

【参考】企業会計基準適用指針第10号「企業結合会計基準及び事業分離等会計基準に関する適用指針」（平成19年11月15日改正）からの改正点

以下の比較表では、企業会計基準適用指針第10号「企業結合会計基準及び事業分離等会計基準に関する適用指針」（平成19年11月15日改正）からの主な改正部分に下線を付している。

改正後	改正前
<p>目 的</p> <p>1. <u>本適用指針は、企業会計基準第21号「企業結合に関する会計基準」（以下「企業結合会計基準」という。）及び企業会計基準第7号「事業分離等に関する会計基準」（以下「事業分離等会計基準」という。）の2つの会計基準を適用する際の指針を定めることを目的とする（第334項から第336項参照）。</u></p> <p>なお、本適用指針は、平成17年12月27日に公表された企業会計基準適用指針第10号「企業結合会計基準及び事業分離等会計基準に関する適用指針」について、平成18年及び平成19年に所要の改正を行ったものである（第338-2項及び第338-3項参照）。</p> <p><u>また、平成20年に企業結合会計基準及び事業分離等会計基準を改正したことに伴い、本適用指針についても改正を行っている（第338-4項参照）。</u></p>	<p>目 的</p> <p>1. <u>企業会計審議会から、平成15年10月31日に「企業結合に係る会計基準」（以下「企業結合会計基準」という。）が公表された。</u>また、当委員会は、平成17年12月27日に企業会計基準第7号「事業分離等に関する会計基準」（以下「事業分離等会計基準」という。）を公表した。<u>本適用指針は、これらの2つの会計基準を適用する際の指針を定めることを目的とする（第334項から第336項参照）。</u></p> <p>なお、本適用指針は、平成17年12月27日に公表された企業会計基準適用指針第10号「企業結合会計基準及び事業分離等会計基準に関する適用指針」について、平成18年及び平成19年に所要の改正を行ったものである（第338-2項及び第338-3項参照）。</p>
<p>2. 本適用指針の構成は、原則として、企業結合の会計上の分類（取得、共同支配企業の形成、共通支配下の取引）ごと、かつ、代表的な組織再編の形式（合併、会社分割、事業譲渡・譲受、株式交</p>	<p>2. 本適用指針の構成は、原則として、企業結合の会計上の分類（取得、<u>持分の結合</u>、共同支配企業の形成、共通支配下の取引）ごと、かつ、<u>「企業結合に係る会計基準の設定に関する意見書」（以下「企</u></p>

改正後	改正前
<p>換、株式移転等) ごとに個別財務諸表上及び連結財務諸表上の会計処理を示している (第 334 項参照)。</p>	<p>業結合会計意見書」という。) 四 3. の定めに従い、代表的な企業再編 (組織再編) の形式 (合併、会社分割、事業譲渡・譲受、株式交換、株式移転等) ごとに個別財務諸表上及び連結財務諸表上の会計処理を示している (第 334 項参照)。</p>
<p>適用指針</p> <p>6. (以下、第 28 項まで削除)</p>	<p>適用指針</p> <p>Ⅲ. 取得と持分の結合の識別</p> <p>(以下 略)</p>
<p>Ⅲ. 取得の会計処理</p> <p>1. 取得の会計処理の概要</p> <p>29. パーチェス法では、被取得企業から受け入れる資産及び負債の取得原価を、<u>原則として、対価として</u>交付する現金及び株式等の時価とする。</p>	<p>Ⅳ. 取得の会計処理</p> <p>1. 取得の会計処理の概要</p> <p>29. <u>企業結合が取得と判定された場合には、「連結財務諸表上も個別財務諸表上も同様にパーチェス法を適用する」(企業結合会計意見書 三 3. (6)) とされている。</u>パーチェス法とは、被取得企業から受け入れる資産及び負債の取得原価を、対価として交付する現金及び株式等の時価とする<u>方法とされている。</u></p>
<p>30. パーチェス法は、取得企業の観点から企業結合をみるもので、取得企業は企業結合日において被取得企業が企業結合日前に認識していなかったものも含めて、<u>受け入れた資産及び引き受けた負債のうち識別可能なものに取得原価を配分する。</u>取得原価と取得原価の配分額との差額がのれん (又は負ののれん) であり、<u>のれんについては 20 年以内のその効果の及ぶ期間にわたり、合理的な</u></p>	<p>30. パーチェス法は、取得企業の観点から企業結合をみるもので、取得企業は企業結合日において被取得企業が企業結合日前に認識していなかったものも含めて、<u>取得した資産及び引き受けた負債のうち識別可能なものに取得原価を配分する。</u>取得原価と取得原価の配分額との差額がのれん (又は負ののれん) であり、20 年以内のその効果の及ぶ期間<u>(又は 20 年以内の取得の実態に基づいた</u></p>

改正後	改正前
<p>方法により規則的に償却する。</p> <p>31-2. 企業結合に適用すべき会計基準として、<u>企業結合会計基準及び平成 20 年 12 月 26 日に公表された企業会計基準第 22 号「連結財務諸表に関する会計基準」</u>（以下「<u>連結会計基準</u>」という。）がある。従来、<u>企業結合会計基準</u>は、合併、株式交換・株式移転、会社分割、<u>事業譲渡・譲受</u>、現物出資等に対して適用され、<u>連結会計基準</u>は、現金を対価とした子会社株式の取得に対して適用されるものとされていた。</p> <p><u>平成 20 年改正の企業結合会計基準及び連結会計基準において、企業結合に該当する取引はすべて企業結合会計基準が適用されることとされたため、現金を対価とする子会社株式の取得についても連結会計基準に定めのない企業結合及び事業分離等に関する事項については、連結財務諸表上、企業結合会計基準及び事業分離等会計基準並びに本適用指針の定めに従って会計処理及び注記をすることとなる。</u></p> <p><u>なお、企業とは、会社及び会社に準ずる事業体をいう（企業結合会計基準第 4 項及び事業分離等会計基準第 2-2 項）が、本適用指針では、企業が株式会社の場合を前提としており、それ以外の場合においては、株式会社の場合に準じて取り扱う。</u></p>	<p><u>適切な期間</u>) にわたり、合理的な方法により規則的に償却する。</p> <p>31-2. 企業結合に適用すべき会計基準としては、<u>企業結合会計基準及び連結財務諸表原則</u>（以下「<u>連結原則</u>」という。）がある（<u>企業結合会計意見書 二</u>）。このうち、<u>企業結合会計基準</u>は、合併、株式交換・株式移転、会社分割、<u>営業譲渡・譲受</u>、現物出資等に対して適用され（<u>企業結合会計意見書 三 5 及び四 3</u>）、<u>連結原則</u>は、現金を対価とした子会社株式の取得に対して適用される（<u>企業結合会計意見書 三 5</u>）。</p> <p><u>このように、企業結合会計基準と連結原則が適用される組織再編の形式は異なるものの、その経済的実態が類似していることもあるため、連結原則を適用すべき企業結合であっても、企業結合会計基準の定めを適用して会計処理することが適当と考えられる場合（例えば、第 47 項（条件付取得対価の会計処理）、第 62 項（企業結合に係る特定勘定への取得原価の配分）、第 69 項（取得原価の配分における暫定的な会計処理の対象となる科目）など）がある。このような場合には、企業結合会計基準の定めに従って会計処理することができるものと考えられる。ただし、この場合、適用した会計処理に関連して、企業結合会計基準により一定の開示が求められているときは、当該定めに従い、必要な事項（例えば、第 47 項を適用した場合には、第 306 項における(6)）を開示する必要がある。</u></p> <p><u>なお、連結原則を適用すべき企業結合が行われた場合（上記のように企業結合会計基準の定めに従って会計処理した場合を除</u></p>

改正後	改正前
	<p>く。)であっても、企業結合会計基準で定められている事項(例えば、パーチェス法を適用した場合の注記事項)を追加情報に準じて開示することを妨げるものではない(第310-2項及び第316-2項参照)。</p>
<p>2. 取得企業の決定 取得企業の決定規準の考え方 連結会計基準の考え方の利用</p> <p>32. 取得企業を決定するためには、<u>連結会計基準の考え方を</u>用いることとされている(企業結合会計基準第18項)。これには、<u>結合後企業に支配株主が存在するとき、当該株主により企業結合前から支配されていた結合当事企業(子会社)を取得企業とすることも含まれる</u>(第354項参照)。</p> <p>総体としての株主が占める相対的な議決権比率の大きさ</p> <p>32-2. <u>主な対価の種類が株式である企業結合の場合、総体としての株主が占める相対的な議決権比率の大きさ(企業結合会計基準第20項(1))についても、一般に組織再編は様々な形態をとることが考えられる(企業結合会計基準第80項)ことから、他の要素とともに総合的に勘案することによって、取得企業を最終的に決定することとなる。</u></p> <p><u>また、当該議決権比率の判断にあたっては、潜在株式の存在についても考慮しなければならないとされているが、権利行使の可能性がないと見込まれる場合には、これを考慮しないことが適切と考えられる。</u></p>	<p>2. 取得企業の決定 (1) 取得企業の決定規準</p> <p>32. 取得企業の決定は、<u>次のように取得と持分の結合とを識別する規準と整合した形で行うこととされている</u>(企業結合会計意見書三3.(1))。</p> <p>(1) <u>対価要件で取得と判定された場合には、対価を支出した企業を取得企業とする。</u></p> <p>(2) <u>議決権比率要件で取得と判定された場合には、議決権比率が大きいと判定された結合当事企業を取得企業とする。</u></p> <p>(3) <u>議決権比率以外の支配要件で取得と判定された場合には、支配を獲得したと判定された結合当事企業を取得企業とする。</u></p> <p>(2)について、<u>議決権比率要件で取得と判定された場合のうち、結合後企業を支配する株主(親会社等)が存在するときは、企業結合前から当該株主により支配されていた結合当事企業(子会社等)を取得企業とする</u>(第339項及び第354項参照)。</p> <p>(3)について、<u>第24項から第27項までの複数の要件を満たさなかった場合には、これらを総合的に判断して取得企業を決定する。</u></p>

改正後	改正前
<p>最も大きな議決権比率を有する株主の存在</p> <p>32-3. <u>企業結合会計基準第 20 項(2)では、ある株主又は株主グループ以外には重要な議決権比率を有していない場合を前提としているが、これは、関連会社にあたる程度にまで議決権比率を有しているような株主又は株主グループが他には存在しない場合が該当する。</u></p> <p>株式の交換条件</p> <p>32-4. <u>ある結合当事企業が他の結合当事企業の企業結合前における株式の時価を超えるプレミアムを支払う場合（企業結合会計基準第 20 項(5)）とは、例えば、株式の交換比率の算定にあたり、企業結合の主要条件が合意された日などの企業結合前における株式の市場価格（株価）に加えて、支配する対価としてのプレミアムが反映されている場合が該当する。</u></p> <p>会社分割の場合の取扱い</p> <p>32-5. 組織再編の形式が会社分割（共同新設分割又は吸収分割）の場合には、<u>取得企業としては、分離先企業における分離元企業から移転された事業自体を指すことがある。</u></p>	<p>なお、組織再編の形式が会社分割（共同新設分割又は吸収分割）の場合には、<u>上記の取得企業は、分離先企業における分離元企業から移転された事業自体を指すことがある。</u></p>
<p>33. <u>(削除)</u></p>	<p>(2) 結合当事企業が3社以上の場合の取扱い</p> <p>33. (省略)</p>
<p>5. 取得原価の算定方法</p> <p>(2) 支払対価が現金以外の場合の取得の対価の算定</p> <p>37. 「<u>支払対価が現金以外の資産の引渡し、負債の引受け又は株式の交付の場合には、支払対価となる財の時価と被取得企業又は取</u></p>	<p>5. 取得原価の算定方法</p> <p>(2) 取得の対価の算定方法</p> <p>37. <u>取得の対価は、支払対価となる財の時価と取得した純資産の時価のうち、より高い信頼性をもって測定可能な時価で算定する</u>」</p>

改正後	改正前
<p>得した事業の時価のうち、より高い信頼性をもって測定可能な時価で算定する」(企業結合会計基準第 23 項)とされている。支払対価が取得企業の株式の交付の場合には、第 38 項から第 43 項に従い、取得の対価を算定する。</p>	<p>(企業結合会計基準 三 2. (2)①)とされている。具体的には、第 38 項から第 47 項に従い、取得の対価を算定する。</p>
<p>(3) 支払対価が取得企業の株式の場合の取得の対価の算定</p> <p>38. 支払対価として取得企業の株式が交付された場合の取得の対価の算定は、次のように行う(取得企業の種類株式が交付された場合は第 42 項も参照のこと)。</p> <p>(1) 取得企業の株式に市場価格(日本公認会計士協会 会計制度委員会報告第 14 号「金融商品会計に関する実務指針」(以下「金融商品会計実務指針」という。))第 48 項)がある場合には、「企業結合日における株価」(企業結合会計基準第 24 項)に交付株式数を乗じた額(第 356 項参照)。なお、<u>企業結合日の株価については金融商品会計実務指針第 60 項に準じることとなる。</u></p>	<p>(3) 支払対価が取得企業の株式の場合の取得の対価の算定</p> <p>38. 支払対価として取得企業の株式(自己株式を含む。以下同じ。)が交付された場合の取得の対価の算定は、次のように行う(第 355 項参照)。</p> <p>(1) 取得企業の株式に市場価格(日本公認会計士協会 会計制度委員会報告第 14 号「金融商品会計に関する実務指針」(以下「金融商品会計実務指針」という。))第 48 項)がある場合には、「<u>企業結合の主要条件が合意されて公表された日</u>前の合理的な期間における株価」(企業結合会計基準 三 2. (2)③)に交付株式数を乗じた額(第 356 項参照)。</p> <p><u>「主要条件には、株式の交換比率が含まれる」(企業結合会計基準 注解(注 7))とされ、「合理的な期間とは、原則として、主要条件が合意されて公表された日の直前数日間とする」(企業結合会計基準 注解(注 6))とされている。</u></p> <p><u>「企業結合の主要条件が合意されて公表された日」(企業結合の合意公表日)とは、株式の交換比率が公表された日をいう。また、会社分割など、株式の交換を伴わない場合には、交付する株式数が公表された日をいう。</u></p>

改正後	改正前
<p>(2) (1)がない場合で、取得企業の株式に合理的に算定された価額（金融商品会計実務指針第 54 項）<u>を得られる</u>ときは、企業結合日における当該価額に交付株式数を乗じた額（第 356 項参照）。</p> <p>合理的に算定された価額には、類似会社比準方式による評価額（金融商品会計実務指針第 54 項(1)）、割引将来キャッシュ・フロー法による評価額（同項(2)）などが含まれる。複数の評価額が利用されているときは、これらを加重平均するなど、当該価額を合理的に算定する。当該取扱いは、(3)にも適用する。</p> <p>(3) (2)が<u>得られない</u>場合で、被取得企業の株式に合理的に算定された価額があるときは、企業結合日における当該価額に交付株式数（交換比率考慮後）を乗じた額（第 356 項参照）。</p> <p>(4) (3)が<u>得られない</u>場合には、被取得企業から<u>受け入れた</u>識別</p>	<p><u>「直前数日間」とは、通常 5 日以内をいう。ただし、当該期間に株価がない場合又は天災の発生等、極めて特殊な要因により株価が異常であると認められる場合には、企業結合の合意公表日前の一定期間の市場価格の平均に基づいて算定する。</u></p> <p>なお、<u>「株価」には終値のほか平均株価も含まれる。</u></p> <p>(2) (1)がない場合で、取得企業の株式に合理的に算定された価額（金融商品会計実務指針第 54 項）<u>があり、かつ、その価額が株式の交換比率の算定基礎として利用されている</u>ときは、企業結合の合意公表日までに算定している当該価額に交付株式数を乗じた額（第 356 項参照）。</p> <p>合理的に算定された価額には、類似会社比準方式による評価額（金融商品会計実務指針第 54 項(1)）、割引将来キャッシュ・フロー法による評価額（同項(2)）などが含まれる。<u>株式の交換比率の算定基礎として複数の評価額が利用されている</u>ときは、これらを加重平均するなど、当該価額を合理的に算定する。当該取扱いは、(3)にも適用する。</p> <p>(3) (2)が<u>算定できない</u>場合で、被取得企業の株式に合理的に算定された価額<u>あり、かつ、その価額が株式の交換比率の算定基礎として利用されている</u>ときは、企業結合の合意公表日までに算定している当該価額に交付株式数（交換比率考慮後）を乗じた額（第 356 項参照）。</p> <p>(4) (3)が<u>算定できない</u>場合には、被取得企業から<u>取得した</u>識別</p>

改正後	改正前
<p>可能資産及び負債の企業結合日の時価を基礎とした正味の評価額（第 357 項参照）。</p>	<p>可能資産（第 56 項の要件を満たした無形資産を含む。）及び負債の企業結合日の時価を基礎とした正味の評価額（第 357 項参照）。</p>
<p>39. 前項(2)又は(3)において、株式の交換比率を算定する目的で算定された価額であっても、被取得企業又は取得した事業の時価や取得の対価となる財の時価に適切に調整しており、かつ企業結合日までに重要な変動が生じていないと認められる場合には、合理的に算定された価額とみなすことができる。</p>	<p>39. 第 38 項(2)又は(3)において、株式の交換比率の算定基礎として利用された価額が、被取得企業又は取得した事業の時価や取得の対価となる財の時価として算定されたものではなく、結合当事企業がお互いに共通の前提の下であくまで適切な交換比率を算定するために事業価値を算定したものである場合には、合理的に算定された価額とみなすことはできないとされている（企業結合会計意見書 三 3. (2)③）。</p> <p>ただし、適切な交換比率を算定する目的で算定された価額であっても、被取得企業又は取得した事業の時価や取得の対価となる財の時価に適切に調整していると認められる場合には、合理的に算定された価額とみなすことができる。</p>
<p>40. <u>（削除）</u></p>	<p>（4）企業結合の合意公表日後、企業結合日までに株式の交換比率等が変更された場合の取得の対価の算定</p> <p>40. （省略）</p>
<p>41. <u>（削除）</u></p>	<p>（5）株式交付日の株価を基礎として取得の対価を算定できる場合</p> <p>41. （省略）</p>
<p>（4）支払対価が取得企業の種類株式の場合の取得の対価の算定</p> <p>42. 支払対価として取得企業の種類株式が交付された場合の取得</p>	<p>（6）支払対価が取得企業の種類株式の場合の取得の対価の算定</p> <p>42. 支払対価として取得企業の種類株式が交付された場合の取得</p>

改正後	改正前
<p>の対価は、次のように算定する。</p> <p>(1) 取得企業の種類株式に市場価格がある場合には、企業結合日における市場価格に交付株式数を乗じた額（第 38 項(1)参照）。</p> <p>なお、種類株式自体は市場で取引されていなくとも転換を請求できる権利を行使して、容易に市場価格のある普通株式に転換し取引できるような場合には、市場価格のある株式として取り扱われることがある（実務対応報告第 10 号「種類株式の貸借対照表価額に関する実務上の取扱い」Q2 の A(1)）。</p> <p>(2) (1)がない場合で、取得企業の種類株式について合理的に算定された価額<u>を得られる</u>ときは、<u>企業結合日における</u>当該価額に交付株式数を乗じた額（第 38 項(2)参照）。</p> <p>(以下 略)</p>	<p>の対価は、次のように算定する。</p> <p>(1) 取得企業の種類株式に市場価格がある場合には、<u>企業結合日の合意公表日前の合理的な期間</u>における市場価格に交付株式数を乗じた額（第 38 項(1)参照）。</p> <p>なお、種類株式自体は市場で取引されていなくとも転換を請求できる権利を行使して、容易に市場価格のある普通株式に転換し取引できるような場合には、市場価格のある株式として取り扱われることがある（実務対応報告第 10 号「種類株式の貸借対照表価額に関する実務上の取扱い」Q2 の A(1)）。</p> <p>(2) (1)がない場合で、取得企業の種類株式について合理的に算定された価額<u>があり、かつ、その価額が株式の交換比率の算定基礎として利用されている</u>ときは、<u>企業結合日の合意公表日の当該価額</u>に交付株式数を乗じた額（第 38 項(2)参照）。</p> <p>(以下 略)</p>
<p><u>(7) 取得が複数の取引により達成された場合（段階取得）の取得の対価の算定</u> <u>個別財務諸表上の会計処理</u></p> <p>46. 取得が複数の取引により達成された場合（以下「段階取得」という。）、<u>個別財務諸表上、支配を獲得するに至った個々の取引ごとの原価の合計額をもって、被取得企業の取得原価とする</u>（企業結合会計基準第 25 項(1)）とされている。</p> <p>例えば、<u>取得企業（吸収合併存続会社）の株式が交付され、取</u></p>	<p><u>(9) 取得が複数の取引により達成された場合の取得の対価の算定</u></p> <p>46. 取得が複数の取引により達成された場合の<u>取得の対価は、「原則として、取得企業が被取得企業又は取得した事業に対する支配を獲得するに至った個々の取引ごとに取得の対価となる財の時価を算定し、それらを合算したものとする」</u>（企業結合会計基準 三 2.(2)②）とされている。</p> <p><u>したがって、取得企業が企業結合日直前に被取得企業の株式を</u></p>

改正後	改正前
<p>得企業が<u>吸収合併直前</u>に被取得企業の株式を保有していた場合の取得の対価は、取得企業が交付する取得企業の株式の時価（第38項参照）と<u>合併期日</u>の被取得企業の株式の帳簿価額（金融商品会計実務指針第57項(4)）を合算して算定される。[設例4]</p> <p>なお、企業結合日直前の被取得企業の株式の帳簿価額については、以下の点に留意する必要がある。</p> <p>(1) 被取得企業の株式をその他有価証券に分類し、期末に時価による評価替えを行っていても、被取得企業の株式の帳簿価額は、<u>時価による評価前の価額</u>となる。ただし、その他有価証券の評価差額の会計処理として部分純資産直入法を採用しており、当該有価証券について評価差損を計上している場合には、<u>時価による評価後の価額</u>となる。</p> <p>(2) 被取得企業の株式に対して投資損失引当金を計上している場合には、当該金額を控除した<u>価額</u>となる。</p> <p>(3) 被取得企業の株式を企業結合日前に減損処理している場合には、減損処理後の帳簿価額を基礎とする。</p>	<p>保有している場合の取得の対価は、取得企業が交付する取得企業の株式の時価（第38項参照）と<u>企業結合日直前</u>の被取得企業の株式（<u>関連会社株式又はその他有価証券</u>）の帳簿価額（金融商品会計実務指針第57項(4)）を合算して算定する。[設例4]</p> <p>なお、企業結合日直前の被取得企業の株式の帳簿価額については、以下の点に留意する必要がある。</p> <p>(1) 被取得企業の株式をその他有価証券に分類し、期末に時価による評価替えを行っていても、被取得企業の株式の帳簿価額は時価による評価前の価額となる。ただし、その他有価証券の評価差額の会計処理として部分純資産直入法を採用しており、当該有価証券について評価差損を計上している場合には、<u>時価による評価後の価額により取得の対価を算定</u>する。</p> <p>(2) 被取得企業の株式に対して投資損失引当金を計上している場合には、当該金額を控除して<u>算定</u>する。</p> <p>(3) 被取得企業の株式を企業結合日前に減損処理している場合には、減損処理後の帳簿価額を基礎として<u>取得の対価を算定</u>する（第360項参照）。</p>
<p>連結財務諸表上の会計処理</p>	
<p>46-2. <u>段階取得の場合、連結財務諸表上、支配を獲得するに至った個々の取引すべての企業結合日における時価をもって、被取得企業の取得原価を算定する。なお、当該被取得企業の取得原価と、支配を獲得するに至った個々の取引ごとの原価の合計額との差額は、当期の段階取得に係る損益として処理する（企業結合会計基</u></p>	

改正後	改正前
<p><u>準第 25 項(2) とされている。</u></p> <p><u>例えば、取得企業（吸収合併存続会社）の株式が交付され、取得企業が吸収合併直前に被取得企業の株式を保有していた場合の取得の対価は、取得企業が交付する取得企業の株式の時価（第 38 項参照）と吸収合併直前の被取得企業の株式の時価（第 38 項に準じて算定）を合算して算定され、吸収合併直前の被取得企業の株式の帳簿価額と合併期日の時価との差額は、当期の段階取得に係る損益として処理される。また、これに見合う金額は、個別財務諸表において計上されたのれん（又は負ののれん）の修正として処理される。〔設例 4〕</u></p> <p><u>投資会社が持分法適用関連会社と企業結合した場合には、支配を獲得するに至った個々の取引ごとの原価は持分法による評価額を指す（企業結合会計基準第 25 項(2)なお書き）ため、その場合には、企業結合日直前の被取得企業の株式（関連会社株式）の持分法による評価額と企業結合日の時価との差額は、当期の段階取得に係る損益とし、これに見合う金額は、のれん（又は負ののれん）の修正として処理される。なお、企業結合日直前の個別財務諸表上の関連会社株式の帳簿価額と持分法による評価額との差額は、のれん（又は負ののれん）の修正として処理される。〔設例 4〕</u></p> <p><u>また、持分法による評価額には、関連会社株式に含めて処理されているのれんの未償却残高、未実現損益に関する修正額が含まれる。</u></p>	<p><u>(4) 投資会社が持分法適用関連会社と企業結合した場合には、連結財務諸表上、企業結合日直前の個別財務諸表上の関連会社株式の帳簿価額と持分法による評価額との差額を、個別財務諸表において計上されたのれん（又は負ののれん）の修正として会計処理する。〔設例 4〕</u></p> <p><u>なお、持分法による評価額には、連結財務諸表上、関連会社株式に含めて処理されているのれん（又は負ののれん）の未償却残高、未実現損益に関する修正額が含まれる。</u></p>
<u>(11) 吸収合併存続会社が新株予約権等を交付したとき</u>	<u>(13) 吸収合併存続会社が新株予約権等を交付したとき</u>

改正後	改正前
<p style="text-align: center;">の会計処理</p> <p>50. 吸収合併が取得とされた場合において、吸収合併存続会社が、新株予約権等を交付したときの会計処理は次のように行う。</p> <p>(1) 吸収合併消滅会社の株主に対して、当該吸収合併消滅会社株式と引き換えに、吸収合併存続会社の新株予約権を交付したときは、取得の対価として処理する。このとき、吸収合併存続会社が交付した新株予約権に付すべき帳簿価額は、合併期日の時価（第 38 項に準じて算定）による。</p> <p>(以下 略)</p>	<p style="text-align: center;">の会計処理</p> <p>50. 吸収合併が取得と判定された場合において、吸収合併存続会社が、新株予約権等を交付したときの会計処理は次のように行う。</p> <p>(1) 吸収合併消滅会社の株主に対して、当該吸収合併消滅会社株式と引き換えに、吸収合併存続会社の新株予約権を交付したときは、取得の対価として処理する（第 45 項参照）。このとき、吸収合併存続会社が交付した新株予約権に付すべき帳簿価額は、原則として、<u>吸収合併存続会社の新株予約権者となる者との間で新株予約権の交換条件を決定したときの時価</u>によるが、<u>当該時価と合併期日における時価とが大きく異なる場合には、取得の対価を算定するときと同様、合併期日の時価によることができる</u>（第 41 項参照）。</p> <p>(以下 略)</p>
<p>6. 取得原価の配分方法</p> <p>(6) 無形資産への取得原価の配分</p> <p>56. <u>(削除)</u></p>	<p>6. 取得原価の配分方法</p> <p>(6) 無形資産への取得原価の配分</p> <p>56. (省 略)</p>
<p>57. <u>(削除)</u></p>	<p>研究開発費等会計基準により認識される無形固定資産</p> <p>57. (省 略)</p>
<p>法律上の権利</p> <p>58. <u>企業結合会計基準第 29 項にいう「法律上の権利」とは、特定の法律に基づく知的財産権（知的所有権）等の権利をいう。特定の法律に基づく知的財産権（知的所有権）等の権利には、産業財産権（特許権、実用新案権、商標権、意匠権）、著作権、半導体集積</u></p>	<p>法律上の権利の範囲</p> <p>58. 「法律上の権利」<u>(企業結合会計基準 三 2. (3))</u>とは、<u>次のいずれかに該当するものをいう。</u></p> <p>(1) 特定の法律に基づく知的財産権（知的所有権）等の権利 <u>これには、産業財産権（特許権、実用新案権、商標権、意</u></p>

改正後	改正前
<p>回路配置、商号、営業上の機密事項、植物の新品種等が含まれる。</p>	<p>匠権）、著作権、半導体集積回路配置、商号、営業上の機密事項、植物の新品種等が含まれる。</p> <p>(2) <u>独立第三者と締結した契約に基づく権利で未履行のもの</u> <u>これには、業務委託契約、請負契約、施設利用契約、商品売買契約、フランチャイズ契約等が含まれる。</u></p>
<p>分離して譲渡可能な無形資産</p> <p>59. <u>企業結合会計基準第 29 項にいう「分離して譲渡可能な無形資産」とは、受け入れた資産を譲渡する意思が取得企業にあるか否かにかかわらず、企業又は事業と独立して売買可能なものをいい、そのためには、当該無形資産の独立した価格を合理的に算定できなければならない（第 367 項参照）。</u></p>	<p>分離して譲渡可能なものの範囲</p> <p>59. 「<u>分離して譲渡可能な無形資産</u>」(企業結合会計基準 三 2. (3))とは、<u>企業又は事業と独立して売買可能なものをいい、取得した資産を譲渡する意思が取得企業にあるか否かにかかわらず、単独で譲渡することが可能であれば当該要件を満たすことになる。</u></p> <p><u>法律上の権利ではないが、分離して譲渡可能なものの例としては、顧客リスト（法律や契約により譲渡等が禁じられている場合を除く。）、特許で保護されていない技術、データベースなどがあげられる。</u></p>
<p>59-2. <u>特定の無形資産に着目して企業結合が行われた場合など、企業結合の目的の 1 つが特定の無形資産の受入れであり、その無形資産の金額が重要になると見込まれる場合には、当該無形資産は分離して譲渡可能なものとして取り扱う。したがって、このような場合には、企業結合会計基準第 28 項及び第 29 項により、当該無形資産を識別可能資産として、取得原価を配分することとなる（第 367-2 項参照）。</u></p>	<p>(新 設)</p>
<p>60. <u>(削 除)</u></p>	<p>開発の最終段階にある研究開発活動等の取扱い</p> <p>60. (省 略)</p>

改正後	改正前
<p>61. <u>(削 除)</u></p>	<p>(7) 研究開発費への取得原価の配分 (以下 略)</p>
<p>(7) 企業結合に係る特定勘定への取得原価の配分</p> <p>62. 「取得後に発生することが予測される特定の事象に対応した費用又は損失であって、その発生の可能性が取得の対価の算定に反映されている場合には、負債として認識する」(企業結合会計基準第30項)とされている(第372項参照)。</p> <p>当該負債(以下「企業結合に係る特定勘定」という。)の計上は、次項及び第64項を満たしている場合に限られる。</p> <p>なお、認識の対象となった事象が貸借対照表日後1年内に発生することが明らかなものは流動負債として表示する(第451項参照)。</p>	<p>(8) 企業結合に係る特定勘定への取得原価の配分</p> <p>62. 「取得後短期間で発生することが予測される費用又は損失であって、その発生の可能性が取得の対価の算定に反映されている場合には、負債として認識することができる」(企業結合会計基準 三2.(3))とされている(第372項参照)。</p> <p>当該負債(以下「企業結合に係る特定勘定」という。)の計上は、第63項から第65項の要件を満たしている場合に限られる。</p> <p>なお、企業結合会計意見書の趣旨を踏まえ、企業結合会計基準で定める一定の要件を満たしている場合には、企業結合に係る特定勘定を認識することが適当と考えられる。</p>
<p>企業結合に係る特定勘定に計上できる費用又は損失の範囲</p> <p>63. 「取得後に発生することが予測される特定の事象に対応した費用又は損失」(前項参照)は、企業結合日において一般に公正妥当と認められる企業会計の基準(ただし、当該企業結合に係る特定勘定に適用される基準を除く。)の下で認識される識別可能負債に該当しないもののうち、企業結合日後に発生することが予測され、被取得企業に係る特定の事象に対応した費用又は損失(ただし、識別可能資産への取得原価の配分額に反映されていないものに限る。)をいう(第374項参照)。</p>	<p>企業結合に係る特定勘定に計上できる費用又は損失の範囲</p> <p>63. 「取得後短期間で発生することが予測される費用又は損失」(第62項参照)とは、次の要件のすべてを満たしたものをいう(第374項参照)。</p> <p>(1) 企業結合日において、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準の下で認識される識別可能負債に該当しないこと</p> <p>(2) 企業結合日後5年以内に発生するものであること</p> <p>(3) 特定の事象に対応した費用又は損失であること(ただし、識別可能資産への取得原価の配分額に反映されていないものに限る。)</p> <p>(4) 被取得企業に係る費用又は損失であること</p>

改正後	改正前
<p>取得の対価の算定に反映されている場合</p> <p>64. 「取得の対価の算定に反映されている場合」(第 62 項参照)とは、次のいずれかの要件を満たしている場合をいう(第 375 項参照)。</p> <p>(1) 当該事象及びその金額が契約条項等(結合当事企業の合意文書)で明確にされていること</p> <p>(2) 当該事象が契約条項等で明確にされ、当該事象に係る金額が取得の対価(株式の交換比率など)の算定にあたり重視された資料に含まれ、当該事象が反映されたことにより、取得の対価が減額されていることが取得企業の取締役会議事録等により確認できること</p> <p><u>(3) 当該事象が取得の対価の算定にあたって考慮されていたことが企業結合日現在の事業計画等により明らかであり、かつ当該事象に係る金額が合理的に算定されること(ただし、この場合には、のれんが発生しない範囲で評価した額に限る。)</u></p>	<p>取得の対価の算定に反映されている場合の要件</p> <p>64. 「取得の対価の算定に反映されている場合」(第 62 項参照)とは、<u>「企業結合条件の交渉の過程で当該事象に係る金額が対価の算定に反映されていたことが契約条項等から明らかな場合をいう」(企業結合会計基準 注解(注 14))とされている。</u></p> <p><u>具体的には、次のいずれかの要件を満たしている場合をいう(第 375 項参照)。</u></p> <p>(1) 当該事象及びその金額が契約条項等(結合当事企業の合意文書)で明確にされていること</p> <p>(2) 当該事象が契約条項等で明確にされ、当該事象に係る金額が取得の対価(株式の交換比率など)の算定にあたり重視された資料に含まれ、当該事象が反映されたことにより、取得の対価が減額されていることが取得企業の取締役会議事録等により確認できること</p>
<p>65. <u>(削除)</u></p>	<p>株価を基礎に株式の交換比率を決定した場合であっても「取得の対価の算定に反映されている場合」に該当する場合</p> <p>65. (省略)</p>
<p>企業結合日以後の企業結合に係る特定勘定の会計処理</p> <p>66. 企業結合に係る特定勘定は、認識の対象となった事象が発生し</p>	<p>企業結合日以後の企業結合に係る特定勘定の会計処理</p> <p>66. 企業結合に係る特定勘定は、<u>「認識の対象となった事象が発生</u></p>

改正後	改正前
<p>た事業年度又は当該事象が発生しないことが明らかになった事業年度に<u>取り崩すことになる</u>。ただし、企業結合日以後、引当金又は未払金など、他の負債としての認識要件を満たした場合には、企業結合に係る特定勘定から他の適当な負債科目に振り替えることが必要になる（第 377 項参照）。</p> <p>また、<u>当該事象が発生しないことが明らかになった場合の取崩額は、原則として、特別利益に計上する</u>（第 303 項参照）。</p>	<p>した事業年度又は当該事象が発生しないことが明らかになった事業年度に<u>取崩す</u>」（企業結合会計基準 三 2. (3)）とされている。ただし、企業結合日以後、引当金又は未払金など、他の負債としての認識要件を満たした場合には、企業結合に係る特定勘定から他の適当な負債科目に振り替えることが必要になる。</p> <p>また、<u>企業結合に係る特定勘定は「企業結合日後 5 年以内に全額を取崩さなければならない</u>」（企業結合会計基準 三 2. (3)）とされている。<u>当該取崩額は、原則として、特別利益に計上する</u>。</p> <p><u>なお、企業結合に係る特定勘定は取得の対価の算定日に金額が確定しているため、暫定的な会計処理（第 69 項参照）の対象外となる</u>（第 377 項参照）。</p>
<p>（12）取得企業の税効果会計</p> <p>繰延税金資産及び繰延税金負債への取得原価の配分額の確定</p> <p>74. 前項(2)の繰延税金資産の回収見込額の修正は、企業結合日と取得企業の事業年度との関係から、具体的には次のように処理することになる。</p> <p>(1) 企業結合日が取得企業の事業年度期首の場合</p> <p>企業結合日の 1 年後（企業結合年度末）に繰延税金資産への取得原価の配分額を確定し、その額が企業結合日の繰延税金資産への取得原価の配分額となる。</p> <p>企業結合年度の間会計期間末又は四半期会計期間末においては、その時点で入手可能な合理的な情報等に基づき計上する。これは基本的に「暫定的な会計処理」（第 69 項参照）</p>	<p>（13）取得企業の税効果会計</p> <p>繰延税金資産及び繰延税金負債への取得原価の配分額の確定</p> <p>74. 前項(2)の繰延税金資産の回収見込額の修正は、企業結合日と取得企業の事業年度との関係から、具体的には次のように処理することになる。</p> <p>(1) 企業結合日が取得企業の事業年度期首の場合</p> <p>企業結合日の 1 年後（企業結合年度末）に繰延税金資産への取得原価の配分額を確定し、その額が企業結合日の繰延税金資産への取得原価の配分額となる。</p> <p>企業結合年度の間会計期間末においては、その時点で入手可能な合理的な情報等に基づき計上する。これは基本的に「暫定的な会計処理」（第 69 項参照）として取り扱う。</p>

改正後	改正前
<p>として取り扱う。</p> <p>(2) 企業結合日が取得企業の事業年度の期首の翌日以降の場合</p> <p>企業結合年度の間会計期間末又は四半期会計期間末及び企業結合年度末においては、その時点で入手可能な合理的な情報等に基づき計上する。これは基本的に「暫定的な会計処理」（第 69 項参照）として取り扱う。</p> <p>企業結合日から 1 年を経過した日（実務上は、<u>1 年経過後最初に到来する中間会計期間末、四半期会計期間末又は事業年度末</u>）において、企業結合日における繰延税金資産への取得原価の配分額が確定する。企業結合日において計上した繰延税金資産の額を修正する場合は前項に従い会計処理する。</p> <p>(3) <u>（削 除）</u></p>	<p>(2) 企業結合日が取得企業の事業年度の期首の翌日から中間会計期間末までの場合</p> <p>企業結合年度の間会計期間末及び企業結合年度末においては、その時点で入手可能な合理的な情報等に基づき計上する。これは基本的に「暫定的な会計処理」（第 69 項参照）として取り扱う。</p> <p>企業結合日から 1 年を経過した日（実務上は、<u>企業結合年度後最初に到来する中間会計期間末</u>）において、企業結合日における繰延税金資産への取得原価の配分額が確定する。企業結合日において計上した繰延税金資産の額を修正する場合は前項に従い会計処理する。</p> <p>(3) <u>企業結合日が取得企業の中間会計期間末の翌日から企業結合年度末までの場合</u></p> <p><u>企業結合年度末及び企業結合年度後最初に到来する中間会計期間末においては、その時点で入手可能な合理的な情報等に基づき計上する。これは基本的に「暫定的な会計処理」（第 69 項参照）として取り扱う。</u></p> <p><u>企業結合日から 1 年を経過した日（実務上は、企業結合年度後最初に到来する事業年度末）において、企業結合日における繰延税金資産への配分額が確定する。</u></p> <p><u>企業結合日において計上した繰延税金資産の額を修正する場合は前項に従い会計処理する。</u></p>

改正後	改正前
<p>(13) のれんの会計処理</p> <p>76. 「のれんは、<u>資産に計上し</u>、20 年以内のその効果の及ぶ期間にわたって、定額法その他の合理的な方法により規則的に償却する」(企業結合会計基準第 32 項) とされている。</p> <p>のれんの償却にあたり、次の事項に留意する必要がある(第 380 項から第 382-2 項及び第 448 項参照)。</p> <p>(1) のれんの償却開始時期は、企業結合日となる。なお、みなし取得日(第 117 項及び第 121 項また書き参照)による場合には、<u>当該みなし取得日が四半期首であるときには、償却開始は四半期首からであり、四半期末であるときには翌四半期首からとなる。</u></p> <p>(2) のれんを企業結合日に全額費用処理することはできない(ただし(4)の場合を除く。)</p> <p>(3) のれんの償却額は販売費及び一般管理費に計上することとし、減損処理以外の事由でのれんの償却額を特別損失に計上することはできない。</p> <p>(4) 「のれんの金額に重要性が乏しい場合には、当該のれんが生じた事業年度の費用として処理することができる」(企業結合会計基準第 32 項) とされている。当該費用の表示区分は販売費及び一般管理費とする。</p> <p>(5) 関連会社と企業結合したことにより発生したのれんは、持分法による投資評価額に含まれていたのれん(平成 20 年 12 月 26 日に改正された企業会計基準第 16 号「持分法に関する</p>	<p>(14) のれんの会計処理</p> <p>76. 「のれんは、20 年以内のその効果の及ぶ期間にわたって、定額法その他の合理的な方法により規則的に償却する」(企業結合会計基準 <u>三 2. (4)</u>) とされている。</p> <p>のれんの償却にあたり、次の事項に留意する必要がある(第 380 項から第 382 項及び第 448 項参照)。</p> <p>(1) のれんの償却開始時期は、企業結合日となる。なお、みなし取得日による場合には、<u>日本公認会計士協会 会計制度委員会報告第 7 号「連結財務諸表における資本連結手続に関する実務指針」(以下「資本連結実務指針」という。) 第 31 項の連結調整勘定の償却開始時期に準ずるものとする。</u></p> <p>(2) のれんを企業結合日に全額費用処理することはできない(ただし(4)の場合を除く。)</p> <p>(3) のれんの償却額は販売費及び一般管理費に計上することとし、減損処理以外の事由でのれんの償却額を特別損失に計上することはできない(第 302 項参照)。</p> <p>(4) 「のれんの金額に重要性が乏しい場合には、当該のれんが生じた事業年度の費用として処理することができる」(企業結合会計基準 <u>三 2. (4)</u>) とされている。当該費用の表示区分は販売費及び一般管理費とする。</p> <p>(5) 関連会社と企業結合したことにより発生したのれんは、<u>資本連結実務指針第 36 項に準じて、持分法による投資評価額に含まれていたのれん(連結調整勘定相当額)の未償却部分と</u></p>

改正後	改正前
<p><u>会計基準</u>（以下「<u>持分法会計基準</u>という。）第11項）の未償却部分と区別せず、企業結合日から新たな償却期間にわたり償却する。</p> <p>(6) (省 略)</p>	<p>区別せず、企業結合日から新たな償却期間にわたり償却する。</p> <p>(6) (省 略)</p>
<p><u>在外子会社株式の取得等により生じたのれんの会計処理</u></p> <p>77-2. <u>在外子会社株式の取得等により生じたのれんは、在外子会社等の財務諸表項目が外国通貨で表示されている場合には、当該外国通貨で把握し、決算日の為替相場により換算する。なお、当該外国通貨で把握されたのれんの当期償却額については、当該在外子会社等の他の費用と同様に換算することとなる（外貨建取引等会計処理基準三）（第382-2項参照）。</u></p>	<p>(新 設)</p>
<p><u>(14) 負ののれんの会計処理</u></p> <p>78. <u>負ののれんの会計処理</u>にあたり、次の事項に留意する必要がある。</p> <p>(1) <u>負ののれんは、原則として、特別利益に計上する（企業結</u></p>	<p><u>(15) 負ののれんの会計処理</u></p> <p>78. <u>「負ののれんは、20年以内の取得の実態に基づいた適切な期間で定期的に償却する」（企業結合会計基準 三 2.(5)）とされている。</u></p> <p><u>負ののれんの償却</u>にあたり、次の事項に留意する必要がある（第383項参照）。</p> <p>(1) <u>負ののれんの償却開始時期は、企業結合日となる。なお、みなし取得日による場合には、資本連結実務指針第31項の連結調整勘定の償却開始時期に準ずるものとする。</u></p> <p>(2) <u>負ののれんを企業結合日に全額収益に計上することはできない（ただし、(4)の場合を除く。）。</u></p> <p>(3) <u>負ののれんの償却額は営業外収益に計上することとし、特</u></p>

改正後	改正前
<p><u>合会計基準第 48 項</u>）。</p> <p>(2) <u>関連会社と企業結合したことにより発生した負ののれん</u>は、<u>連結会計基準第 64 項なお書きにより、持分法による投資評価額に含まれていたのれん（持分法会計基準第 11 項）の未償却部分と相殺し、のれん（又は負ののれん）が新たに計算される。</u></p>	<p>別利益に計上することはできない（第 302 項参照）。</p> <p>(4) 「<u>負ののれんの金額に重要性が乏しい場合には、当該負ののれんが生じた事業年度の利益として処理することができる</u>」（<u>企業結合会計基準 三 2. (5)</u>）とされている。当該利益の表示区分は営業外収益とする。</p> <p>(5) <u>関連会社と企業結合したことにより発生した負ののれん</u>は、<u>資本連結実務指針第 36 項に準じて、持分法による投資評価額に含まれていた負ののれん（連結調整勘定相当額）の未償却部分と区別せず、企業結合日から新たな償却期間にわたり償却する。</u></p> <p>(6) <u>負ののれんの償却期間及び償却方法は、企業結合ごとに取得企業が決定する。なお、負ののれんの償却期間については、連結調整勘定（貸方）の償却に関する取扱い（資本連結実務指針第 22 項及び第 63 項）に準じて処理することが適当である。</u></p>
<p>7. 取得企業の増加資本の会計処理 (2) 自己株式を処分した場合の会計処理</p> <p>80. 企業結合の対価として、取得企業が自己株式を処分した場合は、<u>（新株の発行を併用した場合を含む。以下同じ。）</u>には、増加すべき株主資本の額（自己株式の処分の対価の額。新株の発行と自己株式の処分を同時に行った場合には、新株の発行と自己株式の処分の対価の額。）から処分した自己株式の帳簿価額を控除した額を払込資本の増加（当該差額がマイナスとなる場合にはその他資本</p>	<p>7. 取得企業の増加資本の会計処理 (2) 自己株式を処分した場合の会計処理</p> <p>80. 企業結合の対価として、取得企業が自己株式を処分した場合には、増加資本の額（自己株式の処分の対価の額。新株の発行と自己株式の処分を同時に行った場合には、新株の発行と自己株式の処分の対価の額。）から処分した自己株式の帳簿価額を控除した額を払込資本の増加（当該差額がマイナスとなる場合にはその他資本剰余金の減少）として会計処理する（第 388 項参照）。[設例 9]</p>

改正後	改正前
<p>剰余金の減少)として会計処理する(第388項参照)。<u>[設例9]</u></p> <p>なお、増加すべき払込資本の内訳項目(資本金、資本準備金又はその他資本剰余金)は、会社法の規定に基づき決定する。また、増加すべき株主資本の額は、<u>第38項の取得の対価の算定に準じて算定する。</u></p>	<p>なお、増加すべき払込資本の内訳項目(資本金、資本準備金又はその他資本剰余金)は、会社法の規定に基づき決定する。また、増加資本の額は第38項の取得の対価の算定に準じて算定する。</p>
<p>9. 逆取得となる吸収合併の会計処理</p> <p>(1) 吸収合併存続会社(被取得企業)の個別財務諸表上の会計処理</p> <p>増加資本の会計処理</p> <p><u>(自社の株式を交付した場合の会計処理)</u></p> <p>84. 企業結合が合併の形式をとる場合において、取得企業が法律上存続する会社(吸収合併存続会社)と異なる場合、吸収合併存続会社の個別財務諸表では、<u>吸収合併消滅会社(取得企業)の資産及び負債を合併直前の適正な帳簿価額により計上し(企業結合会計基準第34項)、当該資産及び負債の差額を次のように会計処理する。[設例10]</u></p> <p><u>なお、吸収合併存続会社が受け入れた自己株式(吸収合併消滅会社が保有していた吸収合併存続会社株式)は、吸収合併消滅会社における適正な帳簿価額により、吸収合併存続会社の株主資本からの控除項目として表示する。</u></p> <p>(1) 新株を発行した場合の会計処理(第408項参照)</p> <p>① 株主資本項目の<u>取扱い</u></p> <p>ア 原則的な会計処理</p>	<p>9. 逆取得となる吸収合併の会計処理</p> <p>(1) 吸収合併存続会社(被取得企業)の個別財務諸表上の会計処理</p> <p>84. 企業結合が合併の形式をとる場合において、取得企業が法律上存続する会社(吸収合併存続会社)と異なる場合、吸収合併存続会社の個別財務諸表では、<u>持分プーリング法に準じた処理方法を適用するとされている(企業結合会計基準 三 2.(6)③)。</u>したがって、<u>吸収合併存続会社(被取得企業)の個別財務諸表上は、吸収合併消滅会社(取得企業)の資産及び負債を合併期日の前日の適正な帳簿価額により引継ぎ、当該資産及び負債の差額を以下の</u>ように会計処理する。[設例10]</p> <p>(1) 新株を発行した場合の会計処理(第408項参照)</p> <p>① 株主資本項目の<u>引継ぎ</u></p> <p>ア 原則的な会計処理</p>

改正後	改正前
<p>吸収合併消滅会社（取得企業）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。増加すべき払込資本の内訳項目（資本金、資本準備金又はその他資本剰余金）は、会社法の規定に基づき決定する。<u>なお、抱合せ株式等がある場合には、第 84-2 項による。</u></p> <p><u>また、吸収合併消滅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がマイナスとなる場合及び抱合せ株式等の会計処理（第 84-2 項参照）により株主資本の額がマイナスとなる場合には、払込資本をゼロとし、その他利益剰余金のマイナスとして処理する。</u></p> <p>イ（省 略）</p> <p>②（省 略）</p> <p>(2) <u>自己株式を処分した場合の会計処理（第 410 項参照）</u></p> <p>① <u>株主資本項目の取扱いにおける原則的な会計処理</u></p> <p><u>吸収合併存続会社（被取得企業）は、吸収合併消滅会社（取得企業）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から処分した自己株式の帳簿価額を控除した差額を払込資本の増加（当該差額がマイナスとなる場合にはその他資本剰余金の減少）として会計処理する。</u></p> <p><u>なお、抱合せ株式等がある場合には、第 84-3 項による。</u></p> <p>② <u>株主資本項目の取扱いにおける認められる会計処理</u></p> <p><u>合併の対価として吸収合併存続会社（被取得企業）の</u></p>	<p>吸収合併消滅会社（取得企業）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。増加すべき払込資本の内訳項目（資本金、資本準備金又はその他資本剰余金）は、会社法の規定に基づき決定する。</p> <p><u>なお、吸収合併消滅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がマイナスとなる場合には、払込資本をゼロとし、その他利益剰余金のマイナスとして処理する。</u></p> <p>イ（省 略）</p> <p>②（省 略）</p> <p>(2) <u>自己株式を処分した場合（新株の発行を併用した場合を含む。）の会計処理</u></p> <p><u>持分の結合と判定された場合の合併における自己株式の会計処理（第 135 項参照）に準じて処理する。</u></p>

改正後	改正前
<p><u>自己株式を処分した場合には、吸収合併消滅会社の合併期日の前日の株主資本の構成をそのまま引き継ぎ、処分した自己株式の帳簿価額をその他資本剰余金から控除する（第 410 項参照）。なお、抱合せ株式等がある場合には、第 84-3 項による。</u></p> <p><u>なお、株主資本以外の項目については、(1)②に準じて会計処理する。</u></p>	
<p><u>(抱合せ株式等の会計処理)</u></p> <p>84-2. <u>逆取得となる吸収合併において新株を発行した場合、次の株式（抱合せ株式等）の額については、(1)又は(2)の処理を行う。</u></p> <ul style="list-style-type: none"> ・<u>吸収合併消滅会社等が保有していた当該会社の自己株式</u> ・<u>吸収合併存続会社が保有する吸収合併消滅会社株式（抱合せ株式）</u> <p><u>(1) 株主資本項目の取扱いにおける原則的な会計処理（第 84 項(1)①ア参照）を行う場合、当該抱合せ株式等の額については、払込資本から減額する。</u></p> <p><u>(2) 株主資本項目の取扱いにおける認められる会計処理（第 84 項(1)①イ参照）を行う場合、当該抱合せ株式等の額については、その他資本剰余金から減額する（第 411 項参照）。</u></p>	(新 設)
<p>84-3. <u>逆取得となる吸収合併において自己株式を処分した場合、抱合せ株式等（第 84-2 項参照）の額については (1) 又は (2) の処理を行う。</u></p> <p><u>(1) 株主資本項目の取扱いにおける原則的な会計処理（第 84 項</u></p>	(新 設)

改正後	改正前
<p><u>(2)①参照)を行う場合、当該抱合せ株式等の額については、第84項(2)①の差額から減額する。</u></p> <p><u>(2)株主資本項目の取扱いにおける認められる会計処理(第84項(2)②参照)を行う場合、当該抱合せ株式等の額については、その他資本剰余金から減額する(第411項参照)。</u></p>	
<p><u>(吸収合併消滅会社の新株予約権者に新株予約権等を交付した場合の会計処理)</u></p> <p>84-4. <u>吸収合併存続会社は、吸収合併消滅会社における新株予約権の適正な帳簿価額を引き継いだうえで、合併期日において、次のように処理する(第361項参照)。</u></p> <p>(1) <u>吸収合併消滅会社の新株予約権者に対して吸収合併存続会社等の新株予約権を交付する場合</u> <u>吸収合併存続会社が交付した新株予約権は、吸収合併消滅会社から引き継いだ新株予約権の適正な帳簿価額を付す。</u></p> <p>(2) <u>吸収合併消滅会社等の新株予約権者に対して現金を交付する場合</u> <u>吸収合併消滅会社から引き継いだ新株予約権の適正な帳簿価額と交付した現金との差額は、新株予約権消却損益等、適切な科目をもって、損益に計上する。</u></p>	(新 設)
<p><u>会計処理方法の統一</u></p> <p>84-5. <u>吸収合併存続会社と吸収合併消滅会社との間で会計処理方法に違いがある場合には、同一の環境下で行われた同一の性質の取引等については会計処理方法の変更に応じて、適切と考えられる</u></p>	(新 設)

改正後	改正前
<p><u>方法に統一する。会計処理方法の統一は、日本公認会計士協会 監査・保証実務委員会報告第 56 号「親子会社間の会計処理の統一に関する当面の監査上の取扱い」に準じて行う。</u></p> <p><u>なお、退職給付引当金に係る会計基準変更時差異の費用処理年数が吸収合併存続会社と吸収合併消滅会社の間で異なっているも、当該差異は「同一の環境下で行われた同一の性質の取引等」には該当せず、会計処理方法の統一は求められないと解される。したがって、企業結合後においても各結合当事企業が採用していた費用処理年数をそのまま引き継ぐものとする。</u></p>	
<p>84-6. <u>会計処理方法の統一のための会計処理の変更は、原則として、吸収合併存続会社（結合後企業）が行い、会計処理方法の変更により生じた差額は企業結合年度の損益に計上する。この場合、吸収合併存続会社は、原則として、合併日に会計処理方法を変更し、変更により生じた差額は特別損益に計上する。</u></p> <p><u>会計処理方法の統一は、吸収合併存続会社又は吸収合併消滅会社が合併計画の中で合併期日前に行うことも正当な理由に基づく会計方針の変更として認められるが、この場合には、変更に伴う損益等の影響額を適切に開示する。</u></p> <p><u>複数の会計処理方法を統一する必要がある場合には、原則として、同一の事業年度に行うこととする。同一の事業年度に会計処理方法を統一できない場合には、その旨及び理由を開示する。</u></p>	(新 設)
<p>企業結合（合併）に要した支出額の会計処理</p> <p>84-7. 株式交付費を含む合併に要した支出額は、発生時の事業年度</p>	(新 設)

改正後	改正前
<p data-bbox="264 272 573 300"><u>の費用として処理する。</u></p> <p data-bbox="253 320 913 352">(2) 結合後企業の連結財務諸表上の会計処理</p> <p data-bbox="237 419 1081 735">85. 第 84 項の逆取得となる吸収合併が行われた後に、結合後企業が連結財務諸表を作成する場合には、吸収合併存続会社を被取得企業としてパーチェス法を適用する。具体的には、吸収合併消滅会社（取得企業）の合併期日の前日における連結財務諸表上の金額（吸収合併消滅会社が連結財務諸表を作成していない場合には個別財務諸表上の金額をいう。）に、次の手順により算定された額を加算する。〔設例 10〕</p> <p data-bbox="293 756 544 783">(1) 取得原価の算定</p> <p data-bbox="315 804 1081 975">第 36 項（取得原価の算定方法の概要）と同様、取得の対価に、取得に直接要した支出額（取得の対価性が認められるものに限る。）を加算して算定する。具体的な算定方法は、第 37 項から第 50 項に準じる。</p> <p data-bbox="315 995 1081 1267">ただし、取得の対価となる財の時価は、吸収合併存続会社（被取得企業）の株主が合併後の会社（結合後企業）に対する実際の議決権比率と同じ比率を保有するのに必要な数の吸収合併消滅会社（取得企業）の株式を、吸収合併消滅会社（取得企業）が交付したものとみなして算定する（企業結合会計基準（注 1））。</p> <p data-bbox="315 1287 1081 1361">なお、<u>吸収合併消滅会社（取得企業）が吸収合併直前に吸収合併存続会社（被取得企業）の株式を保有していた場合に</u></p>	<p data-bbox="1122 320 1939 400">(2) 結合後企業（取得企業）の連結財務諸表上の会計処理</p> <p data-bbox="1106 419 1951 735">85. 第 84 項の逆取得となる吸収合併が行われた後に、結合後企業が連結財務諸表を作成する場合には、吸収合併存続会社を被取得企業としてパーチェス法を適用する。具体的には、吸収合併消滅会社（取得企業）の合併期日の前日における連結財務諸表上の金額（吸収合併消滅会社が連結財務諸表を作成していない場合には個別財務諸表上の金額をいう。）に、次の手順により算定された額を加算する。〔設例 10〕</p> <p data-bbox="1162 756 1413 783">(1) 取得原価の算定</p> <p data-bbox="1184 804 1951 975">第 36 項（取得原価の算定方法）と同様、取得の対価に、取得に直接要した支出額（取得の対価性が認められるものに限る。）を加算して算定する。具体的な算定方法は、第 37 項から第 50 項に準じる。</p> <p data-bbox="1184 995 1951 1267">ただし、取得の対価となる財の時価は、吸収合併存続会社（被取得企業）の株主が合併後の会社（結合後企業）に対する実際の議決権比率と同じ比率を保有するのに必要な数の吸収合併消滅会社（取得企業）の株式を、吸収合併消滅会社（取得企業）が交付したものとみなして算定する<u>とされている</u>（企業結合会計基準 <u>注解</u>（注 8））。</p>

改正後	改正前
<p>は、合併期日の吸収合併存続会社の株式の時価と吸収合併消滅会社が交付したものとみなされた株式の時価を合算して取得の対価を算定し、吸収合併直前の吸収合併存続会社の株式の帳簿価額と合併期日の時価との差額は、当期の段階取得に係る損益として処理されることとなる（第 46-2 項参照）。</p> <p>投資会社である吸収合併消滅会社（取得企業）が持分法適用会社である吸収合併存続会社（被取得企業）と合併した場合には、吸収合併直前の被取得企業の株式（関連会社株式）の持分法による評価額と合併期日の時価との差額は、当期の段階取得に係る損益とし、これに見合う金額は、のれん（又は負ののれん）の修正として処理される。なお、合併期日直前の個別財務諸表上の関連会社株式の帳簿価額と持分法による評価額との差額は、のれん（又は負ののれん）の修正として処理される（第 46-2 項参照）。</p> <p>(2) (省 略)</p> <p>(3) (省 略)</p>	<p>(2) (省 略)</p> <p>(3) (省 略)</p>
<p>10. 逆取得となる吸収分割又は現物出資の会計処理</p> <p>(1) 吸収分割承継会社又は現物出資の受入会社（被取得企業）の個別財務諸表上の会計処理</p> <p>増加資本の会計処理</p> <p>（自社の株式を交付した場合の会計処理）</p> <p>87. 企業結合が吸収分割又は現物出資による子会社化の形式をと</p>	<p>10. 逆取得となる吸収分割又は現物出資の会計処理</p> <p>(1) 吸収分割承継会社又は現物出資の受入会社（被取得企業）の個別財務諸表上の会計処理</p> <p>87. 企業結合が吸収分割又は現物出資による子会社化の形式をと</p>

改正後	改正前
<p>る場合（逆取得となる場合）、吸収分割承継会社又は現物出資の受入会社（被取得企業）の個別財務諸表上は、吸収分割会社又は現物出資会社（取得企業）の資産及び負債の移転直前の適正な帳簿価額により計上し、当該資産及び負債の差額を次のように会計処理する。<u>なお、吸収分割承継会社又は現物出資の受入会社が受け入れた自己株式（吸収分割会社又は現物出資会社（取得企業）から移転された吸収分割承継会社株式又は現物出資の受入会社株式）は、吸収分割会社又は現物出資会社（取得企業）における適正な帳簿価額により、吸収分割承継会社又は現物出資の受入会社（被取得企業）の株主資本からの控除項目として表示する。</u></p> <p>(1) 新株を発行した場合の会計処理（第 409 項参照）</p> <p>① 移転事業に係る株主資本相当額の取扱い</p> <p>吸収分割承継会社等に移転された（又は吸収分割会社等が移転した）事業に係る資産及び負債の移転直前の適正な帳簿価額による差額から②の移転事業に係る評価・換算差額等及び新株予約権を控除した額（以下「移転事業に係る株主資本相当額」という。）を払込資本（資本金又は資本剰余金）として処理する。増加すべき払込資本の内訳項目（資本金、資本準備金又はその他資本剰余金）は、会社法の規定に基づき決定する。<u>なお、抱合せ株式等がある場合には、第 84-2 項に準じて処理する。</u></p> <p>また、移転事業に係る株主資本相当額がマイナスになる場合及び抱合せ株式等の会計処理（第 84-2 項参照）に</p>	<p>る場合（逆取得となる場合）、吸収分割承継会社又は現物出資の受入会社（被取得企業）の個別財務諸表上は、吸収分割会社又は現物出資会社（取得企業）の資産及び負債の移転直前の適正な帳簿価額を引継ぎ、当該資産及び負債の差額を以下のように会計処理する。</p> <p>(1) 新株を発行した場合の会計処理（第 409 項参照）</p> <p>① 移転事業に係る株主資本相当額の取扱い</p> <p>吸収分割承継会社等に移転された（又は吸収分割会社等が移転した）事業に係る資産及び負債の移転直前の適正な帳簿価額による差額から②の移転事業に係る評価・換算差額等及び新株予約権を控除した額（以下「移転事業に係る株主資本相当額」という。）を払込資本（資本金又は資本剰余金）として処理する。増加すべき払込資本の内訳項目（資本金、資本準備金又はその他資本剰余金）は、会社法の規定に基づき決定する。</p> <p>なお、移転事業に係る株主資本相当額がマイナスになる場合には、払込資本をゼロとし、その他利益剰余金の</p>

改正後	改正前
<p><u>より株主資本の額がマイナスとなる場合には、払込資本をゼロとし、その他利益剰余金のマイナスとして処理する。</u></p> <p>②（省 略）</p> <p>(2) 自己株式を処分した場合の会計処理</p> <p><u>逆取得となる吸収合併における自己株式の原則的な会計処理（第 84 項(2)①参照）に準じて処理する。なお、抱合せ株式等がある場合には、第 84-3 項に準じて処理する。</u></p>	<p>マイナスとして処理する。</p> <p>②（省 略）</p> <p>(2) 自己株式を処分した場合 <u>（新株の発行を併用した場合を含む。）</u> の会計処理</p> <p><u>持分の結合と判定された場合の合併における自己株式の会計処理（第 135 項参照）に準じて処理する。</u></p>
<p><u>会計処理方法の統一</u></p> <p>87-2. <u>吸収分割承継会社又は現物出資の受入会社（被取得企業）と吸収分割会社又は現物出資会社（取得企業）から移転される事業の間で会計処理方法に違いがある場合には、同一の環境下で行われた同一の性質の取引等については会計処理方法の変更に準じて、適切と考えられる方法に統一する。具体的な会計処理方法の統一は第 84-5 項及び第 84-6 項に準じて行う。</u></p>	<p>（新 設）</p>
<p><u>分割期日の前日までの結合当事企業間の取引の会計処理</u></p> <p>87-3. <u>分割期日又は現物出資の給付日の前日までの吸収分割承継会社又は現物出資の受入会社（被取得企業）と吸収分割会社又は現物出資会社（取得企業）の間の取引は、原則として、第三者間取引として取り扱う。</u></p>	<p>（新 設）</p>
<p><u>会社分割又は現物出資に要した支出額の会計処理</u></p> <p>87-4. <u>会社分割又は現物出資に要した支出額（株式交付費を含む。）は、発生時の事業年度の費用として会計処理する。</u></p>	<p>（新 設）</p>

改正後	改正前
<p>1 1. 分離元企業の会計処理 (3) 受取対価の時価</p> <p>93. 市場価格のある分離先企業の株式が受取対価とされる場合には、受取対価となる財の時価は、事業分離日の株価を基礎にして算定する（事業分離等会計基準第 13 項）。</p>	<p>1 1. 分離元企業の会計処理 (3) 受取対価の時価</p> <p>93. 市場価格のある分離先企業の株式が受取対価とされる場合には、受取対価となる財の時価は、<u>原則として、事業分離の合意公表日（事業分離の主要条件が合意され公表された時点）前の合理的な期間における株価を基礎にして算定する。</u></p> <p><u>ただし、事業分離日の株価が事業分離の合意公表日前の合理的な期間における株価と大きく異なる場合には、当該事業分離日の株価を基礎として取得の対価を算定することができる（事業分離等会計基準第 13 項）。「大きく異なる場合」とは、その株価の差異から生じる移転損益の差額が財務諸表に重要な影響を与えないと認められる場合をいう。</u></p>
<p>1 2. 分離先企業における企業結合が取得とされた場合の分離元企業の会計処理 (2) 受取対価が分離先企業の株式のみである場合（会社分割など）の分離元企業の会計処理</p> <p>97-2. <u>資産を移転し移転先の企業の株式を受け取る場合（事業分離に該当する場合を除く。）において、移転元の企業の会計処理は、事業分離における分離元企業の会計処理に準じて行う（事業分離等会計基準第 31 項）。このため、実務対応報告第 6 号「デット・エクイティ・スワップの実行時における債権者側の会計処理に関する実務上の取扱い」にかかわらず、移転先の企業が子会社又は関連会社となる場合及び共通支配下の取引には、本適用指針の定</u></p>	<p>(新 設)</p>

改正後	改正前
<p><u>めが優先して適用される。</u></p> <p>(事業分離前に分離元企業が分離先企業の株式を保有していた場合)</p> <p>99. 事業分離により分離先企業が新たに分離元企業の子会社となる場合において、分離元企業が事業分離前に分離先企業の株式を その他有価証券(売買目的有価証券の場合を含む。以下同じ。)又は 関連会社株式として保有していた場合には、<u>前項に準じて処理するが、次の点に留意する。[設例 11-3]</u></p> <p><u>(1) 個別財務諸表上の会計処理</u></p> <p><u>分離元企業が追加的に受け取った分離先企業の株式の取得原価は、移転事業に係る株主資本相当額(第 87 項(1)①参照)に基づいて算定する(事業分離等会計基準第 18 項(1))。</u></p> <p><u>また、分離元企業の個別財務諸表上、移転事業に係る株主資本相当額がマイナスの場合には、まず、事業分離前から保有していた分離先企業の株式の帳簿価額を充て、これを超えることとなったマイナスの金額を「組織再編により生じた株式の特別勘定」等、適切な科目をもって負債に計上する(第 394 項参照)。</u></p> <p><u>(2) 連結財務諸表上の会計処理</u></p> <p><u>分離元企業の連結財務諸表上、のれん(又は負ののれん)については、次の①と②の差額として算定する(持分変動差額については、第 98 項(2)①に準じて処理する。)(事業分離等会計基準第 18 項(2))。</u></p>	<p>(事業分離前に分離元企業が分離先企業の株式を保有している場合)</p> <p>99. 事業分離により分離先企業が新たに分離元企業の子会社となる場合において、分離元企業が事業分離前に分離先企業の株式を <u>有していた場合(事業分離前に分離先企業の株式を</u>その他有価証券 (売買目的有価証券の場合を含む。以下同じ。)<u>又は関連会社株式として保有していた場合)</u>には、<u>第 98 項に準じて処理する。</u></p> <p><u>ただし、分離元企業の個別財務諸表上、移転事業に係る株主資本相当額がマイナスの場合には、まず、事業分離前から保有している分離先企業の株式の帳簿価額を充て、これを超えることとなったマイナスの金額を「組織再編により生じた株式の特別勘定」等、適切な科目をもって負債に計上する(第 394 項参照)。</u></p> <p><u>また、分離元企業の連結財務諸表上、のれん(又は負ののれん)については、次の差額として算定する(持分変動差額については、第 98 項(2)①に準じて処理する。)(事業分離等会計基準第 18 項)。</u> <u>[設例 11-3]</u></p>

改正後	改正前
<p>① 分離先企業に対して投資したとみなされる額</p> <p>第 98 項(2)②アに相当する金額に、事業分離前に分離元企業が保有していた分離先企業の株式の事業分離日の時価を加算して算定する。なお、その時価と適正な帳簿価額との差額（その他有価証券としていた場合）又はその持分法による評価額との差額（関連会社株式としていた場合）は、当期の段階取得に係る損益として処理される（第 46-2 項参照）。</p> <p>② これに対応する分離先企業の事業分離直前の資本（第 98 項(2)②イに相当する金額となる。）</p> <p>なお、分離元企業が事業分離前に分離先企業の株式を子会社株式として保有しており、事業分離により分離先企業の株式（子会社株式）を追加取得した場合には、共通支配下の取引として取り扱う（事業分離等会計基準第 19 項）（第 226 項及び第 229 項参照）。</p>	<p>(1) 分離先企業に対して投資したとみなされる額</p> <p>当該金額は、子会社となる分離先企業の資産及び負債の評価方法にかかわらず、分離先企業に対する支配を獲得するに至った個々の取引ごとに取得の対価となる財の時価を算定し、それらを合算したものとするため、第 98 項(2)②アに相当する金額に、事業分離前に分離元企業が保有している分離先企業の株式（その他有価証券又は関連会社株式）の帳簿価額を加算して算定する（第 46 項参照）。</p> <p>(2) これに対応する分離先企業の事業分離直前の資本（第 98 項(2)②イに相当する金額となる。）</p> <p>なお、分離元企業が事業分離前に分離先企業の株式を子会社株式として保有しており、事業分離により分離先企業の株式（子会社株式）を追加取得した場合には、共通支配下の取引として取り扱う（事業分離等会計基準第 19 項）（第 226 項及び第 229 項参照）。</p>
<p>（3）受取対価が現金等の財産と分離先企業の株式である場合の分離元企業の会計処理</p> <p>分離先企業が子会社となる場合</p> <p>104. 子会社へ事業分離する場合や事業分離により分離先企業が新たに子会社となる場合において、その対価として現金等の財産（第 95 項参照）と分離先企業の株式を受け取った場合には、共通支配下の取引又はこれに準じて取り扱う（事業分離等会計基準第 24 項）（第 230 項及び第 232 項参照）。なお、事業分離前に分離先の企業の株式を保有していた場合には、第 99 項に準じて処理する</p>	<p>（3）受取対価が現金等の財産と分離先企業の株式である場合の分離元企業の会計処理</p> <p>分離先企業が子会社となる場合</p> <p>104. 子会社へ事業分離する場合や事業分離により分離先企業が新たに子会社となる場合において、その対価として現金等の財産（第 95 項参照）と分離先企業の株式を受け取った場合には、共通支配下の取引又はこれに準じて取り扱う（事業分離等会計基準第 24 項）（第 230 項及び第 232 項参照）。</p>

改正後	改正前
<p><u>(事業分離等会計基準第 24 項(2)なお書き)。</u></p> <p>分離先企業が子会社、関連会社及び共同支配企業以外となる場合</p> <p>106. 子会社、関連会社及び共同支配企業以外へ事業分離し引き続き分離先企業が子会社、関連会社及び共同支配企業以外である場合や事業分離により分離先企業が子会社、関連会社及び共同支配企業以外となる場合（分離先企業の株式がその他有価証券に分類される場合）において、その対価として現金等の財産と分離先企業の株式を受け取った場合、分離元企業は、原則として、移転損益を認識する。</p> <p>また、当該分離先企業の株式の取得原価は、移転した事業に係る時価又は当該分離先企業の株式の時価のうち、より高い信頼性をもって測定可能な時価に基づいて算定する（事業分離等会計基準第 26 項）。<u>なお、その時価が移転した事業に係る時価の場合、当該分離先企業の株式の取得原価は、当該移転した事業に係る時価と対価として受け取った現金等の財産の時価との差額として算定する。</u></p> <p>(以下 略)</p>	<p>分離先企業が子会社、関連会社及び共同支配企業以外となる場合</p> <p>106. 子会社、関連会社及び共同支配企業以外へ事業分離し引き続き分離先企業が子会社、関連会社及び共同支配企業以外である場合や事業分離により分離先企業が子会社、関連会社及び共同支配企業以外となる場合（分離先企業の株式がその他有価証券に分類される場合）において、その対価として現金等の財産と分離先企業の株式を受け取った場合、分離元企業は、原則として、移転損益を認識する。また、当該分離先企業の株式の取得原価は、移転した事業に係る時価又は当該分離先企業の株式の時価のうち、より高い信頼性をもって測定可能な時価と、<u>対価として受け取った現金等の財産の時価との差額</u>に基づいて算定する（事業分離等会計基準第 26 項）。</p> <p>(以下 略)</p>
<p>1 3. 取得とされた株式交換の会計処理</p> <p>(1) 株式交換完全親会社の個別財務諸表上の会計処理</p> <p>子会社株式の取得原価の算定</p> <p>110.</p>	<p>1 3. 取得と判定された株式交換の会計処理</p> <p>(1) 株式交換完全親会社の個別財務諸表上の会計処理</p> <p>子会社株式の取得原価の算定</p> <p>110. <u>株式交換による企業結合が取得と判定された場合、株式交換完全親会社（以下第 117 項まで取得企業は株式交換完全親会社とする。）の個別財務諸表では、「パーチェス法を適用した場合の取</u></p>

改正後	改正前
<p>株式交換完全親会社が取得する株式交換完全子会社株式の取得原価は、第 36 項（取得原価の算定方法の概要）と同様、取得の対価に、取得に直接要した支出額（取得の対価性が認められるものに限る。）を加算して算定する。具体的な算定は、第 37 項から第 50 項に準じて行う。[設例 14]</p> <p>ただし、株式交換完全親会社が作成する連結財務諸表において、みなし取得日に株式交換が行われたものとして会計処理する場合（第 117 項参照）には、個別財務諸表上も第 38 項における企業結合日をみなし取得日と読み替えることとする。</p> <p>また、株式交換完全親会社が、株式交換日の前日に株式交換完全子会社となる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 46 項参照）。</p>	<p><u>得原価で被取得企業株式（完全子会社株式）を計上する</u>」（企業結合会計基準 三 2. (6)①）とされている。</p> <p>子会社株式の取得原価の算定は、第 36 項（取得原価の算定方法）と同様、取得の対価に、取得に直接要した支出額（取得の対価性が認められるものに限る。）を加算して算定する。具体的な算定は、第 37 項から第 50 項（第 46 項を除く。）に準じて行う。[設例 14]</p> <p>ただし、株式交換完全親会社が作成する連結財務諸表において、みなし取得日に株式交換が行われたものとして会計処理する場合（第 117 項参照）には、第 41 項における株式交付日（企業結合日）をみなし取得日と読み替えることとする。</p>
<p>（3）株式交換完全親会社の連結財務諸表上の会計処理 投資と資本の消去</p> <p>116. 株式交換による企業結合が取得とされた場合の資本連結手続は、連結会計基準に従い、次の(1)と(2)を相殺消去する（連結会計基準第 23 項）。また、両者の消去差額であるのれん（又は負ののれん）は、第 72 項及び第 76 項から第 78 項に準じて会計処理する。[設例 14]</p> <p>(1) 株式交換完全親会社の投資</p>	<p>（3）株式交換完全親会社の連結財務諸表上の会計処理 投資と資本の消去</p> <p>116. 株式交換による企業結合が取得と判定された場合の資本連結手続は、連結原則に従い、次の(1)と(2)を相殺消去する（連結原則 第四 三 1）。また、両者の消去差額であるのれん（又は負ののれん）は、第 76 項から第 78 項に準じて会計処理する。[設例 14]</p> <p>(1) 株式交換完全親会社の投資</p>

改正後	改正前
<p>株式交換完全親会社の投資は、第 110 項により算定された子会社株式の取得原価とする。</p> <p><u>なお、株式交換完全親会社が、株式交換日の前日に株式交換完全子会社となる企業の株式を保有していた場合、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、当期の段階取得に係る損益として処理される（第 46-2 項参照）。[設例 14-2][設例 14-3]</u></p> <p><u>投資会社が持分法適用関連会社と企業結合した場合には、株式交換日の前日の被取得企業の株式（関連会社株式）の持分法による評価額と株式交換日の時価との差額は、当期の段階取得に係る損益とし、これに見合う金額は、のれん（又は負ののれん）の修正として処理される。なお、株式交換日の前日の個別財務諸表上の関連会社株式の帳簿価額と持分法による評価額との差額は、のれん（又は負ののれん）の修正として処理される（第 46-2 項参照）。</u></p> <p>(2) (省 略)</p>	<p>株式交換完全親会社の投資は、第 110 項により算定された子会社株式の取得原価（<u>株式交換以前に株式交換完全子会社となる会社の株式を保有していた場合には、当該株式の取得原価を加算する。</u>）とする。</p> <p>(2) (省 略)</p>
<p>(4) 株式交換日が株式交換完全子会社の決算日以外の日である場合の取扱い</p> <p>117. 株式交換日が株式交換完全子会社の決算日以外の日である場合には、<u>連結会計基準（注 5）</u>に従い、株式交換日の前後いずれかの決算日（みなし取得日）に株式交換が行われたものとみなして会計処理することができる。<u>この場合、第 38 項の企業結合日を</u></p>	<p>(4) 株式交換日が株式交換完全子会社の決算日以外の日である場合の取扱い</p> <p>117. 株式交換日が株式交換完全子会社の決算日以外の日である場合には、<u>連結原則 注解（注解 9）</u>に従い、<u>株式交換の日</u>の前後いずれか<u>近い決算日（以下「みなし取得日」という。）</u>に株式交換が行われたものとみなして会計処理することができる。ただし、み</p>

改正後	改正前
<p><u>みなし取得日と読み替える。ただし、みなし取得日は、企業結合の主要条件が合意されて公表された日以降としなければならない。</u></p>	<p><u>なし取得日は、原則的な取得原価の算定日である企業結合の合意公表日（第 38 項(1)参照）以降としなければならない。この場合の取得原価の算定において、企業結合日をみなし取得日と読み替える。また、取得原価の算定において、企業結合会計基準 三 2. (2) ③のただし書きを適用するときは、第 41 項の株式交付日（企業結合日）をみなし取得日と読み替える。</u></p>
<p>1 4. 逆取得となる株式交換の会計処理（株式交換完全子会社が取得企業となる場合） （1）株式交換完全親会社（被取得企業）の個別財務諸表上の会計処理 増加資本の会計処理 <u>（株式交換完全親会社が発行した場合の会計処理）</u> 117-2. <u>企業結合の対価として、株式交換完全親会社が発行した場合には、払込資本（資本金又は資本剰余金）の増加として会計処理する。</u> <u>なお、増加すべき払込資本の内訳項目（資本金、資本準備金又はその他資本剰余金）は、会社法の規定に基づき決定する。</u> <u>また、増加すべき株主資本の額は、第 118 項の株式交換完全子会社株式（取得企業株式）の取得原価に準じて算定する。</u> <u>（株式交換完全親会社が自己株式を処分した場合の会計処理）</u> 117-3. <u>逆取得となる吸収合併における自己株式の原則的な会計処理（第 84 項(2)①参照）に準じて処理する。</u></p>	<p>1 4. 逆取得となる株式交換の会計処理（株式交換完全子会社が取得企業となる場合） （1）株式交換完全親会社（被取得企業）の個別財務諸表上の会計処理 （新 設） （新 設）</p>

改正後	改正前
<p>子会社株式の取得原価の算定</p> <p>118. 組織再編が株式交換の形式をとる場合において、<u>逆取得となる</u>とき（<u>株式交換完全親会社が被取得企業となり、株式交換完全子会社が取得企業となる</u>とき）には、株式交換完全親会社の個別財務諸表上、<u>当該株式交換完全親会社が取得する株式交換完全子会社株式（取得企業株式）の取得原価は、株式交換日の前日における株式交換完全子会社（取得企業）の適正な帳簿価額による株主資本の額に基づいて算定する</u>（企業結合会計基準第36項）。</p>	<p>118. 組織再編が株式交換の形式をとる場合において、株式交換完全親会社が被取得企業となる場合（<u>株式交換完全子会社が取得企業となる</u>場合）には、株式交換完全親会社の個別財務諸表上<u>の子会社株式の取得原価は、株式交換完全子会社（取得企業）の「企業結合日における適正な帳簿価額による純資産額に基づいて」</u>（企業結合会計基準 三 2. (6)①）算定するとされている。</p> <p><u>具体的には、株式交換完全親会社（被取得企業）が取得する子会社株式（取得企業株式）の取得原価は株式交換完全子会社（取得企業）の適正な帳簿価額による株主資本の額により算定することになる。</u></p>
<p>（2）株式交換完全子会社（取得企業）の個別財務諸表上の会計処理</p> <p>118-4. <u>株式交換に際して、株式交換完全子会社（取得企業）が株式交換日の前日に株式交換完全親会社（被取得企業）となる企業の株式を保有していた場合、株式交換完全親会社（被取得企業）の株式を株式交換日の前日の適正な帳簿価額により、取得原価とする。</u></p>	<p>（新 設）</p>
<p>（3）株式交換後の連結財務諸表上の会計処理</p> <p>119. 株式交換完全子会社（取得企業）は、株式交換完全親会社（被取得企業）を被取得企業としてパーチェス法を適用する。具体的には、株式交換日の前日における株式交換完全子会社（取得企業）</p>	<p>（3）株式交換後の連結財務諸表上の会計処理</p> <p>119. 株式交換完全子会社（取得企業）は、株式交換完全親会社（被取得企業）を被取得企業としてパーチェス法を適用する。具体的には、株式交換日の前日における株式交換完全子会社（取得企業）</p>

改正後	改正前
<p>の連結財務諸表上の金額（連結財務諸表を作成していない場合には個別財務諸表上の金額）に、次の手順により算定された額を加算する。</p> <p>(1) 取得原価の算定</p> <p>第36項（取得原価の算定方法の概要）と同様、取得の対価に、取得に直接要した支出額（取得の対価性が認められるものに限る。）を加算して算定する。具体的な算定方法は、第37項から第50項に準じる。</p> <p>ただし、取得の対価となる財の時価は、株式交換完全親会社（被取得企業）の株主が結合後企業（株式交換完全親会社）に対する実際の議決権比率と同じ比率を保有するのに必要な数の株式交換完全子会社（取得企業）の株式を、株式交換完全子会社（取得企業）が交付したものとみなして算定する（企業結合会計基準(注1)）。</p> <p><u>なお、株式交換完全子会社（取得企業）が株式交換日の前日に株式交換完全親会社（被取得企業）となる企業の株式を保有していた場合には、株式交換日の時価に基づく額を取得原価に加算し、その時価と適正な帳簿価額との差額は、当期の段階取得に係る損益として処理される（第46-2項参照）。</u></p> <p><u>投資会社が持分法適用関連会社と企業結合した場合には、株式交換日の前日の被取得企業の株式（関連会社株式）の持分法による評価額と株式交換日の時価との差額は、当期の段階取得に係る損益とし、これに見合う金額は、のれん（又は</u></p>	<p>の連結財務諸表上の金額（連結財務諸表を作成していない場合には個別財務諸表上の金額）に、次の手順により算定された額を加算する。</p> <p>(1) 取得原価の算定</p> <p>第36項（取得原価の算定方法）と同様、取得の対価に、取得に直接要した支出額（取得の対価性が認められるものに限る。）を加算して算定する。具体的な算定方法は、第37項から第50項（第46項を除く。）に準じる。</p> <p>ただし、取得の対価となる財の時価は、株式交換完全親会社（被取得企業）の株主が結合後企業（株式交換完全親会社）に対する実際の議決権比率と同じ比率を保有するのに必要な数の株式交換完全子会社（取得企業）の株式を、株式交換完全子会社（取得企業）が交付したものとみなして算定<u>とされている</u>（企業結合会計基準 注解(注8)）。</p>

改正後	改正前
<p><u>負ののれん</u>）の修正として処理される。なお、株式交換日の前日の個別財務諸表上の関連会社株式の帳簿価額と持分法による評価額との差額は、<u>のれん（又は負ののれん）の修正として処理される（第 46-2 項参照）。</u></p> <p>(2) (省 略)</p> <p>(3) (省 略)</p>	<p>(2) (省 略)</p> <p>(3) (省 略)</p>
<p>15. 取得とされた株式移転の会計処理 (1) 株式移転設立完全親会社の個別財務諸表上の会計処理 子会社株式の取得原価の算定</p> <p>121. <u>株式移転設立完全親会社が受け入れた株式移転完全子会社株式（取得企業株式及び被取得企業株式）の取得原価は、それぞれ次のように算定する。[設例 15]</u></p> <p>(1) 子会社株式（取得企業株式）</p> <p>① 原則的な取扱い</p> <p><u>株式移転日の前日における株式移転完全子会社（取得企業）の適正な帳簿価額による株主資本の額に基づいて算定する。</u></p> <p>② (省 略)</p>	<p>15. 取得と判定された株式移転の会計処理 (1) 株式移転設立完全親会社の個別財務諸表上の会計処理 子会社株式の取得原価の算定</p> <p>121. 子会社株式（取得企業株式及び被取得企業株式）の取得原価は、それぞれ次のように算定する。[設例 15]</p> <p>(1) 子会社株式（取得企業株式）</p> <p>① 原則的な取扱い</p> <p><u>企業結合日における株式移転完全子会社（取得企業）の適正な帳簿価額による純資産額に基づいて算定する（企業結合会計基準 三 2. (6)②）。</u></p> <p><u>具体的には、株式移転設立完全親会社が取得する子会社株式（取得企業株式）の取得原価は、株式移転日の前日における株式移転完全子会社（取得企業）の適正な帳簿価額による株主資本の額により算定することになる。</u></p> <p>② (省 略)</p>

改正後	改正前
<p>(2) 子会社株式（被取得企業株式）</p> <p>被取得企業株式の取得原価については、第 36 項（取得原価の算定方法の概要）と同様、取得の対価に、取得に直接要した支出額（取得の対価性が認められるものに限る。）を加算して算定する。具体的な算定方法は、第 37 項から第 50 項に準じる。</p> <p>ただし、取得の対価となる財の時価は、株式移転完全子会社（被取得企業）の株主が株式移転設立完全親会社（結合後企業）に対する実際の議決権比率と同じ比率を保有するのに必要な数の株式移転完全子会社（取得企業）の株式を、株式移転完全子会社（取得企業）が交付したものとみなして算定する。</p> <p>また、株式移転設立完全親会社が作成する連結財務諸表において、みなし取得日に株式移転が行われたものとして会計処理する場合（第 126 項参照）には、個別財務諸表上も第 38 項における企業結合日をみなし取得日と読み替えることとする。</p>	<p>(2) 子会社株式（被取得企業株式）</p> <p>被取得企業株式の取得原価はパーチェス法を適用して算定する（企業結合会計基準 三 2. (6) ②）。したがって、第 36 項（取得原価の算定方法）と同様、取得の対価に、取得に直接要した支出額（取得の対価性が認められるものに限る。）を加算して算定する。具体的な算定方法は、第 37 項から第 50 項に準じる。</p> <p>ただし、<u>株式移転の合意公表日において株式移転設立完全親会社の株式の時価は存在しないため</u>、取得の対価となる財の時価は、株式移転完全子会社（被取得企業）の株主が株式移転設立完全親会社（結合後企業）に対する実際の議決権比率と同じ比率を保有するのに必要な数の株式移転完全子会社（取得企業）の株式を、株式移転完全子会社（取得企業）が交付したものとみなして算定するとされている（企業結合会計基準 注解(注 8)）。</p> <p>また、株式移転設立完全親会社が作成する連結財務諸表において、みなし取得日に株式移転が行われたものとして会計処理する場合（第 126 項参照）には、第 41 項における株式交付日をみなし結合日と読み替えることとする。</p>
<p>（2）株式移転完全子会社（取得企業又は被取得企業）の個別財務諸表上の会計処理</p> <p>123-3. 株式移転に際して、株式移転完全子会社（取得企業）が株式</p>	<p>（新 設）</p>

改正後	改正前
<p><u>移転日の前日に他の株式移転完全子会社（被取得企業）となる企業の株式を保有していた場合、株式移転日の前日の適正な帳簿価額により、取得原価とする。</u></p>	
<p>（３）株式移転設立完全親会社の連結財務諸表上の会計処理 投資と資本の消去</p> <p>124. 株式移転による企業結合が取得とされた場合の資本連結の手続は、<u>連結会計基準</u>に従い、次の(1)①と②及び(2)①と②をそれぞれ相殺消去する（<u>連結会計基準第 23 項</u>）。また、(2)の消去差額であるのれん（又は負ののれん）は、<u>第 72 項及び第 76 項から第 78 項</u>に準じて会計処理する。[設例 15]</p> <p>(1) (省 略)</p> <p>(2) 株式移転完全子会社（被取得企業）に関する会計処理</p> <p>① 株式移転設立完全親会社の被取得企業に対する投資</p> <p>株式移転設立完全親会社の投資は、第 121 項(2)により算定された子会社株式の取得原価とする。</p> <p><u>なお、株式移転完全子会社（取得企業）が株式移転日の前日に他の株式移転完全子会社（被取得企業）となる企業の株式を保有していた場合、株式移転日の時価に基づく額を取得原価に加算し、その時価と適正な帳簿価額との差額は、当期の段階取得に係る損益として処理される（第 46-2 項参照）。</u></p> <p><u>投資会社である取得企業が持分法適用関連会社である</u></p>	<p>（３）株式移転設立完全親会社の連結財務諸表上の会計処理 投資と資本の消去</p> <p>124. 株式移転による企業結合が取得と判定された場合の資本連結手続は、<u>連結原則</u>に従い、次の(1)①と②及び(2)①と②をそれぞれ相殺消去する（<u>連結原則 第四 三 1</u>）。(2)の消去差額は、<u>のれん（又は負ののれん）とし、第 76 項から第 78 項</u>に準じて会計処理する。[設例 15]</p> <p>(1) (省 略)</p> <p>(2) 株式移転完全子会社（被取得企業）に関する会計処理</p> <p>① 株式移転設立完全親会社の被取得企業に対する投資</p> <p>株式移転設立完全親会社の投資は、第 121 項(2)により算定された子会社株式の取得原価とする。</p>

改正後	改正前
<p><u>被取得企業と企業結合した場合には、株式移転日の前日の被取得企業の株式（関連会社株式）の持分法による評価額と株式移転日の時価との差額は、当期の段階取得に係る損益とし、これに見合う金額は、のれん（又は負ののれん）の修正として処理される。なお、株式移転日の前日の個別財務諸表上の関連会社株式の帳簿価額と持分法による評価額との差額を、のれん（又は負ののれん）の修正として処理される（第 46-2 項参照）。</u></p> <p>②（省 略）</p>	<p>②（省 略）</p>
<p>株式移転完全子会社（取得企業）の資産及び負債の引継ぎ</p> <p>125. 連結財務諸表上、株式移転設立完全親会社は株式移転完全子会社（取得企業）の資産及び負債の適正な帳簿価額を、原則として、そのまま引き継ぐ。株式移転完全子会社（取得企業）が連結財務諸表を作成している場合には、株式移転完全子会社の連結財務諸表上の帳簿価額で受け入れる。[設例 15]</p> <p>（以下 略）</p>	<p>株式移転完全子会社（取得企業）の純資産の引継ぎ</p> <p>125. 連結財務諸表上、株式移転設立完全親会社は株式移転完全子会社（取得企業）の純資産を、原則として、そのまま引継ぐ。株式移転完全子会社（取得企業）が連結財務諸表を作成している場合には、当該純資産の金額は株式移転完全子会社の連結財務諸表上の金額とする。[設例 15]</p> <p>（以下 略）</p>
<p>127. <u>（以下、第 174 項まで削除）</u></p>	<p><u>V. 持分の結合の会計処理</u></p> <p>（以下 略）</p>
<p><u>IV. 共同支配企業の形成の判定</u></p> <p>1. 共同支配企業の形成の判定規準</p> <p>（2）一般投資企業が含まれる場合における共同支配企業</p>	<p><u>VI. 共同支配企業の形成の判定</u></p> <p>1. 共同支配企業の形成の判定規準</p> <p>（2）<u>投資企業の中に一般の投資企業が含まれる場合にお</u></p>

改正後	改正前
<p style="text-align: center;">の形成の判定</p> <p>176. 共同支配投資企業となる企業の有する議決権の合計が、共同支配企業となる結合後企業の議決権の過半数を占めており、かつ、共同支配投資企業となる企業が第 175 項の要件のすべてを満たす場合には、<u>共同支配企業へ投資する企業</u>の中に次のいずれかに該当する企業（以下「一般投資企業」という。）が含まれていても、当該企業結合は共同支配企業の形成に該当するものとして取り扱う（第 422 項参照）。</p> <p>(1) 共同支配となる契約等を締結していないが<u>共同支配企業へ投資する企業</u></p> <p>(2) 共同支配となる契約等を締結し、<u>共同支配企業へ投資する企業</u>の役割が契約書に明示されていても、事実上、共同支配企業の重要な役割を担っていないと認められる<u>当該企業</u>（第 178 項(1)参照）</p>	<p style="text-align: center;">ける共同支配企業の形成の判定</p> <p>176. <u>ある企業結合において、共同支配投資企業となる投資企業</u>の有する議決権の合計が、共同支配企業となる結合後企業の議決権の過半数を占めており、かつ、共同支配投資企業となる<u>投資企業</u>が第 175 項の要件のすべてを満たす場合には、投資企業の中に次のいずれかに該当する<u>投資企業</u>（以下「一般の投資企業」という。）が含まれていても、当該企業結合は共同支配企業の形成に該当するものとして取り扱う（第 422 項参照）。</p> <p>(1) 共同支配となる契約等を締結していない投資企業</p> <p>(2) 共同支配となる契約等を締結し、投資企業の役割が契約書に明示されていても、事実上、共同支配企業の重要な役割を担っていないと認められる<u>投資企業</u>（第 178 項(1)参照）</p>
<p>4. 対価要件の取扱い</p> <p>180. 共同支配企業の形成の判定にあたり、「議決権のある株式」（企業結合会計基準第 37 項(1)）（第 175 項(3)参照）とは、株主総会において、第 178 項(2)に規定されている重要な経営事項に関する議決権が制限されていない株式をいう。</p> <p>したがって、一般に、共同支配企業となる結合後企業が、企業結合の対価として、共同支配投資企業となるすべての企業に対し、議決権に関して同一の権利内容を有する株式を交付していない場合には、共同支配企業の形成には該当しないことになる（第 429</p>	<p>4. 対価要件の取扱い</p> <p>180. 共同支配企業の形成の判定にあたり、「議決権のある株式」（企業結合会計基準 三 1. (1)①及び(2)）（第 175 項(3)参照）とは、株主総会において、第 178 項(2)に規定されている重要な経営事項に関する議決権が制限されていない株式をいう。</p> <p>したがって、一般に、共同支配企業となる結合後企業が、企業結合の対価として、共同支配投資企業となるすべての<u>投資企業</u>に対し、議決権に関して同一の権利内容を有する株式を交付していない場合には、共同支配企業の形成には該当しないことになる（第</p>

改正後	改正前
<p>項参照)。 <u>なお、企業結合の対価として、議決権のある株式以外の財産が交付された場合であっても、それが次に掲げる現金等の財産のときは、対価要件を満たしたものとして取り扱う。</u></p> <p><u>(1) 企業結合比率の端数調整のための現金</u> <u>(2) 株主からの買取請求権に基づく現金</u></p> <p><u>また、最終事業年度の配当金見合いの合併交付金等は取得の対価に該当しないため、当該交付金等が交付された場合にも、対価要件を満たしたものとして取り扱う。</u></p>	<p>429 項参照)。</p>
<p>180-2. <u>対価要件の判定の前提として、同時に次の要件のすべてが満たされていないとされている（企業結合会計基準（注 7）（第 429-2 項参照）。</u></p> <p><u>(1) 企業結合が単一の取引で行われるか、又は、原則として、1 事業年度内に取引が完了する。</u></p> <p><u>(2) 交付株式の議決権の行使が制限されない。</u> <u>なお、議決権については、第 180 項を参照のこと。</u></p> <p><u>(3) 企業結合日において対価が確定している。</u></p> <p><u>(4) 交付株式の償還又は再取得の取決めがない。</u></p> <p><u>(5) 株式の交換を事実上無効にするような結合当事企業の株主の利益となる財務契約がない。</u></p> <p><u>なお、これには、交付株式を担保とする貸付保証契約や一方の結合当事企業の株主に実質的に一定の利回りを保証するような契約等が含まれる。</u></p>	<p>(新 設)</p>

改正後	改正前
<p><u>(6) 企業結合の合意成立日前 1 年以内に、当該企業結合を目的として自己株式を受け入れていない。</u></p> <p><u>ここで、企業結合の合意成立日とは、企業結合に関する契約書を承認する株主総会において議決権を行使できる株主が確定する日をいう。なお、企業結合を目的として自己株式を受け入れるとは、自己株式の受入れを当該企業結合の目的としていることが内部文書等により明らかな場合をいう。</u></p> <p><u>また、一方の結合当事企業が他の結合当事企業の株式を受け入れる行為も同様に扱う。</u></p>	
<p>5. その他の支配要件の取扱い</p> <p>181. 共同支配企業の形成の判定にあたり、次のいずれにも該当しない場合には、その他の支配要件を満たしたものとされる（企業結合会計基準<u>(注 8)</u>）（第 430 項参照）。</p> <p>(1) いずれかの<u>結合当事企業</u>の役員若しくは従業員である者又はこれらであった者が、結合後企業の取締役会その他これに準ずる機関（重要な経営事項の意思決定機関）<u>を事実上支配していること</u></p> <p><u>事実上支配しているかどうかについては、構成員の過半数を占めているかどうか重要な判断要素として考えられるため、企業結合日において、次のすべての人数等を勘案して判定する。ただし、企業結合日において構成員の変更が予定されている場合や構成員の間に緊密な関係がある場合などには、それらについても加味して判定する。</u></p>	<p>5. その他の支配要件の取扱い</p> <p>181. 共同支配企業の形成の判定にあたり、次のいずれにも該当しない場合には、その他の支配要件を満たしたものとされる（企業結合会計基準<u>注解(注 4)</u>）（第 430 項参照）。</p> <p>(1) いずれかの<u>投資企業</u>の役員若しくは従業員である者又はこれらであった者が、結合後企業の取締役会その他これに準ずる機関（重要な経営事項の意思決定機関）<u>の構成員の過半数を占めていること</u>（第 24 項参照）</p>

改正後	改正前
<p>① <u>委員会設置会社の場合には、取締役の人数。なお、結合後企業に執行役会等、重要な経営事項に関する意思決定機関が設置された場合には、その構成員の人数。</u></p> <p>② <u>①以外の会社の場合、取締役の人数。なお、結合後企業に常務会、経営会議等、重要な経営事項の意思決定機関が設置された場合には、その構成員の人数。</u></p> <p><u>ただし、いずれかの企業の役員等が代表取締役（又は代表執行役）や常勤取締役（又は執行役）の大半を占めるなど、重要な経営事項の意思決定機関において、主として業務執行に携わる役員の割合が大幅に異なる場合には、その実態を踏まえて判定する。</u></p> <p>(2) <u>重要な財務及び営業の方針決定を支配する契約等により、結合当事企業のうち、いずれかの企業が他の企業より有利な立場にあること</u></p> <p><u>例えば、次のような株式が企業結合日に存在する場合には、保有者の属性、潜在株式又は種類株式の発行の経緯及び現実的な議決権の行使可能性等を踏まえ、当該株式の存在と効果を考慮して、本要件を実質的に判定する。</u></p> <p>① <u>共同支配投資企業となる企業のうち、特定の企業に発行している潜在株式</u></p> <p>② <u>拒否権を行使できる株式（会社法第 108 条第 1 項第 8 号）</u></p> <p>(3) <u>企業結合日後 2 年以内にいずれかの結合当事企業が投資し</u></p>	<p>(2) <u>重要な財務及び営業の方針決定を支配する契約等により、いずれかの投資企業が他の投資企業より有利な立場にあること（第 25 項参照）</u></p> <p>(3) <u>企業結合日後 2 年以内にいずれかの投資企業の大部分の事</u></p>

改正後	改正前
<p>た大部分の事業を処分する予定があること</p> <p>「<u>大部分の事業を処分</u>」に該当するかどうかは、<u>共同支配企業の売上、利益及びキャッシュ・フロー並びに資産及び負債に与える影響を勘案して判断する。なお、企業結合日後 2 年以内にいずれかの共同支配投資企業となる企業の大部分の事業を関連会社に移転する予定がある場合又は大部分の事業を分離して関連会社とする予定がある場合には、大部分の事業の処分に該当するものとして取り扱う。</u></p> <p>また、「<u>処分する予定</u>」とは、<u>いずれかの共同支配投資企業となる企業が投資した大部分の事業を処分する計画が、企業結合の一環として、あらかじめ、当該企業の取締役会等の意思決定機関で決定されている場合をいう。</u></p>	<p>業を処分する予定があること <u>(第 26 項参照)</u></p>
<p><u>V. 共同支配企業の形成の会計処理</u></p> <p>1. 共同支配企業の形成の会計処理の概要</p> <p>182. <u>共同支配企業の形成において、共同支配企業は、共同支配投資企業から移転する資産及び負債を、移転直前に共同支配投資企業において付されていた適正な帳簿価額により計上する (企業結合会計基準第 38 項)。</u></p>	<p><u>VII. 共同支配企業の形成の会計処理</u></p> <p>1. 共同支配企業の形成の会計処理の概要</p> <p>182. <u>企業結合が共同支配企業の形成と判定された場合には、「持分プーリング法に準じた処理方法を適用する」(企業結合会計基準三 3. (7)) とされている (第 129 項参照)。</u></p>
<p>182-2. <u>共同支配企業の形成において、共同支配企業に事業を移転した共同支配投資企業は次の会計処理を行う (企業結合会計基準第 39 項)。</u></p> <p>(1) <u>個別財務諸表上、当該共同支配投資企業が受け取った共同</u></p>	<p>(新 設)</p>

改正後	改正前
<p><u>支配企業に対する投資の取得原価は、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。</u></p> <p><u>(2) 連結財務諸表上、共同支配投資企業は、共同支配企業に対する投資について持分法を適用する。</u></p>	
<p>3. 共同支配企業の形成と判定された合併（吸収合併）の会計処理</p> <p>(1) 吸収合併存続会社（共同支配企業）の会計処理</p> <p>増加資本の会計処理</p> <p>(新株を発行した場合の会計処理)</p> <p>185. 吸収合併存続会社（共同支配企業）は、合併期日の前日における吸収合併消滅会社の純資産の部の各項目を次のように処理する（第408項参照）。<u>なお、吸収合併存続会社が受け入れた自己株式（吸収合併消滅会社が保有していた吸収合併存続会社株式）は、吸収合併消滅会社における適正な帳簿価額により、吸収合併存続会社の株主資本からの控除項目として表示する（第84項なお書き参照）。また、抱合せ株式等がある場合には、第84-2項に準じて処理する。</u></p> <p>(1)株主資本項目の取扱い</p> <p>① 原則的な会計処理</p> <p>吸収合併存続会社は吸収合併消滅会社の合併期日の前日の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<u>会計処理</u>する。増加すべき払込資本の内訳項目（資本金、資本準備金又はその他資</p>	<p>3. 共同支配企業の形成と判定された合併（吸収合併）の会計処理</p> <p>(1) 吸収合併存続会社（共同支配企業）の会計処理</p> <p>増加資本の会計処理</p> <p>(新株を発行した場合の会計処理)</p> <p>185. 吸収合併存続会社（共同支配企業）は、合併期日の前日における吸収合併消滅会社の純資産の部の各項目を<u>以下</u>のように処理する（第408項参照）。</p> <p>(1)株主資本項目の取扱い</p> <p>① 原則的な会計処理</p> <p>吸収合併存続会社は吸収合併消滅会社の合併期日の前日の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。増加すべき払込資本の内訳項目（資本金、資本準備金又はその他資本剰</p>

改正後	改正前
<p>本剰余金)は、会社法の規定に基づき決定する。</p> <p>なお、吸収合併消滅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がマイナスの場合及び<u>抱合せ株式等の会計処理</u>(第84-2項参照)により株主資本の額がマイナスとなる場合には、払込資本をゼロとし、その他利益剰余金のマイナスとして処理する。</p> <p>② 認められる会計処理</p> <p>合併が共同支配企業の形成と判定される場合には、合併の対価は原則として自社の株式のみであり、吸収合併存続会社は、吸収合併消滅会社の合併期日の前日の資本金、資本準備金、その他資本剰余金、利益準備金及びその他利益剰余金の内訳科目(ただし、積立目的の趣旨は同じであるが、<u>吸収合併存続会社と吸収合併消滅会社の間</u>でその名称が形式上異なる場合に行う積立金の名称変更を除く。)を、<u>抱合せ株式等の会計処理</u>(第84-2項参照)を除き、そのまま引き継ぐことができる。<u>当該取扱いは、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がマイナスとなる場合も同様である。</u></p> <p>また、吸収合併の手続とともに、株主資本の計数の変動手続(会社法第447条から第452条)が行われ、その効力が合併期日に生じる場合には、合併期日において、会社の意思決定機関で定められた結果に従い、株主資本の計数を変動させることができる。なお、株主資本の計</p>	<p>余金)は、会社法の規定に基づき決定する。</p> <p>なお、吸収合併消滅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がマイナスの場合には、払込資本をゼロとし、その他利益剰余金のマイナスとして処理する。</p> <p>② 認められる会計処理</p> <p>合併が共同支配企業の形成と判定される場合には、合併の対価は原則として自社の株式のみであり、吸収合併存続会社は、吸収合併消滅会社の合併期日の前日の資本金、資本準備金、その他資本剰余金、利益準備金及びその他利益剰余金の内訳科目(ただし、積立目的の趣旨は同じであるが、<u>結合当事企業間</u>でその名称が形式上異なる場合に行う積立金の名称変更を除く。)を、<u>自己株式の処理等</u>を除き、そのまま引継ぐことができる。</p> <p>また、吸収合併の手続とともに、株主資本の計数の変動手続(会社法第447条から第452条)が行われ、その効力が合併期日に生じる場合には、合併期日において、会社の意思決定機関で定められた結果に従い、株主資本の計数を変動させることができる。なお、株主資本の計</p>

改正後	改正前
<p>数の変動に際しては、資本剰余金と利益剰余金の混同と ならないように留意する必要がある（自己株式等会計基 準第19項）。</p> <p>(2) (省 略)</p>	<p>数の変動に際しては、資本剰余金と利益剰余金の混同と ならないように留意する必要がある（自己株式等会計基 準第19項）。</p> <p>(2) (省 略)</p>
<p>（自己株式を処分した場合の会計処理）</p> <p>186. <u>吸収合併存続会社（共同支配企業）は、合併期日の前日にお ける吸収合併消滅会社の純資産の部の各項目を次のように処理す る。なお、抱合せ株式等がある場合には、第84-3項に準じて処理 する。</u></p> <p><u>(1) 株主資本項目の取扱いにおける原則的な会計処理</u></p> <p><u>吸収合併消滅会社の合併期日の前日の適正な帳簿価額によ る株主資本の額から処分した自己株式の帳簿価額を控除した 額を払込資本の増加（当該差額がマイナスとなる場合にはそ の他資本剰余金の減少）として会計処理する。</u></p> <p><u>(2) 株主資本項目の取扱いにおける認められる会計処理</u></p> <p><u>吸収合併消滅会社の合併期日の前日の株主資本の構成をそ のまま引き継ぎ、処分した自己株式の帳簿価額をその他資本 剰余金から控除する（第410項参照）。</u></p> <p><u>なお、株主資本以外の項目については、前項(2)に準じて会計処 理する。</u></p>	<p>（自己株式を処分した場合の会計処理）</p> <p>186. <u>持分の結合と判定された場合の合併における自己株式の会計 処理（第135項参照）に準じて処理する。</u></p>
<p>吸収合併存続会社（共同支配企業）のその他の会計処理</p> <p>187. 吸収合併存続会社（共同支配企業）の個別財務諸表における その他の会計処理は、<u>逆取得となる吸収合併の会計処理（第84-4</u></p>	<p>吸収合併存続会社（共同支配企業）のその他の会計処理</p> <p>187. 吸収合併存続会社（共同支配企業）の個別財務諸表における その他の会計処理は、<u>持分の結合と判定された合併の会計処理（第</u></p>

改正後	改正前
<p>項から第 84-7 項参照) に準じて会計処理する。</p>	<p>137 項から第 142 項及び第 145 項参照) に準じて会計処理する。</p>
<p>(2) 合併会社の株主 (共同支配投資企業) の会計処理 個別財務諸表上の会計処理</p> <p>189. ある<u>企業</u>の子会社と他の企業との吸収合併が共同支配企業の形成と判定された場合の合併会社の株主 (合併前の親会社) の個別財務諸表上の会計処理は、次のように行う。</p> <p>(1) (省 略)</p> <p>(2) (省 略)</p>	<p>(2) 合併会社の株主 (共同支配投資企業) の会計処理 個別財務諸表上の会計処理</p> <p>189. ある<u>会社</u>の子会社と他の企業との吸収合併が共同支配企業の形成と判定された場合の合併会社の株主 (合併前の親会社) の個別財務諸表上の会計処理は、次のように行う。<u>なお、いずれの場合も、結合後企業の株式 (共同支配企業株式) の取得に直接要した支出額がある場合は、これを取得原価に加算する。</u></p> <p>(1) (省 略)</p> <p>(2) (省 略)</p>
<p>連結財務諸表上の会計処理</p> <p>190. 連結財務諸表上、これまで連結していた子会社については、共同支配企業の形成時点の持分法による投資評価額にて共同支配企業株式へ振替処理し、持分法を適用する (企業結合会計基準第 39 項(2)) (第 431 項から第 433 項参照)。[設例 18]</p>	<p>連結財務諸表上の会計処理</p> <p>190. 連結財務諸表上、これまで連結していた子会社については、共同支配企業の形成時点の持分法による投資評価額にて共同支配企業株式へ振替処理し、持分法に準じた処理方法を適用する。<u>持分法に準じた処理方法とは、共同支配企業の形成にあたり、共同支配企業に対する共同支配投資企業の持分の増加額と、移転した事業に係る共同支配投資企業の持分の減少額との間に生ずる差額を処理しないことを除き、持分法を適用する方法をいう (第 431 項から第 433 項参照)。したがって、結合当事企業に対する持分の減少額との間に生ずる差額は処理しないため、のれん (又は負ののれん) 及び持分変動差額は生じない。</u></p> <p><u>なお、当該差額を構成するのれん (又は負ののれん) 及び持分変動差額のいずれにも重要性が乏しいと認められる場合には、第</u></p>

改正後	改正前
<p>4. 共同支配企業の形成と判定された会社分割（吸収分割又は共同新設分割）の会計処理 （1）吸収分割承継会社等（共同支配企業）の会計処理 資産及び負債の会計処理</p> <p>192. 共同支配企業の形成にあたり、吸収分割承継会社等（共同支配企業）は、<u>移転された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</u>（企業結合会計基準第 38 項）（第 407 項参照）。[設例 19]</p>	<p><u>152 項と同様の会計処理を行うことができる。</u></p> <p>4. 共同支配企業の形成と判定された会社分割（吸収分割又は共同新設分割）の会計処理 （1）吸収分割承継会社等（共同支配企業）の会計処理 資産及び負債の会計処理</p> <p>192. 共同支配企業の形成にあたり、吸収分割承継会社等（共同支配企業）は、<u>分割期日において、吸収分割会社等（共同支配投資企業）から移転される資産及び負債の適正な帳簿価額を引継ぐとされている</u>（企業結合会計基準 三 3. (7) 及び同 注解(注 15)）。[設例 19]</p>
<p>増加資本の会計処理 （新株を発行した場合の会計処理）</p> <p>193. 吸収分割承継会社等（共同支配企業）は、<u>移転された資産及び負債の差額を次のように会計処理する</u>（第 409 項参照）。</p> <p>（1）<u>移転事業に係る株主資本相当額の取扱い</u> <u>移転事業に係る株主資本相当額（第 87 項(1)①参照）を払込資本（資本金又は資本剰余金）として処理する。増加すべき払込資本の内訳項目（資本金、資本準備金又はその他資本剰余金）は、会社法の規定に基づき決定する。</u> <u>なお、移転事業に係る株主資本相当額がマイナスとなる場合には、払込資本をゼロとし、その他利益剰余金のマイナスとして処理する。</u></p> <p>（2）<u>移転事業に係る評価・換算差額等の取扱い</u></p>	<p>増加資本の会計処理</p> <p>193. 吸収分割承継会社等（共同支配企業）の<u>増加資本の会計処理は、持分の結合と判定された会社分割の会計処理（第 154 項及び第 155 項参照）に準じて会計処理する</u>（第 409 項参照）。</p>

改正後	改正前
<p><u>移転事業に係る評価・換算差額等（第 87 項(1)②参照）については、吸収分割会社等の移転直前の適正な帳簿価額をそのまま引き継ぐ。</u></p> <p><u>したがって、移転された事業にその他有価証券や土地再評価法に基づき再評価した土地が含まれ、吸収分割会社等が当該その他有価証券や土地を時価又は再評価額をもって分割期日の前日の貸借対照表価額としている場合には、吸収分割承継会社等は、分割期日の前日のその他有価証券及び土地の貸借対照表価額並びにその他有価証券評価差額金及び土地再評価差額金もそのまま引き継ぐことになる。</u></p>	
<p><u>（自己株式を処分した場合の会計処理）</u></p> <p>193-2. <u>会社分割の対価として吸収分割承継会社等が自己株式を処分した場合には、第 186 項（1）に準じて会計処理する。</u></p>	(新 設)
<p>吸収分割承継会社等（共同支配企業）のその他の会計処理</p> <p>194. 吸収分割承継会社等（共同支配企業）の個別財務諸表におけるその他の会計処理は、<u>逆取得となる吸収分割又は現物出資の会計処理（第 87 項なお書き及び第 87-2 項から第 87-4 項参照）に準じて会計処理する。</u></p>	<p>吸収分割承継会社等（共同支配企業）のその他の会計処理</p> <p>194. 吸収分割承継会社等（共同支配企業）の個別財務諸表におけるその他の会計処理は、<u>持分の結合と判定された会社分割の会計処理（第 156 項から第 159 項参照）に準じて会計処理する。</u></p>
<p>（2）吸収分割会社等（共同支配投資企業）の会計処理</p> <p>個別財務諸表上の会計処理</p> <p>196. 吸収分割会社等（共同支配投資企業）は、移転した事業に係る<u>株主資本相当額に基づいて吸収分割承継会社等に対する投資（共同支配企業株式）の取得原価を算定することとされている（企</u></p>	<p>（2）吸収分割会社等（共同支配投資企業）の会計処理</p> <p>個別財務諸表上の会計処理</p> <p>196. 吸収分割会社等（共同支配投資企業）は、移転した事業に係る<u>資産及び負債の移転直前の適正な帳簿価額による純資産額に基づいて吸収分割承継会社等に対する投資（共同支配企業株式）の</u></p>

改正後	改正前
<p>業結合会計基準第 39 項(1))。</p> <p>具体的には、吸収分割会社等が<u>受け入れる</u>共同支配企業株式の取得原価は、移転事業に係る株主資本相当額（第 87 項(1)①参照）から<u>移転事業に係る繰延税金資産及び繰延税金負債を控除する</u>（第 108 項(2)参照）ことに留意する必要がある。</p> <p>(以下 略)</p>	<p>取得原価を算定することとされている（企業結合会計基準 <u>三 3. (7)ただし書き</u>）。</p> <p>具体的には、吸収分割会社等が<u>取得する</u>共同支配企業株式の取得原価は、移転事業に係る株主資本相当額（第 87 項(1)①参照）に、<u>移転事業に係る株主資本相当額から移転事業に係る繰延税金資産及び繰延税金負債を控除する</u>（第 108 項(2)参照）<u>とともに、対価性が認められる取得に直接要した支出額を加算する</u>（第 91 項参照）ことに留意する必要がある。</p> <p>(以下 略)</p>
<p>連結財務諸表上の会計処理</p> <p>197. 吸収分割会社等（共同支配投資企業）は、共同支配企業の形成にあたり事業を移転した場合には、共同支配企業に対する投資について持分法を適用する（企業結合会計基準第 39 項(2)）（第 431 項から第 433 項参照）。<u>[設例 19]</u></p>	<p>連結財務諸表上の会計処理</p> <p>197. 吸収分割会社等（共同支配投資企業）は、共同支配企業の形成にあたり事業を移転した場合には、共同支配企業に対する投資について持分法に<u>準じた処理方法</u>（第 190 項参照）を適用すると<u>されている</u>（企業結合会計基準 <u>三 3. (7)ただし書き</u>）（第 431 項から第 433 項参照）。</p>
<p><u>VI.</u> 共通支配下の取引等の会計処理</p> <p>2. 共通支配下の取引の範囲</p> <p>201. 共通支配下の取引とは、親会社と子会社との合併や親会社の支配下にある子会社同士の合併など、「結合当事企業（又は事業）のすべてが、企業結合の前後で同一の<u>株主</u>により最終的に支配され、かつ、その支配が一時的ではない場合の企業結合をいう」（企業結合会計基準第 16 項）とされている。<u>なお、支配の主体である</u></p>	<p><u>VIII.</u> 共通支配下の取引等の会計処理</p> <p>2. 共通支配下の取引の範囲</p> <p>201. 共通支配下の取引とは、親会社と子会社との合併や親会社の支配下にある子会社同士の合併など、「結合当事企業（又は事業）のすべてが、企業結合の前後で同一の<u>企業</u>により最終的に支配され、かつ、その支配が一時的ではない場合の企業結合をいう」（企業結合会計基準 <u>二 10.</u>）とされている。<u>本適用指針では、支配の</u></p>

改正後	改正前
<p>「同一の株主」には<u>企業に限定されず、個人も含まれる</u>。[設例 23]</p> <p>また、投資会社とその関連会社との企業結合は、共通支配下の取引には該当しない（第 435 項参照）。</p>	<p>主体である「同一の企業」には個人も含むものと解し「同一の株主」として取り扱う。[設例 23]</p> <p>なお、投資会社とその関連会社との企業結合は、共通支配下の取引には該当しない（第 435 項参照）。</p>
<p>3. 共通支配下の取引等に係る対価 (2) 完全親子会社関係にある組織再編において対価が支払われない場合の会計処理</p> <p>203-2. 組織再編の対価が支払われない場合であっても、以下の組織再編の形式であって、結合当事企業のすべてが同一の株主に株式のすべてを直接又は間接保有されているとき（完全親子会社関係にあるとき）は、結合当事企業は、次のように処理する（第 437-2 項及び第 437-3 項参照）。</p> <p>(1) (省 略)</p> <p>(2) 会社分割の場合</p> <p>① 親会社の事業を子会社に移転する場合</p> <p>吸収分割会社である親会社は、第 233 項に準じて会計処理を行い、株主資本の額を変動させる（第 446 項参照）。</p> <p>吸収分割承継会社である子会社は、親会社で変動させた株主資本の額を、会社法の規定に基づき計上する（第 234 項参照）。</p>	<p>3. 共通支配下の取引等に係る対価 (2) 完全親子会社関係にある組織再編において対価が支払われない場合の会計処理</p> <p>203-2. 組織再編の対価が支払われない場合であっても、以下の組織再編の形式であって、結合当事企業のすべてが同一の株主に株式のすべてを直接又は間接保有されているとき（完全親子会社関係にあるとき）は、結合当事企業は、次のように処理する（第 437-2 項参照）。</p> <p>(1) (省 略)</p> <p>(2) 会社分割の場合</p> <p>① 親会社の事業を子会社に移転する場合</p> <p>吸収分割会社である親会社は、第 233 項に準じて会計処理を行い、株主資本の額を変動させる。<u>なお、変動させる株主資本の内訳は、取締役会等の会社の意思決定機関において定められた額（株主資本の内訳の配分については第 446 項参照）とする。</u></p> <p>吸収分割承継会社である子会社は、親会社で変動させた株主資本の額を、会社法の規定に基づき計上する（第 234 項参照）。</p>

改正後	改正前
<p>なお、親会社の株主は会計処理を要しない。</p> <p>② 子会社の事業を他の子会社に移転する場合 吸収分割会社である子会社は、第 255 項に準じて会計処理を行い、株主資本の額を変動させる(第 446 項参照)。</p> <p>(省 略)</p> <p>③ 子会社の事業を親会社に移転する場合 吸収分割承継会社である親会社は、子会社が親会社に分割型の会社分割により事業を移転する場合の親会社の会計処理(第 218 項から第 220 項参照)に準じて処理する。<u>ただし、移転する事業に子会社株式(親会社からみて孫会社株式)や関連会社株式が含まれている場合には、親会社は、当該子会社株式等の受入れについて、子会社が他の子会社に分割型の会社分割により事業を移転する場合の株主(親会社)の会計処理(第 257 項)に準じて処理する。</u></p> <p>(以下 略)</p>	<p>なお、親会社の株主は会計処理を要しない。</p> <p>② 子会社の事業を他の子会社に移転する場合 吸収分割会社である子会社は、第 255 項に準じて会計処理を行い、株主資本の額を変動させる。<u>なお、変動させる株主資本の内訳は、取締役会等の会社の意思決定機関において定められた額(株主資本の内訳の配分については第 446 項参照)とする。</u></p> <p>(省 略)</p> <p>③ 子会社の事業を親会社に移転する場合 吸収分割承継会社である親会社は、子会社が親会社に分割型の会社分割により事業を移転する場合の親会社の会計処理(第 218 項から第 220 項参照)に準じて処理する。</p> <p>(以下 略)</p>
<p>5. 親会社の子会社を吸収合併する場合の会計処理</p> <p>(1) 個別財務諸表上の会計処理 親会社(吸収合併存続会社)の会計処理</p>	<p>5. 親会社の子会社を吸収合併する場合の会計処理</p> <p>(1) 個別財務諸表上の会計処理 親会社(吸収合併存続会社)の会計処理</p>

改正後	改正前
<p>206. 親会社の個別財務諸表上の会計処理は次のように行う（第438項参照）。〔設例20〕</p> <p>(1) (省 略)</p> <p>(2) 増加すべき株主資本及びのれんの会計処理</p> <p>① (省 略)</p> <p>② 株主資本以外の項目の取扱い</p> <p>親会社は子会社の合併期日の前日の評価・換算差額等（親会社が作成する連結財務諸表において投資と資本の消去の対象とされたものを除く。）及び新株予約権の適正な帳簿価額を引き継ぐ。したがって、例えば、子会社のその他有価証券評価差額金や土地再評価差額金の適正な帳簿価額のうち、支配獲得後に当該子会社が計上したものをそのまま引き継ぐことになる。</p> <p>(3) (省 略)</p> <p>(4) (省 略)</p>	<p>206. 親会社の個別財務諸表上の会計処理は次のように行う（第438項参照）。〔設例20〕</p> <p>(1) (省 略)</p> <p>(2) 増加資本及びのれんの会計処理</p> <p>① (省 略)</p> <p>② 株主資本以外の項目の取扱い</p> <p>親会社は子会社の合併期日の前日の評価・換算差額等（親会社が作成する連結財務諸表において投資と資本の消去の対象とされたものを除く。）及び新株予約権の適正な帳簿価額を引継ぐ。したがって、例えば、子会社のその他有価証券評価差額金や土地再評価差額金の適正な帳簿価額のうち、<u>株式取得後（部分時価評価法）又は支配獲得後（全面時価評価法）</u>に当該子会社が計上したものをそのまま引継ぐことになる。</p> <p>(3) (省 略)</p> <p>(4) (省 略)</p>
<p>6. 子会社が親会社を吸収合併する場合の会計処理</p> <p>(2) 連結財務諸表上の会計処理</p> <p>212. 吸収合併が行われた後に子会社が連結財務諸表を作成する場合には、子会社の個別財務諸表における処理を振り戻し、親会社が子会社の少数株主から株式を取得したものとした会計処理を行う。〔設例22〕</p>	<p>6. 子会社が親会社を吸収合併する場合の会計処理</p> <p>(2) 連結財務諸表上の会計処理</p> <p>212. 吸収合併が行われた後に子会社が連結財務諸表を作成する場合には、子会社の個別財務諸表における処理を振り戻し、親会社が子会社の少数株主から株式を取得したものとした会計処理を行う。</p>

改正後	改正前
<p>具体的には、時価評価替後の資産及び負債を連結財務諸表上の帳簿価額として受け入れ、また、合併に際し子会社が受け入れた自己株式とそれに対する増加すべき株主資本は内部取引として消去する。子会社の少数株主が保有していた子会社株式は、当該合併に際して、親会社株式との交換はないものの、連結財務諸表上、親会社株式との交換があったものとみなして、時価を基礎として取得原価を算定する（第 441 項参照）。</p> <p>(以下 略)</p>	<p>具体的には、<u>連結会計方針として採用する子会社の資産及び負債の評価方法（部分時価評価法又は全面時価評価法）に従って計上された時価評価替後の資産及び負債を連結財務諸表上の帳簿価額として受入れ</u>、また、合併に際し子会社が受入れた自己株式とそれに対する増加資本は内部取引として消去する。子会社の少数株主が保有していた子会社株式は、当該合併に際して、親会社株式との交換はないものの、連結財務諸表上、親会社株式との交換があったものとみなして、時価を基礎として取得原価を算定する（第 441 項参照）。</p> <p>(以下 略)</p>
<p>8. 子会社が親会社に分割型の会社分割により事業を移転する場合の会計処理</p> <p>(1) 個別財務諸表上の会計処理</p> <p>親会社（吸収分割承継会社）の会計処理</p> <p>(分割に係る抱合せ株式の適正な帳簿価額のうち、受け入れた資産及び負債と引き換えられたものとみなされる額の算定)</p> <p>219.</p> <p>(省 略)</p> <p>(1) (省 略)</p> <p>(2) (省 略)</p> <p>(3) 関連する帳簿価額（<u>連結財務諸表上の帳簿価額を含む。</u>）の比率で按分する方法</p> <p>分割された移転事業に係る株主資本相当額の適正な帳簿価</p>	<p>8. 子会社が親会社に分割型の会社分割により事業を移転する場合の会計処理</p> <p>(1) 個別財務諸表上の会計処理</p> <p>親会社（吸収分割承継会社）の会計処理</p> <p>(分割に係る抱合せ株式の適正な帳簿価額のうち、受入れた資産及び負債と引き換えられたものとみなされる額の算定)</p> <p>219.</p> <p>(省 略)</p> <p>(1) (省 略)</p> <p>(2) (省 略)</p> <p>(3) 関連する帳簿価額の比率で按分する方法</p> <p>分割された移転事業に係る株主資本相当額の適正な帳簿価</p>

改正後	改正前
<p>額と会社分割直前の子会社の株主資本の適正な帳簿価額との比率により、子会社の株式の適正な帳簿価額を按分する。</p>	<p>額と会社分割直前の子会社の株主資本の適正な帳簿価額との比率により、子会社の株式の適正な帳簿価額を按分する。</p>
<p>10. 親会社の子会社に会社分割により事業を移転する場合の会計処理（会社分割の対価が子会社株式のみの場合）</p> <p>（2）連結財務諸表上の会計処理</p> <p>229. 親会社の連結財務諸表上の会計処理は次のように行う。[設例 26-2]</p> <p>(1) (省 略)</p> <p>(2) (省 略)</p> <p>① (省 略)</p> <p>② のれん（又は負ののれん）の計上</p> <p>次の差額をのれん（又は負ののれん）とし、<u>第 72 項及び第 76 項から第 78 項並びに資本連結実務指針第 40 項に準じて会計処理する（第 448 項参照）。</u></p> <p>ア (省 略)</p> <p>イ これに対応する分離先企業の会社分割直前の資本（追加取得持分）</p> <p>なお、追加取得持分は、<u>企業結合会計基準第 46 項並びに連結会計基準第 28 項及び同(注 8)に従って算定する。</u></p>	<p>10. 親会社の子会社に会社分割により事業を移転する場合の会計処理（会社分割の対価が子会社株式のみの場合）</p> <p>（2）連結財務諸表上の会計処理</p> <p>229. 親会社の連結財務諸表上の会計処理は次のように行う。[設例 26-2]</p> <p>(1) (省 略)</p> <p>(2) (省 略)</p> <p>① (省 略)</p> <p>② のれん（又は負ののれん）の計上</p> <p>次の差額をのれん（又は負ののれん）とし、<u>第 76 項から第 78 項及び資本連結実務指針第 40 項に準じて会計処理する（第 448 項参照）。</u></p> <p>ア (省 略)</p> <p>イ これに対応する分離先企業の会社分割直前の資本（追加取得持分）</p> <p>なお、追加取得持分は、<u>企業結合会計基準 三 4. (2) ②、連結原則 第四 五 1 及び同注解(注解 12)により、連結会計方針として採用する子会社の資産及び負債の評価方法（部分時価評価法又は全面時価評価法）に従って算定する。</u></p>

改正後	改正前
(3) (省 略)	(3) (省 略)
<p>13. 親会社の子会社を株式交換完全子会社とする場合の会計処理</p> <p>(2) 連結財務諸表上の会計処理</p> <p>子会社株式の追加取得の会計処理（投資と資本の消去）</p> <p>237. 追加取得した子会社株式の取得原価と追加取得により増加する親会社の持分（追加取得持分）又は減少する少数株主持分の金額との差額は、<u>企業結合会計基準第46項</u>により、のれん（又は負ののれん）に計上し、のれん（又は負ののれん）は、<u>第72項及び第76項から第78項並びに資本連結実務指針第40項</u>に準じて会計処理する。<u>[設例27]</u></p>	<p>13. 親会社の子会社を株式交換完全子会社とする場合の会計処理</p> <p>(2) 連結財務諸表上の会計処理</p> <p>子会社株式の追加取得の会計処理（投資と資本の消去）</p> <p>237. 追加取得した子会社株式の取得原価と追加取得により増加する親会社の持分（追加取得持分）又は減少する少数株主持分の金額との差額は、<u>企業結合会計基準 三.4.(2)②</u>により、のれん（又は負ののれん）に計上し、のれん（又は負ののれん）は、<u>第76項から第78項及び資本連結実務指針第40項</u>に準じて会計処理する。</p> <p><u>なお、追加取得持分又は減少する少数株主持分は、企業結合会計基準 三.4.(2)②及び連結原則 第四.五.1及び同注解(注解12)により、連結会計方針として採用する子会社の資産及び負債の評価方法（部分時価評価法又は全面時価評価法）に従って算定する。</u></p>
<p>株式交換日の子会社の決算日以外の日である場合の取扱い</p> <p>238. 株式交換日の子会社の決算日以外の日である場合には、当該株式交換日の前後いずれかの<u>決算日（みなし取得日）</u>に株式交換が行われたものとみなして処理することができる（<u>連結会計基準（注5）</u>）。<u>この場合、第38項の企業結合日をみなし取得日と読み替える。</u>ただし、みなし取得日は、<u>主要条件が合意されて公表された日以降としなければならない。</u></p>	<p>株式交換日の子会社の決算日以外の日である場合の取扱い</p> <p>238. 株式交換日の子会社の決算日以外の日である場合には、当該株式交換日の前後いずれかの<u>近い決算日（みなし取得日）</u>に株式交換が行われたものとみなして処理することができる（<u>連結原則注解(注解9)</u>）。ただし、みなし取得日は、<u>原則的な取得原価の算定日である企業結合の合意公表日（第38項(1)参照）以降としなければならない。</u><u>この場合の取得原価の算定は、企業結合日をみなし取得日と読み替えて行う。</u>また、取得原価の算定において、<u>企業結合会計基準 三.2.(2)③のただし書きを適用するときは、第</u></p>

改正後	改正前
<p data-bbox="259 316 1077 405">1 4. 親会社と子会社が株式移転設立完全親会社を設立する場合の会計処理</p> <p data-bbox="259 416 719 448">(1) 個別財務諸表上の会計処理</p> <p data-bbox="237 464 831 496">親会社（株式移転設立完全親会社）の会計処理</p> <p data-bbox="237 512 1077 592">239. 株式移転設立完全親会社の個別財務諸表上の会計処理は次のように行う。[設例 28]</p> <p data-bbox="293 608 882 639">(1) 株式移転完全子会社株式の取得原価の算定</p> <p data-bbox="315 655 1077 783">株式移転設立完全親会社が<u>受け入れた</u>株式移転完全子会社の株式（旧親会社の株式と旧子会社の株式）の取得原価は、それぞれ次のように算定する。</p> <p data-bbox="349 799 947 831">① 株式移転完全子会社株式（旧親会社の株式）</p> <p data-bbox="371 847 618 879">ア 原則的な取扱い</p> <p data-bbox="394 895 1077 1070">株式移転完全子会社株式（旧親会社の株式）の取得原価は、株式移転完全子会社（旧親会社）の<u>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</u>に基づいて算定する。</p> <p data-bbox="371 1326 517 1358">イ（省 略）</p>	<p data-bbox="1133 272 1939 304"><u>41 項の株式交付日（企業結合日）をみなし取得日と読み替える。</u></p> <p data-bbox="1133 316 1944 405">1 4. 親会社と子会社が株式移転設立完全親会社を設立する場合の会計処理</p> <p data-bbox="1133 416 1588 448">(1) 個別財務諸表上の会計処理</p> <p data-bbox="1111 464 1697 496">親会社（株式移転設立完全親会社）の会計処理</p> <p data-bbox="1111 512 1951 592">239. 株式移転設立完全親会社の個別財務諸表上の会計処理は次のように行う。[設例 28]</p> <p data-bbox="1167 608 1749 639">(1) 株式移転完全子会社株式の取得原価の算定</p> <p data-bbox="1189 655 1951 783">株式移転設立完全親会社が<u>取得した</u>株式移転完全子会社の株式（旧親会社の株式と旧子会社の株式）の取得原価は、それぞれ次のように算定する。</p> <p data-bbox="1223 799 1816 831">① 株式移転完全子会社株式（旧親会社の株式）</p> <p data-bbox="1245 847 1491 879">ア 原則的な取扱い</p> <p data-bbox="1267 895 1951 1070">株式移転完全子会社株式（旧親会社の株式）の取得原価は、<u>企業結合日における株式移転完全子会社（旧親会社）の適正な帳簿価額による純資産額</u>に基づいて算定する（<u>企業結合会計基準 三 2. (6)②</u>）。</p> <p data-bbox="1267 1086 1951 1310"><u>具体的には、株式移転設立完全親会社が取得する子会社株式（旧親会社の株式）の取得原価は、株式移転日の前日における株式移転完全子会社（旧親会社）の適正な帳簿価額による株主資本の額により算定することになる。</u></p> <p data-bbox="1245 1326 1391 1358">イ（省 略）</p>

改正後	改正前
<p>② 株式移転完全子会社株式（旧子会社の株式） 株式移転完全子会社株式（旧子会社の株式）の取得原価は、株式移転完全子会社（旧子会社）の株式移転日の前日における持分比率に基づき、旧親会社持分相当額と少数株主持分相当額に区分し、次の合計額として算定する。</p> <p>ア 旧親会社持分相当額については、株式移転完全子会社（旧子会社）の株式移転日の前日における適正な帳簿価額による<u>株主資本の額</u>に基づいて算定する。</p> <p>イ（省 略） なお、株式移転設立完全親会社は、<u>受け入れた</u>株式移転完全子会社（旧子会社）以外の子会社（中間子会社）が有していた株式移転完全子会社株式（旧子会社の株式）の取得原価についても、旧親会社持分相当額（②ア参照）に準じて算定することとなる。</p> <p>(2) 株式移転設立完全親会社の<u>増加すべき株主資本</u>の会計処理 株式移転設立完全親会社の<u>増加すべき株主資本</u>は、払込資本とし、第 122 項に準じて会計処理する。</p>	<p>② 株式移転完全子会社株式（旧子会社の株式） 株式移転完全子会社株式（旧子会社の株式）の取得原価は、株式移転完全子会社（旧子会社）の株式移転日の前日における持分比率に基づき、旧親会社持分相当額と少数株主持分相当額に区分し、次の合計額として算定する。</p> <p>ア 旧親会社持分相当額については、株式移転完全子会社（旧子会社）の株式移転日の前日における適正な帳簿価額による<u>純資産額</u>に基づいて算定する。 <u>具体的には、株式移転設立完全親会社が取得する株式移転完全子会社株式（旧子会社の株式）の取得原価は株式移転完全子会社（旧子会社）の適正な帳簿価額による株主資本の額により算定する。</u></p> <p>イ（省 略） なお、株式移転設立完全親会社は、<u>取得した</u>株式移転完全子会社（旧子会社）以外の子会社（中間子会社）が有していた株式移転完全子会社株式（旧子会社の株式）の取得原価についても、旧親会社持分相当額（②ア参照）に準じて算定することとなる。</p> <p>(2) 株式移転設立完全親会社の資本の会計処理 株式移転設立完全親会社の<u>資本の額</u>は、払込資本とし、第 122 項に準じて会計処理する。</p>
(2) 連結財務諸表上の会計処理	(2) 連結財務諸表上の会計処理

改正後	改正前
<p>240. 連結財務諸表上の会計処理は、次のように行う。[設例 28]</p> <p>(1) 投資と資本の消去</p> <p>① (省 略)</p> <p>② 株式移転完全子会社 (旧子会社) への投資</p> <p>企業結合会計基準第 46 項により、株式移転完全子会社 (旧子会社) の株式の取得原価と株式移転完全子会社 (旧子会社) の株主資本を相殺し、消去差額はのれん (又は負ののれん) に計上する。のれん (又は負ののれん) は、<u>第 72 項及び第 76 項から第 78 項並びに資本連結実務指針第 40 項</u>に準じて会計処理する。</p> <p>なお、<u>追加取得持分は、企業結合会計基準第 46 項並びに連結会計基準第 28 項及び同(注 8)</u>に従って算定する。</p> <p>(2) (省 略)</p> <p>(3) (省 略)</p>	<p>240. 連結財務諸表上の会計処理は次のように行う。</p> <p>(1) 投資と資本の消去</p> <p>① (省 略)</p> <p>② 株式移転完全子会社 (旧子会社) への投資</p> <p>企業結合会計基準 <u>三 4. (2)②</u>により、株式移転完全子会社 (旧子会社) の株式の取得原価と株式移転完全子会社 (旧子会社) の株主資本を相殺し、消去差額はのれん (又は負ののれん) に計上する。のれん (又は負ののれん) は、<u>第 76 項から第 78 項及び資本連結実務指針第 40 項</u>に準じて会計処理する。</p> <p>なお、取得持分は、<u>企業結合会計基準 三 4. (2)②及び連結原則 第四 五 1 及び同注解(注解 12)</u>により、<u>連結会計方針として採用する子会社の資産及び負債の評価方法 (部分時価評価法又は全面時価評価法)</u>に従って算定する。</p> <p>(2) (省 略)</p> <p>(3) (省 略)</p>
<p>15. 同一の株主 (企業) により支配されている子会社同士の合併の会計処理 (合併対価が現金等の財産のみである場合)</p> <p>(2) 連結財務諸表上の会計処理</p> <p>245. 吸収合併消滅会社の株主 (親会社) の個別財務諸表上認識された交換損益は、親会社の連結財務諸表上、<u>連結会計基準</u>におけ</p>	<p>15. 同一の株主 (企業) により支配されている子会社同士の合併の会計処理 (合併対価が現金等の財産のみである場合)</p> <p>(2) 連結財務諸表上の会計処理</p> <p>245. 吸収合併消滅会社の株主 (親会社) の個別財務諸表上認識された交換損益は、親会社の連結財務諸表上、<u>連結原則</u>における未</p>

改正後	改正前
<p>る未実現損益の消去に準じて処理する。[設例 29-1]</p> <p>なお、いわゆる三角合併のように子会社が親会社株式を対価として他の子会社と吸収合併を行う場合は、企業集団からみると、親会社が合併の対価として自己株式を処分する取引と同様に考えることができるため、連結財務諸表上、少数株主に交付した自己株式の時価と適正な帳簿価額との差額は、資本取引として自己株式処分差額に振り替える。また、連結財務諸表上、少数株主に交付した自己株式の時価と追加取得持分又は減少する少数株主持分との差額をのれんとして計上する。</p>	<p>実現損益の消去に準じて処理する。[設例 29-1]</p> <p>なお、いわゆる三角合併のように子会社が親会社株式を対価として他の子会社と吸収合併を行う場合は、企業集団からみると、親会社が合併の対価として自己株式を処分する取引と同様に考えることができるため、連結財務諸表上、少数株主に交付した自己株式の時価と適正な帳簿価額との差額は、資本取引として自己株式処分差額に振り替える。また、連結財務諸表上、少数株主に交付した自己株式の時価と追加取得持分又は減少する少数株主持分 <u>(連結会計方針として採用する子会社の資産及び負債の評価方法(部分時価評価法又は全面時価評価法)に従って算定する。)</u>との差額をのれんとして計上する。</p>
<p><u>VII. 結合当事企業の株主に係る会計処理</u></p> <p>1. 被結合企業の株主に係る会計処理</p> <p>(1) 受取対価の時価</p> <p>266. 市場価格のある結合企業の株式が受取対価とされる場合には、受取対価となる財の時価は、原則として、企業結合日の株価を基礎にして算定する。</p>	<p><u>IX. 結合当事企業の株主に係る会計処理</u></p> <p>1. 被結合企業の株主に係る会計処理</p> <p>(1) 受取対価の時価</p> <p>266. 市場価格のある結合企業の株式が受取対価とされる場合には、受取対価となる財の時価は、原則として、<u>企業結合の合意公表日前の合理的な期間における株価を基礎にして算定する。</u></p> <p><u>ただし、企業結合日の株価が合意公表日前の合理的な期間における株価と大きく異なる場合には、当該企業結合日の株価を基礎として受取対価を算定することができる(事業分離等会計基準第34項)。「大きく異なる場合」とは、その株価の差異から生じる交換損益の差額が連結財務諸表及び個別財務諸表に重要な</u></p>

改正後	改正前
<p style="text-align: center;">(3) 受取対価が結合企業の株式のみである場合の被結合企業の株主に係る会計処理</p> <p>子会社や関連会社以外の投資先を被結合企業とした企業結合の場合</p> <p>281. 子会社や関連会社以外の投資先（その他有価証券）を被結合企業とする企業結合において、企業結合前に、被結合企業の株主が被結合企業の株式に加え結合企業の株式（子会社株式又は関連会社株式）も有していることから、当該被結合企業の株主としての持分比率が増加（結合企業の株主としての持分比率は減少）し、<u>結合後企業が当該株主の関連会社となる場合（その他有価証券から関連会社株式）</u>、当該被結合企業の株主は、<u>次の処理を行う（事業分離等会計基準第 44 項）。</u></p> <p>(1) (省 略)</p> <p>(2) 連結財務諸表上、結合後企業に係る被結合企業の株主としての持分の増加については、段階取得による持分法の適用に準じて会計処理する。また、結合企業の株主としての持分の減少については、子会社又は関連会社の時価発行増資等における親会社又は投資会社の会計処理に準じ、持分変動差額を認識する。</p>	<p style="text-align: center;">(3) 受取対価が結合企業の株式のみである場合の被結合企業の株主に係る会計処理</p> <p>子会社や関連会社以外の投資先を被結合企業とした企業結合の場合</p> <p>281. 子会社や関連会社以外の投資先（その他有価証券）を被結合企業とする企業結合において、企業結合前に、被結合企業の株主が被結合企業の株式に加え結合企業の株式（子会社株式又は関連会社株式）も有していることから、当該被結合企業の株主としての持分比率が増加（結合企業の株主としての持分比率は減少）し、<u>結合後企業は当該株主の子会社又は関連会社となる場合</u>、当該被結合企業の株主は次の処理を行う（事業分離等会計基準第 44 項）。</p> <p>(1) (省 略)</p> <p>(2) 連結財務諸表上、結合後企業に係る被結合企業の株主としての持分の増加については、<u>結合後企業が関連会社となる場合には段階取得による持分法の適用に準じ、子会社となる場合には段階取得による連結手続に準じて会計処理する。</u>また、結合企業の株主としての持分の減少については、子会社又は関連会社の時価発行増資等における親会社又は投資会社の会計処理に準じ、持分変動差額を認識する。</p>
<p>281-2. <u>子会社や関連会社以外の投資先（その他有価証券）を被結合企業とする企業結合において、企業結合前に、被結合企業の株主が被結合企業の株式に加え結合企業の株式（子会社株式又は関連</u></p>	<p>(新 設)</p>

改正後	改正前
<p>会社株式)も有していることから、当該被結合企業の株主としての持分比率が増加(結合企業の株主としての持分比率は減少)し、結合後企業が当該株主の子会社となる場合(その他有価証券から子会社株式)、当該被結合企業の株主は、次の処理を行う(事業分離等会計基準第44項)。</p> <p>(1) 個別財務諸表上、当該被結合企業の株主が受け取った結合企業の株式は、企業結合日の前日の適正な帳簿価額に基づいて子会社株式に振り替える。</p> <p>(2) 連結財務諸表上、当該結合企業の株式の取得原価は企業結合日の時価に基づくこととし、その時価と適正な帳簿価額との差額は、当期の段階取得に係る損益として処理する。なお、結合後企業に係る被結合企業の株主としての持分の増加については、段階取得による連結手続に準じて会計処理する。また、結合企業の株主としての持分の減少については、子会社又は関連会社の時価発行増資等における親会社又は投資会社の会計処理に準じ、持分変動差額を認識する。</p>	
<p>2. 結合企業の株主に係る会計処理</p> <p>(3) 関連会社を結合企業とする企業結合の場合</p> <p>291.</p> <p>(省略)</p> <p>(1) (省略)</p> <p>(2) 連結財務諸表上、結合企業の株主が被結合企業の株式を子会社株式として有しており、結合後企業が子会社となる場合</p>	<p>2. 結合企業の株主に係る会計処理</p> <p>(3) 関連会社を結合企業とする企業結合の場合</p> <p>291.</p> <p>(省略)</p> <p>(1) (省略)</p> <p>(2) 連結財務諸表上、結合企業の株主が被結合企業の株式を子会社株式として有しており、結合後企業が子会社となる場合</p>

改正後	改正前
<p>には<u>段階取得により関連会社が連結子会社となった場合における連結手続に準じて会計処理を行い、関連会社となる場合には第 275 項(2)の処理を行う。結合企業の株主が被結合企業の株式を関連会社株式として有しており、関連会社となる場合には第 277 項(2)の処理を行う。</u></p>	<p>には第 273 項(2)の処理を行い、関連会社となる場合には第 275 項(2)の処理を行う。結合企業の株主が被結合企業の株式を関連会社株式として有しており、関連会社となる場合には第 277 項(2)の処理を行う。</p>
<p>(4) 子会社や関連会社以外の投資先を結合企業とする企業結合の場合</p> <p>293. 子会社や関連会社以外の投資先を結合企業とする企業結合において、企業結合前に、結合企業の株主が結合企業の株式（その他有価証券）に加え被結合企業の株式（子会社株式又は関連会社株式）も有していることから、当該結合企業の株主としての持分比率が増加（被結合企業の株主としての持分比率は減少）し、結合後企業が当該株主の関連会社となる場合（その他有価証券から関連会社株式）、結合企業の株主は、次の処理を行う（事業分離等会計基準第 48 項(2)①）。</p> <p>(1) 個別財務諸表上、金融商品会計実務指針第 88 項に準じ、その他有価証券から関連会社株式に振り替える。</p> <p>(2) 連結財務諸表上、結合企業の株主が、被結合企業の株式を子会社株式として有しており、結合後企業が関連会社となる場合には第 275 項(2)の処理を行う。結合企業の株主が被結合企業の株式を関連会社株式として有しており、関連会社となる場合には第 277 項(2)の処理を行う。</p>	<p>(4) 子会社や関連会社以外の投資先を結合企業とする企業結合の場合</p> <p>293. 子会社や関連会社以外の投資先を結合企業とする企業結合において、企業結合前に、結合企業の株主が結合企業の株式（その他有価証券）に加え被結合企業の株式（子会社株式又は関連会社株式）も有していることから、当該結合企業の株主としての持分比率が増加（被結合企業の株主としての持分比率は減少）し、結合後企業は当該株主の<u>子会社又は関連会社</u>となる場合（その他有価証券から<u>子会社株式又は関連会社株式</u>）、結合企業の株主は次の処理を行う（事業分離等会計基準第 48 項(2)①）。</p> <p>(1) 個別財務諸表上、金融商品会計実務指針第 88 項に準じ、その他有価証券から<u>子会社株式又は関連会社株式</u>に振り替える。</p> <p>(2) 連結財務諸表上、結合企業の株主が、被結合企業の株式を子会社株式として有しており、結合後企業が<u>子会社</u>となる場合には第 273 項(2)の処理を行い、関連会社となる場合には第 275 項(2)の処理を行う。結合企業の株主が被結合企業の株式を関連会社株式として有しており、関連会社となる場合には</p>

改正後	改正前
<p>293-2. <u>子会社や関連会社以外の投資先を結合企業とする企業結合において、企業結合前に、結合企業の株主が結合企業の株式（その他有価証券）に加え被結合企業の株式（子会社株式又は関連会社株式）も有していることから、当該結合企業の株主としての持分比率が増加（被結合企業の株主としての持分比率は減少）し、結合後企業が当該株主の子会社となる場合（その他有価証券から子会社株式）、結合企業の株主は、次の処理を行う（事業分離等会計基準第 48 項(2)①）。</u></p> <p>(1) <u>個別財務諸表上、当該結合企業の株式は、企業結合日の前日の適正な帳簿価額に基づいて子会社株式に振り替える。</u></p> <p>(2) <u>連結財務諸表上、当該結合企業の株式の取得原価は企業結合日の時価に基づくこととし、その時価と適正な帳簿価額との差額は、当期の段階取得に係る損益として処理する。なお、結合企業の株主が、被結合企業の株式を子会社株式として有しており、結合後企業が子会社となる場合には第 273 項(2)の処理を行う。</u></p>	<p>第 277 項(2)の処理を行う。</p> <p>(新 設)</p>
<p>3. 分割型の会社分割における吸収分割会社及び新設分割会社の株主に係る会計処理</p> <p>(1) 受取対価が新設分割設立会社又は吸収分割承継会社の株式のみである場合の新設分割会社又は吸収分割会社の株主に係る会計処理</p> <p>295.</p>	<p>3. 分割型の会社分割における吸収分割会社及び新設分割会社の株主に係る会計処理</p> <p>(1) 受取対価が新設分割設立会社又は吸収分割承継会社の株式のみである場合の新設分割会社又は吸収分割会社の株主に係る会計処理</p> <p>295.</p>

改正後	改正前
<p>(省 略)</p> <p>(1) (省 略)</p> <p>(2) (省 略)</p> <p>(3) <u>関連する帳簿価額 (連結財務諸表上の帳簿価額を含む。)</u> の比率で按分</p> <p>分割された移転事業に係る株主資本相当額の適正な帳簿価額と会社分割直前の吸収分割会社等の株主資本の適正な帳簿価額との比率により、吸収分割会社等の株式の適正な帳簿価額を按分する。</p>	<p>(省 略)</p> <p>(1) (省 略)</p> <p>(2) (省 略)</p> <p>(3) 関連する帳簿価額の比率で按分</p> <p>分割された移転事業に係る株主資本相当額の適正な帳簿価額と会社分割直前の吸収分割会社等の株主資本の適正な帳簿価額との比率により、吸収分割会社等の株式の適正な帳簿価額を按分する。</p>
<p><u>VIII. 開 示</u></p> <p>1. 貸借対照表における表示</p> <p>299. <u>(削 除)</u></p>	<p><u>X. 開 示</u></p> <p>1. 貸借対照表における表示</p> <p><u>(1) のれん及び負ののれんの表示</u></p> <p>299. (省 略)</p>
<p>300. <u>(削 除)</u></p>	<p><u>(2) 企業結合に係る特定勘定の表示</u></p> <p>300. (省 略)</p>
<p>2. 損益計算書における表示</p> <p>302. <u>(削 除)</u></p>	<p>2. 損益計算書における表示</p> <p><u>(1) のれん及び負ののれんの償却額の表示</u></p> <p>302. (省 略)</p>
<p>304. <u>(削 除)</u></p>	<p><u>(3) 移転損益の表示</u></p> <p>304. (省 略)</p>
<p>305. <u>(削 除)</u></p>	<p><u>(4) 交換損益の表示</u></p> <p>305. (省 略)</p>

改正後	改正前
<p>(2) 段階取得に係る損益の表示</p> <p>305-2. <u>連結財務諸表上、段階取得に係る損益は、原則として、特別損益に計上する。</u></p>	<p>(新 設)</p>
<p>3. 注記事項</p> <p>(1) 企業結合に関する注記事項</p> <p>取得とされた企業結合の注記事項</p> <p>306. <u>取得原価の配分が完了していない場合の注記（企業結合会計基準第 49 項(4)③）について、繰延税金資産及び繰延税金負債に対する取得原価の配分額は、暫定的な会計処理の対象となるが、税効果会計の注記（繰延税金資産及び繰延税金負債の発生原因別の主な内訳）にあわせて記載することができる。</u></p>	<p>3. 注記事項</p> <p>(1) 企業結合に関する注記事項</p> <p>パーチェス法を適用した場合の注記事項</p> <p>306. <u>パーチェス法を適用した場合、重要性が乏しい取引を除き、企業結合年度において、次の事項を注記することとされている（企業結合会計基準 四 2. (1)）。</u></p> <p><u>(1) 被取得企業の名称及び事業の内容、企業結合を行った主な理由、事業を取得した場合は相手企業の名称及び取得した事業の内容、企業結合日、企業結合の法的形式、結合後企業の名称及び取得した議決権比率</u></p> <p><u>(2) 財務諸表に含まれている被取得企業又は取得した事業の業績の期間</u></p> <p><u>(3) 被取得企業又は取得した事業の取得原価及びその内訳。株式を交付した場合には、株式の種類別の交換比率及びその算定方法、交付又は交付予定の株式数及び評価額。株式交付日の株価を基礎に取得原価を算定している場合は、その旨</u></p> <p><u>(4) 発生したのれん（又は負ののれん）の金額、発生原因、償却方法及び償却期間</u></p> <p><u>(5) 企業結合日に受入れた資産及び引き受けた負債の額並びにその主な内訳</u></p>

改正後	改正前
	<p>(6) <u>企業結合契約に規定される条件付取得対価の内容及びそれらの今後の会計処理方針</u></p> <p>(7) <u>取得原価のうち研究開発費等に配分され費用処理された金額及びその科目名</u></p> <p>(8) <u>取得原価の大部分がのれん以外の無形資産に配分された場合には、のれん以外の無形資産に配分された金額及びその主要な種類別の内訳並びに全体及び主要な種類別の加重平均償却期間</u></p> <p>(9) <u>取得原価の配分が完了していない場合は、その旨及びその理由。企業結合年度の次年度以降において取得原価の当初配分額に重要な修正がなされた場合は、その修正の内容及び金額</u></p> <p>(10) <u>連結財務諸表を作成しない場合において、取得企業が存続会社と異なる企業結合に持分プーリング法に準じた処理方法を適用したときは、パーチェス法を適用したとした場合に貸借対照表及び損益計算書に及ぼす影響の概算額。ただし、当該影響額に重要性が乏しい場合は、注記を省略することができる。</u></p> <p>(11) <u>当該企業結合が当期首に完了したと仮定したときの当期の連結損益計算書への影響の概算額。ただし、当該影響額に重要性が乏しい場合は、注記を省略することができる。</u></p> <p><u>この場合、個々の企業結合については重要性が乏しいが、企業結合年度における企業結合全体について重要性があると</u></p>

改正後	改正前
	<p>きは、上記の(1)のほか、取得原価の算定に関する事項((3)、(6))及び取得原価の配分に関する事項((4)、(5)、(7)、(8)、(9))については、<u>企業結合全体で注記する(第452項参照)</u>。また、<u>連結財務諸表における注記と個別財務諸表における注記が同じとなる場合には、個別財務諸表においては、その旨の記載をもって代えることができる。</u></p> <p>なお、(9)について、<u>繰延税金資産及び繰延税金負債に対する取得原価の配分額は、暫定的な会計処理の対象となるが、税効果会計の注記(繰延税金資産及び繰延税金負債の発生原因別の主な内訳)にあわせて記載することができる。</u></p>
<p>連結財務諸表を作成しない場合の逆取得に係る注記事項</p> <p>307. <u>連結財務諸表を作成しない場合の逆取得に係る注記事項(企業結合会計基準第50項)における「影響額」の記載は、次のいずれかの方法による(第453項参照)。</u></p> <p>(1) (省 略)</p> <p>(2) パーチェス法を適用した場合の貸借対照表及び損益計算書の主要項目による記載</p>	<p>逆取得となる吸収合併の場合で、結合後企業が連結財務諸表を作成しないときの取扱い</p> <p>(企業結合年度の取扱い)</p> <p>307. <u>逆取得となる吸収合併の場合で、結合後企業が連結財務諸表を作成しないとき(第306項(10)参照)に記載する「影響の概算額」の記載は、次のいずれかの方法による(第453項参照)。</u></p> <p>(1) (省 略)</p> <p>(2) パーチェス法を適用した場合の貸借対照表及び損益計算書の主要項目による記載</p> <p><u>また、いずれの方法で記載する場合においても、第306項(2)のほか、取得原価の算定に関する事項((3)、(6))及び取得原価の配分に関する事項((4)、(5)、(7)、(8)、(9))に準じた記載を行う。</u></p>

改正後	改正前
<p>307-2. <u>企業結合会計基準第 49 項(1)に準じた注記事項(企業結合会計基準第 50 項) は、次の事項とする。</u></p> <p><u>取得企業の名称及び事業の内容、事業の場合は相手企業の名称及び事業の内容、企業結合を行った主な理由、企業結合日、企業結合の法的形式、結合後企業の名称、取得された議決権比率及び取得企業を決定するに至った主な根拠</u></p>	<p>(新 設)</p>
<p>308. <u>(削 除)</u></p>	<p><u>(企業結合年度後の取扱い)</u></p> <p>308. (省 略)</p>
<p>企業結合が当期首に完了したと仮定したときの当期の連結損益計算書への影響の概算額</p> <p>309. <u>取得とされた企業結合の注記事項のうち、企業結合会計基準第 49 項(5)比較情報における「企業結合が当期首に完了したと仮定したときの当期の連結損益計算書への影響の概算額」とは、取得企業の業績推移の把握が可能となるように、次のいずれかの方法により算定されたものをいう。</u></p> <p>(1) (省 略)</p> <p>(2) (省 略)</p> <p>損益情報については、例えば、営業損益、経常損益、税金等調整前当期純損益、当期純損益及び 1 株当たり当期純損益などであり、実務的に算定可能な項目を開示する。</p> <p>なお、企業結合が当期首に完了したと仮定したときの当期の連結損益計算書への影響の概算額の算定における<u>基本的な考え方と前提条件の例示</u>については、第 326 項及び第 327 項で示している。</p>	<p>企業結合が当期首に完了したと仮定したときの当期の連結損益計算書への影響の概算額</p> <p>309. 「<u>企業結合が当期首に完了したと仮定したときの当期の連結損益計算書への影響の概算額</u>」(第 306 項(11)) は、取得企業の業績推移の把握が可能となるように、次のいずれかの方法により算定されたものをいう。</p> <p>(1) (省 略)</p> <p>(2) (省 略)</p> <p>損益情報については、例えば、営業損益、経常損益、税金等調整前当期純損益、当期純損益及び 1 株当たり当期純損益などであり、実務的に算定可能な項目を開示する。</p> <p><u>上記の注記にあたっては、算定方法と計算過程における重要な前提条件もあわせて開示する</u> (第 454 項参照)。なお、企業結合が当期首に完了したと仮定したときの当期の連結損益計算書への影</p>

改正後	改正前
	響の概算額の算定方法における <u>重要な前提条件</u> の考え方と例示については、第 326 項及び第 327 項で示している。
310. <u>(以下、第 314 項まで削除)</u>	<p>310. <u>取得企業が連結財務諸表を作成していない場合は、注記の趣旨を勘案し、個別損益計算書への影響の概算額を、第 309 項に準じて注記する。</u></p> <p>連結財務諸表原則を適用すべき企業結合におけるパーチェス法を適用した場合の注記事項 310-2. (省 略)</p> <p>持分プーリング法を適用した場合の注記事項 311. (省 略)</p> <p>合併が持分の結合と判定された場合の個別財務諸表上の注記事項 312. (省 略)</p> <p>共同支配企業の形成が行われた場合の共同支配投資企業における注記 313. (省 略)</p> <p>共通支配下の取引等に係る注記事項 314. (省 略)</p>
<p>子会社が親会社を吸収合併した場合で、子会社が連結財務諸表を作成しないときの注記事項</p> <p>315. 子会社が親会社を吸収合併した場合で、子会社が連結財務諸表を作成しないときの<u>注記事項</u>（企業結合会計基準第 53 項）にお</p>	<p>子会社が親会社を吸収合併した場合で、子会社が連結財務諸表を作成しないときの注記事項</p> <p><u>(企業結合年度の取扱い)</u></p> <p>315. 子会社が親会社を吸収合併した場合で、子会社が連結財務諸表を作成しないとき（第 213 項参照）は、以下のいずれかの方法</p>

改正後	改正前
<p>ける「影響額」の記載は、次のいずれかの方法による。</p> <p>(1) 親会社の子会社を吸収合併したものとした場合との差額による記載</p> <p>① 貸借対照表項目 資産合計、流動資産合計、固定資産合計、負債合計、流動負債合計、固定負債合計、純資産合計及びのれん</p> <p>② 損益計算書項目 売上高、営業損益、経常損益、税引前当期純損益、当期純損益、のれんの償却額（又は負ののれん）及び1株当たり当期純損益</p> <p>(2) (省 略)</p>	<p>により算定された個別貸借対照表及び個別損益計算書に及ぼす影響の概算額を注記する。ただし、当該影響額に重要性が乏しい場合は、注記を省略することができる。</p> <p>(1) 親会社の子会社を吸収合併したものとした場合との差額による記載</p> <p>① 貸借対照表項目 資産合計、流動資産合計、固定資産合計、負債合計、流動負債合計、固定負債合計、純資産合計及びのれん（又は負ののれん）</p> <p>② 損益計算書項目 売上高、営業損益、経常損益、税引前当期純損益、当期純損益、のれんの償却額（又は負ののれんの償却額）及び1株当たり当期純損益</p> <p>(2) (省 略)</p>
<p>316. <u>(削 除)</u></p>	<p><u>(企業結合年度後の取扱い)</u> 316. (省 略)</p>
<p>316-2. <u>(削 除)</u></p>	<p><u>連結財務諸表原則を適用すべき企業結合における共通支配下の取引等に係る注記事項</u> 316-2. (省 略)</p>
<p>(2) 事業分離に関する注記事項 317. 事業分離が共通支配下の取引等や共同支配企業の形成に該当しない場合において、<u>分離元企業が当該事業分離に関する注記(事業分離等会計基準第28項)を記載するにあたっては次のとおりと</u></p>	<p>(2) 事業分離に関する注記事項 317. <u>分離元企業は、事業分離が共通支配下の取引等や共同支配企業の形成に該当しない場合、事業分離年度において、当該事業分離に関する次の事項を注記する</u>（事業分離等会計基準第28項）。</p>

改正後	改正前
<p><u>する。</u></p> <p>(1) <u>実施した会計処理の概要については、次の事項を記載する。</u></p> <p>① (省 略)</p> <p>② <u>連結財務諸表においては、段階取得に係る損益の金額、持分変動差額の金額及び会計処理</u></p> <p>(2) <u>当期の損益計算書に計上されている分離した事業に係る損益の概算額については、売上高及び営業損益の概算額を記載する。</u></p> <p>(3) <u>分離先企業の株式を子会社株式又は関連会社株式として保有すること以外に、分離元企業の継続的関与があるものの移転損益を認識した場合については、当該継続的関与の主な概要を記載する。ただし、軽微なものについては、注記を省略することができる。なお、当該継続的関与については、例えば、次のような場合が考えられる。</u></p> <p>① (省 略)</p> <p>② (省 略)</p> <p>③ (省 略)</p>	<p>(1) <u>事業分離の概要</u></p> <p><u>分離先企業の名称、分離した事業の内容、事業分離を行った主な理由、事業分離日及び法的形式を含む事業分離の概要</u></p> <p>(2) <u>実施した会計処理の概要</u></p> <p>① (省 略)</p> <p>② <u>連結財務諸表においては、持分変動差額の金額及び会計処理</u></p> <p>(3) <u>連結財務諸表における事業の種類別セグメントにおいて、当該分離した事業が含まれていた事業区分の名称</u></p> <p>(4) <u>当期の損益計算書に計上されている分離した事業に係る損益の概算額</u></p> <p><u>これには、分離した事業に係る売上高や営業損益が含まれ、セグメント情報の開示に関する会計手法に準じて算定される。</u></p> <p>(5) <u>分離先企業の株式を子会社株式又は関連会社株式として保有すること以外に、分離元企業の継続的関与があるものの移転損益を認識した場合、当該継続的関与の主な概要。ただし、軽微なものについては注記を省略することができる。なお、当該継続的関与については、例えば、次のような場合が考えられる。</u></p> <p>① (省 略)</p> <p>② (省 略)</p> <p>③ (省 略)</p>

改正後	改正前
	<p><u>なお、重要性が乏しい取引については、注記を省略することができるものとし、個々の取引については重要性が乏しいが、事業分離年度における取引全体について重要性がある場合には、(1)及び(2)を注記する（第 452 項参照）。</u></p> <p><u>また、個別財務諸表又は連結財務諸表において適用がないものについては当該財務諸表において注記を要しないこととし、連結財務諸表における注記と個別財務諸表における注記が同じである場合には、個別財務諸表においては、その旨の記載をもって代えることができる。</u></p>
<p>企業結合に該当しないため結合当事企業にはあたらない分離先企業における注記</p> <p>318. 分割型の単独新設分割における新設会社のように、企業結合に該当しないため結合当事企業にはあたらない分離先企業においても、<u>引き継いだ資産、負債及び資本（純資産）の内訳並びに企業結合会計基準第 52 項(1)及び(2)に準じた注記をする。</u></p>	<p>企業結合に該当しないため結合当事企業にはあたらない分離先企業における注記</p> <p>318. 分割型の単独新設分割における新設会社のように、企業結合に該当しないため結合当事企業にはあたらない分離先企業においても、<u>第 311 項(1)及び(4)に準じて注記する。</u></p>
<p>319. <u>(以下、第 325 項まで削除)</u></p>	<p>(3) 子会社が企業結合した場合の親会社（結合当事企業の株主）における注記事項</p> <p>(以下 略)</p> <p>(4) 重要な後発事象等の注記</p> <p>(以下 略)</p>
	<p>5. 過年度の期首に企業結合が行われたものと仮定した当期の連結損益計算書等への影響の概算額を任意に開示する場合（持分プーリング法</p>

改正後	改正前
<p>328. <u>(削 除)</u></p> <p>329. <u>(削 除)</u></p> <p>330. <u>(削 除)</u></p>	<p><u>が適用される場合)</u></p> <p>(以下 略)</p>
<p><u>IX. 適用時期等</u></p> <p>331-3. <u>平成 20 年改正の本適用指針は、平成 22 年 4 月 1 日以後の組織再編について適用する。ただし、平成 21 年 4 月 1 日以後開始する事業年度において最初に実施される組織再編から適用することができる。</u></p> <p><u>なお、平成 20 年改正の本適用指針の適用前に行われた企業結合及び事業分離等の会計処理（持分プーリング法、株式を対価とする場合の当該対価の時価の測定日、負ののれん、段階取得、在外子会社株式の取得等により生じたのれん、取得企業の決定、共同支配投資企業の持分法に準じた処理及び取得対価の一部を研究開発費に配分し費用とする処理等）の従前の取扱いについては、同適用指針の適用後においても継続することとし、同適用指針の適用日における会計処理の見直し及び遡及的な処理は行わないものとする。</u></p>	<p><u>XI. 適用時期等</u></p> <p>(新 設)</p>
<p>結論の背景</p> <p>検討の経緯</p>	<p>結論の背景</p> <p>検討の経緯</p>

改正後	改正前
338. <u>(削除)</u>	338. <u>なお、当委員会では、平成17年12月9日に企業会計基準第5号「貸借対照表の純資産の部の表示に関する会計基準」を公表している。このため、本適用指針においては、企業結合会計基準で用いられている資本及び純資産額という用語を同会計基準における用語に置き換えている。</u>
338-4. <u>平成20年には、同年改正の企業結合会計基準、事業分離等会計基準及び連結会計基準等に対応した改正や、在外子会社株式の取得等により生じたのれんの会計処理に関する定めを追加するなどの改正を行った。</u>	(新設)
339. <u>(以下、第353項まで削除)</u>	<p><u>I. 取得と持分の結合の識別</u></p> <p>(以下 略)</p>
<p><u>I. 取得の会計処理</u></p> <p>1. 取得企業の決定</p> <p><u>結合後企業に支配株主が存在する場合の取得企業の決定の考え方</u></p> <p>354. <u>結合後企業に支配株主が存在するときは、次の理由により、当該株主により企業結合前から支配されていた結合当事企業（子会社）を取得企業とすることとした（第32項参照）。</u></p>	<p><u>II. 取得の会計処理</u></p> <p>1. 取得企業の決定</p> <p><u>(1) 結合後企業が他の会社の子会社等に該当する場合の取得企業の決定の考え方</u></p> <p>354. <u>「取得企業の決定は、取得と持分の結合とを識別する規準と整合した形で行うこと」（企業結合会計意見書 三 3.(1)）とされている。</u></p> <p><u>本適用指針では、議決権比率要件で取得と判定された場合のうち、結合後企業に支配株主が存在するときは、以下の理由により、当該株主により企業結合前から支配されていた結合当事企業（子</u></p>

改正後	改正前
<p>(1) (省 略)</p> <p>(2) (省 略)</p>	<p>会社等) を取得企業とすることとした (第 32 項参照)。</p> <p>(1) (省 略)</p> <p>(2) (省 略)</p>
<p>2. 取得原価の算定方法</p> <p>(1) 支払対価が取得企業の株式の場合の取得の対価の算定</p> <p>355. 本適用指針では、企業結合会計基準の趣旨に従って、支払対価として取得企業の株式が交付された場合の取得の対価の算定における優先順位を示している (第 38 項参照)。</p>	<p>2. 取得原価の算定方法</p> <p>(1) 支払対価が取得企業の株式の場合の取得の対価の算定</p> <p>355. <u>取得の対価は、「支払対価となる財の時価と取得した純資産の時価のうち、より高い信頼性をもって測定可能な時価で算定する」(企業結合会計基準 三 2. (2)①) こととされている。</u>本適用指針では、企業結合会計基準の趣旨に従って、支払対価として取得企業の株式が交付された場合の取得の対価の算定における優先順位を示している (第 38 項参照)。</p>
<p>357. 最後に、取得の対価の算定方法として上記のいずれの方法によることも困難な場合には、被取得企業から<u>受け入れた</u>識別可能資産及び負債の正味の評価額により取得の対価を算定することとした。これは、<u>非公開企業同士の株式の交換において、企業結合会計上の測定値として妥当と認められる時価純資産額が算定されている場合には、その時価純資産額を基礎にして被取得企業の時価を算定することも合理的であると考えられるため</u>である。この方法によった場合には、取得原価の算定と取得原価の配分が一体の手続となるため、取得に直接要した支出額 (取得の対価性が認められるものに限る。) を除き、のれん (又は負ののれん) は発生しない。</p>	<p>357. 最後に、取得の対価の算定方法として上記のいずれの方法によることも困難な場合には、被取得企業から<u>取得した</u>識別可能資産及び負債の正味の評価額により取得の対価を算定することとした。これは、「<u>企業結合会計上の測定値として妥当と認められる時価純資産額が算定されている場合には、その時価純資産額を基礎にして取得する純資産の時価を算定できる</u>」(企業結合会計意見書 三 3. (2)③) とされていることに対応するものである。この方法によった場合には、取得原価の算定と取得原価の配分が一体の手続となるため、取得に直接要した支出額 (取得の対価性が認められるものに限る。) を除き、のれん (又は負ののれん) は発生しない。</p>

改正後	改正前
	<p><u>なお、被取得企業から取得した識別可能資産には、第 56 項の要件を満たす識別可能な無形資産を含むことに留意する必要がある。</u></p>
<p>358. <u>(削 除)</u></p>	<p><u>(2) 企業結合の合意公表日後、企業結合日までに株式の交換比率等が変更された場合の取得の対価の算定</u></p> <p>358. (省 略)</p>
<p>359. <u>(削 除)</u></p>	<p><u>(3) 株式交付日の株価を基礎として取得の対価を算定できる場合</u></p> <p>359. (省 略)</p>
<p>360. <u>(削 除)</u></p>	<p><u>(4) 取得が複数の取引により達成された場合の取得の対価の算定</u></p> <p>360. (省 略)</p>
<p><u>(2) 吸収合併存続会社が新株予約権等を交付したときの会計処理</u></p> <p>361. (省 略)</p> <p>当該吸収合併が取得とされた場合、吸収合併存続会社（取得企業）が吸収合併消滅会社の新株予約権者に交付した新株予約権又は現金は、取得に直接要した支出額に準じて会計処理することが適当と考えられる（第 50 項(2)参照）。なお、当該吸収合併が共通支配下の取引等の場合には、子会社である吸収合併消滅会社の適正な帳簿価額を引き継ぐこととなる（第 206 項(2)②参照）。</p>	<p><u>(5) 吸収合併存続会社が新株予約権等を交付したときの会計処理</u></p> <p>361. (省 略)</p> <p>当該吸収合併が取得と判定された場合、吸収合併存続会社（取得企業）が吸収合併消滅会社の新株予約権者に交付した新株予約権又は現金は、取得に直接要した支出額に準じて会計処理することが適当と考えられる（第 50 項(2)参照）。なお、当該吸収合併が共通支配下の取引等にあたり、<u>吸収合併消滅会社の少数株主に対して新株予約権を交付したときには</u>、子会社である吸収合併消滅会社の適正な帳簿価額を引継ぐこととなる（第 206 項(2)②参照）。</p>

改正後	改正前
<p>また、当該吸収合併が<u>逆取得又は共同支配企業の形成</u>と判定された場合、吸収合併存続会社は、<u>吸収合併消滅会社の適正な帳簿価額を引き継ぐ</u>ことになる。このため、会計上は、新株予約権の法的な取扱いにかかわらず、吸収合併存続会社は、合併期日において、吸収合併消滅会社の新株予約権の適正な帳簿価額をいったん引き継いだうえで、吸収合併存続会社が自社の新株予約権を交付した場合には、吸収合併存続会社が交付した新株予約権は吸収合併消滅会社の新株予約権の適正な帳簿価額を付すこととし、吸収合併存続会社が現金を交付した場合には、その差額を損益に計上することとした（第 <u>84-4</u> 項参照）。</p> <p>(以下 略)</p>	<p>また、当該吸収合併が<u>持分の結合</u>と判定された場合、吸収合併存続会社は吸収合併消滅会社の適正な帳簿価額による<u>純資産額</u>を引継ぐことになる。このため、会計上は、新株予約権の法的な取扱いにかかわらず、吸収合併存続会社は、合併期日において、吸収合併消滅会社の新株予約権の適正な帳簿価額をいったん引継いだうえで、<u>吸収合併存続会社と吸収合併消滅会社の新株予約権者との取引は、合併期日において、持分の結合の考え方に照らして、会計処理することが適当と</u>考えた。具体的には、<u>吸収合併存続会社が自社の新株予約権を交付した場合には、吸収合併存続会社が交付した新株予約権は吸収合併消滅会社の新株予約権の適正な帳簿価額を付すこととし、吸収合併存続会社が現金を交付した場合には、その差額を損益に計上することとした</u>（第 <u>140</u> 項参照）。</p> <p>(以下 略)</p>
<p>3. 取得原価の配分方法 (4) 無形資産への取得原価の配分</p> <p>365. 我が国においては、無形資産に係る包括的な会計基準が存在しないため、本適用指針では、無形資産に関連する会計基準及び現在の実務慣行を参考にして無形資産に関する取扱いを示している。したがって、今後、無形資産に関する会計基準が整備された時点で、本適用指針の関連箇所は見直されることがあり得る。</p>	<p>3. 取得原価の配分方法 (4) 無形資産への取得原価の配分</p> <p>365. <u>企業結合会計意見書 三 3. (3)②により、識別可能資産及び負債の範囲は、「我が国において一般に公正妥当と認められる企業会計の基準の下で認識されるもの」とされている。</u>しかし、<u>現在、我が国においては、無形資産に係る包括的な会計基準が存在しないため、本適用指針では、無形資産に関連する会計基準（研究開発費等会計基準など）及び現在の実務慣行を参考にして無形資産に関する取扱いを示している。</u>したがって、今後、無形資産に関する会計基準が整備された時点で、本適用指針の関連箇所は見直さ</p>

改正後	改正前
	れることがあり得る。
366. <u>(削 除)</u>	366. (省 略)
<p>367. <u>分離して譲渡可能な無形資産(第 59 項参照)であるか否かは、対象となる無形資産の実態に基づいて判断すべきであるが、例えば、ソフトウェア、顧客リスト、特許で保護されていない技術、データベース、研究開発活動の途中段階の成果(最終段階にあるものに限らない。)等についても分離して譲渡可能なものがある点に留意する。</u></p> <p>367-2. 企業結合の目的の1つが、<u>特定の無形資産の受入れ</u>にあり、その無形資産の金額が重要になると見込まれる場合には、取得企業は、利用可能な独自の情報や前提等を基礎に一定の見積方法(第 53 項参照)を利用し、あるいは外部の専門家も関与するなどして、通常、取締役会その他の会社の意思決定機関において、当該無形資産の評価額に関する多面的かつ合理的な検討を行い、<u>それに基づいて企業結合が行われたと</u>考えられる。<u>このような場合には、当該無形資産については、識別して資産計上することが適当と考えられ、分離して譲渡可能なものとして取り扱うこととした(第 59-2 項参照)。</u></p>	<p>367. 「<u>取得した資産に法律上の権利又は分離して譲渡可能な無形資産が含まれる場合には、取得原価を当該無形資産等に配分することができる</u>」(企業結合会計基準 三 2. (3)) とされている。<u>この定めは、我が国において無形資産に関する包括的な会計基準が存在しない中での取扱いを前提としていると解されるが、実務上、企業結合の目的の1つが、認識要件を満たした無形資産の取得にあり、その無形資産の金額が重要になると見込まれる場合には、取得企業は、利用可能な独自の情報や前提等を基礎に一定の見積方法(第 53 項参照)を利用し、あるいは外部の専門家も関与するなどして、通常、取締役会その他の会社の意思決定機関において、当該無形資産の評価額に関する多面的かつ合理的な検討を行っていると考えられ、一般に、このような場合には、無形資産の独立した価額を合理的に算定できる場合に該当することになるものと</u>考えられる。</p> <p><u>のれん(又は負ののれん)は取得原価と取得原価の配分額との差額概念であり、もし、このような識別可能な無形資産が存在するとすれば、取得企業は無形資産をのれんから区分して会計処理することが企業結合会計基準の考え方と整合的と考えられる。</u></p>
367-3. <u>企業結合により受け入れた研究開発の途中段階の成果について資産として識別した場合には、当該資産は企業のその後の使用実態に基づき、有効期間にわたって償却処理されることとなる</u>	(新 設)

改正後	改正前
<p>が、その研究開発が完成するまでは、当該無形資産の有効期間は開始しない点に留意する。</p>	
<p>369. <u>(削 除)</u></p>	<p>(6) 開発の最終段階にある研究開発活動等の取扱い 369. (省 略)</p>
<p>(6) いわゆるブランドの取扱い 370. 企業結合によって受け入れた、いわゆるブランドについて、のれんと区分して無形資産として認識可能かどうかという論点がある。 (以下 略)</p>	<p>(7) いわゆるブランドの取扱い 370. 企業結合によって取得した、いわゆるブランドについて、のれんと区分して無形資産として認識可能かどうかという論点がある。<u>これについても法律上の権利又は分離して譲渡可能なものの要件を満たし、かつ、その独立した価額を合理的に算定できる場合には無形資産として取得原価を配分することができる。</u> (以下 略)</p>
<p>371. <u>(削 除)</u></p>	<p>(8) 研究開発費への取得原価の配分 371. (省 略)</p>
<p>(7) 企業結合に係る特定勘定への取得原価の配分 372. 企業結合に係る特定勘定の計上は、一定の費用又は損失を負債として認識した方が、「その後の投資原価の回収計算を適切に行い得る」(企業結合会計基準第99項)ためである。すなわち、企業結合の条件交渉の過程で、被取得企業に関連して発生する可能性のある将来の費用又は損失が取得の対価に反映されている場合(取得の対価がそれだけ減額されている場合)には、被取得企業が企業結合日前に当該費用又は損失を負担したと考えられるので、これらの費用等を企業結合日以後の取得企業の業績に反映させない方が取得企業の投資原価の回収計算を適切に行うことがで</p>	<p>(9) 企業結合に係る特定勘定への取得原価の配分 372. 「取得後短期間で発生することが予測される費用又は損失であつて、その発生の可能性が取得の対価の算定に反映されている場合には、負債として認識することができる」(企業結合会計基準三 2. (3))とされている。 これは、当該費用又は損失を負債として認識した方が、「その後の投資原価の回収計算を適切に行い得る」(企業結合会計意見書三 3. (3)②)ためである。すなわち、企業結合の条件交渉の過程で、被取得企業に関連して発生する可能性のある将来の費用又は損失が取得の対価に反映されている場合(取得の対価がそれだけ</p>

改正後	改正前
<p>きると考えられるからである。</p>	<p>減額されている場合)には、被取得企業が企業結合日前に当該費用又は損失を負担したと考えられるので、これらの費用等を企業結合日以後の取得企業の業績に反映させない方が取得企業の投資原価の回収計算を適切に行うことができると考えられるからである。</p>
<p>(8) 企業結合に係る特定勘定に計上できる費用又は損失の範囲</p> <p>374. 第63項で示されているように、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準の下で認識される識別可能負債に該当する場合には、当該識別可能負債として取得原価を配分しなければならないので、企業結合に係る特定勘定として認識することはできないことに留意する必要がある。</p> <p><u>なお、平成15年公表の企業結合会計基準では、「取得後短期間で発生することが予測される」ものとされていたことから、平成17年公表の本適用指針では、企業結合日後5年以内に発生するものであることとされていた。そのような費用又は損失の発生は通常5年程度以内と考えられるものの、平成20年改正の企業結合会計基準を踏まえて、その後の投資原価の回収計算を適切に行うという観点から、平成20年改正の本適用指針では、このような限度期間は示さないこととした。</u></p> <p>また、第63項における「特定の事象に対応した費用又は損失(ただし、識別可能資産への取得原価の配分額に反映されていないも</p>	<p>(10) 企業結合に係る特定勘定に計上できる費用又は損失の範囲</p> <p>374. 第63項では、「取得後短期間で発生することが予測される費用又は損失」(企業結合会計基準 三.2.(3))の範囲を明確にしている。</p> <p><u>同項(1)の「企業結合日において、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準の下で認識される識別可能負債に該当しないこと」については、もし、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準の下で認識される識別可能負債に該当する場合には、当該識別可能負債として取得原価を配分しなければならないので、企業結合に係る特定勘定として認識することはできないことを明確にしている。</u></p> <p><u>同項(2)の「企業結合日後5年以内に発生するものであること」については、「取得後短期間」(企業結合会計基準 三.2.(3))の具体的な取扱いであり、経営計画の策定期間及び当該負債の計上限度期間の観点から、企業結合日後5年以内とすることとした。</u></p> <p><u>同項(3)の「特定の事象に対応した費用又は損失であること(ただし、識別可能資産への取得原価の配分額に反映されていないも</u></p>

改正後	改正前
<p>のに限る。)」により、具体的な事象が特定されていない将来の営業損失については当該負債の認識の対象とはならないことと、特定の事象に対応した費用又は損失が識別可能資産への取得原価の配分額に反映されている場合には、資産の評価額がすでに減額されているため該当しないことに留意する必要がある。</p> <p>さらに「被取得企業に係る費用又は損失」とされているように、パーチェス法は取得企業の観点から会計処理を行うものであること、取得の対価の算定に反映される事象は、被取得企業に関連した費用又は損失と考えることが合理的であることから、取得企業に係る将来の費用又は損失は当該負債の対象とはならず、企業結合日後に発生する被取得企業に係る費用又は損失に限定されることとなる。</p>	<p>のに限る。)」については、「認識の対象となった事象が発生した事業年度又は当該事象が発生しないことが明らかになった事業年度」（企業結合会計基準 三 2. (3)）に当該負債を取り崩す必要があることから、当該負債として認識できるものは特定の事象に対応した費用又は損失であることを明確にしている。したがって、具体的な事象が特定されていない将来の営業損失については当該負債の認識の対象とはならない。なお、特定の事象に対応した費用又は損失が取得原価の配分額に反映されている場合には、資産の評価額がすでに減額されているため、当該要件を満たさないことになる。</p> <p>同項(4)の「被取得企業に係る費用又は損失であること」については、パーチェス法は取得企業の観点から会計処理を行うものであること、取得の対価に反映される事象は、被取得企業に関連した費用又は損失と考えることが合理的であることから、取得企業に係る将来の費用又は損失は当該負債の対象とはならず、企業結合日後に発生する被取得企業に係る費用又は損失に限定することを明確にしている。</p>
<p>(9) 取得の対価の算定に反映されている場合</p> <p>375. <u>企業結合に係る特定勘定に関して、実務上、企業結合条件の交渉の過程で当該事象に係る金額が対価の算定に反映されていたことが契約条項等から明らかな場合は少ないと考えられるが、第64項(1)から(3)では、「その発生の可能性が取得の対価の算定に反映されている場合」の要件を示している。</u>平成17年公表の本適</p>	<p>(11) 取得の対価の算定に反映されている場合の要件</p> <p>375. <u>第64項(1)は、企業結合会計基準 注解(注14)による取扱いを示したものであるが、実務上、「企業結合条件の交渉の過程で当該事象に係る金額が対価の算定に反映されていたことが契約条項等から明らかな場合」は少ないと考えられる。</u></p> <p><u>そこで本適用指針では、企業結合会計基準の趣旨を踏まえつつ、</u></p>

改正後	改正前
<p>用指針は(1)と(2)のいずれかの要件を満たしている場合とされていたが、平成20年改正の本適用指針では、同年改正の企業結合会計基準第33項を踏まえて、(3)の要件を満たす場合についても、「その発生の可能性が取得の対価の算定に反映されている場合」に含めることとした。</p>	<p>実務上の利用を想定して、新たに第64項(2)の要件を示している。具体的には、当該事象そのものは契約条項等で明確にされていることが必要であるが、当該事象に係る金額と取得の対価との関係については、取得の対価を決定する取得企業の取締役会等、会社の意思決定機関で、その決定にあたり重視された資料に当該事象が含まれ、かつ、それが取得の対価に反映されていることが取締役会議事録等の文書により確認できれば、当該要件を満たすものと考えた。</p>
<p>376. (削除)</p>	<p>(12) 株価を基礎に株式の交換比率を決定した場合であっても「取得の対価の算定に反映されている場合」に該当する場合 376. (省略)</p>
<p>(10) 企業結合日以後の企業結合に係る特定勘定の会計処理 377. (省略) なお、当該負債は、取得の対価に反映されている場合(第62項参照)を前提として計上されるため、暫定的な会計処理の対象外となる。</p>	<p>(13) 企業結合日以後の企業結合に係る特定勘定の会計処理 377. (省略) なお、本適用指針では、当該負債は暫定的な会計処理の対象外とすることとした(第66項参照)。当該負債の計上は、取得の対価に反映されていることが前提となるため、取得の対価の算定日に当該金額は確定していると考えられるからである。</p>
<p>(14) のれんの会計処理 380. 本適用指針において、のれんの償却期間及び償却方法は、企業結合ごとに決定することを明確にした(第76項(6)参照)。これ</p>	<p>(16) のれんの会計処理 380. 本適用指針において、のれんの償却期間及び償却方法は、企業結合ごとに決定することを明確にした。これは企業結合ごとに</p>

改正後	改正前
<p>は企業結合ごとにのれんの発生原因が異なるためである。</p> <p>また、のれんの<u>当期償却額は販売費及び一般管理費の区分に表示することとなる（企業結合会計基準第 47 項）</u>。これは、<u>次の理由によるものと考えられる</u>。</p> <p>(1) のれんの規則的な償却を行う方法を採用した理由として、<u>企業結合会計基準第 105 項では、「企業結合の成果たる収益と、その対価の一部を構成する投資消去差額の償却という費用の対応が可能になる」こと、また、「のれんは投資原価の一部であることに鑑みれば、のれんを規則的に償却する方法は、投資原価を超えて回収された超過額を企業にとっての利益とみる考え方も首尾一貫している」とされている。したがって、企業結合後の収益が営業収益に計上される限り、のれんを含む投資原価の償却分も営業費用に計上し、投資原価の回収状況を営業損益として表示することが企業結合会計基準の趣旨に合致するものと考えられたからである。</u></p> <p>(2) <u>従来から、連結調整勘定（借方）の当期償却額は、販売費及び一般管理費の区分に表示するとされていたことによる。</u></p>	<p>のれんの発生原因が異なるためである。</p> <p>また、のれんの償却額は販売費及び一般管理費に<u>計上することとした</u>。これは、<u>以下の理由による</u>。</p> <p>(1) のれんの規則的な償却を行う方法を採用した理由として、<u>企業結合会計意見書 三 3. (4)では、「企業結合の成果たる収益と、その対価の一部を構成する投資消去差額（連結財務諸表の場合は連結調整勘定）の償却という費用の対応が可能になる」こと、また、「のれんは投資原価の一部であることに鑑みれば、のれんを規則的に償却する方法は、投資原価を超えて回収された超過額を企業にとっての利益とみる考え方も首尾一貫している」とされている。企業結合後の収益が営業収益に計上される限り、のれんを含む投資原価の償却分も営業費用に計上し、投資原価の回収状況を営業損益として表示することが企業結合会計基準の趣旨に合致するものと考えられること</u></p> <p>(2) <u>連結原則における連結調整勘定（借方）の償却額の会計処理との整合性を図るため</u></p>
<p>382-2. <u>在外子会社株式の取得により、在外子会社を資本連結する際に生じたのれんについては、従来、親会社の通貨である円貨額で固定されていると考え、為替相場の変動による影響を受けないとしていた。これに対して、のれんの主要な部分は実質的に個別の認識の要件を満たさない資産を構成するものと考えられるため、</u></p>	<p>(新 設)</p>

改正後	改正前
<p>在外子会社株式の取得により生じるのれんは当該在外子会社の他の資産と同様に、在外子会社の現地通貨で発生したものとみて換算することが整合的であるとする考え方がある。また、在外子会社の子会社（在外孫会社）の連結においては、親会社が在外孫会社の財務諸表を直接換算する場合と、在外子会社の連結財務諸表として換算する場合があるが、在外孫会社を資本連結する際に生じたのれんを決算日の為替相場で換算することにより整合的に取り扱うことができることとなる。これらの考え方を踏まえて、国際的な会計基準と同様に、平成 20 年改正の本適用指針では決算日の為替相場で換算することとした（第 77-2 項参照）。</p> <p>なお、この場合でも、在外子会社の個別財務諸表には当該のれんを計上する必要はなく、在外子会社の資産の換算と同様に連結財務諸表の作成上の処理として行うこととなる。</p>	
<p>383. <u>（削 除）</u></p>	<p><u>（17）負ののれんの会計処理</u> 383. （省 略）</p>
<p><u>Ⅱ. 取得以外の会計処理</u></p> <p>405. <u>（削 除）</u></p>	<p><u>Ⅲ. 持分の結合の会計処理</u></p> <p><u>（1）持分プーリング法の会計処理における企業結合年度の取扱い</u> 405. （省 略）</p>
<p>406. <u>（削 除）</u></p>	<p><u>（2）持分の結合と判定された企業結合に対する持分プーリング法に準じた処理方法の適用</u> 406. （省 略）</p>

改正後	改正前
<p>1. 結合当事企業から引き継ぐ資産及び負債に含み損益がある場合の取扱い</p> <p>407. 結合当事企業（吸収合併の場合には吸収合併消滅会社）において付された適正な帳簿価額を引き継ぐ場合（第 184 項及び第 192 項参照）、結合後企業が結合当事企業から引き継ぐ適正な帳簿価額による資産総額が負債総額を下回る場合もあり得るが、このような場合であっても、結合後企業はその適正な帳簿価額により個々の資産及び負債を引き継ぐ必要があり、企業結合に際して資産及び負債を評価替えすることは認められない。</p> <p>（以下 略）</p>	<p>(3) 結合当事企業から引継ぐ資産及び負債に含み損益がある場合の取扱い</p> <p>407. <u>企業結合が持分の結合と判定された場合には、結合当事企業（吸収合併の場合には吸収合併消滅会社）から引継ぐ資産及び負債について、含み損益があっても、結合後企業（吸収合併の場合には吸収合併存続会社）は適正な帳簿価額をそのまま引継がなければならない（第 130 項及び第 153 項参照）。</u></p> <p><u>この結果、結合後企業が結合当事企業から引継ぐ適正な帳簿価額による資産総額が負債総額を下回る場合もあり得るが、このような場合であっても、結合後企業はその適正な帳簿価額により個々の資産及び負債を引き継ぐ必要があり、企業結合に際して資産及び負債を評価替えすることは認められない。</u></p> <p>（以下 略）</p>
<p>2. 吸収合併存続会社等が新株を発行した場合の増加資本の会計処理</p> <p>408. 吸収合併存続会社の増加すべき株主資本の取扱いについて、本適用指針では、次の企業結合の類型ごとに定めている。</p> <p>(1) (省 略)</p> <p>(2) <u>(削 除)</u></p>	<p>(4) 吸収合併存続会社等が新株を発行した場合の増加資本の会計処理</p> <p>408. 吸収合併存続会社の増加資本の取扱いについて、本適用指針では、以下の企業結合の類型ごとに定めている。</p> <p>(1) (省 略)</p> <p>(2) <u>持分の結合の場合（第 134 項参照）</u></p> <p><u>吸収合併存続会社等は、合併期日の前日における吸収合併消滅会社等の資本金、資本剰余金及び利益剰余金を、自己株式の処理等を除き、原則として、そのまま引継がなければならないとされている（企業結合会計意見書 三 4. (1) 及び企業</u></p>

改正後	改正前
<p>(3) 吸収合併消滅会社等の資産及び負債を適正な帳簿価額で引き継ぐ場合</p> <p>① 株主資本項目の会計処理</p> <p>吸収合併存続会社等の増加すべき株主資本の会計処理は、原則として、払込資本を増加させることになると考えられる。したがって、本適用指針では、吸収合併消滅会社等の適正な帳簿価額により資産及び負債を引き継ぐこととなる場合であっても、吸収合併存続会社等は、原則として、払込資本を増加させることとした。</p> <p>ただし、<u>次の</u>場合には、吸収合併消滅会社等の合併期日の前日の株主資本を引き継ぐことができることとした。</p> <p>ア 逆取得又は共同支配企業の形成の場合</p> <p>吸収合併が逆取得となる場合(第84項(1)参照)又は共同支配企業の形成と判定された場合(第185項参照)には、<u>移転する資産及び負債は、移転直前に移転元において付された適正な帳簿価額により計上する</u>(企業結合</p>	<p><u>結合会計基準 三 3. (1))</u>。よって、<u>吸収合併消滅会社等の株主資本項目及び株主資本以外の項目も、原則として、そのまま引継がれることになる。</u></p> <p>(3) 吸収合併消滅会社等の資産及び負債を適正な帳簿価額で引き継ぐ場合 <u>((2)の場合を除く。)</u></p> <p>① 株主資本項目の会計処理</p> <p>吸収合併存続会社等の増加する株主資本の会計処理は、<u>吸収合併消滅会社等の資本(純資産)の引継ぎが強制される持分の結合の場合を除き、原則として、払込資本を増加させることになると考えられる。</u>したがって、本適用指針では、吸収合併消滅会社等の適正な帳簿価額により資産及び負債を引き継ぐことと<u>される場合</u>であっても、<u>吸収合併が持分の結合と判定されたときを除き、吸収合併存続会社等は、原則として、払込資本を増加させることとした。</u></p> <p>ただし、<u>以下の</u>場合には、吸収合併消滅会社等の合併期日の前日の株主資本を引き継ぐことができることとした。</p> <p>ア 逆取得又は共同支配企業の形成の場合 <u>(持分プーリング法に準じた処理方法が適用される場合)</u></p> <p>吸収合併が逆取得と判定された場合(第84項(1)参照)又は共同支配企業の形成と判定された場合(第185項参照)には、<u>持分プーリング法に準じた処理方法が適用される</u>(企業結合会計基準三 2. (6)③及び三 3. (7))。当該</p>

改正後	改正前
<p>会計基準第 34 項及び第 38 項) が、必ずしも、吸収合併消滅会社等の株主資本の各項目の引継ぎを禁止しているわけではないと<u>考えられる</u>。このため、吸収合併の対価が吸収合併存続会社の株式のみである場合には、吸収合併消滅会社の株主資本<u>各項目</u>をそのまま引き継ぐことができることとした。</p> <p>(以下、略)</p>	<p><u>会計処理方法は、株主資本の内訳の引継方法を除き、持分プーリング法と同一の処理方法をいう</u>（企業結合会計基準 <u>注解(注 15)</u>）が、必ずしも、吸収合併消滅会社等の株主資本の各項目の引継ぎを禁止しているわけではないと<u>解される</u>。このため、<u>持分の結合と判定される場合の要件（対価要件）も考慮し、</u>吸収合併の対価が吸収合併存続会社の株式のみである場合には、吸収合併消滅会社の株主資本をそのまま引継ぐことができることとした。</p> <p>(以下、略)</p>
<p>3. 吸収分割承継会社等が新株を発行した場合の増加資本の会計処理</p> <p>409. 吸収分割承継会社等の増加すべき株主資本の取扱いについて、本適用指針では、<u>次</u>の企業結合の類型ごとに定めている。</p> <p>(1) (省 略)</p> <p>(2) 吸収分割会社等の資産及び負債を適正な帳簿価額で引き継ぐ場合</p> <p>① 株主資本項目の会計処理</p> <p>吸収分割承継会社等は、移転事業に係る株主資本相当額（第 87 項(1)①参照）を払込資本（資本金又は資本剰余金）として処理する。これは、吸収分割会社等では、事業移転の対価として吸収分割承継会社等の株式を受け入れ、その取得原価として移転事業に係る株主資本相当額を付すことになるため、吸収分割会社等の株主資本の</p>	<p>(5) 吸収分割承継会社等が新株を発行した場合の増加資本の会計処理</p> <p>409. 吸収分割承継会社等の増加資本の取扱いについて、本適用指針では、<u>以下</u>の企業結合の類型ごとに定めている。</p> <p>(1) (省 略)</p> <p>(2) 吸収分割会社等の資産及び負債を適正な帳簿価額で引継ぐ場合</p> <p>① 株主資本項目の会計処理</p> <p>吸収分割承継会社等は、移転事業に係る株主資本相当額（第 87 項(1)①参照）を払込資本（資本金又は資本剰余金）として処理する。これは、吸収分割会社等では、事業移転の対価として吸収分割承継会社等の株式を受入れ、その取得原価として移転事業に係る株主資本相当額を付すことになるため、吸収分割会社等の株主資本の額</p>

改正後	改正前
<p>額に変動はなく、吸収分割承継会社等は、吸収分割会社等の株主資本の各項目を引き継ぐことはできないためである。</p> <p>吸収分割承継会社等が移転事業に係る株主資本相当額を払込資本として会計処理する場合としては、例えば、逆取得の場合（第 87 項(1)参照）、共同支配企業の形成の場合（第 193 項参照）、共通支配下の取引のうち、子会社が親会社に会社分割した場合（第 214 項(2)参照）、親会社が子会社に会社分割した場合（第 227 項(2)参照）、単独で新設分割設立子会社を設立した場合（第 227 項を参照した第 261 項参照）がある。</p> <p>② 株主資本以外の項目の会計処理</p> <p>吸収合併の会計処理の考え方（第 408 項(3)②参照）と同様、吸収分割承継会社等が交付する対価の種類にかかわらず、株主資本以外の項目については、原則として、そのまま引き継ぐこととした。</p> <p>(3) (省 略)</p>	<p>に変動はなく、吸収分割承継会社等は、吸収分割会社等の株主資本の各項目を引き継ぐことはできないためである。</p> <p>吸収分割承継会社等が移転事業に係る株主資本相当額を払込資本として会計処理する場合としては、例えば、逆取得の場合（第 87 項(1)参照）、<u>持分の結合の場合</u>（第 154 項参照）、共同支配企業の形成の場合（第 193 項参照）、共通支配下の取引のうち、子会社が親会社に会社分割した場合（第 214 項(2)参照）、親会社が子会社に会社分割した場合（第 227 項(2)参照）、単独で新設分割設立子会社を設立した場合（第 227 項を参照した第 261 項参照）がある。</p> <p>② 株主資本以外の項目の会計処理</p> <p><u>持分の結合と判定された吸収合併の会計処理の考え方</u>（第 408 項参照）と同様、吸収分割承継会社等が交付する対価の種類にかかわらず、株主資本以外の項目については、原則として、そのまま引き継ぐこととした。</p> <p>(3) (省 略)</p>
<p>4. 吸収合併存続会社が自己株式を処分した場合の増加資本の会計処理</p> <p>410. <u>吸収合併消滅会社等の資産及び負債を適正な帳簿価額で引き継ぐ場合</u>、吸収合併存続会社は合併期日の前日における株主資本の構成を、そのまま引き継ぐことが認められている。このときに</p>	<p>(6) 吸収合併存続会社が自己株式を処分した場合の増加資本の会計処理</p> <p>410. 合併が持分の結合と判定された場合、吸収合併存続会社は合併期日の前日における株主資本の構成を、<u>原則として</u>、そのまま引継がなければならないとされているが、吸収合併の対価として</p>

改正後	改正前
<p>吸収合併の対価として自己株式を処分する場合には、処分する当該自己株式の帳簿価額及び処分差額の処理が問題となる。特に、新株の発行と併用された場合に、この問題は顕著となる。</p> <p>(以下 略)</p>	<p>自己株式を処分する場合には、処分する当該自己株式の帳簿価額及び処分差額の処理が問題となる。特に、新株の発行と併用された場合に、この問題は顕著となる。</p> <p>(以下 略)</p>
<p>5. 吸収合併消滅会社が保有していた当該会社の自己株式及び抱合せ株式の消滅の会計処理</p> <p>411. <u>吸収合併消滅会社等の資産及び負債を適正な帳簿価額で引き継ぐ場合(第 84 項参照)、平成 15 年公表の企業結合会計基準では、抱合せ株式(吸収合併存続会社が保有する吸収合併消滅会社の株式)の適正な帳簿価額を、吸収合併存続会社の増加すべき株主資本の額と相殺するとされていた。平成 17 年公表の本適用指針では、抱合せ株式の適正な帳簿価額を合併により増加するどの株主資本項目から減額すべきかは一義的には決まらな</u>と考えられるが、持分の結合と判定された合併の場合には、結合当事企業は過年度から <u>1</u>つの企業に統合されていたものと仮定し、次の 4 つの株式保有の類似性を検討していた。</p> <p>① 抱合せ株式(吸収合併存続会社が保有する吸収合併消滅会社の株式) (第 84-2 項(2)参照)</p>	<p>(7) 吸収合併消滅会社が保有していた当該会社の自己株式及び抱合せ株式の消滅の会計処理</p> <p>411. <u>企業結合会計意見書 三 4. (1)により、持分プーリング法が適用される吸収合併を前提に、抱合せ株式(吸収合併存続会社が保有する吸収合併消滅会社の株式)の適正な帳簿価額を、吸収合併存続会社の増加資本の額と相殺するとされているが、企業結合会計基準では、以下の点に関する定めはない。</u></p> <p>(1) <u>吸収合併存続会社の増加する株主資本のうち、どの項目に影響させるのか</u></p> <p>(2) <u>抱合せ株式の適正な帳簿価額が吸収合併消滅会社の資産から負債を控除した金額を上回った場合に吸収合併存続会社のどの株主資本項目から減額するのか</u></p> <p>抱合せ株式の適正な帳簿価額を合併により増加するどの株主資本項目から減額すべきかは一義的には決まらな</p> <p>考えられるが、持分の結合と判定された合併の場合には、結合当事企業は過年度から <u>一</u>つの企業に統合されていたものと仮定し、次の 4 つの株式保有の類似性を検討した。</p> <p>① 抱合せ株式(吸収合併存続会社が保有する吸収合併消滅会社の株式) (第 139 項参照)</p>

改正後	改正前
<p>② 吸収合併存続会社が<u>受け入れた</u>自己株式（吸収合併消滅会社が保有していた吸収合併存続会社の株式）（第 84 項<u>なお書き</u>参照）</p> <p>③ 合併により消滅した吸収合併消滅会社の自己株式（吸収合併消滅会社が保有していた当該会社の自己株式）（第 84-2 項<u>(2)</u>参照）</p> <p>④ 吸収合併存続会社が保有する当該会社の自己株式 （以下 略）</p>	<p>② 吸収合併存続会社が<u>合併により取得した</u>自己株式（吸収合併消滅会社が保有していた吸収合併存続会社の株式）（第 137 項参照）</p> <p>③ 合併により消滅した吸収合併消滅会社の自己株式（吸収合併消滅会社が保有していた当該会社の自己株式）（第 138 項参照）</p> <p>④ 吸収合併存続会社が保有する当該会社の自己株式 （以下 略）</p>
<p>412. <u>（以下、第 419 項まで削除）</u></p>	<p><u>（ 8 ） 会計処理方法の統一</u> （以下 略）</p>
	<p><u>（ 9 ） みなし結合日前の結合当事企業間の取引の会計処理</u> （以下 略）</p>
	<p><u>（ 1 0 ） 企業結合に要した支出額の会計処理</u> （以下 略）</p>
	<p><u>（ 1 1 ） 分離先企業の企業結合が持分の結合と判定された場合の分離元企業の会計処理</u> （以下 略）</p>
	<p><u>（ 1 2 ） 株式交換又は株式移転における企業結合年度の連結財務諸表</u> （以下 略）</p>
	<p><u>（ 1 3 ） 連結決算日と株式交換完全子会社等となる結合当事企業の決算日が異なる場合の取扱い</u> （以下 略）</p>

改正後	改正前
	<p>(14) 株式交換完全親会社等の個別財務諸表上における 株式交換完全子会社等の株式の取得原価の算定 (以下 略)</p>
<p>Ⅲ. 共同支配企業の形成の判定</p> <p>4. 対価要件の取扱い</p> <p>429. 共同支配投資企業は、共同支配企業の重要な経営事項に関する意思決定に直接参加することになるため、議決権のある株式とは、第 178 項(2)に規定されている重要な経営事項に関する議決権が制限されていない株式とすることとした (第 180 項参照)。</p> <p>(以下 略)</p>	<p>Ⅳ. 共同支配企業の形成の判定</p> <p>4. 対価要件の取扱い</p> <p>429. 共同支配投資企業は、共同支配企業の重要な経営事項に関する意思決定に直接参加することになるため、議決権のある株式とは、第 178 項(2)に規定されている重要な経営事項に関する議決権が制限されていない株式とすることとした (第 180 項参照)。このため、ここでいう議決権の内容は、支配・被支配関係の判定を目的とする「取得と持分の結合の識別」における議決権の内容とは異なることになる。</p> <p>(以下 略)</p>
<p>429-2. <u>企業結合会計基準 (注 7)に示されている対価要件の判定の前提 (第 180-2 項参照) は、企業結合の対価として、形式的には議決権のある株式を交付していても、実質的には議決権のある株式以外の財産を交付していると認められる場合には、対価要件を満たさなかったものとして取り扱う趣旨と考えられる。</u></p> <p><u>このうち、企業結合の合意成立日前 1 年以内に当該企業結合を目的として自己株式を受け入れていないことが前提の 1 つとされている。企業結合会計基準 (注 7)で定められている対価要件の判定の前提は、限定列举であるが、一方の結合当事企業が他の結合</u></p>	<p>(新 設)</p>

改正後	改正前
<p><u>当事企業の株式を受け入れる行為も自己株式を受け入れることと経済効果は同様と考えられるため、本適用指針では、当該取引を自己株式を受け入れる取引に準じて取り扱うこととした（第180-2項(6)また書き参照）。</u></p>	
<p>5. その他の支配要件の取扱い</p> <p>430. <u>その他の支配要件の取扱いのうち、結合後企業の取締役会を事実上支配していることについては、社外取締役、非常勤取締役も含む構成員の過半数を占めているかどうかを判断要素とすることに加えて、いずれかの結合当事企業の役員等が常勤取締役あるいは執行役の大半を占めるなど、主として業務執行に携わる役員の割合が大幅に異なる場合には、その実態を踏まえて判定することとした（第181項(1)参照）。また、いずれかの企業の代表者の割合が大幅に異なる場合にも、上記の取扱いに準ずることになる。代表者は単独では重要案件を決定できないものの、法律上も実務上も業務執行に関する広範な権限を有していることを考慮したためである。</u></p>	<p>5. その他の支配要件の取扱い</p> <p>430. <u>その他の支配要件の取扱いは、原則として、取得と持分の結合の識別と同様である（第181項参照）。なお、共同支配企業の形成の判定要件から議決権比率要件が除外されているため、企業結合会計基準 注解(注4)4. の判定は省略することとした。</u></p>
<p>IV. 共同支配企業の形成の会計処理</p> <p>1. 共同支配投資企業の会計処理</p> <p>431. <u>平成15年公表の企業結合会計基準では、共同支配投資企業における共同支配企業への投資の性質は、これまでの関連会社に対する影響力とも異なるものであるという観点から、共同支配企業</u></p>	<p>V. 共同支配企業の形成の会計処理</p> <p>(1) 持分法に準じた処理方法と持分法との会計処理の相違</p> <p>431. <u>ある企業結合が共同支配企業の形成に該当する場合には、重要な経営事項の決定は、すべての共同支配投資企業の同意によりなされることから、共同支配投資企業は共同支配企業を単独で支</u></p>

改正後	改正前
<p>への投資の連結財務諸表上の会計処理は子会社に適用される会計処理（連結法）、あるいは、関連会社に適用される会計処理（持分法）とは異なるものとされていた。<u>しかしながら、平成 20 年改正の企業結合会計基準では、事業分離等基準における分離元企業及び結合当事企業の株主に係る会計処理との整合性を重視することとし、国際的な会計基準と同様に、連結財務諸表上、通常の特分法により処理することに変更した。</u></p>	<p><u>配しているわけではなく、また、各共同支配投資企業における共同支配企業への投資の性質は、これまでの関連会社に対する影響力とも異なるものである。このため、共同支配企業への投資の連結財務諸表上の会計処理は子会社に適用される会計処理（連結法）、あるいは、関連会社に適用される会計処理（持分法）とは異なるものとなる。</u></p>
<p>432. <u>このため、共同支配投資企業は、連結財務諸表上、通常の特分法により、次の(1)と(2)の差額を処理することとなる</u>（第 190 項及び第 197 項参照）。</p> <p>(1) 共同支配企業に対する投資の取得原価（第 196 項参照）</p> <p>(2) 共同支配企業の資本（第 193 項参照）のうち共同支配投資企業の持分比率に対応する額</p>	<p>432. <u>企業結合会計意見書 三 4. (7)では、次の「差額」を処理しないとされている</u>（第 190 項及び第 197 項参照）。</p> <p>(1) 共同支配企業に対する投資の取得原価（第 196 項参照）</p> <p>(2) 共同支配企業の資本（第 193 項参照）のうち共同支配投資企業の持分比率に対応する額</p> <p><u>本適用指針では、上記の共同支配企業に対する投資の連結財務諸表上の会計処理を「持分法に準じた処理方法」としている。なお、事業移転時に当該「差額」を処理する持分法とは、次の点が異なることとなる。</u></p> <p>① <u>持分法を適用すると、移転した事業に係る適正な帳簿価額と事業の時価との差額に減少する持分比率を乗じた額は、持分変動差額として損益又は利益剰余金に賦課されるが、持分法に準じた処理方法を適用すると、持分変動差額は発生しない。</u></p> <p>② <u>持分法を適用すると、他の共同支配投資企業から拠出</u></p>

改正後	改正前
	<p><u>された事業の時価と識別可能資産及び負債の正味の評価額（時価）との差額に共同支配企業に対する持分比率を乗じた額は、のれん（又は負ののれん）として処理されることになるが、持分法に準じた処理方法を適用すると、のれん（又は負ののれん）は発生しない。</u></p>
<p>433. <u>共同支配投資企業の会計処理については、比例連結法によることも認められるのではないかという論点がある。しかし、従来から、混然一体となっている合弁会社の資産、負債等を一律に持分比率で按分して連結財務諸表に計上することは不適切であるとの指摘がなされていること等を考慮して、比例連結は導入しないとされているため、企業結合会計基準でも想定されていない（企業結合会計基準第 117 項）。</u></p>	<p>433. <u>共同支配投資企業の会計処理について、国際的な会計基準において認められている比例連結法によることも認められるのではないかという論点がある。しかし、企業結合会計意見書 三 4. (7) により「差額」を処理しないとされているため、比例連結法は企業結合会計基準では想定されていない会計処理と解される。</u></p>
<p><u>V. 共通支配下の取引等の会計処理</u></p> <p>1. 共通支配下の取引の範囲</p> <p>435. <u>企業結合会計基準では、企業集団内における企業結合を独立企業間の企業結合と区別し、共通支配下の取引として個別財務諸表上の会計処理を定めている。これは、企業結合会計基準第 119 項で示されているとおり、共通支配下の取引が、「親会社の立場からは企業集団内における純資産等の移転取引として内部取引」と考えられるため、連結財務諸表と同様に、個別財務諸表の作成にあたって企業結合の前後で当該純資産等の帳簿価額が相違することにならないよう、企業集団内における移転先の企業は移転元</u></p>	<p><u>VI. 共通支配下の取引等の会計処理</u></p> <p>1. 共通支配下の取引の範囲</p> <p>435. <u>「共通支配下の取引とは、結合当事企業（又は事業）のすべてが、企業結合の前後で同一の企業により最終的に支配され、かつ、その支配が一時的ではない場合の企業結合をいう」（企業結合会計基準 二 10.）とされている。ここで、支配の主体となる「企業」の範囲、すなわち、共通支配下の取引として扱う範囲が論点となる。</u></p> <p>企業結合会計基準では、企業集団内における企業結合を独立企業間の企業結合と区別し、共通支配下の取引として個別財務諸表</p>

改正後	改正前
<p>の適正な帳簿価額により計上するためである。</p> <p>このような趣旨を考えると、<u>共通支配下の取引として扱う範囲、すなわち、支配の主体である「企業」には、親会社が公開企業である場合のほか、非公開企業や外国企業の場合も含まれるもの</u>と考えられる。また、企業集団は支配により形成されていることを考えると、支配の主体が企業であれ、個人であれ本質的な差異はない。</p> <p>なお、関連会社との企業結合は、親会社及び子会社から形成される企業集団内における企業結合ではないと解されるため、共通支配下の取引には該当しない。したがって、関連会社との企業結合は、<u>取得（第 29 項参照）又は共同支配企業の形成（第 175 項参照）</u>のいずれかに識別されることになる。</p>	<p>上の会計処理を定めている。これは、<u>企業結合会計意見書 三 5. (1)</u>で示されているとおり、共通支配下の取引が、「親会社の立場からは企業集団内における純資産等の移転取引として内部取引」と考えられるため、連結財務諸表と同様に、個別財務諸表の作成にあたっては企業結合の前後で当該純資産等の帳簿価額が相違することにならないよう、企業集団内における移転先の企業は移転元の適正な帳簿価額により計上するためである。</p> <p>このような趣旨を考えると、支配の主体である「企業」には、親会社が公開企業である場合のほか、非公開企業や外国企業も含まれるものと考えられる。また、企業集団は支配により形成されていることを考えると、支配の主体が企業であれ、個人であれ本質的な差異はない。<u>よって、企業結合会計基準により支配の主体として「企業」が示されているが、本適用指針では、支配する主体には個人も含むものとして取り扱うこととした（第 201 項参照）。</u></p> <p>なお、関連会社との企業結合は、親会社及び子会社から形成される企業集団内における企業結合ではないと解されるため、共通支配下の取引には該当しない。したがって、関連会社との企業結合は、<u>取得と持分の結合（第 6 項参照）、共同支配企業の形成（第 175 項参照）</u>のいずれかに識別されることになる。</p>
<p>2-2. 完全親子会社関係にある組織再編において対価が支払われない場合の会計処理</p>	<p>2-2. 完全親子会社関係にある組織再編において対価が支払われない場合の会計処理</p> <p>437-2.</p>

改正後	改正前
<p>437-3. <u>実務上、親会社に株式の100%を保有されている子会社が2社あり、一方の完全子会社（吸収分割会社）から他の完全子会社（吸収分割承継会社）に事業の移転を行い、他の完全子会社は対価を支払わないとき、あるいは親会社（吸収分割会社）が完全子会社（吸収分割承継会社）に対して事業の移転を行い、完全子会社は対価を支払わないときがある。このような場合にも、前項と同様の理由から、吸収分割会社で取り崩した株主資本の額を吸収分割承継会社は引き継ぐこととした。</u></p> <p><u>また、完全子会社（吸収分割会社）が親会社（吸収分割承継会社）に対して事業の移転を行い、親会社が対価を支払わないときには、完全子会社に対する投資が回収されたものとみて、親会社の個別財務諸表上、分割会社の株式分割及び合併により、子会社が親会社に事業を移転する場合の会計処理に準じて処理することとした。ただし、移転する事業に子会社株式や関連会社株式が含まれている場合には、完全子会社に対する投資と受け入れた当該子会社株式等は、投資が継続したまま引き換えられたものとみることが適当と考えられることから、子会社が他の子会社に分割型の会社分割により事業を移転する場合の株主（親会社）の会計処理に準じて処理することとした。</u></p> <p>前項及び上記の会計処理は、組織再編の対価が支払われるか否かは企業集団の経済的実態には影響を与えないことが前提であるため、完全親子会社関係にある場合に限り、適用することに留意</p>	<p>(省 略)</p> <p><u>また、実務上、親会社に株式の100%を保有されている子会社が2社あり、一方の完全子会社（吸収分割会社）から他の完全子会社（吸収分割承継会社）に事業の移転を行い、他の完全子会社は対価を支払わないとき、あるいは親会社（吸収分割会社）が完全子会社（吸収分割承継会社）に対して事業の移転を行い、完全子会社は対価を支払わないときがある。このような場合にも、上記と同様の理由から、吸収分割会社で取り崩した株主資本の額を吸収分割承継会社は引継ぐこととした。</u></p> <p>上記の会計処理は、組織再編の対価が支払われるか否かは企業集団の経済的実態には影響を与えないことが前提であるため、完全親子会社関係にある場合に限り、適用することに留意する必要</p>

改正後	改正前
<p>する必要がある。</p>	<p>がある。</p>
<p>3. 親会社の子会社を吸収合併する場合の会計処理</p> <p>438. (省 略)</p> <p>これは、企業集団内における合併と株式交換は、組織再編後の経済的実態は同じと考え、合併後の財務諸表と株式交換後の連結財務諸表との整合性を図ることとしたためである。具体的には、まず、株式交換の会計処理において少数株主との取引（外部取引）として取り扱われるのは、子会社の<u>資本</u>のうち少数株主持分相当額の取得に関する部分であるため、合併の会計処理においても当該少数株主持分相当額の取得を少数株主との取引に準じて処理し、親会社が少数株主に交付する株式を時価で算定し、これと当該少数株主持分相当額との差額をのれん（又は負ののれん）として計上することとした（第206項(2)①イ参照）。</p> <p>次に、<u>親会社持分相当額とこれに対する投資原価である子会社株式（抱合せ株式）の適正な帳簿価額との差額（抱合せ株式消滅差額）は、株主との資本取引から生じたものではないため、次の理由から、損益に計上した上で利益剰余金を増減させることとなる。</u></p>	<p>3. 親会社の子会社を吸収合併する場合の会計処理</p> <p>438. (省 略)</p> <p>これは、企業集団内における合併と株式交換は、組織再編後の経済的実態は同じと考え、合併後の財務諸表と株式交換後の連結財務諸表との整合性を図ることとしたためである。具体的には、まず、株式交換の会計処理において少数株主との取引（外部取引）として取り扱われるのは、子会社の<u>純資産</u>のうち少数株主持分相当額の取得に関する部分であるため、合併の会計処理においても当該少数株主持分相当額の取得を少数株主との取引に準じて処理し、親会社が少数株主に交付する株式を時価で算定し、これと当該少数株主持分相当額との差額をのれん（又は負ののれん）として計上することとした（第206項(2)①イ参照）。</p> <p>次に親会社持分相当額とこれに対する投資原価である子会社株式（抱合せ株式）の適正な帳簿価額との差額（抱合せ株式消滅差額）<u>をどのように会計処理するかが論点となる。すなわち、当該差額は株主との資本取引から生じたものではないため、親会社の利益剰余金を増減させることになるが、その処理方法は利益剰余金を直接増減させるべきか、それとも損益に計上した上で利益剰余金を増減させるべきかが議論された。</u></p> <p>利益剰余金を個別損益計算書の末尾で直接増減させる会計処理</p>

改正後	改正前
<p>(以下 略)</p>	<p>は、従来の実務慣行と思われるが、本適用指針では、次の理由から、<u>抱合せ株式消滅差額</u>を損益に計上した上で利益剰余金を増減させることとした。</p> <p>(以下 略)</p>
<p>10. 共通支配下の取引等により発生したのれんの会計処理</p> <p>448. 企業結合が行われた場合、のれん（又は負ののれん）は、例えば、次の場合に発生する。</p> <p>(1) 取得（第51項参照）</p> <p>(2) 共通支配下の取引のうち、親会社の子会社と合併する場合（第206項(2)①イ参照）、子会社が親会社に会社分割により事業を移転する場合（連結財務諸表上の会計処理）（第217項(3)参照）及び子会社が親会社に分割型の会社分割により事業を移転する場合（第218項(2)参照）等における少数株主との取引又はそれに準じた取引</p> <p>(3) (2)以外の共通支配下の取引</p> <p>①（省 略）</p> <p>②（省 略）</p> <p>(省 略)</p> <p>(3)ののれん（又は負ののれん）は、<u>受け入れた</u>資産及び負債の移転元の適正な帳簿価額と、対価として交付した現金等の財産の適正な帳簿価額との差額として算定される。なお、共通支配下において、現金のみを対価として子会社株式だけを受け取る場合に</p>	<p>10. 共通支配下の取引等により発生したのれんの会計処理</p> <p>448. 企業結合が行われた場合、のれん（又は負ののれん）は、例えば、<u>以下</u>の場合に発生する。</p> <p>(1) 取得（第51項参照）</p> <p>(2) 共通支配下の取引のうち、親会社の子会社と合併する場合（第206項(2)①イ参照）、子会社が親会社に会社分割により事業を移転する場合（連結財務諸表上の会計処理）（第217項(3)参照）及び子会社が親会社に分割型の会社分割により事業を移転する場合（第218項(2)参照）等における少数株主との取引又はそれに準じた取引</p> <p>(3) (2)以外の共通支配下の取引</p> <p>①（省 略）</p> <p>②（省 略）</p> <p>(省 略)</p> <p>(3)ののれん（又は負ののれん）は、<u>受入れた</u>資産及び負債の移転元の適正な帳簿価額と、対価として交付した現金等の財産の適正な帳簿価額との差額として算定される。なお、共通支配下において、現金のみを対価として子会社株式だけを受け取る場合には、</p>

改正後	改正前
<p>は、これまでの実務上の取扱いに照らして、個別財務諸表上、企業結合会計基準ではなく、金融商品会計基準の定めを優先して適用することが適当と考えられる。したがって、この場合には、個別財務諸表上、のれん（又は負ののれん）は生じないこととなる。</p> <p><u>また、逆取得の場合（第 84 項、第 87 項及び第 118 項参照）において現金等の財産を対価として交付したときには、個別財務諸表上、(3)に準じてのれん（又は負ののれん）が生じるものと考えられる。</u></p> <p>（以下 略）</p>	<p>これまでの実務上の取扱いに照らして、個別財務諸表上、企業結合会計基準ではなく、金融商品会計基準の定めを優先して適用することが適当と考えられる。したがって、この場合には、個別財務諸表上、のれん（又は負ののれん）は生じないこととなる。</p> <p>（以下 略）</p>
<p>VI. 開示</p> <p>1. <u>企業結合に係る特定勘定の表示</u></p> <p>449. <u>（削除）</u></p> <p>450. <u>（削除）</u></p>	<p>VII. 開示</p> <p>1. 表示</p> <p><u>(1) のれん及び負ののれんの表示</u></p> <p>（以下 略）</p>
<p>451. 企業結合に係る特定勘定の流動・固定区分の取扱いは、実務を考慮して、認識の対象となった事象が、貸借対照表日後 1 年内に発生することが明らかな場合にのみ流動負債に計上することとした（第 62 項参照）。</p>	<p><u>(2) 企業結合に係る特定勘定の表示</u></p> <p>451. <u>企業結合に係る特定勘定は、被取得企業が負担した将来の費用又は損失を、認識の対象となる事象が発生するまで取得企業の負債に計上して繰り越すもので、いわば「未決算勘定」としての性格が強いと考えられる。このため、当該負債は、貸借対照表上、原則として、区分掲記し、その主な内容及び金額を財務諸表に注記することとした。</u></p> <p><u>また、企業結合に係る特定勘定の流動・固定区分の取扱いは、</u></p>

改正後	改正前
	<p>実務を考慮して、認識の対象となった事象が、貸借対照表日後 1 年以内に発生することが明らかな場合にのみ流動負債に計上することとした（第 300 項参照）。</p>
<p>2. <u>連結財務諸表を作成しない場合の逆取得に係る注記事項</u></p> <p>452. <u>(削 除)</u></p>	<p>2. 注記事項</p> <p>(1) <u>企業結合年度における企業結合全体では重要性がある場合の取扱い</u></p> <p>452. (省 略)</p>
<p>453. 企業結合会計基準 第 50 項では、連結財務諸表を作成していない場合において、<u>逆取得となる企業結合に、当該取得企業の資産及び負債を企業結合直前の適正な帳簿価額により計上する方法を適用した場合</u>には、<u>パーチェス法を適用したとした場合</u>に個別貸借対照表及び個別損益計算書に及ぼす影響額を注記するとされている。これは、追加的な情報開示を要求しないと、経済的実態に即したパーチェス法を適用した場合の情報が一切開示されず、投資情報としての有用性が確保されないこと、また、連結財務諸表を作成している会社との比較可能性も確保されないこととなることなどから、パーチェス法を適用した場合の重要な情報について注記を求めていると解される。</p> <p>これらの趣旨を踏まえ、「影響額」の記載は、貸借対照表及び損益計算書の主要項目について、被取得企業に対してパーチェス法を適用した場合との差額又はパーチェス法を適用した場合の貸借</p>	<p>(2) <u>逆取得となる吸収合併の場合で、結合後企業が連結財務諸表を作成しないときの取扱い</u></p> <p>453. 企業結合会計基準 四 2. (1)⑩では、連結財務諸表を作成していない場合において、<u>取得企業が吸収合併存続会社と異なる企業結合に持分プーリング法に準じた方法を適用したときは、パーチェス法を適用した場合</u>の個別貸借対照表及び個別損益計算書に及ぼす影響の概算額を注記するとされている（第 306 項(10)参照）。これは、追加的な情報開示を要求しないと、経済的実態に即したパーチェス法を適用した場合の情報が一切開示されず、投資情報としての有用性が確保されないこと、また、連結財務諸表を作成している会社との比較可能性も確保されないこととなることなどから、パーチェス法を適用した場合の重要な情報について注記を求めていると解される。</p> <p>これらの趣旨を踏まえ、「<u>影響の概算額</u>」の記載は、貸借対照表及び損益計算書の主要項目について、被取得企業に対してパーチェス法を適用した場合との差額又はパーチェス法を適用した場合</p>

改正後	改正前
<p>対照表及び損益計算書の主要項目を記載することとした。また、企業結合年度における注記事項と同様の情報を、重要性が乏しくなった場合を除き、継続的に開示することとした(第307項参照)。</p>	<p>の貸借対照表及び損益計算書の主要項目を記載することとした。また、企業結合年度における注記事項と同様の情報を、重要性が乏しくなった場合を除き、継続的に開示することとした(第307項及び第308項参照)。</p> <p><u>なお、当該「影響の概算額」並びに第312項及び第315項の「影響の概算額」は、第306項(11)の「企業結合が当期首に完了したと仮定したときの当期の連結損益計算書への影響の概算額」のような仮定情報とは異なり、会計基準に定めのある手法に基づき作成される情報である。</u></p>
<p>3. 企業結合が当期首に完了したと仮定したときの当期の連結損益計算書への影響の概算額の開示</p> <p>455. 連結損益計算書への影響の概算額の開示(企業結合会計基準第49項(5))は、企業結合により企業業績が大きく変化することが予想されることから、結合後企業の業績推移の把握に役立つ情報の開示が目的と解される。</p> <p>これらの点を踏まえて、連結損益計算書への影響の概算額の記載は、次のいずれかの方法による開示を求めることとした(第309項参照)。</p> <p>(1) (省 略)</p> <p>(2) (省 略)</p>	<p>3. 企業結合が当期首に完了したと仮定したときの当期の連結損益計算書への影響の概算額等の算定方法</p> <p>(1) 企業結合が当期首に完了したと仮定したときの当期の連結損益計算書への影響の概算額</p> <p>455. 連結損益計算書への影響の概算額の開示(企業結合会計基準四2.(1)⑩)は、企業結合により企業業績が大きく変化することが予想されることから、結合後企業の業績推移の把握に役立つ情報の開示が目的と解される。</p> <p>これらの点を踏まえて、連結損益計算書への影響の概算額の記載は、以下のいずれかの方法による開示を求めることとした(第309項参照)。</p> <p>(1) (省 略)</p> <p>(2) (省 略)</p>

改正後	改正前
<p>(省 略)</p> <p>なお、連結損益計算書への影響の概算額の開示の重要性の判断については、我が国では今まで当該情報の開示慣行がないことや作成者の負担を勘案して数値基準によるガイドラインを設けるべきであるという意見もあるが、海外の基準でも数値基準によるガイドラインを設けておらず、また、我が国において、重要性の判断基準に数値基準を設けないこととしてきた経緯もあることから、業績推移の把握に役立つ情報を開示するという注記の趣旨を踏まえて判断していくこととし、数値基準によるガイドラインを設けないこととした。</p>	<p>(省 略)</p> <p><u>さらに、(1)又は(2)の連結損益計算書への影響の概算額は、一定の前提をおいて算定されるものである。重要な前提条件は、財務諸表利用者が企業業績の推移を適切に把握するために有用な情報であるので、影響の概算額の算定にあたっての重要な前提条件についても開示することとした。</u></p> <p>なお、連結損益計算書への影響の概算額の開示の重要性の判断については、我が国では今まで当該情報の開示慣行がないことや作成者の負担を勘案して数値基準によるガイドラインを設けるべきであるという意見もあるが、海外の基準でも、数値基準によるガイドラインを設けておらず、また、我が国において、重要性の判断基準に、数値基準を設けないこととしてきた経緯もあることから、業績推移の把握に役立つ情報を開示するという注記の趣旨を踏まえて判断していくこととし、数値基準によるガイドラインを設けないこととした。</p> <p><u>取得企業が連結財務諸表を作成していない場合は、注記の趣旨を踏まえ、個別損益計算書への影響の概算額を開示することとした（第310項参照）。</u></p>
<p>456. <u>(削 除)</u></p>	<p><u>(2) 企業結合の結果、処分することが決定された重要な事業</u></p> <p>456. (省 略)</p>
<p>457. <u>(削 除)</u></p>	<p><u>4. 重要な後発事象等の注記</u></p> <p>457. (省 略)</p>

改正後	改正前
458. <u>(削 除)</u> 459. <u>(削 除)</u>	<u>VIII. 適用時期等</u> 458. (省 略) 459. (省 略)

以 上