)	子会社株式	64
	利益剰余金	4		非支配株主持分	20

・子会社株式(S2 社株式)に関する開始仕訳

(借)	資本金	460	(貸)	子会社株式	240
	利益剰余金	80		非支配株主持分	240
				自己株式	60

・子会社株式(S1 社株式)に関する開始仕訳の振戻し

(借)	子会社株式	64	(貸)	資本金	80
	非支配株主持分	20		利益剰余金	4

・子会社株式(S1 社株式)の交換利益の修正

(借)	交換利益 (*5)	8	(貸)	利益剰余金 (*6)	8

(*5) 個別上、認識された交換利益は、被結合企業の株主の連結財務諸表上、連結会計基準における未実現損益の消去に準じて処理する(第 253 項参照)。

(*6) S1 社を連結していたことにより生じていた親会社P社に係る取得後剰余金 16(＝20×80%又は 20－4)のうち、8 を認識

・親会社の持分変動

(借)	払込資本	0	(貸)	自己株式処分差損 (*7)	50
	自己株式 (*7)	60		利益剰余金 (*9)	8
	非支配株主持分 (*8)	9		資本剰余金	11

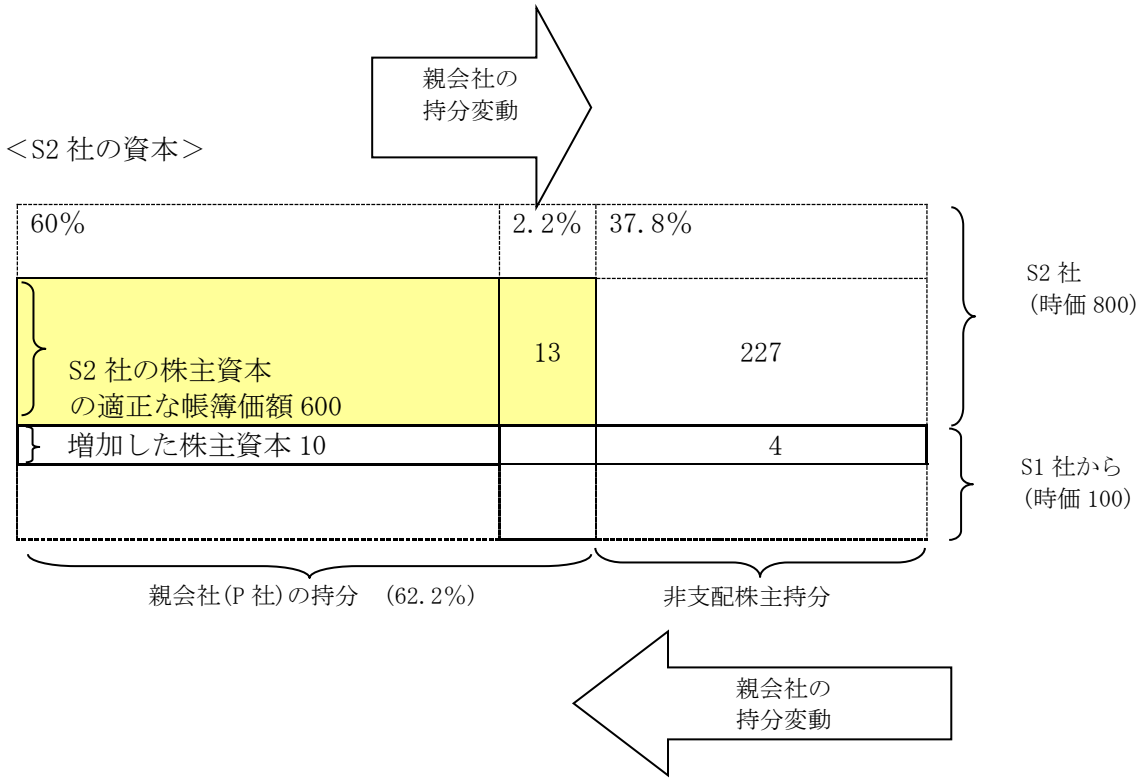
(*7) 合併の受入時に計上された金額

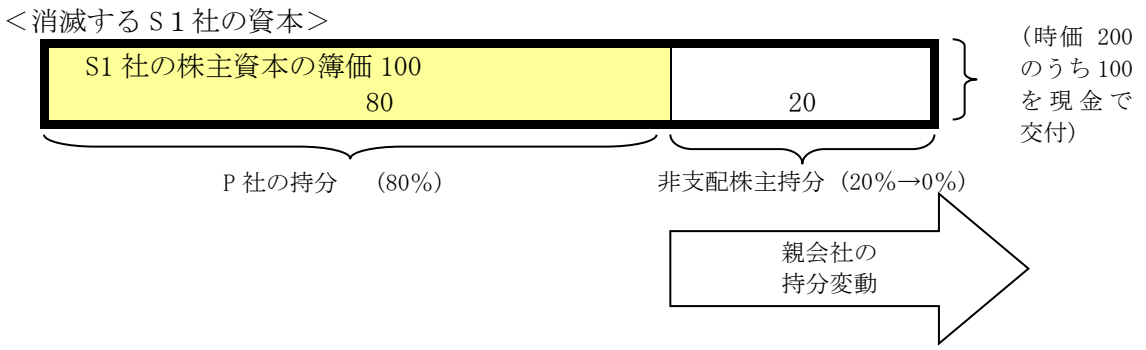
(*8) 子会社株式(S2 社株式)の追加取得により減少した非支配株主持分 13(＝600×(40%－37.8%))と、S1 社の純資産の受入れによる増加すべき株主資本の額 4(＝10×37.8%)との差額 9 を認識

(*9) S1 社を連結していたことにより生じていた親会社P社に係る取得後剰余金 16(＝20×80%又は 20－4)のうち、未計上の 8 を認識

S1 社及び S2 社に係る企業結合前の P 社の抜粋連結財務諸表			
現　　金(S2 社)	80	非支配株主持分(S1 社 20＋S2 社 240)	260
その他有価証券(S2 社)	20	利益剰余金(S1 社 16＋ S2 社 120)	136
諸　資　産(S1 社 100＋ S2 社 510)	610	その他有価証券評価差額金	10

S1 社及び S2 社に係る企業結合後の P 社の抜粋連結財務諸表			
現　　金(P 社)	64	非支配株主持分(S2 社)	231
その他有価証券(P 社)	16	資本剰余金	11
諸資産(S1 社 100＋ S2 社 510)	610	利益剰余金(S1 社 16＋ S2 社 120)	136
		その他有価証券評価差額金	8





[設例 29-5]　子会社とその子会社との合併（子会社と孫会社との合併）

(1)　前提条件

①　P 社が 100%子会社の S1 社を 100 で設立し、その後、S1 社が S2 社の株式の 80%を取得原価 100 で一括取得した。

②　S1 社が S2 社を取得した時点の S2 社の個別貸借対照表は、次のとおりである。

S2 社個別貸借対照表			
諸資産（*1）	30	資本金	30
合計	30	合計	30

(*1) 諸資産のうち、土地は 10（簿価）であり、S1 社が S2 社を取得した日の当該土地の時価（S1 社の連結財務諸表上の帳簿価額）は 30 であった（評価差額 20）。
なお、S1 社が S2 社の株式の 80%を取得したときに発生したのれん 60（＝100－（30＋20）×80%）は合併期日の前日時点では償却済みであるものとする。

③　S1 社（P 社の 100%子会社、発行済株式数 200 株、時価 200）は、S2 社（時価 100）（S1 社が株式の 80%保有（S1 社における帳簿価額 100））を吸収合併した。

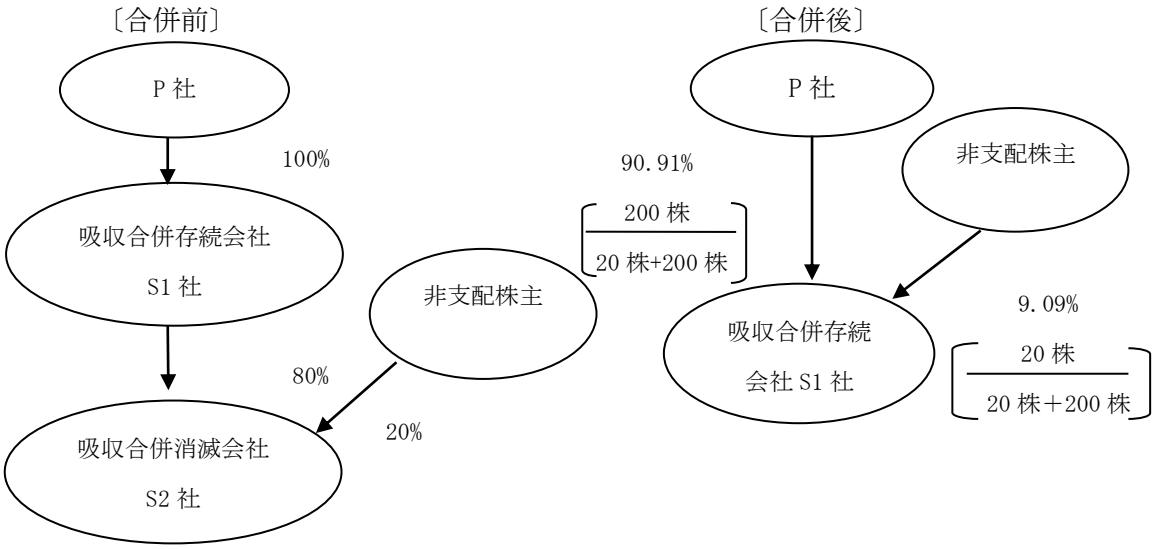
④　S1 社は、合併にあたり、S2 社の非支配株主に新株を 20 株交付した。S1 社は、合併による増加すべき株主資本の全額をその他資本剰余金とした。

⑤　P 社、S1 社及び子会社 S2 社の合併期日の前日の個別貸借対照表は、それぞれ次のとおりである。

P 社個別貸借対照表			
子会社株式（S1 社）	100	資本金	100
合計	100	合計	100

S1 社個別貸借対照表			
諸資産	60	資本金	100
子会社株式（S2 社）	100	利益剰余金	60
合計	160	合計	160

S2 社個別貸借対照表			
諸資産	60	資本金	30
		利益剰余金	30
合計	60	合計	60



(2)考え方

① 合併直前のＰ社の連結財務諸表上の会計処理

・子会社株式(S1 社株式)に関する開始仕訳

(借)	資本金	100	(貸)	子会社株式(S1 社)	100

・子会社株式(S2 社株式)に関する開始仕訳

(借)	諸資産 (*2)	20	(貸)	評価差額	20
(借)	資本金	30	(貸)	子会社株式(S2 社)	100
	利益剰余金 (*3)	60		非支配株主持分 (*5)	16
	利益剰余金 (*4)	6			
	評価差額	20			

(*2) S1 社が S2 社を取得した日の土地の評価差額 20

(*3) S1 社が S2 社を取得した時に生じたのれんの償却額 60

(*4) 取得後利益剰余金のうち、非支配株主への振替分 6＝30×20%

(*5) (S2 社資本金 30+S2 社利益剰余金 30+土地の評価差額 20)×20%＝16

企業結合日直前のＰ社の連結財務諸表			
諸資産 (*6)	140	非支配株主持分	16
		資本金	100
		利益剰余金 (*7)	24
合計	140	合計	140

(*6) S1 社諸資産 60＋S2 社諸資産 60＋土地の評価差額 20＝140

(*7) S1 社利益剰余金 60＋S2 社利益剰余金 30－のれん償却額 60－非支配株主振替分 6＝24

② 合併の会計処理

・子会社 S1 社における吸収合併の会計処理

(借)	諸資産(80%)	(*8)	64	(貸)	子会社株式(S2 社)	100
	抱合せ株式消滅差損	(*9)	36			
(借)	諸資産(20%)	(*8) (*10)	16	(貸)	資本剰余金	(*10) 16

(*8) 子会社 S1 社が孫会社 S2 社から受け入れる資産及び負債は、子会社にとっての連結財務諸表上の帳簿価額(80＝60＋20)によることになる(第 207 項参照)。

(*9) 受け入れた資産と負債の差額のうち株主資本の S1 社持分相当額と、S1 社が合併直前に保有していた S2 社株式の適正な帳簿価額との差額を、特別損益に計上する(第 206 項(4)参照)。

(*10) S1 社が合併の対価として S2 社の非支配株主に S1 社の株式を交付する取引は、企業集団の最上位の親会社である P 社との取引ではないため、S1 社の増加すべき株主資本の額は、連結財務諸表上の帳簿価額(80＝60＋20)に持分比率(20%)を乗じて算定する(第 206 項(4)参照)。

企業結合後の S1 社の個別貸借対照表			
諸資産	140	資本金	100
		資本剰余金	16
		利益剰余金	60
		利益剰余金(抱合せ株式消滅差損)	△36
合計	140	合計	140

③ 合併後の P 社の連結財務諸表上の会計処理

・S1 社の合算

(借)	諸資産	140	(貸)	資本金	100
				資本剰余金	16
				利益剰余金	60
				利益剰余金(抱合せ株式消滅差損)	△36

・S1 社における合併仕訳の消去

(借)	子会社株式(S2 社)	100	(貸)	諸資産	80
	資本剰余金	16		抱合せ株式消滅差損	36

・S1 社株式に関する開始仕訳

(借)	資本金	100	(貸)	子会社株式(S1 社)	100

・S2 社の合併期日の前日の個別貸借対照表の合算

(借)	諸資産	60	(貸)	資本金	30
				利益剰余金	30

・S2 社株式に関する開始仕訳

(借)	諸資産	20	(貸)	評価差額	20
(借)	資本金	30	(貸)	子会社株式(S2 社)	100
	利益剰余金	60		非支配株主持分	16
	利益剰余金	6			
	評価差額	20			

・親会社の持分変動

(借)	非支配株主持分 (*11)	9	(貸)	資本剰余金	9
	資本剰余金	5.5		非支配株主持分 (*12)	5.5

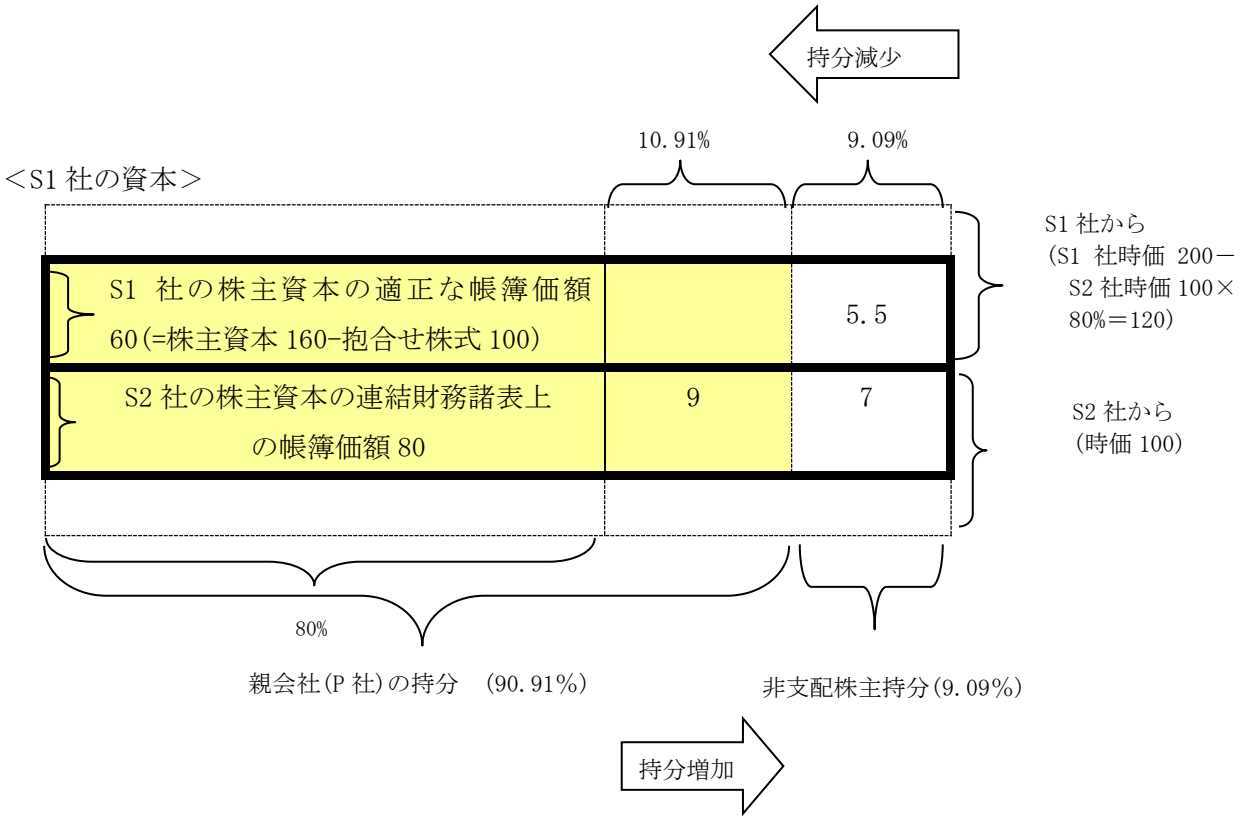
(*11) S2 社の非支配株主持分への振替 9＝(S2 社の株主資本の帳簿価額 60＋評価差額 20)×(20%－9.09%)

(*12) S1 社に対する非支配株主持分の増加 5.5＝(S1 社の株主資本の帳簿価額 160－S2 社株式の帳簿価額 100)×9.09%

企業結合後の P 社の連結財務諸表					
諸資産 (*13)	140		非支配株主持分		12.5
			資本金		100
			資本剰余金		3.5
			利益剰余金(*14)		24
合計	140		合計		140

(*13) S1 社諸資産 60＋S2 社諸資産 60＋土地の評価差額 20＝140

(*14) S1 社利益剰余金 60＋S2 社利益剰余金 30－のれん償却額 60－S2 社の企業結合前の非支配株主振替分 6＝24


持分減少
10.91%
9.09%
＜S1 社の資本＞
S1 社の株主資本の適正な帳簿価額
60(=株主資本 160-抱合せ株式 100)
5.5
S1 社から
(S1 社時価 200－
S2 社時価 100×
80%＝120)
S2 社の株主資本の連結財務諸表上
の帳簿価額 80
9
7
S2 社から
(時価 100)
80%
親会社(P 社)の持分 (90.91%)
非支配株主持分(9.09%)
持分増加

［設例 30］　被結合企業の株主に係る会計処理－受取対価が結合企業の株式のみの場合

(1)　前提条件

A 社の 40%関連会社 X 社(諸資産の適正な帳簿価額は 100(株主資本 100)、諸資産の時価は 150、企業の時価は 200)を吸収合併消滅会社とし、30%関連会社 Y 社(株式数 80 株、諸資産の適正な帳簿価額は 600(株主資本 600)（時価も同額)、企業の時価は 800)を吸収合併存続会社とする吸収合併により、X 社の株主は Y 社の株式 20 株を受け取る。

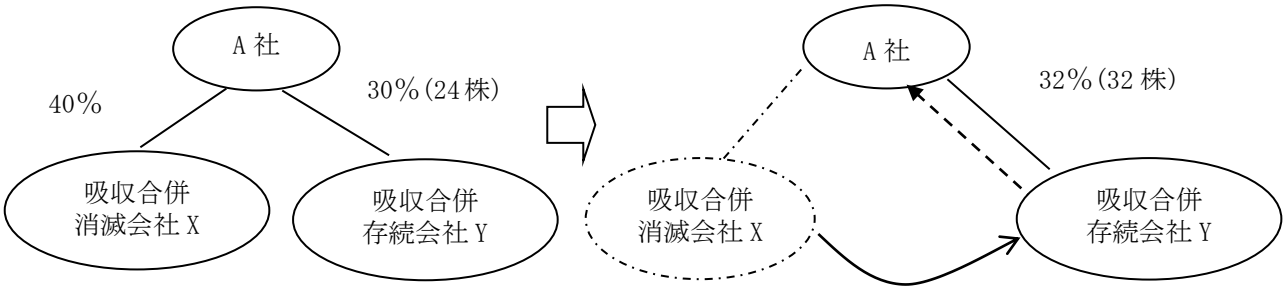
この結果、合併後の Y 社(株式数 100 株)に対する持分比率は、A 社が 32%(32 株)、A 社以外の旧 X 社の株主が 12%(12 株)、A 社以外の旧 Y 社の株主が 56%(56 株)となるものとする。

なお、A 社の関連会社である吸収合併消滅会社 X 社と吸収合併存続会社 Y 社の企業結合直前の個別貸借対照表は、それぞれ次のとおりである。

X 社個別貸借対照表			
諸資産	100	資本金	80
		利益剰余金	20
合計	100	合計	100

Y 社個別貸借対照表			
諸資産	600	資本金	400
		利益剰余金	200
合計	600	合計	600

また、A 社の保有する X 社の株式の適正な帳簿価額は 32、Y 社の株式の適正な帳簿価額は 120 であった。



(2)　考え方

①　吸収合併消滅会社の株主 A 社の個別財務諸表上の会計処理(第 277 項(1)参照)

(借)	関連会社株式 Y	32	(貸)	関連会社株式 X	32

②　吸収合併消滅会社の株主 A 社の連結財務諸表

ア　吸収合併存続会社 Y 社の個別財務諸表上の会計処理(第 277 項(2)参照)

・A 社の関連会社 Y 社が関連会社 X 社を合併(取得)

(借)	諸資産	150	(貸)	払込資本	200
	のれん	50			

イ　吸収合併消滅会社 X 社の個別財務諸表上の会計処理

・A 社の関連会社 X 社は関連会社 Y 社との合併により消滅

（借）	資本金	80	（貸）	諸資産	100
	利益剰余金	20			

ウ　吸収合併消滅会社の株主 A 社の連結財務諸表上の会計処理

＜連結修正仕訳＞

・関連会社株式(X 社株式)に関する開始仕訳

（借）	関連会社株式	8	（貸）	利益剰余金	8

・関連会社株式(Y 社株式)に関する開始仕訳

（借）	関連会社株式	60	（貸）	利益剰余金	60

・Y 社株式の取得によるのれんの算定(30%から 32%へ)

合併により、Y 社に対する A 社の持分が 30%から 32%に増加した。追加取得に準じて会計処理するため、持分法適用上、部分時価評価法の原則法の適用により、のれん 4(＝吸収合併存続会社 Y 社に対して追加投資したとみなされる額 16（*1)－追加取得による A 社の持分の増加額 12(*2))を算定する。

（仕訳なし）

(*1) 追加投資したとみなされる額 16＝合併前の Y 社の時価 800×2%

(*2) 追加取得による A 社の持分の増加額 12＝合併前の Y 社の追加取得時の資産及び負債の時価による株主資本 600×2%

・持分変動差額の認識(40%から 32%へ)

合併により、吸収合併存続会社 Y 社の株主 A 社の連結上、被結合企業 X 社に対する持分が交換されたとみなされる額 16 (*3)と、被結合企業 X 社に係る株主 A 社の持分の減少額 8 (*4)との間に生ずる差額 8 については、持分変動差額として取り扱う。

（借）	関連会社株式	8	（貸）	持分変動差額	8

(*3) 被結合企業 X 社に対する持分が交換されたとみなされる額 16(上記の結合企業に対する追加投資額と同額となる。)

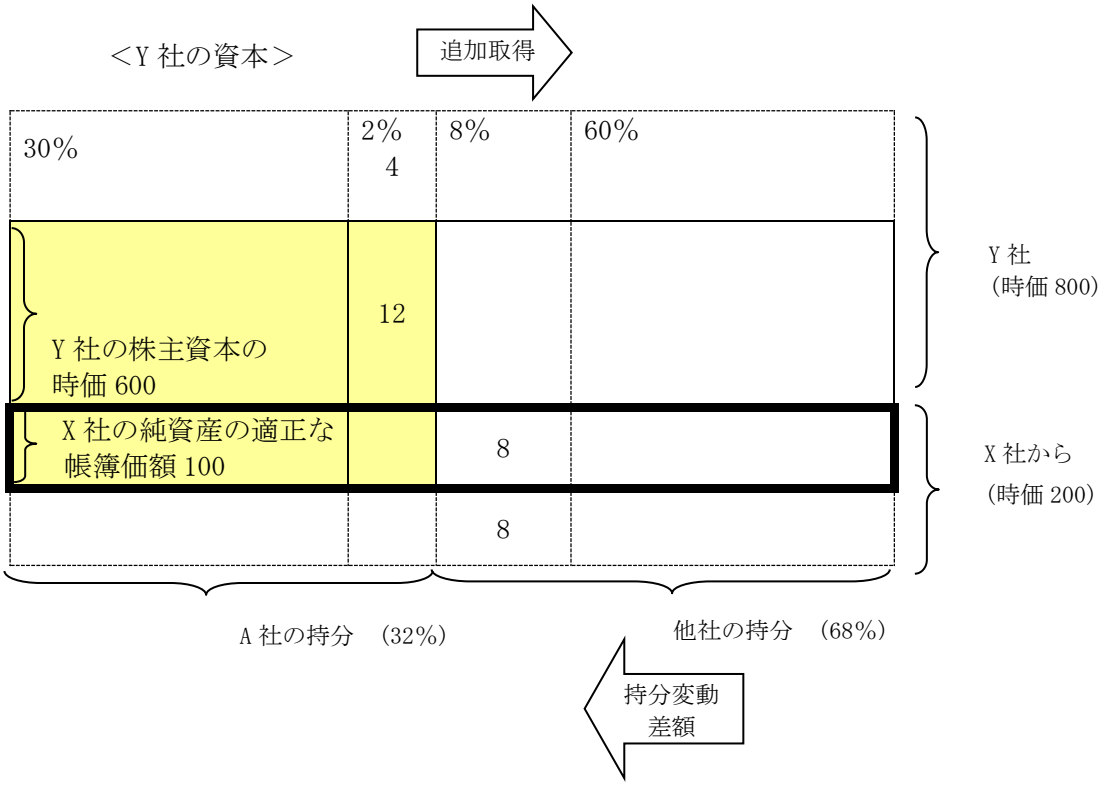
＝交換された被結合企業 X 社の時価 200×減少した株主 A 社の持分比率 8%

(*4) 被結合企業 X 社に係る株主 A 社の持分の減少額 8

＝被結合企業 X 社に係る帳簿価額による株主資本 100×減少した株主 A 社の持分比率 8%

X社及びY社に係る企業結合直前のA社の抜粋連結財務諸表			
関連会社株式(X社40＋Y社180)	220	利益剰余金(X社 8＋ Y社 60)	68

X社及びY社に係る企業結合直後のA社の抜粋連結財務諸表			
関　連　会　社　株　式	228	利益剰余金(X社 8＋ Y社 60)	68
		持　分　変　動　差　額	8



［設例 31］ 被結合企業の株主に係る会計処理－受取対価が現金等の財産と結合企業の株式の場合

(1) 前提条件

A 社の 80%子会社 X 社(諸資産の適正な帳簿価額は 100(株主資本 100)、諸資産の時価は 150、企業の時価は 200)を吸収合併消滅会社とし、40%関連会社 Y 社(株式数 80 株、諸資産の適正な帳簿価額は 600(株主資本 600)、諸資産の時価は 700、企業の時価は 800)を吸収合併存続会社とする吸収合併を行う。この結果、X 社の株主は次の対価を受け取る(合併後の Y 社に対する持分比率は、A 社が 40%から 44.4%(＝(80 株×40%＋10 株×80%)／(80 株＋10 株)となる。))。

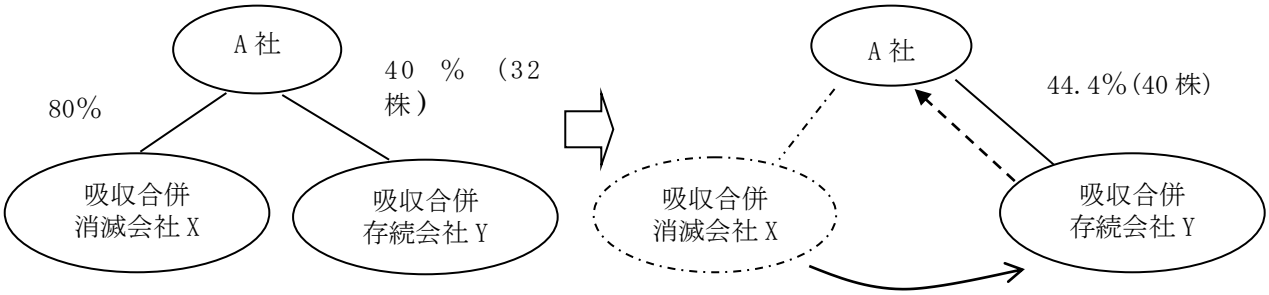
・Y 社株式(自己株式)　10 株(Y 社の適正な帳簿価額 60、時価 100)
・B 社株式(他社の株式)10 株(Y 社の適正な帳簿価額 10、時価 20)
・現金　80

なお、A 社の子会社である吸収合併消滅会社 X 社と、A 社の関連会社である吸収合併存続会社 Y 社の企業結合直前の個別貸借対照表は、それぞれ次のとおりである。

X 社個別貸借対照表			
諸資産	100	資本金	80
		利益剰余金	20
合計	100	合計	100

Y 社個別貸借対照表			
現金	80	資本金	460
その他有価証券	20	利益剰余金	200
諸資産	510	その他有価証券評価差額金	10
		自己株式	△60
合計	610	合計	610

また、A 社の保有する X 社の株式の適正な帳簿価額は 64、Y 社の株式の適正な帳簿価額は 160 であったものとする。



(2) 考え方

① 吸収合併消滅会社の株主A社の個別財務諸表上の会計処理(第282項(2)参照)

(借)	関連会社株式(Y社)	(*1)	0	(貸)	子会社株式(X社)		64
	その他有価証券(B社)	(*2)	16		交換利益	(*1)	16
	現金	(*2)	64				

(*1) A社で受け取った現金等の財産が、引き換えられたX社株式の適正な帳簿価額を上回るため、当該差額を交換利益として記載する(Y社株式の取得原価はゼロとする。)。

(*2) 共通支配下の取引には該当しないため、A社で受け取った現金等の財産は、原則として、時価により計上する。

② 吸収合併消滅会社の株主A社の連結財務諸表(第282項(2)参照)

ア 吸収合併存続会社Y社の個別財務諸表上の会計処理

・A社の関連会社Y社が子会社X社を合併(取得)

(借)	諸資産	(*3)	150	(貸)	自己株式	(*5)	60
					自己株式処分差益	(*5)	40
					その他有価証券	(*5)	20
	のれん		50		現金	(*5)	80
	その他有価証券評価差額金	(*4)	10		その他有価証券処分益	(*4)	10

(*3) 受け入れる資産の時価

(*4) 取得の対価に用いた有価証券評価差額を実現益として計上。なお、次の持分法の適用にあたっては、その他有価証券処分益に係る未実現利益の消去及び持分法による投資損益とする処理については、省略している。

(*5) 交付した株式の時価100、有価証券の時価20、現金80の計200を取得原価とする。

イ 吸収合併消滅会社X社の個別財務諸表上の会計処理

・A社の子会社X社は関連会社Y社との合併により消滅

(借)	払込資本	80	(貸)	諸資産	100
	利益剰余金	20			

ウ 吸収合併消滅会社の株主A社の連結財務諸表上の会計処理

＜連結修正仕訳＞

・子会社株式(X社株式)に関する開始仕訳

(借)	払込資本	80	(貸)	子会社株式	64
	利益剰余金	4		非支配株主持分	20

・関連会社株式(Y 社株式)に関する開始仕訳

(借)	関連会社株式	80	(貸)	利益剰余金	80

・子会社株式(X 社株式)に関する開始仕訳の振戻し

(借)	子会社株式	64	(貸)	払込資本	80
	非支配株主持分	20		利益剰余金	4

・子会社株式(X 社株式)の交換損益の修正

(借)	交換利益 (*6)	7	(貸)	利益剰余金 (*7)	7

(*6) 個別財務諸表上、認識された交換利益は、被結合企業の株主の連結財務諸表上、連結会計基準における未実現損益の消去に準じて、投資会社の持分相当額 7(16×44.4%)を消去

(*7) X 社を連結していたことにより生じていた親会社 A 社に係る取得後剰余金 16(=20×80%又は 20−4)のうち、7 を認識

・X 社株式に関する取得後剰余金の認識

X 社を連結していたことにより生じていた親会社 A 社に係る取得後剰余金 16(=20×80%又は 20−4)のうち、9 を認識

(借)	関連会社株式	9	(貸)	利益剰余金	9

・Y 社株式の追加取得(40%→44.4%)によるのれんの算定

A 社が Y 社の 4.4%を追加取得するため、持分法適用上、部分時価評価法の適用により、のれん 4(借方)(=結合企業に対して投資したとみなされる額 35(*8)−これに対応する企業結合直前の結合企業の資本 31(*9))を算定する。

(仕訳なし)

(*8) Y 社の事業の時価 800×4.4%=35

(*9) Y 社の諸資産の時価 700×4.4%=31

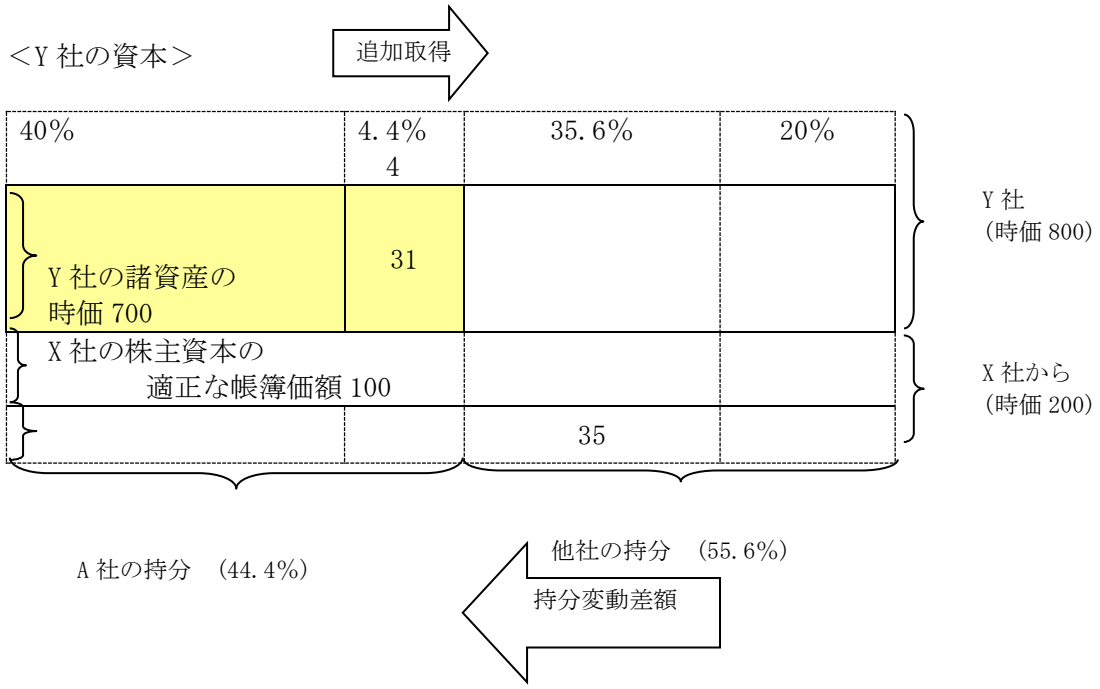
・持分変動差額の認識

(借)	関連会社株式	35	(貸)	持分変動差額 (*10)	35

(*10) (200−100)×35.6%(80%−44.4%)=35

X 社及び Y 社に係る企業結合前の A 社の抜粋連結財務諸表			
諸資産(X 社)	100	非支配株主持分(X 社)	20
関連会社株式	240	利益剰余金(X 社 16+Y 社 80)	96

X 社及び Y 社に係る企業結合後の A 社の抜粋連結財務諸表			
現金	64	利益剰余金(X 社 16＋Y 社 80)	96
その他有価証券	16	持分変動差額	35
関連会社株式	284	交換利益	9



［設例 32］　取得とされた吸収合併の取得企業（吸収合併存続会社）の税効果会計

1. 非適格合併の場合の税効果会計

(1) 前提条件

Y 社は A 社を吸収合併した。この合併は取得とされた。

① 取得原価　1,000

② 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

③ 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）

④ 法定実効税率　40％

⑤ 取得企業の繰延税金資産は全額回収可能と見込まれる。

⑥ 税務上の適格合併に該当しない。

(2) 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、被取得企業から受け入れた資産及び負債等に関して生じた一時差異等（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 80 を認識するが、のれん 120 については税効果を認識しない（第 71 項及び第 72 項参照）。

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（第 75 項参照）。

企業結合日における会計処理

（借）	資産 a	800	（貸）	株主資本	1,000
	繰延税金資産	80			
	のれん	120			

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、企業結合日の状況に基づく回収可能性を見直した場合には、企業結合日における繰延税金資産及びのれんの額を 取得原価が再配分されたものとして会計処理する（第 73 項参照）。

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、企業結合年度の翌年度において回収見込額を見直した場合は、企業結合年度に当該見直しが行われたかのように、当該年度（企業結合年度の翌年度）の会計処理を行う（第 73 項参照）。

2. 適格合併の場合の税効果会計

(1) 前提条件

Y 社は A 社を吸収合併した。この合併は取得とされた。

① 取得原価　1,000

② 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

③ 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)

④ 被取得企業における税務上の繰越欠損金　200

⑤ 法定実効税率　40%

⑥ 取得企業の繰延税金資産は全額回収可能と見込まれる。

⑦ 税務上の適格合併に該当する。

(2) 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、被取得企業から受け入れた資産及び負債等に関して生じた一時差異等(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)について税効果を認識するが、のれん 160 については税効果を認識しない(第 71 項及び第 72 項参照)。

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(第 75 項参照)。

企業結合日における会計処理

(借)	資産 a	800	(貸)	株主資本	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及び確定の手続は上記 1.(2)と同様である。

［設例 33］　取得とされた株式移転における株式移転設立完全親会社の税効果会計

(1) 前提条件

① 株式移転により、A 社(取得企業)と B 社(被取得企業)は株式移転設立完全親会社 C 社を設立した。

② 法定実効税率は 40%とする。

③ A 社株式の時価を基礎に株式の交換比率を考慮して算定した B 社株式の時価は 600 であった。

④ 株式移転日の前日の個別貸借対照表は次のとおりである。

A 社(取得企業)個別貸借対照表					
土地	(*1)	500	株主資本		540
繰延税金資産		40			
合計		540	合計		540

(*1) 税務上の簿価は 600 とする。

B 社(被取得企業)個別貸借対照表					
土地	(*2)	300	株主資本		380
繰延税金資産		80			
合計		380	合計		380

(*2) 税務上の簿価は 500 とする。

(2) C 社(株式移転設立完全親会社)の処理

① 株式移転時の会計処理

(借)	A 社株式	(*3)	540	(貸)	払込資本	540
	B 社株式	(*4)	600		払込資本	600

(*3) A 社株式の取得原価は、株式移転日の前日における取得企業(A 社)の適正な帳簿価額による株主資本の額により算定する(第 121 項(1)参照)。なお、 税務上の簿価は 600 である。

(*4) B 社株式の取得原価は、C 社が交付した株式の時価により算定する(第 121 項(2)参照)。なお、税務上の簿価は 500 である。

株式移転設立完全親会社が株式移転完全子会社株式を継続して保有するのであれば、取得時点から生じている一時差異について、税効果を認識しない。ただし、当該株式移転完全子会社株式について予測可能な期間に売却する予定がある場合(一部売却で売却後も子会社又は関連会社となる予定の場合は売却により解消する部分の一時差異に限る)、又は売却その他の事由によって当該株式移転完全子会社株式がその他有価証券として分類されることとなった場合で、かつ、回収可能性があると判断された場合には、当該一時差異に対する税効果を計上する(第 123 項(第 115 項)及び第 404 項参照)。

② 期末の会計処理

(仕訳なし)

［設例 34］（削　除）

［設例 35］　共通支配下の取引における吸収合併存続会社の税効果会計

(1) 前提条件

① P 社(親会社)は S 社(子会社(P 社の持株比率 80%))を合併した(吸収合併存続会社は P 社とする。)。

② P 社は株式(時価 500)を S 社の非支配株主に交付した。

③ 法定実効税率は 40%とする。

④ 合併期日前日の個別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	2,000
S 社株式	800		
合計	2,000	合計	2,000

S 社個別貸借対照表			
棚卸資産 (*1)	1,800	資本金	1,000
繰延税金資産	200	利益剰余金	1,000
合計	2,000	合計	2,000

(*1) 税務上の簿価は 2,300 とする。

(2) P 社の会計処理

① 企業結合日における会計処理

P 社が、S 社に係る資産及び負債の合併期日の前日に付された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、P 社における回収可能性の有無にかかわらず合併期日の前日に付された適正な帳簿価額をそのまま引き継ぐ(第 206 項(1)参照)。

(借)	棚卸資産 (*2)	1,440	(貸)	S 社株式	800
	繰延税金資産	160		抱合株式消滅差益	800
(借)	棚卸資産 (*2)	360	(貸)	払込資本	400
	繰延税金資産	40			

(*2) 資産を 2 分割しているのは会計処理の説明のためである。

なお、受け入れ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。

② 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)

③ 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	200	(貸)	繰延税金資産	200

［設例 36］事業分離日の属する事業年度の前期末の分離元企業における繰延税金資産の回収可能性（投資が継続する場合）

1. 残存事業に係る一時差異等加減算前課税所得の見積額が残存事業に係る将来減算一時差異の額を上回る場合

(1) 前提条件

① a 事業及び b 事業を営む分離元企業 X 社が、翌事業年度に会社分割により a 事業を移転する。事業分離後も X 社の a 事業に関する投資は継続し、会計上の移転損益は認識されない。

② 分離元企業 X 社の実際の残存事業 b に係る一時差異等加減算前課税所得の見積額は、税務上の移転損益を含め 150 とする。

③ 分離元企業 X 社の将来減算一時差異は 200（うち a 事業 100、b 事業 100）とする。

④ 事業分離が行われないと仮定した場合の分離元企業 X 社の一時差異等加減算前課税所得の見積額は 190（うち a 事業 80、b 事業 110）とする。

⑤ a 事業及び b 事業の将来減算一時差異はすべて翌事業年度に解消するものとし、一時差異等加減算前課税所得の見積額は事業分離が行われないと仮定した場合の翌事業年度の見積額とする。

(2) 事業分離日の属する事業年度の前期末における繰延税金資産の回収可能性の判断

① 移転事業 a に係る繰延税金資産の回収可能性の判断（第 107 項(2)参照）

移転する事業に係る課税所得等と相殺し切れなかった将来減算一時差異 20（＝100－80）が生じている。したがって、残存事業 b に係る一時差異等加減算前課税所得の見積額 110 と残存事業 b に係る将来減算一時差異 100 を相殺した残余 10 を移転事業 a に係る一時差異等加減算前課税所得の見積額 80 に加算した額 90 を基礎として、移転事業 a に係る繰延税金資産の回収可能性を判断する。

② 残存事業 b に係る繰延税金資産の回収可能性の判断（第 107 項なお書き参照）

残存事業 b に係る繰延税金資産の回収可能性については、事業分離がないと仮定した場合の残存事業 b に係る一時差異等加減算前課税所得の見積額 110 にかかわらず、事業分離をする分離元企業 X 社の一時差異等加減算前課税所得の見積額 150 を基礎として判断する。

③　X 社全体の繰延税金資産の回収可能性の判断

①及び②の結果、分離元企業 X 社は、X 社全体の将来減算一時差異 200 のうち 190(=a 事業 90＋b 事業 100)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。

	将来減算一時差異	一時差異等加減算前課税所得	回収可能見込額	備考
移転事業 a　(*)	100	80	90	
(残存事業 b)(*)	(100)	(110)		残余 10 を a 事業に充てる。
実際の残存事業 b	100	150	100	一時差異等加減算前課税所得は移転損益を含む。
X 社合計	200		190	

(*) 移転事業 a 欄及び残存事業 b 欄の金額は事業分離がないと仮定した場合の金額である。

2. 残存事業に係る一時差異等加減算前課税所得の見積額が残存事業に係る将来減算一時差異の額を下回る場合

(1) 前提条件

①　a 事業及び b 事業を営む分離元企業 X 社が、翌事業年度に会社分割により a 事業を移転する。事業分離後も X 社の a 事業に関する投資は継続し、会計上の移転損益は認識されない。

②　分離元企業 X 社の実際の残存事業 b に係る一時差異等加減算前課税所得の見積額は、税務上の移転損益を含め 10 とする。

③　分離元企業 X 社の将来減算一時差異は 200(うち a 事業 100、b 事業 100)とする。

④　事業分離が行われないと仮定した場合の分離元企業 X 社の一時差異等加減算前課税所得の見積額は 120(うち a 事業 130、b 事業△10)とする。

⑤　a 事業及び b 事業の将来減算一時差異はすべて翌年度に解消するものとし、一時差異等加減算前課税所得の見積額は事業分離が行われないと仮定した場合の翌年度の見積額とする。

(2) 事業分離日の属する事業年度の前期末における繰延税金資産の回収可能性の判断

①　移転事業 a に係る繰延税金資産の回収可能性の判断(第 107 項(2)参照)

移転する事業に係る課税所得等と相殺し切れなかった将来減算一時差異は生じていない。したがって、移転事業 a に係る繰延税金資産の回収可能性は、移転事業 a に係る一時差異等加減算前課税所得の見積額 130 を基礎として判断する。

②　残存事業 b に係る繰延税金資産の回収可能性の判断(第 107 項なお書き参照)

残存事業 b に係る繰延税金資産の回収可能性については、事業分離がないと仮定した場合の残存事業 b に係る一時差異等加減算前課税所得の見積額△10 にかかわらず、事業分離をする分離元企業 X 社の一時差異等加減算前課税所得の見積額 10 を基礎として判断する。

③　X 社全体の繰延税金資産の回収可能性の判断

①及び②の結果、分離元企業 X 社については、X 社全体の将来減算一時差異 200 のうち 110(=a 事業 100＋b 事業 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。

	将来減算一時差異	一時差異等加減算前課税所得	回収可能見込額	備考
移転事業 a　(*)	100	130	100	
(残存事業 b) (*)	(100)	(△10)		残余なし。
実際の残存事業 b	100	10	10	一時差異等加減算前課税所得は移転損益を含む。
X 社合計	200		110	

(*) 移転事業 a 欄及び残存事業 b 欄の金額は事業分離がないと仮定した場合の金額である。

［設例 37］　事業分離日の分離元企業における税効果会計の適用(投資が継続する場合)

(1) 前提条件

① 吸収分割により、分離元企業 P 社(親会社)は p 事業を分離先企業 S 社(P 社の 100%子会社)に移転し、対価として S 社株式を受け取った。当該取引は共通支配下の取引であり、P 社において移転損益は認識されない(投資が継続する)。

② 税務上、当該会社分割は適格分社型分割に該当するものとする。このため、P 社における S 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税務上の帳簿価額に基づくため、分離先企業株式に関して、移転した p 事業に係る資産及び負債について生じていた一時差異と同額の一時差異が生ずる。

③ 法定実効税率は 40%とする。

④ P 社における移転前の貸借対照表、S 社に移転する p 事業の内容等は次のとおりである。

P 社における移転前の貸借対照表			
現金	100	繰延税金負債(評価差額分)	40
有価証券 (*1)	200	資本金	200
棚卸資産 (*2)	50	利益剰余金	170
繰延税金資産(棚卸資産分)	20	その他有価証券評価差額金	60
S 社株式	100		
合計	470	合計	470

・説明の便宜上、繰延税金資産と繰延税金負債は両建て表示している。

(*1) 会計上の帳簿価額及び税務上の帳簿価額は 100 とする。

(*2) 税務上の帳簿価額は 100 とする。

S 社における移転前の貸借対照表			
現金	100	資本金	100
合計	100	合計	100

P 社における移転前の連結貸借対照表			
現金	200	繰延税金負債(評価差額分)	40
有価証券	200	資本金	200
棚卸資産	50	利益剰余金	170
繰延税金資産(棚卸資産分)	20	その他有価証券評価差額金	60
合計	470	合計	470

S 社に移転する p 事業(評価・換算差額等及び繰延税金資産及び負債を含めて記載している。)

有価証券	200	繰延税金負債(評価差額分)	40
		その他有価証券評価差額金	60
棚卸資産	50		
繰延税金資産(棚卸資産分)	20		

(2) P 社における p 事業移転に関する会計処理

(借)	S 社株式	100	(貸)	有価証券	200
	その他有価証券評価差額金	60			
	繰延税金負債(評価差額分)	40			
(借)	S 社株式	50	(貸)	棚卸資産	50
	繰延税金資産(S 社株式分)	20		繰延税金資産(棚卸資産分)	20

・仕訳を分割しているのは、会計処理の理解のためである。

・P 社が取得する S 社株式の取得原価は、移転事業に係る株主資本相当額(移転事業に係る繰延税金資産及び負債を含まない(第 108 項(2)参照)。)により算定する(第 226 項参照)。

(3) S 社における p 事業受入れに関する会計処理

(借)	有価証券	200	(貸)	繰延税金負債	40
				払込資本	100
				その他有価証券評価差額金	60
(借)	棚卸資産	50	(貸)	払込資本	70
	繰延税金資産	20			

・仕訳を分割しているのは、会計処理の理解のためである。

・共通支配下の取引のため、P 社における適正な帳簿価額により資産及び負債(繰延税金資産及び負債を含む(第 87 項(1)参照)。)並びに評価・換算差額等を受け入れる(第 227 項参照)。

・移転事業に係る株主資本相当額を払込資本の増加として処理する(第 227 項参照)。

(4) P 社における連結修正仕訳

(借)	資本金	(*3)	100	(貸)	S 社株式	(*3)	100
(借)	払込資本	(*4)	100	(貸)	S 社株式	(*4)	100
(借)	払込資本	(*4)	70	(貸)	S 社株式	(*4)	50
					繰延税金資産(S 社株式分)	(*4)	20

(*3) 開始仕訳

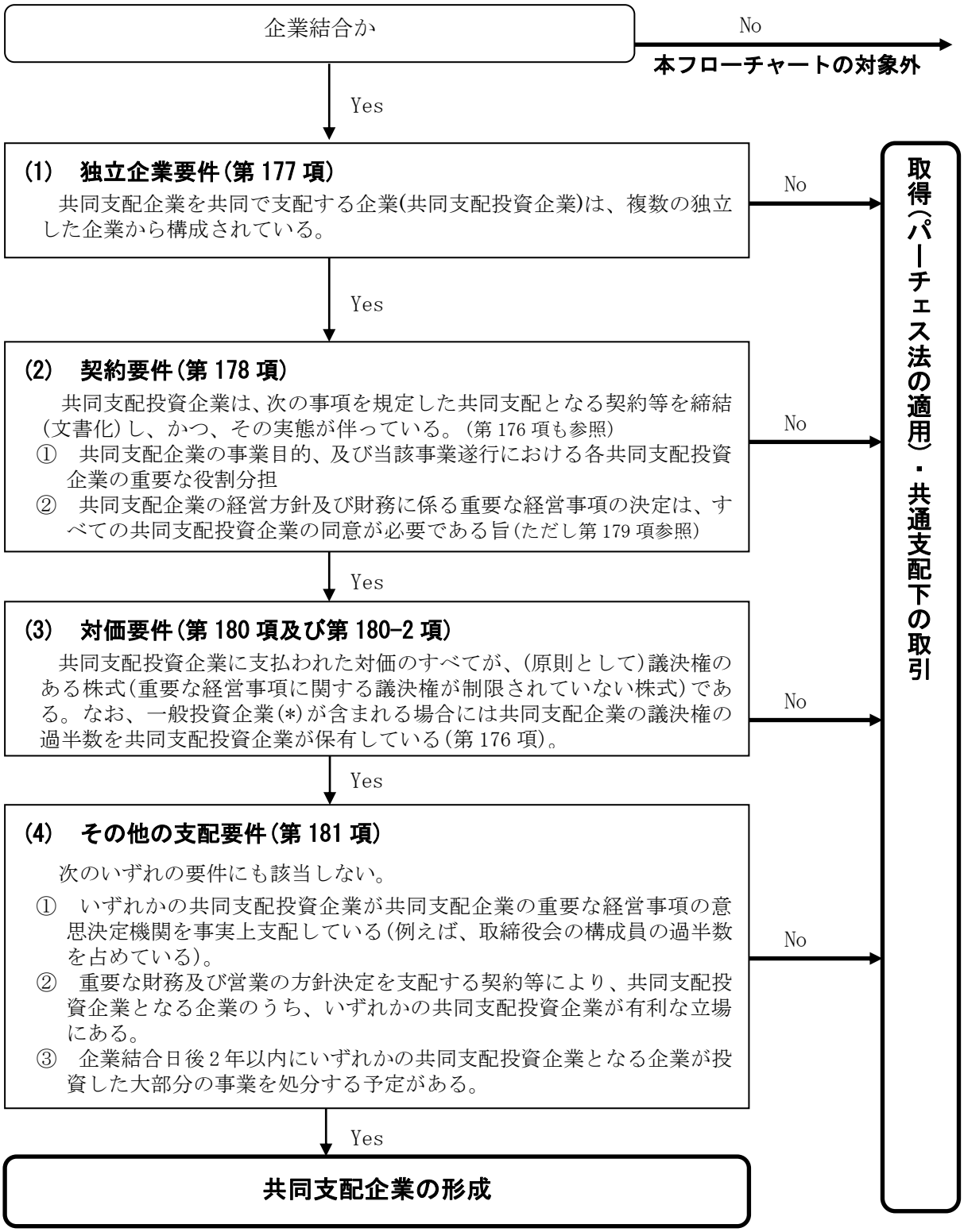
(*4) 資本連結上の投資原価は移転する事業の移転直前の適正な帳簿価額(当該事業に係

る繰延税金資産及び繰延税金負債を含む(第 402 項参照)。)であるとし、その投資原価と S 社の資本を消去する。

(5) p 事業移転後の P 社の連結貸借対照表

P 社における移転後の連結貸借対照表			
現金	200	繰延税金負債(評価差額分)	40
有価証券	200	資本金	200
棚卸資産	50	利益剰余金	170
繰延税金資産(棚卸資産分)	20	その他有価証券評価差額金	60
合計	470	合計	470

〔フローチャート〕共同支配企業の形成の判定(第 175 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、当該共同支配企業へ投資する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、当該企業を一般投資企業という。

以　上