

会社分割における会計処理

はじめに

1. 企業組織の再編を円滑に行うための法整備の一環として、ある会社の営業の全部又は一部を会社分割により新設する会社に承継させる「新設分割」の制度及び既に存在する他の会社に承継させる「吸収分割」の制度（以下「会社分割制度」という。）が「商法等の一部を改正する法律」（平成12年法律第90号。平成12年5月24日成立、同月31日公布。）において創設され、平成13年4月1日から施行されることとなった（同法附則第1条、商法等の一部を改正する法律の施行期日を定める政令（平成12年政令第546号））。

会社分割の会計処理は、合併、企業買収、営業譲受及び株式交換・移転等に係る企業結合会計並びに営業を分離する局面における企業分割会計として、経済的実態に即した統一的な会計基準として規定されるべきであると考えられるが、我が国では現在のところ、経済的実態に即した統一的かつ合理的な企業結合・分割に関する会計基準は設定されていない。

2. 企業結合に係る会計処理は、我が国の会計慣行では連結会計と合併会計に二分される。このうち連結会計については、平成9年6月の「連結財務諸表原則」（以下「連結原則」という。）の改訂により、取得の対価として株式を交付する場合を除き、ほぼ国際的な会計基準と同程度のものが整備された。また、取得の対価として株式を用いるものについても株式交換・移転の制度を利用して完全親子会社関係を創設する場合の資本連結手続については、平成12年8月に会計制度委員会研究報告第6号「株式交換及び株式移転制度を利用して完全親子会社関係を創設する場合の資本連結手続」を公表した。一方、合併会計については、商法の時価以下主義のもとに会計慣行として多様な会計処理が認められている。

改正法は会社分割制度として、分割に際して営業を承継する会社が発行する株式を分割会社に割り当てる「分社型」（物的分割）と、当該株式を分割会社の株主に割り当てる「分割型」（人的分割）とを一括して規定している（第15項、第16項参照）。改正法以前は、会社分割について商法の規定がなく、会社の「分割」は、現物出資（商法第168条第1項第5号）、財産引受（商法第168条第1項第6号）、事後設立（商法第246条）等による会社の設立か、他の会社への現物出資（商法第280条の2第1項第3号）、営業の一部譲渡（商法第245条）等の方法を用いて、分社型の分割と同一効果を有する「事実上の分割」が行われていた。しかし、分割会社の株主に株式を割り当てる「分割型」（人的分割）は、今回の改正によって認められることになった制度で、従来我が国になかった概念である。したがって、会社分割に係る会計処理については確立した会計基準が存在していない。

このような状況から、企業結合・分割全般に係る会計基準の設定が必要になるのであるが、それが設定されるまでの間、会社分割制度を利用して、ある会社の営業の全

部又は一部を分離した場合の分割会社における会計処理及び他の会社から営業を承継した場合の新設会社又は承継会社における会計処理並びに分割により新設会社又は承継会社の株式の割当てを受けた場合の分割会社の株主における会計処理を具体的に提示することが求められている。このため、企業結合・分割のうち、商法第373条以下に定める手続によって会社分割が行われた場合の会計処理を本研究報告として取りまとめることとした。

本研究報告の性格

3. 本研究報告は、当協会の会員の業務の参考に資するものである。したがって、会員は被監査会社の会計処理の妥当性を判断するに際して、本研究報告によることも、また適切と考える他の会計処理方法があれば当該処理方法によることもできる。なお、本研究報告による場合には、部分的に適用することは適切ではない。

現行の合併会計との整合性

4. 共同新設分割や吸収分割は、合併と同様の経済効果を有するため、本来、その会計処理は、合併の会計処理と整合的でなければならない。しかしながら、合併の会計実務においては、本研究報告の考え方と異なる会計処理が実務慣行として広く定着している。このため、企業結合に係る会計基準が設定されるまでの間、共同新設分割や吸収分割については、本研究報告による会計処理方法の他に、合併の実務慣行に準じた会計処理方法によることもできる。

会社分割に係る定義

5. 「企業結合」とは、ある会社が他の会社の純資産や経営に対する支配を獲得するか又はある会社と他の会社が合体して両社に対する持分を結合する結果、独立した会社同士が一体となって一つの経済企業体となることをいう。企業結合の具体例には合併、企業買収、営業譲受、株式交換・移転等がある。

この「独立した会社」とは、支配・被支配の関係又は共通の支配下の関係にない会社をいう。ここにいう支配とは、企業活動から便益を得るために、その企業の財務及び経営方針を左右する力をいい、支配関係の判定は実質支配力基準（株主が個人である場合を含む。以下同じ。）による。ただし、分割後においても連結財務諸表を作成する必要のない会社で、かつ、これによりがたい場合には、持株基準によることができる。

6. 「取得」とは、ある会社（取得会社）が他の会社（被取得会社）の純資産や経営に対する支配を獲得する企業結合をいい、具体的には、結合当事会社のうち、いずれかの会社について取得会社を識別できるものをいう。ここで、会社分割を対象とする本研究報告において、「取得」とは、承継会社が分割会社の営業の全部又は一部に対する支配を獲得する結果、承継会社を取得会社と判定できる場合をいう。

7. 「逆取得」とは、ある会社が他の会社の純資産や営業の所有権を法形式上獲得したものの、当該他の会社が結合後会社を実質的に支配する企業結合をいう。ここで、会社分割を対象とする本研究報告において、「逆取得」とは、承継会社が分割会社の営業の全部又は一部を承継したものの、分割会社が分割後の承継会社を支配する結果、分割会社が取得会社と判定できる場合をいう。
8. 「持分の結合」とは、ある結合前会社の株主と他の結合前会社の株主が、それぞれの結合前会社の純資産及び経営のすべて(又は事実上すべて)に対する支配を結合し、結合後会社のリスクと便益を継続的に共同して負担及び享受(以下、共同して負担及び享受することを「共有」という。)する場合であって、かつ、結合前会社のいずれかが取得会社か識別できない企業結合をいう。
9. 「企業分割」とは、ある会社がその純資産や営業の全部又は一部を切り離して他の会社に移転することによって、一つの会社を二以上の経済的実体に分離することをいう。企業分割の具体例には現物出資、営業譲渡、会社分割等がある。
10. 「新設分割」とは、商法第373条以下に定める手続により、ある会社がその営業の全部又は一部を、当該分割手続により新たに設立する会社に移転することをいう。この新設会社が分割に際して発行する株式を交付する相手先の別により分社型、分割型及び折衷型(一部分割型)がある。なお、複数の会社が共同して新設分割を行うこと(共同新設分割)も可能である。
11. 「吸収分割」とは商法第374条の16以下に定める手続により、ある会社がその営業の全部又は一部を、既存の会社(承継会社)に移転することをいう。承継会社が分割に際して発行する株式の交付する相手先の別により分社型、分割型及び折衷型(一部分割型)がある。また、承継会社は吸収分割に際して行う新株の発行に代えて、その会社が有する自己の株式を分割会社又はその株主に移転することができる(商法第374条の19)。
12. 「分割会社」とは、新設分割又は吸収分割の手続により、その営業の全部又は一部を他の会社へ移転する会社をいう。
13. 「新設会社」とは、新設分割の手続により、分割会社の営業の全部又は一部を承継する会社をいう。
14. 「承継会社」とは、吸収分割の手続により、分割会社の営業の全部又は一部を承継する会社をいう(以下、特に断らない限り、新設会社と承継会社のいずれも、営業を承継する会社という意味で承継会社という。)
15. 「分社型」とは、会社分割において承継会社が、分割に際して発行する株式の総数を分割会社に対して割り当てる場合をいい、物的分割ともいわれる。
16. 「分割型」とは、会社分割において承継会社が、分割に際して発行する株式の総数を分割会社の株主に対して割り当てる場合をいい、人的分割ともいわれる。分割型の定義については、分割に際して発行する株式の一部を分割会社の株主に対して割り当てる場合とすることもあるが、本研究報告においては説明の便宜上「総数」としていい

る。

17. 「折衷型（一部分割）」とは、会社分割において承継会社が、分割に際して発行する株式を分割会社及びその株主の双方に割り当てる場合をいう。
18. 「按分型」とは、分割型の会社分割において承継会社が分割に際して発行する株式を、分割会社の株主に対して、その保有する株式数の割合に応じて割り当てる場合をいう。本研究報告においては、特に断らない限り、この按分型の分割を指すものとする。
19. 「非按分型」とは、分割型の会社分割において承継会社が分割に際して発行する株式を、分割会社の株主に対して、その保有する株式数の割合とは異なる割合で割り当てる場合をいう。本研究報告においては、この非按分型を例外として取り扱うこととする。
20. 「売買処理法」とは、会社分割により移転する資産及び負債が売買されたものとして会計処理を行う方法であり、会社分割が「取得」と判定される場合に適用される。この方法によると、原則として、承継会社は分割日に取得した資産及び負債を投資原価（取得の対価と取得の費用の合計）により評価し、承継会社が分割前に有していた資産及び負債については従来の支配が継続しているため、帳簿価額を維持する。
21. 「簿価引継法」とは、会社分割において、それぞれの結合当事会社の支配が継続しているため、各会社が保有する資産及び負債を、帳簿価額で結合する方法である。
22. 「自己株式交付差損」とは、承継会社が、分割新株の発行に代えて保有する自己株式を分割会社又はその株主に交付する場合（この場合に交付される自己株式を「代用自己株式」という。以下同じ。）に生じる損失をいう。
23. 「営業移転損益」とは、分割会社が分割により営業の全部又は一部を移転することに伴い計上する損益をいう。

売買処理法が適用される場合は、分割会社又はその株主に交付される株式及びその他の資産の公正な評価額と分割により移転する資産及び負債の帳簿価額との差額となる。

簿価引継法が適用される場合は、原則として営業移転損益は認識されない。ただし、分割により移転する営業を構成する純資産の公正な評価額がその簿価純資産額を著しく下回る際には、商法上の要請により営業移転に伴う評価減が計上される。
24. 「株主分割損益」とは、売買処理法が適用される分割型の会社分割において、分割会社の支配株主が、分割後の承継会社の支配株主ではなくなる場合に計上される、分割新株及びその他の資産を受領することに伴う損益をいう。分割会社の株主が保有する分割会社株式の帳簿価額の一部は、分割により承継会社株式の帳簿価額へ付替計算がなされる。この付替計算後の承継会社株式の帳簿価額と分割により交付された承継会社の株式及びその他の資産の公正な評価額との差額が、株主分割損益となる。
25. 「分割日」とは、分割をするために必要な法定の手続で分割の登記以外のものをすべて終了する予定日を意味し、分割をなすべき時期として分割計画書又は分割契約書

に記載された日をいう。

会社分割の種類と企業結合

会社分割の種類

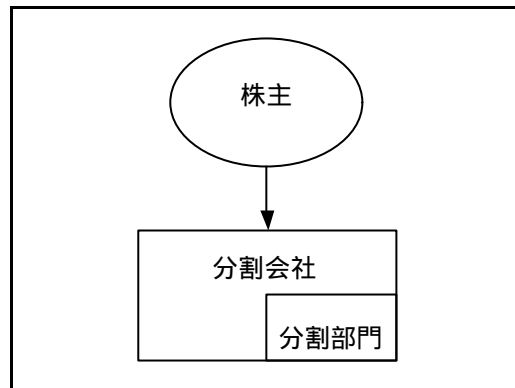
26. 商法における会社分割では、分割会社の営業の全部又は一部を新設会社に移転する「新設分割」、及び既存会社に移転する「吸収分割」の制度が設けられている。これを承継会社（新設会社又は既存会社）からみれば、会社分割により他の会社の営業の全部又は一部を承継することになる。新設分割には、分割会社が単独で新設会社を設立する単独新設分割のほかに、複数の会社が承継会社を共同して設立する「共同新設分割」がある。なお、吸収分割の場合も同様に、複数の会社が共同で営業を承継会社に移転することも可能であるが、経済的効果としては通常の吸収分割と異なるところはない。

また、分割には、分割により営業の移転先の会社が新設会社か、又は既存の会社かの区別のほかに、分割に伴う対価（承継会社が新たに発行する株式）を分割会社に交付する「分社型（物的分割）」と、それを分割会社の株主に交付する「分割型（人的分割）」とがあり、これらの「折衷型」もある。

さらに、分割型の会社分割には、承継会社が分割に際して発行する株式を、分割会社の株主の保有割合に応じて割り当てる「按分型」と、それとは異なる割合で割り当てる「非按分型」とがある。

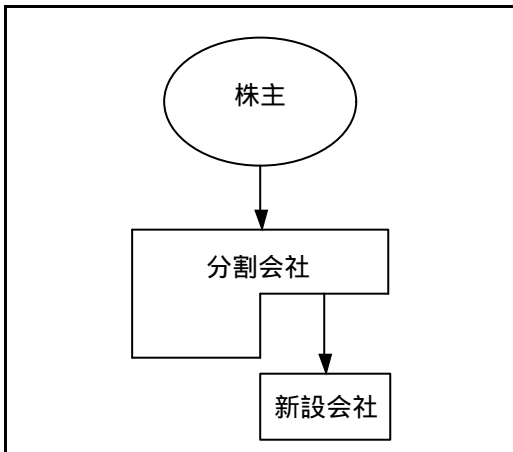
27. 会社分割の基本的な種類の組合せを図で示すと、以下のとおりとなる。

新設分割
分割前

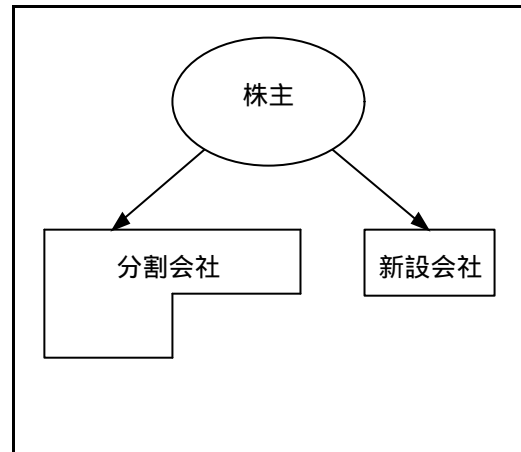


分割後

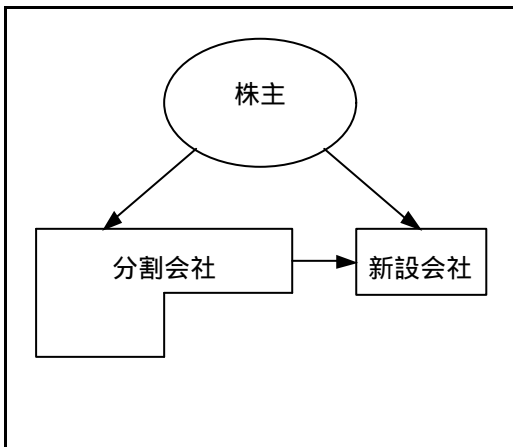
分社型の新設分割



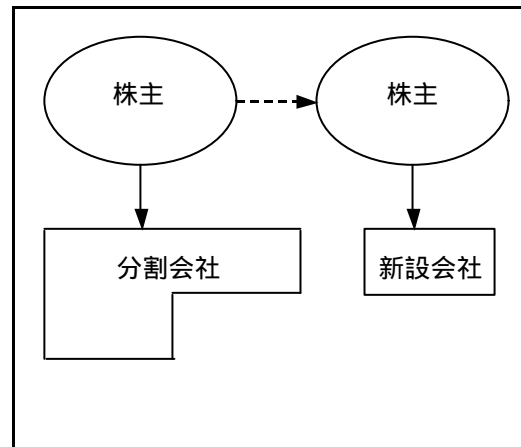
分割型の新設分割



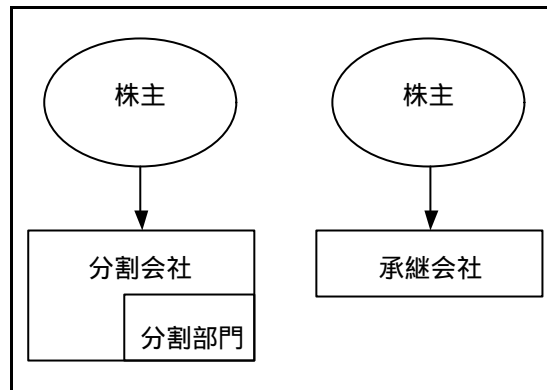
折衷型（一部分割）の新設分割



非按分型の新設分割

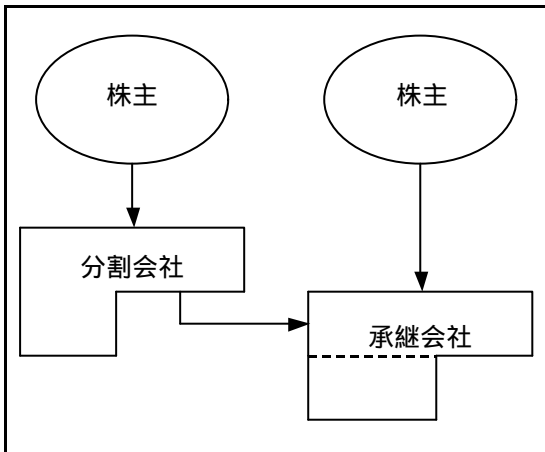


吸収分割
分割前

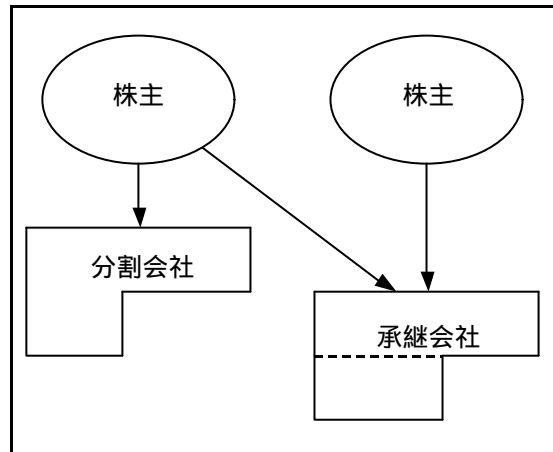


分割後

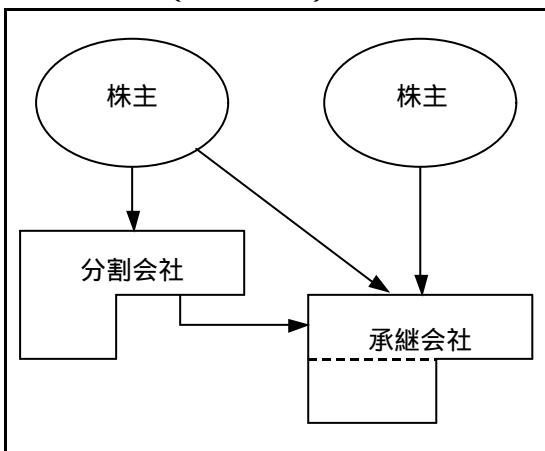
分社型の吸収分割



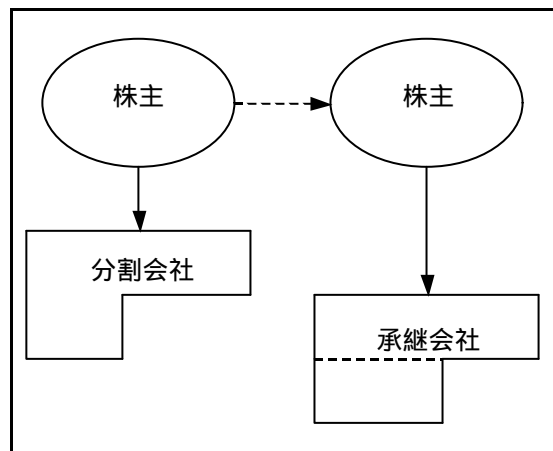
分割型の吸収分割



折衷型（一部分割）の吸収分割



非按分型の吸収分割



会社分割と企業結合

28. 単独新設分割は、分割会社の営業の全部又は一部を新設会社に移転させる単独行為であり企業結合には該当しないが、吸収分割及び共同新設分割においては、分割により移転する営業と「独立した会社」の営業又は分割により移転する各営業が、承継会社内において一つの経済企業体となるため企業結合に該当する。ただし、親子会社関係を有する場合における営業の移転及び承継は、どのような形態の会社分割であっても企業結合には該当しない。

企業結合の種類と会計処理

類 型		支配関係	会計処理方法
企業結合	取得	支配の移転	売買処理法
	持分の結合	支配の継続	簿価引継法
非企業結合	連結集団内の分割		
	単独新設分割		

(注) 按分型の分割を前提としている。非按分型の分割の場合は、売買処理法となる。

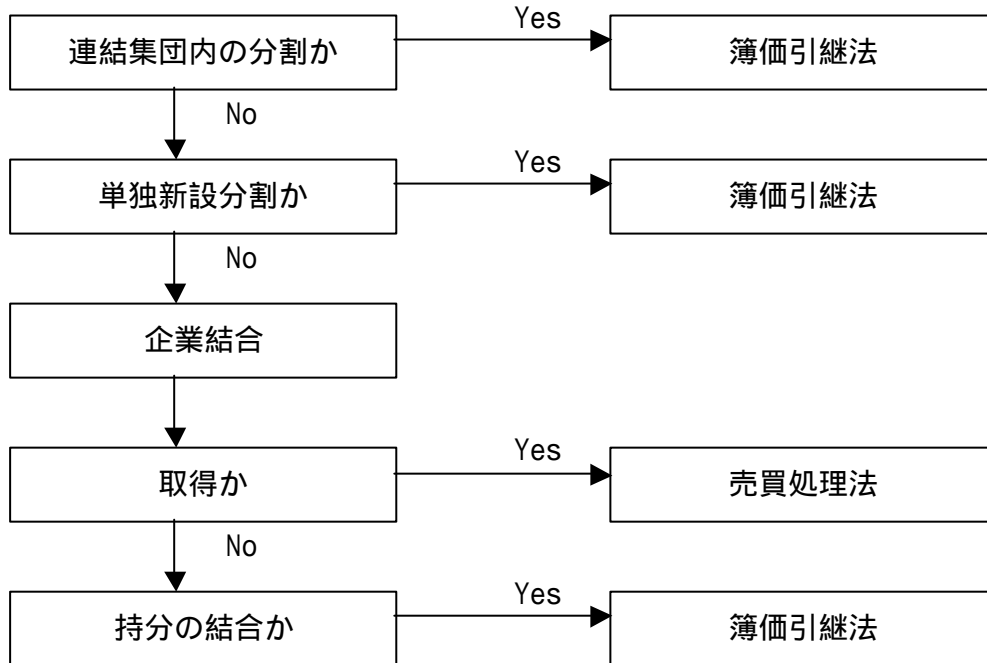
会社分割の会計処理の概要

支配の移転又は維持と会計処理方法

29. 会社分割に当たり、分割会社が移転する営業に対する支配を喪失して承継会社が支配を獲得する場合（支配の移転）と、分割会社が引き続き（又は他社と共同で）支配を維持する場合（支配の継続）とがあるが、前者の場合には、分割会社及び承継会社において、移転する資産及び負債を売買処理法により、後者の場合には、簿価引継法により会計処理する。支配の移転又は継続については取得会社の有無を第37項から第40項に記載する判定基準により判断する。売買処理法が適用される場合の例としては、「独立した会社」間において取得会社が識別できる吸収分割や共同新設分割があり、他方、簿価引継法が適用される場合の例としては、単独新設分割や第36項に記載する「持分の結合」と判定される共同新設分割及び親子会社関係を有する会社間におけるあらゆる形態の会社分割がある。

30. 吸収分割において、法形式上は、承継会社が分割された営業を取得するが、分割会社又はその特定の株主が承継会社の分割・承継後の発行済株式数の過半数を取得することとなる場合あるいは第40項の取得会社の識別の判定の結果、分割会社が承継会社の資産及び負債の取得をしたものとされることがある。これを逆取得といい、原則として、取得したとみなされる分割前の承継会社の資産及び負債について売買処理法により会計処理し、分割により移転した資産及び負債については帳簿価額を維持する。

< 会計処理方法の判定図 >



(注) 按分型の分割を前提としている。非按分型の分割の場合は、売買処理法となる。

移転する営業の対価（移転価額）

31. 売買処理法において、分割により分割会社から承継会社に移転する営業の対価を移転価額といい、移転価額は、原則として、分割会社又はその株主に交付された承継会社株式及びその他の資産の公正な評価額となる。ただし、承継会社株式に市場価格がない場合には、分割により移転する資産及び負債の公正な評価額等を移転価額とすることができる。売買処理法では、分割会社において分割により移転する営業はこの移転価額により売却されたものとして会計処理を行う。したがって、当該営業を構成する資産及び負債の帳簿価額（移転原価）と移転価額との差額が営業移転損益となる。

簿価引継法の場合、分割会社における分割により移転する営業の対価（移転価額）は、当該営業を構成する資産及び負債の帳簿価額となる。

32. 分社型の場合、分割会社は移転する営業の対価として、承継会社から株式等の交付を受ける。この株式等の取得価額は移転価額となる。これに対し、分割型の場合、承継会社が発行する株式は分割会社の株主に交付され、移転した営業を構成する資産・

負債の帳簿価額だけ純資産額が減少するため、移転価額に見合う資本勘定を取り崩す。

移転する営業の移転原価

33. 分割会社における営業の移転原価は、売買処理法及び簿価引継法のいずれの場合においても、原則として、分割により移転する営業を構成する資産及び負債の帳簿価額である。ただし、この移転原価は、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に準拠して適正に処理されたものでなければならない。

承継した資産・負債の取得価額と取得の対価

34. 承継会社が承継した営業を構成する資産及び負債の取得価額は、原則として、売買処理法の場合には取得の対価と取得費用の合計額（以下、これを「投資原価」という。）であり、簿価引継法の場合には承継した資産及び負債の分割会社における帳簿価額である。

売買処理法の場合、取得の対価は、原則として、分割会社又は分割会社の株主に交付した株式その他の資産の公正な評価額により測定されるべきであるが、個別財務諸表上は、商法の時価以下主義から、承継した営業を構成する資産（商法第285条の7の暖簾を含む。以下同じ。）及び負債の公正な評価額とする。

35. 承継会社は、承継した営業の取得価額に見合う株式を発行し、資本勘定を増加させる。

なお、個別財務諸表において、取得の対価を承継した営業を構成する資産及び負債の公正な評価額とした場合は、連結財務諸表上、承継した営業を構成する資産及び負債の公正な評価額と交付した株式その他の資産の公正な評価額との差額を資本準備金として計上するとともにのれん（連結調整勘定）を計上する。[設例4・5・8・9参照]

会社分割が企業結合に該当する場合の会計処理方法

「取得」と「持分の結合」の判定と会計処理方法

36. 企業結合に該当する吸収分割又は共同新設分割が行われた場合は、以下に述べる判定基準に従って、資産及び負債の分割及び承継が「取得」又は「持分の結合」のいずれに該当するかを判定しなければならない。

「取得」とは、結合当事会社のうち、いずれかの会社について取得会社を識別できる企業結合をいい、一般に多くの企業結合では、会社の一つが他の会社の純資産及び経営に対する支配を獲得することになるため、取得会社を識別することが可能である。したがって、「取得」と判定された場合には、吸収分割の場合は結合前の承継会社又は分割会社のいずれかが、また、共同新設分割の場合は複数の分割会社のうちいずれかが、取得会社となる。

吸収分割又は共同新設分割の経済的実態が、承継会社において「取得」と判定されるときには、吸収分割又は共同新設分割を資産の購入と同様に考え、取得した資産・負債について売買処理法を適用する。「取得」と判定できず「持分の結合」と判定されるときには、企業結合前会社の株主にとって、企業結合前に存在していた「リスクと便益を継続的に共有」することとなるため、結合前会社のそれぞれの営業が結合後も以前のように継続していると考え、簿価引継法を適用する。

リスクと便益の継続的な共有に係る判定基準

37. 企業結合に該当する吸収分割又は共同新設分割が行われた場合において、分割会社又はその株主と分割前の承継会社の株主が、分割後の承継会社におけるリスクと便益を継続的に共有しているとするためには、次のすべての要件を満たす必要がある。

吸収分割の場合には、分割後の承継会社の議決権付株式について、分割前の分割会社又はその株主と分割前の承継会社の株主との間において、その保有する株式数が著しく異ならない。また共同新設分割の場合には、分割後の承継会社の議決権付株式について、分割前の一方の分割会社又はその株主と他の分割会社又はその株主との間において、その保有する株式数が著しく異ならない。

分割会社又はその株主に対して、承継会社の議決権付普通株式に加えて現金等の株式以外の資産が交付されない。(ただし、分割比率の端数の調整等のために支出される分割交付金を除く。)

吸収分割の場合には、分割により承継する営業の公正な評価額が分割吸収前の承継会社の営業の公正な評価額と著しく異ならない。また、共同新設分割の場合には、分割により移転する一方の営業の公正な評価額が、同じく分割により承継する他方の営業の公正な評価額と著しく異ならない。この場合の公正な評価額の算定は、会社分割の重要な条件を合意した時点で行う。また、会社分割の重要な条件が合意されてから当該条件が変更された場合には、当該変更が合意された時点で公正な評価額を算定する。

分割前の分割会社又はその株主及び承継会社の株主が分割後の承継会社においても、相対的に分割前と実質同等の議決権及び持分を維持する。したがって、分割後の承継会社の株式について、議決権、残余財産分配権、配当請求権等について、重要な制限があってはならない。

当初から分割後の分割当事会社のいずれかの会社の株主構成を大きく変動させる計画が存在しない。この計画とは、特定の株主の意図により分割後の分割当事会社のいずれかの会社の株式を売却することを意味するため、分割会社が主要株主のいない公開会社等、もともとその株式に流動性が高いものを含まない。

38. 会社分割前又は会社分割時に、前項の要件を満たす意図で承継会社が資本勘定の変更をもたらす取引を行った場合には、「持分の結合」とすることはできない。

資本勘定の変更例には、次の取引がある。

株式交換・移転、合併、会社分割
有償増減資
自己株式の取得及び消却
過度な配当

「持分の結合」に係る判定根拠の開示

39. 企業結合を「持分の結合」と判定した場合には、その根拠（各結合当事会社の公正な評価額の割合及びその評価時点並びに算定方法を含む記述）を連結財務諸表及び財務諸表に開示する。

取得会社の識別に係る判定基準

40. 企業結合に該当する吸収分割又は共同新設分割においては、多くの場合、分割前の承継会社若しくは分割会社又は複数の分割会社のうちのいずれかについて取得会社を識別することが可能となる。具体的には、分割の結果、ある会社又はその特定の株主が分割後の承継会社の議決権付株式の過半数を取得することとなる場合には、分割会社が取得会社となる。また、その他の場合でも以下の事項等を総合的に考慮して、取得会社を判定する。

分割前の分割会社若しくは分割前の承継会社又は分割前の各分割会社のいずれかの会社の株主全体（総株主）が、他方の会社の株主全体（総株主）が保有する株式数と比較し、分割後の承継会社において著しく多数の議決権付株式の数を直接・間接に有することとなる場合、当該会社が取得会社である。

分割前の分割会社若しくは分割前の承継会社又は分割前の各分割会社のいずれかの会社が契約等により分割後の承継会社の重要な財務及び営業又は事業方針の決定を支配する権限を有することとなる場合、当該会社が取得会社である。

分割前の分割会社若しくは分割前の承継会社又は分割前の各分割会社のいずれかの会社が分割後の承継会社の取締役会その他の意思決定機関を支配する事実又はそのことが推測される事実が存在する場合、当該会社が取得会社である。

分割の結果、分割前のいずれかの会社の経営陣が、分割後の承継会社の経営陣の選任を実質的に決定できる立場にある場合は、当該会社が取得会社である。

吸収分割においては、分割により承継する営業の公正な評価額と分割前の承継会社の公正な評価額を比べ、また共同新設分割においては、分割により移転する複数の営業間の公正な評価額を比べ、いずれか一方の評価額が他方の公正な評価額に比し著しく大きい場合は、その評価額の大きい分割会社又は承継会社が取得会社である。

会社分割において分割新株（代用自己株式を含む。）に代えて、株式以外の他の資産が交付された場合、その他の資産を交付した承継会社が取得会社である。（ただし、分割比率の端数の調整等のために支出される分割交付金を除く。）

個別財務諸表における会社分割の会計処理

分割会社における会計処理

分割会社における仮決算の必要性

41. 会社分割では合併の場合と異なり、分割会社は消滅することなく存在し続けるため、商法は、分割日を基準とする決算手続を定めていない。しかし、資産及び負債の包括的な移転を行うという意味では会社分割と合併に差異はなく、また、分割に伴い分割会社の剰余金が承継会社に移転されることがあるため、分割会社から分割により移転する営業だけでなく、原則として分割会社全社について仮決算を行うべきである。

会社分割による資産等の移転の認識

42. 会社分割による資産等の移転及び営業移転損益は、分割会社において分割日の属する事業年度に認識する。ただし、簿価引継法による場合に営業移転に伴う評価減が発生するときには、第48項に従う。

承継会社は、分割日に承継する資産・負債の取得を認識する。

分割会社における売買処理法

(営業移転損益の認識)

43. 吸収分割において承継会社が取得会社となる売買処理法の場合、分割会社は、分割により移転する営業を売却したものとして会計処理を行う。すなわち、分割会社は、分割により分割会社又はその株主に交付された株式及びその他の資産の公正な評価額の合計額を移転価額とし、当該価額と分割により移転する営業を構成する資産及び負債の帳簿価額との差額を営業移転損益とする。当該営業移転損益は、特別損益の部に計上する。なお、共同新設分割の場合、被取得会社となる分割会社も同様の会計処理を行う。[設例1・2・3参照]

(移転する営業の移転原価)

44. 移転する営業の移転原価は、移転する資産及び負債の帳簿価額(繰延税金を除く。)である。移転する資産及び負債の一時差異に係る繰延税金資産・負債は仮決算を行って認識する。繰延税金資産については、会社分割を前提としない分割会社の将来の課税所得等をもとに、会計制度委員会報告第10号「個別財務諸表における税効果会計に関する実務指針」に従い、分割日においてその回収可能性を評価する。

(分割型における資本の部の取崩し)

45. 分割型の会社分割の場合、営業を移転してもその対価は分割会社に流入しないため、分割会社の純資産が減少する。したがって、資本勘定のいずれかを減少させることが

必要となる。売買処理法が適用される場合においても、原則として資本の部の取崩しの方法について制約はない。ただし、営業移転利益は、商法上、評価益と解され、配当可能利益を構成しないものとされる。したがって、分割会社が資本勘定の取崩しを行う場合、営業移転利益に相当する剰余金を取り崩すことが求められる。[設例3参照]

当該営業移転利益に相当する利益剰余金の取崩しは、損益計算書の当期末処分損益計算区分に表示する。

(分社型における承継会社株式の取得価額)

46. 分社型の会社分割の場合、分割会社における承継会社株式の取得価額は、承継会社株式の公正な評価額となる。

(分社型における承継会社株式の税効果)

47. 分割日における一時差異には、会社分割以前に存在する一時差異と会社分割によって生じる一時差異がある。これらの一時差異に係る繰延税金資産・負債は移転価額及び承継会社株式の取得価額を構成するものとして会計処理を行う。

承継会社株式の一時差異は、将来における当該株式の売却等によって解消するため、将来加算一時差異については繰延税金負債を、また、将来減算一時差異については、当該株式について売却の意思がある場合は、将来の税金の増減効果が生じる一時差異の部分について、分割後に到来する最初の事業年度において繰延税金資産を計上する。なお、分割会社における承継会社株式の取得価額は承継会社の増加する資本勘定と一致する。[設例10参照]

分割会社における簿価引継法

(営業移転損益の不認識と営業移転に伴う評価減)

48. 簿価引継法の場合、分割会社は移転する営業について決算又は仮決算を行った上で、移転する資産及び負債の帳簿価額をもって移転価額とするため、分割により営業移転損益が計上されることはない。ただし、承継会社において商法上の資本充実の原則を考慮すべき場合があり、その場合には分割日の前日に分割会社において営業移転に伴う評価減を認識する。

(移転する営業の移転原価)

49. 移転する営業の移転原価は、移転する資産及び負債の帳簿価額(繰延税金を除く。)である。移転する資産・負債の一時差異に係る繰延税金資産については、会社分割を前提としない分割会社の将来の課税所得等をもとに、会計制度委員会報告第10号「個別財務諸表における税効果会計に関する実務指針」に従い、分割日においてその回収可能性を評価する。

(分割型における資本の部の取崩し)

50. 分割型の分割で簿価引継法が適用される場合、資本の部の取崩しの方法については、分割契約書等に基づき株主総会の決議で任意に決定できる。[設例2・3参照]

(分社型における承継会社株式の税効果)

51. 移転する資産及び負債に一時差異があり、かつ、税務上適格分社となる場合、移転する資産及び負債に係る一時差異は繰延税金資産・負債として承継会社へ承継される。一方、分割前の移転資産及び負債に係る税務上の帳簿価額は分割会社における承継会社株式の取得価額に引き継がれるため、分割会社において承継会社株式に新たに一時差異が生じることになる。この一時差異は、将来における当該株式の売却等によって解消するため、将来の税金の増減効果が生じる一時差異の部分について、分割後に到来する最初の事業年度において繰延税金資産・負債を計上する。なお、分割会社における承継会社株式の取得価額は承継会社の増加する資本勘定と一致する。[設例10参照]

承継会社における会計処理

承継会社における売買処理法

(取得した資産・負債の取得価額)

52. 売買処理法では、取得会社が取得した資産(商法第285条の7の暖簾を含む。)及び負債を当該資産及び負債の取得日現在における公正な評価額で貸借対照表に計上する。したがって、吸収分割において承継会社が取得会社である場合には、分割会社から承継する資産及び負債を売買処理法で会計処理するときの取得価額は、取得した資産及び負債の公正な評価額により測定する。なお、取得に直接要した費用がある場合には取得価額に算入する。

また、共同新設分割で取得に該当する場合には、複数の分割会社のうち被取得会社となる会社から承継する資産及び負債を当該資産及び負債の公正な評価額により測定する。

吸収分割において承継会社が被取得会社となる逆取得の場合、承継会社(既存会社)の資産及び負債を公正な評価額により認識することは個別財務諸表上、評価益の計上になるため、承継会社(既存会社)の資産及び負債は帳簿価額のままで据え置くこととする。

(取得の対価の測定)

53. 売買処理法では、分割により増加する資本勘定(取得の対価)は、分割日における分割により取得した資産及び負債の公正な評価額とする。

(自己株式を交付した場合の取扱い)

54. 承継会社において、代用自己株式を分割会社又はその株主に交付する場合は、この代用自己株式の交付は資本取引に該当し、その交付に伴う損益は認識すべきではない。また、商法上、資本準備金の計算において、承継した純資産額から代用自己株式の帳簿価額を控除するとされている(商法第288条の2第1項第3号の2、同第3号の3)。したがって、代用自己株式は承継会社における分割日の帳簿価額により交付する。

(売買処理法における承継する資産及び負債に係る繰延税金資産・負債の認識)

55. 承継会社は分割日の会計上の資産・負債の取得価額と税務上の資産・負債の取得価額(税務上適格会社分割となる場合は、分割会社の税務上の帳簿価額を承継し、非適格分割となる場合は分割時の時価が税務上の取得価額となる。)との差額である一時差異について、税効果会計基準に従って繰延税金資産・負債を認識する。当該繰延税金資産の回収可能性は、分割日において、分割後の承継会社(分割により承継する営業を含む。)の将来のスケジュールリングをもとに評価する。

承継会社における簿価引継法

(取得資産・負債の取得価額)

56. 簿価引継法においては、承継会社は、分割により承継した資産及び負債を分割日の開始時の分割会社の(第48項における営業移転に伴う評価減がある場合、その認識により修正された)帳簿価額を貸借対照表に計上する。

(資本勘定の引継ぎ)

57. 分割型の会社分割の場合における承継会社の資本勘定は、商法の規定に従って、分割会社において利益準備金及び剰余金を取り崩した額の範囲内で利益準備金及び剰余金を引き継ぐことができる。[設例2・3参照]

分社型の会社分割の場合においては、承継会社は分割会社の利益準備金及び剰余金を引き継ぐことができないとされているため(商法第288条の2第1項第3号参照)取得の対価のうち、資本金として計上した金額を除く部分は資本準備金として処理しなければならない。

なお、当該取引の関連費用は、資産等の取得価額を構成するものではないため、すべて発生時に費用処理する。

(自己株式を交付した場合の取扱い)

58. 承継会社において、分割新株に代えて自己株式を分割会社又はその株主に交付する場合には、承継会社における帳簿価額により交付する。

(簿価引継法における承継する資産及び負債に係る繰延税金資産・負債の認識)

59. 税務上、適格会社分割となる場合は、原則として分割会社が仮決算で計上していた移転する営業に係る繰延税金資産・負債をそのまま引き継ぎ、回収可能性の判断は、分割後に到来する最初の事業年度に行う。また、税務上、非適格会社分割となる場合は、分割会社が仮決算で計上していた移転する営業に係る繰延税金資産・負債の金額に係わらず、原則として承継した資産・負債の一時差異について、繰延税金資産・負債を認識する。当該繰延税金資産の回収可能性の評価は、分割後に到来する最初の事業年度に行う。

分割会社の株主における会計処理

(分割会社の株式に係る帳簿価額の調整計算)

60. 分割型の会社分割により分割会社の株主に交付された承継会社の株式は、分割前の分割会社の株式の帳簿価額を分割後の分割会社及び分割により移転する営業の各々の評価額を基準として合理的に配分する。

(売買処理法が適用される場合の株主分割損益の認識)

61. 分割型の会社分割において、分割会社の支配株主であった株主が承継会社に対する支配を獲得していない場合には、当該支配株主は分割会社の株式の全部又は一部を売却したものとみなす。この場合に、分割会社の当該支配株主に割り当てられた承継会社の株式及びその他の資産の公正な評価額と前項の調整計算後の株式の帳簿価額との差額を株主分割損益として計上する。[設例2・3参照]

親子会社関係間における吸収分割又は共同新設分割における会計処理方法

親子会社関係間における吸収分割又は共同新設分割の取扱い

62. 分割前及び分割の結果、親子会社関係を有する会社間における吸収分割又は共同新設分割は、どのような形態であっても企業結合には該当しない。このような場合の営業の移転及び承継は、分割後も移転する営業に対する支配関係に変化がないため、分割により移転する営業を構成する資産及び負債は帳簿価額により移転する。

非按分型の吸収分割における会計処理方法

非按分型の吸収分割の取扱い

63. 非按分型の吸収分割は、会社の解散に類似するものから、合併事業の解消の場合で合併会社を設立する際に当事会社がそれぞれ持ち寄った資産及び負債をそのまま合併会社の設立前の状態に戻すものまで様々なものがあり得る。非按分型の吸収分割は分割会社の株主構成に変化が生じることになること及び個々の事情に応じて適切に経済的実態を判定することは困難を伴うことから、分割を事業の売却とみなして売買

処理法を適用する。

単独新設分割における会計処理方法

単独新設分割の会計処理方法

64. 単独新設分割では取得会社又は被取得会社は生じないから売買処理法は適用されない。したがって、簿価引継法を適用することになるが、株主との関係で説明すると次のとおりである。

分社型の単独新設分割が行われた場合、当該分割によってある会社（分割会社）が分割により新たに新設会社へ営業の全部又は一部を移転することによって、当該新設子会社から株式の割当てを受けることとなる。この場合、分割により移転する営業に対する親会社（分割会社）の実質的な支配関係に変化はない。

分割型の単独新設分割が行われた場合、当該分割によってある会社（分割会社）が分割により新たに新設会社へ営業の全部又は一部を移転し、分割会社の株主が当該新設会社から株式の割当てを受けることとなる。この場合、分割会社は新設会社に対する出資関係を有しないため、分割により移転する営業に対する分割会社の支配関係はなくなるが、分割会社の株主の立場からは、新設会社に対する出資比率に変化はなく、分割会社及びその株主に実質的な変化は生じていないといえる。

以上から、単独新設分割が行われた場合、それが分社型であるか、分割型であるかを問わず、簿価引継法を適用する。

非按分型の単独新設分割の取扱い

65. 非按分型の新設分割の場合、非按分型の吸収分割と同様に分割を事業の売却とみなして売買処理法を適用する。

折衷型（一部分割）の会社分割における会計処理方法

折衷型（一部分割）の会社分割の取扱い

66. 折衷型（一部分割）の会社分割は、承継会社が分割に際して発行する株式を、分割会社及びその株主の双方に割り当てる場合をいう。折衷型の分割の会計処理は、分割に際して発行する株式に対して、分割会社に割り当てる株式数（分社型）と分割会社の株主に割り当てる株式数（分割型）の割合に応じて、分社型と分割型のそれぞれの会計処理を行い、分社型の部分については承継会社株式の取得とし、分割型の部分については資本勘定を減少させる。この場合に、取得会社の判定は同一となるため、分社型と分割型で、適用される会計処理方法が異なることはない。

連結財務諸表における会社分割の会計処理

承継会社における会計処理

承継会社における売買処理法

(承継する資産及び負債の取得価額)

67. 承継会社が取得会社の場合、個別財務諸表では承継する純資産を売買により取得したかのような会計処理を行うため、取得した純資産の総額は取得の対価に取得に直接要した費用を加えた投資原価により測定する。この投資原価は取得した個々の資産・負債の公正な評価額に基づき、各資産・負債に配分される。個別財務諸表において取得した資産及び負債は取得日現在の公正な評価額により測定されているため、個々の資産・負債については連結財務諸表上もそのまま特に修正を要しない。ただし、取得した純資産の公正な評価額と投資原価に差額が生じる場合には、この差額を連結調整勘定に計上することになる。

また、吸収分割における逆取得の場合には、承継会社の個別財務諸表上は既存会社の営業に係る資産及び負債は帳簿価額のままで据え置かれているため、その連結財務諸表上に重要な影響を及ぼす場合には、公正な評価額へ修正するとともに、差額のうち税効果額を控除した残額を連結調整勘定に計上する。

(分割に伴う持分変動の取扱い)

68. 連結子会社が分割により独立した会社から営業を承継し、分割会社又はその株主に当該子会社の株式が交付された場合、資本連結手続上、分割会社又はその株主が交付を受けた株式に係る持分は少数株主持分となる。当該少数株主持分と分割により承継した純資産の取得価額とは経済的に等価であるが、分割・承継後の当該子会社株式に係る株主間の持株比率は増減するため、分割・承継後の当該連結子会社の簿価純資産額の少数株主持分割合から算定した少数株主持分額と承継した純資産の取得価額とは一致せず、連結原則にいう持分変動差額が生じることとなる。この持分変動差額は、支配関係に変化が生じたことによるものではないが、持分の変動があるため、会社分割の会計処理においても、原則として当期損益として認識する。[設例4参照]

また、逆取得の場合に、分割会社側からみたその経済的な効果としては、結合前の被取得会社(承継会社)の資産及び負債を公正な評価額で取得する一方で、それと同等の価値を有する取得会社(移転する営業)の持分を被取得会社の株主に交付することといえる。その結果、被取得会社の株主が移転する資産及び負債に対して持分を有することとなるため、少数株主持分を認識することとなる。この場合にも持分変動差額が生じることがあり、その場合、原則として当期損益として処理する。[設例6参照]

(投資原価の測定と連結調整勘定)

69. 売買処理法における投資原価は、取得の対価に取得に要した費用を加えた価額であ

り、具体的には以下に示すとおりとする。取得の対価は、原則として承継会社の株式及びその他の資産の公正な評価額となる。この場合、分割により承継する資産及び負債の公正な評価額と取得の対価との差額については、連結調整勘定を計上する。なお、取得に直接関連しない費用がある場合には、発生時に費用処理する。

取得の対価の測定

取得の対価である承継会社の発行した株式（自己株式を含む。）は、市場価格がある場合には、会社分割の重要な条件が合意された日の直前日の市場価格に基づいて測定する。ただし、直前日の市場価格を用いることが合理的でないと認められる場合には、直前数日の平均価格を用いることもできる。また、承継会社の株式に市場価格がない場合には、会社分割の重要な条件が合意された日における移転する資産及び負債の公正な評価額に基づき取得の対価を測定する。ただし、重要な条件の基礎となった承継会社株式の評価額が、決定方法、交渉内容及び契約に至る経緯等から客観性がある場合には、当該評価額に基づき測定できる。

なお、会社分割に係る重要な条件の変更があった場合にも、条件変更された日の直前日の市場価格等上記の趣旨に基づき再測定する。

取得に要した費用

分割により承継する資産及び負債の取得に直接要した費用は、当該「投資原価」に含まれる。この取得に要した費用には、株式の発行費用、会社分割に伴う登記費用、公認会計士、弁護士、鑑定士、コンサルタント等に対する報酬が含まれるが、取得に際し直接的に生じるものに限定されることに留意する。

（取得会社に係る連結財務諸表における修正）

70. 売買処理法が適用される場合で承継会社が取得会社の場合、会計理論的には、営業の取得であり、承継会社は分割会社における資本構成を引き継ぐことができないため、取得の対価のうち資本金として計上した金額を除く部分は全額資本準備金として処理すべきである。

したがって、個別財務諸表上、売買処理法を適用しているにもかかわらず、分割により増加する承継会社の資本勘定に、分割会社の利益剰余金が引き継がれている場合には、資本連結手続上、資本準備金に振り替える。また、逆取得の場合には、分割以前に承継会社で計上されていた利益剰余金も同様に資本準備金に振り替えることになる。[設例 6・7（逆取得の場合）参照]

（自己株式を移転した場合の取扱い）

71. 承継会社において、分割新株を発行することに代えて保有する自己株式を分割会社又はその株主に交付した場合、連結財務諸表上、交付した自己株式は分割新株と同様に公正な評価額により測定する。したがって、個別財務諸表において帳簿価額により移転した自己株式について、その帳簿価額と公正な評価額との差額について、連結財

務諸表上修正が必要となる。その場合、当該自己株式の公正な評価額が帳簿価額を上回る場合には、その差額を払込剰余金に準じ資本準備金とし、同じく下回る場合には自己株式交付差損（資本取引）として、まず資本準備金から控除し、控除しきれない金額は利益剰余金から控除する。また同時にその同額を連結調整勘定に計上する。

（承継する資産と未実現利益の消去）

72. 連結会社間における会社分割において、連結財務諸表上、連結会社間における資産の売買等による利益を未実現利益として消去していた場合において、連結会社である承継会社が分割により当該資産等を承継したときは、この未実現利益を実現したものとして取り扱わず、結合後においても未実現利益の消去を行う。

（分割により承継する資産・負債及び損益の統合）

73. 簿価引継法による場合で、分割会社において当該営業に係る資産及び負債並びに損益が明確に区分計算されているときは、連結財務諸表上、分割会社の分割日を含む事業年度の期首より承継する資産及び負債と期首以降の当該営業に係る損益を統合することができる。

分割会社の株主における会計処理

（株主分割損益と営業移転損益の連結消去）

74. 分割型の分割において売買処理法が適用される場合、連結会社である分割会社の個別財務諸表では営業移転損益が計上され、また、分割会社の支配株主の個別財務諸表では株主分割損益が計上されることがある。この場合には、株主分割損益と営業移転損益は、同一の会社分割取引に基づいて認識されるものであるため、資本連結手続においては、株主分割損益を分割会社とその支配株主の間の取引として消去するとともに、同額について連結剰余金を修正することになる。

承継会社の株主における会計処理

（逆取得の場合の承継会社の株主における株主分割損益の認識）

75. 分割型の分割において逆取得となる場合に、承継会社の支配株主が、分割後の承継会社における支配を喪失するときには、当該株主は承継会社の株式の所有は継続しているが、あたかも新たな株式を取得したと考えて、分割会社の株主と同様に連結財務諸表上、承継会社株式を公正な評価額に評価替えを行うとともに、株主分割損益を計上する。[設例 6・7 参照]

会社分割における会計処理 - 各論 -

営業の承継に伴い移転する資産及び負債

基本的な考え方

76. 商法において会社分割の対象は、営業の全部又は一部に限定されている(商法第373条、同第374条の16)。ここにいう営業の一部とは、それ自体が商法にいう営業としての内容を備えているものであり、その営業の一部を構成するある物又は権利の一部を、分割の対象から除外することによって当該営業の活動に支障をきたすような場合には、その物又は権利を除外する分割は認められていない。また、営業を構成しない物又は権利を分割により承継会社へ移転することはできないとされている。分割により承継会社が分割会社から承継する債権債務、雇用契約その他の権利義務に関する事項は、新設分割においては分割計画書、また、吸収分割においては分割契約書(以下、両者を合わせて「分割計画書等」という。)の記載事項とされている(商法第374条第2項第5号、同第374条の17第2項)。したがって、基本的には承継会社が分割により承継する営業を構成する資産及び負債は、すべて分割計画書等に記載され、かつ、引き継がれるが、営業を構成しない資産及び負債が分割計画書等に記載されているため、全体として商法にいう営業の全部又は一部の承継といえない場合には、たとえ手続上は会社分割であっても、本研究報告の対象ではない。

本研究報告にいう売買処理法が適用される場合には、たとえ分割により承継する営業を構成する資産又は負債であっても、法律上の権利義務でない繰延資産(社債が移転される場合の当該社債に係る社債発行差金を除く。)及び引当金については、それが会計上の擬制資産・負債であるため、売買の対象とはなり得ず、承継会社に引き継ぐことはできない。つまり、移転した資産・負債に付随するものは分割会社で取り崩すことになるため、これらは承継会社が引き継ぐ資産・負債の公正な評価額に反映されるに過ぎない。ただし、引当金のうち、法律上の債務と認められるものについては、分割当事会社間の合意により、売買の対象となり得ると考えられる。一方、本研究報告にいう簿価引継法が適用される場合には、たとえそれが法的な権利義務に該当しない場合にも、承継される営業を構成する資産及び負債については、すべて承継会社に引き継ぐことが適当である。

土地再評価法上の再評価差額金

77. 会計理論上、分割により承継する土地に対応する再評価差額金は承継会社に引き継ぐことが適当であると考えられる。しかし、分割による土地の承継は、土地再評価法上は第8条第1項の売買に該当すると解釈されるため、当該土地を売却処理し、承継する土地に対応する再評価差額金は、移転時に分割会社で取り崩すことになる。

分割会社における移転する営業を構成する資産及び負債の帳簿価額の算定方法

仮決算による帳簿価額の確定

78. 第41項に記載しているとおり、分割により承継する営業を構成する資産及び負債は、分割会社において、分割日の前日において仮決算を実施し、その帳簿価額を確定しなければならない。以下はその際に留意すべき事項について個別に記載する。

仮決算における総平均法の適用について

79. 有価証券、棚卸資産等の評価方法として総平均法を採用している場合には、分割日の前日を分割会社の決算日とみなして総平均法を適用する。

有価証券

80. 分割により移転する有価証券の払出し価額は帳簿価額であるため、「その他有価証券」については、仮決算時の貸借対照表価額ではなく評価差額振戻し後の帳簿価額による。

繰延税金資産・負債

81. 分割型の分割のうち、譲渡損益が認識される非適格会社分割の場合は、税務上、分割日の前日に分割による資産等の移転が認識される。一方、会計上は、分割日に営業の移転に関する取引を認識することから、分割日が期首であれば税務上と会計上とで譲渡損益を認識する決算年度が異なることとなるため、分割日の前日に譲渡損益に対応する未収税金又は未払税金を計上するとともに、税務上と会計上の決算年度のずれを調整するため、繰延税金負債又は繰延税金資産を計上する。

評価性引当金

82. 債権に対し一括して設定された貸倒引当金は、分割会社における帳簿価額を分割により移転する債権と分割会社に残る債権との比率等の合理的な方法で按分する。

賞与引当金

83. 移転する従業員の賞与負担額を計算する方法としては、賞与対象となる移転する従業員一人一人の金額を算定する方法、職位や営業部門単位などのグルーピングで見込計算する方法とが考えられる。これらの方法が計算不能であれば分割会社の全社ベースの支給見込額に対し過去支給実績金額比率等合理的な基準で按分する方法によることができる。

デリバティブ取引

84. デリバティブ取引の引継価額は分割会社で算定した公正な評価額とする。なお、分割する際にヘッジ関係が崩れた場合には、直ちにヘッジ会計の適用を中止する。

退職給付引当金

85. 退職給付引当金は退職給付債務から年金資産の時価、未認識過去勤務債務、未認識数理計算上の差異、会計基準変更時差異の未処理額を加減して計算されている。したがって、分割により承継する退職給付に係る債務を合理的に評価するためには、退職給付引当金を構成する各項目の性質に従った按分を行うことが必要である。

退職給付債務は従業員に付随した債務であるため、分割会社と承継会社各々に引き継がれる従業員に対応して按分する。ただし、それが困難な場合には、給与比等の基準により合理的に按分する。当該按分は会社分割のための決算日又は仮決算日を基準日として行うことが原則であるが、前期末の退職給付債務から合理的に補正計算した退職給付債務を用いることもできる。

年金資産については企業年金制度の分割手続きに基づき、分割する額を確定し、これを承継会社に移転する。

未認識過去勤務債務、未認識数理計算上の差異は年々の退職給付引当金及び退職給付費用算定上の見積数値と実績の差異等について遅延認識が認められている項目である。また、会計基準変更時差異は、退職給付会計基準の適用初年度において、従来の会計基準の金額と退職給付会計基準による金額との差額について遅延認識が認められている項目である。したがって、未認識項目のうち退職給付債務等から発生するものとみなされる部分は退職給付債務の分割に従い、年金資産の予定と実績から発生するとみなされる部分は年金資産の分割に従い、会計基準変更時差異の未処理額は退職給付債務比率等最も合理的と考えられる方法で分割する。

分割された退職給付会計基準における会計基準変更時差異の未処理残高は、会社分割の資産及び負債の公正な評価額の算定に当たって分割日における含み損益と考えられる。しかし、退職給付に係る会計基準によって制度会計上遅延認識が認められている項目であり、簿価引継法の場合、承継会社は、分割会社で移転する退職給付引当金として按分した額をそのまま引き継ぐことができるものとする。

退職給付引当金の公正な評価額を算定する際の留意事項

86. 売買処理法が適用される場合において、分割時の退職給付引当金の公正な評価額を算定する際には、未認識過去勤務債務、未認識数理計算上の差異及び会計基準変更時差異を遅延認識することはできず、分割時に一時に認識する。

退職給付信託の分割

87. 退職給付信託を設定している場合、退職給付引当金は退職給付信託の設定目的（退職一時金制度、適格退職年金制度、厚生年金基金制度の未積立退職給付債務の一部か全部か、など）によって分割する営業の従業員等に帰属する額と分割会社に残る営業の従業員等に帰属する額に按分することとなる。この際、退職給付信託契約が当初途中で分割することを考慮せずに締結された場合であっても、関係者全員（委託者・受託

者・受益者（信託管理人）の合意があれば契約の変更手続により分割することは可能と解される。なお、退職給付信託契約の信託財産の配分は当事者間の合意に従うものとする。

退職給付に係る会計方針の統一

88. 退職給付会計における未認識項目（会計基準変更時差異、未認識数理計算上の差異、未認識過去勤務債務）の処理年数と処理方法については、連結会計上の扱いについて「退職給付会計に関するQ & A」の第14項で示されており、会計基準変更時差異に係る処理年数は統一すべきであるが、それ以外は統一する必要はないものとされている。しかしながら、会社分割においては二つ以上の企業のそれぞれの営業が一体となって承継会社に引き継がれるため、これらの処理方法を統一する必要性が生じる。そこで、会社分割における未認識項目の処理年数と処理方法は、承継会社の分割後の事業年度末において統一することとする。統一後は、退職給付会計基準に従って処理する。

会計基準変更時差異の費用処理年数の統一は、分割会社と承継会社の両社に処理年数の長短があるため、長い方に合わせる方法、短い方に合わせる方法、両者の中間に合わせる方法等が考えられるが、双方の加重平均年数などを用いた合理的な方法により決定する。

未認識数理計算上の差異と未認識過去勤務債務の処理年数は分割会社と承継会社のそれぞれが「平均残存勤務期間内の一定の年数」で決定している。「平均残存勤務期間」を処理年数としている場合には、分割後の事業年度末における退職給付債務の算定の際に平均残存勤務期間を再計算し、これをもとに決定する。「一定年数」を処理年数としている場合には、上記の会計基準変更時差異の費用処理年数と同様に合理的な方法により決定する。

未認識数理計算上の差異と未認識過去勤務債務の処理方法（定額法又は定率法）が相違する場合は、分割後の事業年度末に統一する。

割引率、その他の基礎率の相違については、分割後の事業年度末における退職給付債務の算定の際に統一する。すなわち、割引率は上記で再計算した平均残存勤務期間に対応した事業年度末の割引率とし、退職率、昇給率等の数理計算上の基礎率について再計算を行うか否かは、退職給付会計基準の基礎率の重要性の判定による。

その他分割時の特殊な事項

法定有限連帯責任に伴う債務の取扱い

89. 分割会社の債務のうち、個別催告を受けなかった債権者に対するものについては、分割契約書等において、弁済の責めを負わないとされた分割当事会社（分割会社又は承継会社）も、その弁済の責めを負うとされている（商法第374条の10第2項、同第374条の26第2項）（分社型で分割後も分割会社に対して債権を有するものを除く。）

ただし、この責任は、分割会社においては分割日において有する財産の価額がその限度とされ、承継会社においては分割により承継した財産の価額がその限度とされている。この責任は、商法が債権者保護のために創設した法定責任であり、いわゆる不真正連帯債務と解されている。

分割当事会社が、ともに、商法の定めにより責任を負うとされた債務のうち、分割会社において負債として計上されていたものについては、分割会社及び承継会社の双方が認識すべき債務であるが、分割会社及び承継会社は、いずれも自らの負担部分を超える額については注記によることができるものとする。

結論の背景

会社分割の会計処理に関する基本的な考え方

90. 連結財務諸表における連結財務諸表に関する現行の取扱いについては、現金による株式の取得を想定する形で連結原則が定められており、また、株式交換・移転の制度を利用して完全親子会社関係を創設する場合の資本連結手続については、会計制度委員会研究報告第6号「株式交換及び株式移転制度を利用して完全親子会社関係を創設する場合の資本連結手続」が公表されている。連結原則及び研究報告第6号において、結合する主体における連結財務諸表上の基本的な考え方が示されているので、本研究報告においても結合主体（承継会社）の連結財務諸表上の取扱いについては連結原則及び研究報告第6号の基本的な考え方と矛盾しない方向で検討した。また、連結原則及び研究報告第6号において示されていない部分の取扱いについては、国際会計基準第22号「企業結合」等を参考として検討を行った。

また、連結財務諸表における分割会社及びその株主の会計処理については、国際会計基準等においても示されていないため、承継会社における会計処理と整合性をもたせる形で検討を行った。

ただし、個別財務諸表においては、理論的な観点に加え商法への配慮が必要となるため、商法の枠内において上記の考え方を可能な限り取り入れる方向で検討を行った。その結果、個別財務諸表において、商法の考え方と合致しない部分については、連結財務諸表において理論的な考え方へ修正することとしている。

91. 本研究報告においては、企業結合の会計処理方法として売買処理法と簿価引継法を採用することとした。承継会社の会計処理からみると、売買処理法はパーチェス法、簿価引継法は持分プーリング法の考え方に沿っている。パーチェス法は取得側の支配が継続することを想定しており、持分プーリング法は結合当事会社のいずれの会社も支配が継続することを想定しているといえる。企業結合の会計処理方法としては、両法のほかに、フレッシュスタート法があるが、フレッシュスタート法は、現在のところ理論的な考え方にとどまり、国際的にも制度会計として採用されていないことから、企業結合に係る会計基準設定の議論をまって今後検討することとした。

個別財務諸表と連結財務諸表における企業結合と支配概念

92. 第5項に記載したとおり、企業結合とは、ある会社が他の会社の純資産や経営に対する支配を獲得するか又はある会社と他の会社が合体して両会社に対する持分を結合する結果、独立した会社同士が一体となって一つの経済企業体となることをいう。具体的には、連結集団（会計主体）が連結の範囲外の企業を取得、買収、合併等により連結集団に取り込むことが企業結合である。したがって、連結集団内での合併や分社化等は経済企業体内部での単なる組織変更に過ぎず企業結合には該当しない。

支配の概念は、連結会計、個別会計において異なるものではなく、個別会計におい

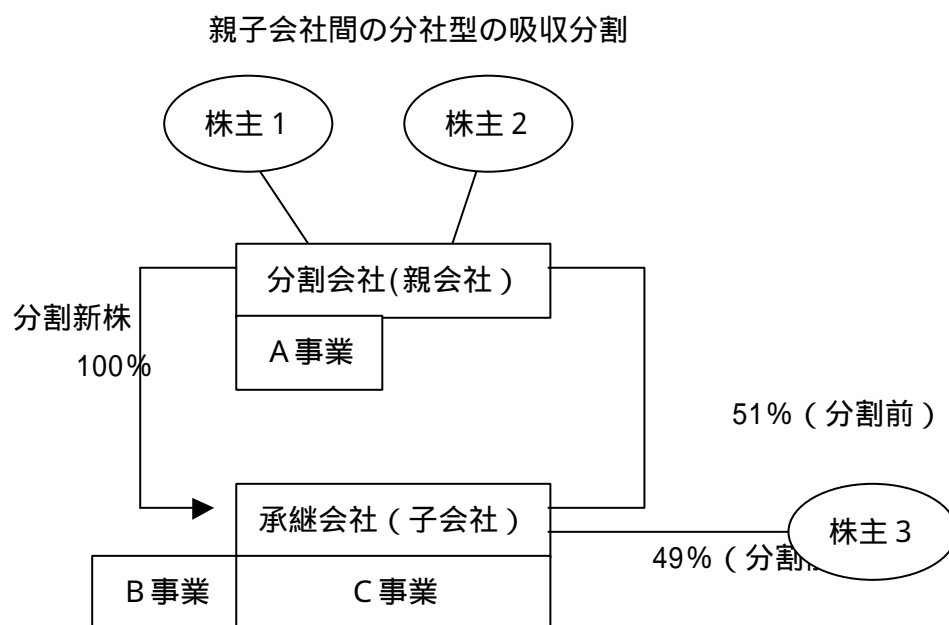
ても支配の範囲を連結原則における支配力基準に基づく子会社(被連結子会社及び株主が個人である場合を含む。)とするが、連結財務諸表を作成する必要のない会社の場合、支配の及ぶ範囲を商法上の子会社とすることができることとした。

共通の親会社を有する子会社間で分割が行われた場合、売買処理法と簿価引継法のいずれが適用されるべきかという点については様々な議論があるが、本研究報告においては、両者は、親会社の連結の範囲に含まれるため支配は継続していると考え、簿価引継法を採用することとした(第62項)。

また、親子会社関係がない場合であっても、按分型の新設分割のように株主構成に変化がない状態で分離される分割については、各株主の観点から状況に変化がないので、移転する資産及び負債について公正な評価額による評価を求めることは適切ではないと考えた(第64項)。

親会社を分割会社とし、その子会社を承継会社とする吸収分割の会計処理方法

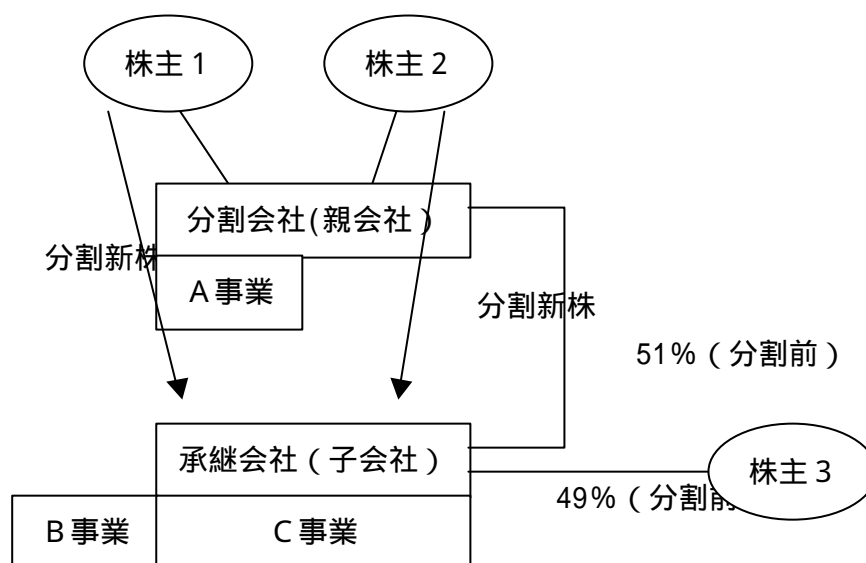
93. 親会社を分割会社とし、その子会社を承継会社とする分社型の吸収分割が行われた場合、当該分割によって子会社は、親会社からその営業の全部又は一部(B事業)を承継し、その対価として親会社に対して分割新株を割り当てることになる。その結果、親会社による当該子会社に対する出資比率は100%を維持するか、又は従来の出資比率よりも増加することになる。したがって、子会社が分割により承継した営業に対する親会社による支配関係に変化はない。



親会社を分割会社とし、その子会社を承継会社とする分割型の吸収分割が行われた場合、当該分割によって子会社は、親会社からその営業の全部又は一部(B事業)を

承継し、その対価として親会社の株主に対して分割新株を割り当てることになる。この場合、親会社による当該子会社に対する出資比率は低下するため、分割新株の割当数によっては、親子会社関係が解消される結果、従来の連結子会社ではなくなることもあり得る。しかし、親会社の各株主にとっては、親会社に対する持分は減少するが、子会社に対する持分は同額だけ増加するから、当該子会社が分割により承継した営業に対する支配関係に変化は生じていないといえる。

親子会社間の分割型の吸収分割

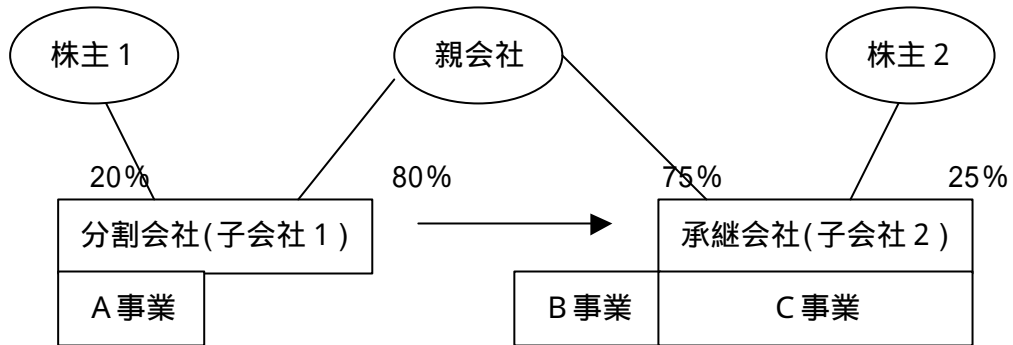


以上から、親会社を分割会社とし、子会社を承継会社とする吸収分割が行われた場合、それが分社型であるか、分割型であるかを問わず、簿価引継法を適用することとした。

共通の親会社を有する子会社間の吸収分割の会計処理方法

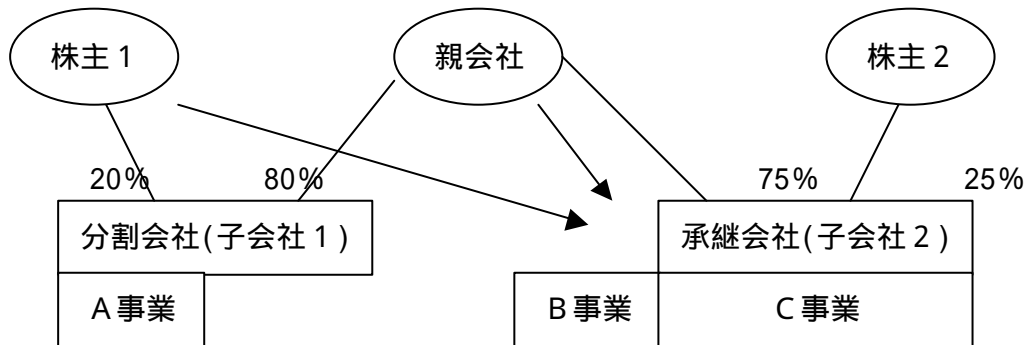
94. 共通の親会社を有する子会社間で、分社型の吸収分割が行われた場合、当該分割によって、一方の子会社(承継会社)は他の子会社(分割会社)からその営業の全部又は一部(B事業)を承継し、その対価として当該他の子会社(分割会社)に対し分割新株を割り当てることになる。この場合、親会社のその子会社(承継会社)に対する直接的な出資比率は低下することになるが、当該他の子会社(分割会社)が分割新株を保有するため、間接保有を含めた出資比率は低下しない。したがって、その子会社(承継会社)が分割により承継した営業に対する親会社による支配関係に変化は生じていない。

共通支配下の分社型の吸収分割



共通の親会社を有する子会社間で、分割型の吸収分割が行われた場合、当該分割によって、一方の子会社（承継会社）は他の子会社（分割会社）からその営業の全部又は一部（B事業）を承継し、その対価として当該他の子会社（分割会社）の株主（親会社を含む。）に対し分割新株を割り当てることになる。この場合、分割後においても親子会社関係に変わりはないため、その子会社（承継会社）が分割により承継した営業に対する親会社による支配関係に変化は生じていない。

共通支配下の分割型の吸収分割

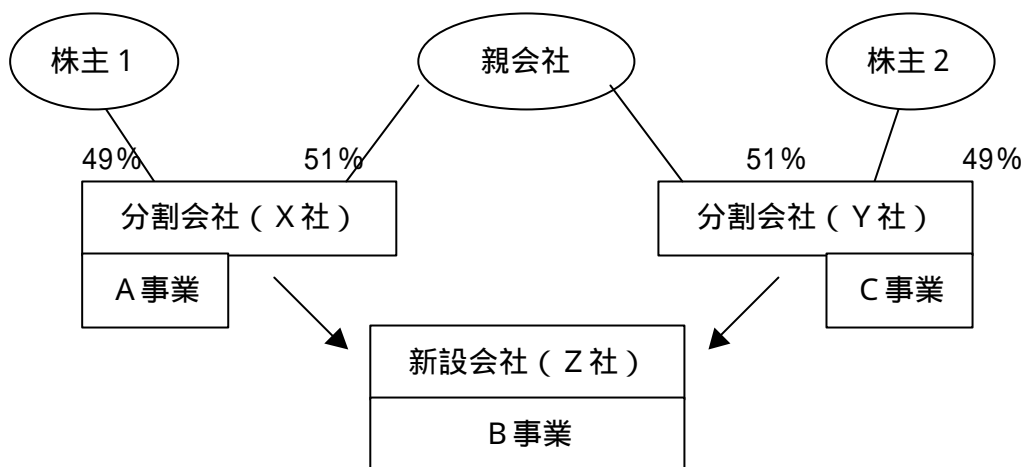


以上から、共通の親会社を有する子会社間で、吸収分割が行われた場合、それが分社型であるか、分割型であるかを問わず、簿価引継法を適用することとした。

共通の親会社を有する子会社間の共同新設分割の会計処理方法

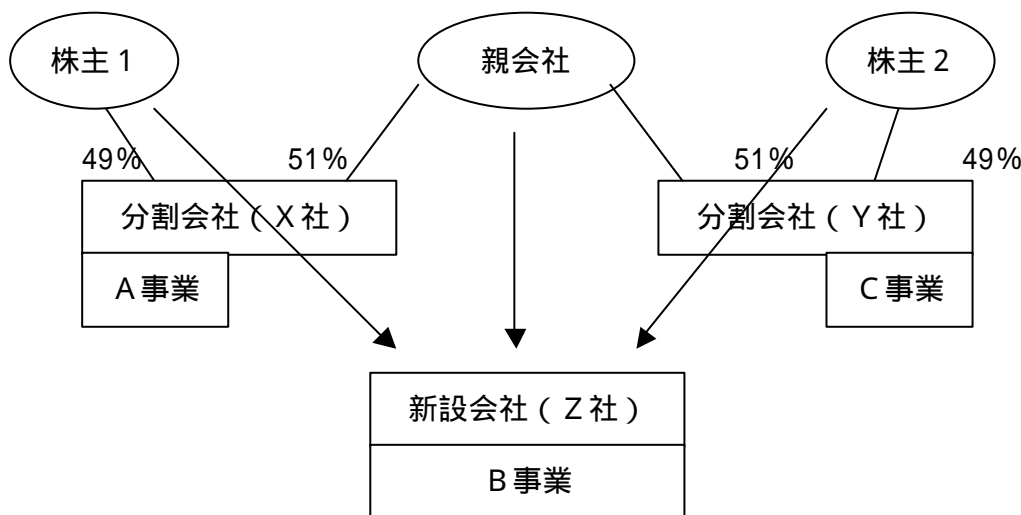
95. 共通の親会社を有する子会社間で、分社型の共同新設分割が行われた場合、当該分割によって、複数の子会社が当該分割により新たに新設会社へ営業の全部又は一部（B事業）を移転することによって、新たに新設会社が発行する株式の割当てを受けることとなる。この場合、分割により移転する営業に対する複数の子会社の出資関係を通じた親会社の支配関係に変化は生じていない。

共通支配下の分社型の共同新設分割



共通の親会社を有する子会社間で、分割型の共同新設分割が行われた場合、当該分割によって、複数の子会社が当該分割により新たに新設会社へ営業の全部又は一部（B事業）を移転することによって、親会社が新たに新設会社が発行する株式の割当てを受けることとなる。この場合、分割により移転する営業に対する親会社による支配関係に変化は生じていない。

共通支配下の分割型の共同新設分割



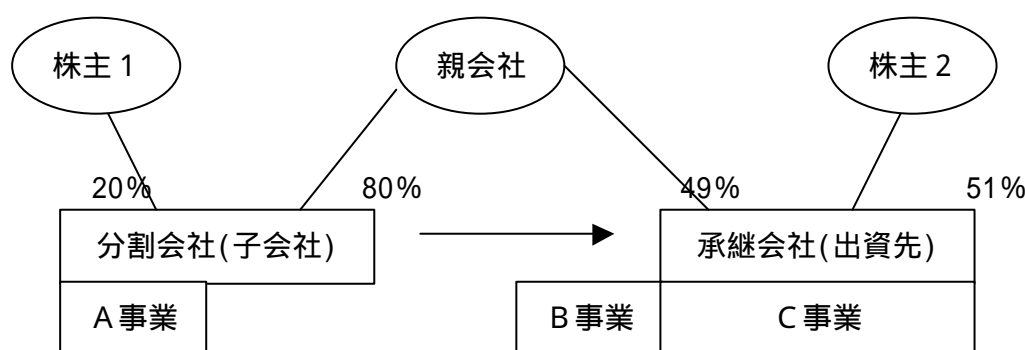
以上から、共通の親会社を有する子会社間で、共同新設分割が行われた場合、それが分社型であるか、分割型であるかを問わず、簿価引継法を適用することとした。

ある会社（親会社）の子会社を分割会社とし、独立した会社を承継会社とする吸収分割の会計処理方法

96. ある会社（親会社）の子会社を分割会社とし、独立した会社を承継会社とする分社型の吸収分割が行われた場合、当該分割によって当該他の会社は、子会社からその営業の全部又は一部を承継し、その対価として当該子会社に分割新株を割り当てることになる。この場合、原則的には「株式の保有関係がない会社間の吸収分割」の場合と同様に「取得」か「持分の結合」かの判定を行うことになる。しかし、分割の結果、この親会社からの直接出資に当該子会社からの出資を合わせた結果、当該他の会社（承継会社）がこの親会社の子会社になることがある。この場合には、分割により承継する営業に対する親会社の支配関係に変化はないことから、企業結合の判定結果にかかわらず、承継会社の個別財務諸表上、分割により承継する営業を構成する資産及び負債については帳簿価額で受入記帳する。

なお、上記の場合には、分割前から承継会社が有する資産及び負債（C事業）は、分割により分割会社を取得したとみなされるため、逆取得に準じて、連結財務諸表上は、売買処理法を適用し、公正な評価額に評価替えを行うことになる。

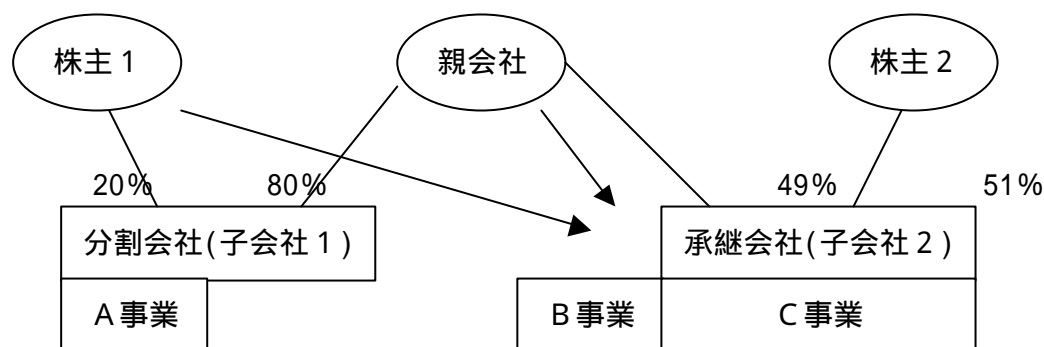
分割の結果、親子会社関係を有することになる分社型の吸収分割



ある会社（親会社）の子会社を分割会社とし、独立した会社を承継会社とする分社型の吸収分割が行われた場合、当該分割によって当該他の会社は、子会社からその営業の全部又は一部を承継し、その対価として当該子会社の株主（親会社を含む。）に分割新株を割り当てることになる。この場合にも、原則的には「株式の保有関係がない会社間の吸収分割」の場合と同様に「取得」か「持分の結合」かの判定を行うことになる。分割の結果、親会社の当該他の会社に対する出資比率は相対的に高くなるため、状況によっては当該他の会社（承継会社）が親会社の子会社になることがある。この場合には、分割により承継する営業に対する親会社の支配関係に変化はないことから、企業結合の判定結果にかかわらず、分割により承継する営業を構成する資産及

び負債については帳簿価額で受入記帳する。なお、分割型の場合にも、分割前から承継会社が有する資産及び負債（C事業）を、連結財務諸表上、売買処理法を適用し、公正な評価額に評価替えを行うことは、分社型と同様である。

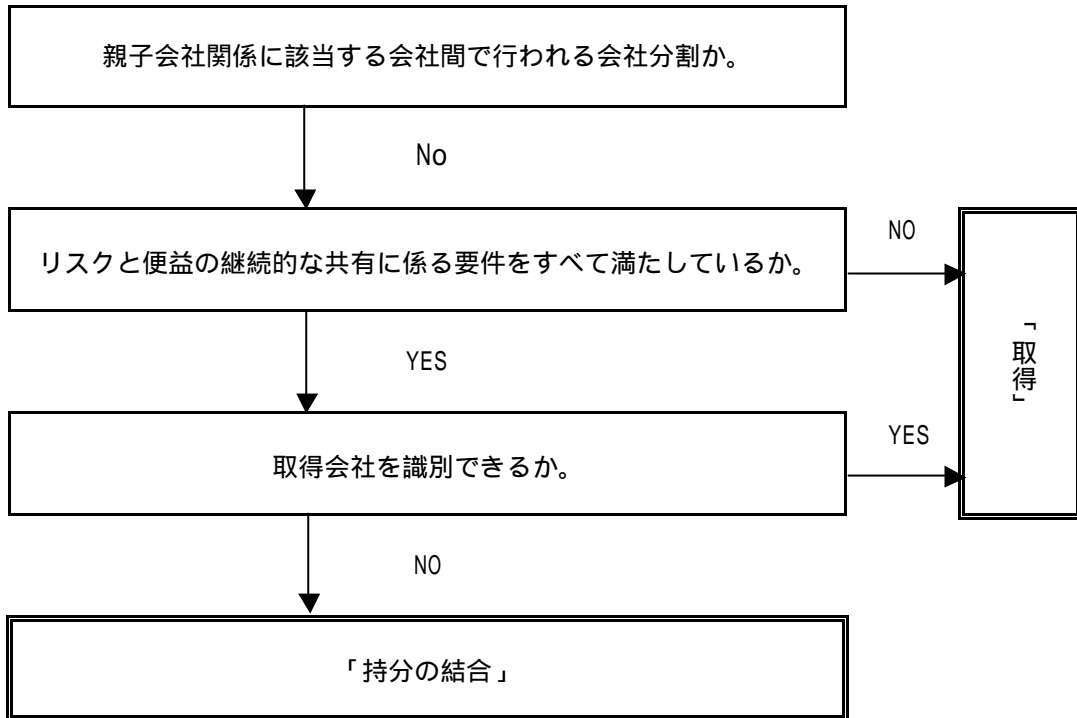
分割の結果、親子会社関係を有することになる分割型の吸収分割



「取得」と「持分の結合」の判定テスト

97. すべての企業結合は、「取得」か「持分の結合」のいずれかに分類される。企業結合は、取得会社を識別することができれば、「取得」に分類され、多くの企業結合では、結合当事会社のうちいずれかの会社が他の会社の純資産及び経営に対する支配を獲得することになるため、取得会社を識別することが可能である。したがって、企業結合において、単に取得会社を識別できるかどうか不明な状況をもって、「持分の結合」とすることはできない。第37項に掲げるリスクと便益の継続的な共有に係る要件を満たした上で、なお、取得会社を識別することができない場合でなければ、当該企業結合を「持分の結合」と判定することはできないことに留意すべきである。なお、「取得」と「持分の結合」の判定をフローチャートに示すと以下のとおりである。

「取得」と「持分の結合」の判定テスト



会社分割の会計処理

分割会社における会計処理

(会社分割による資産等の移転の認識)

98. 会社分割による資産等の移転及び営業移転損益は、会社分割によって資産・負債が移転し消滅した日に認識することになるが、本研究報告においては、登記により分割の日に分割の効力が法的に発生することから、資産等の移転及び営業移転損益は、分割日の属する事業年度に認識することとした。ただし、承継会社において商法上の資本充実の原則を考慮すべき場合があり、その場合には分割日の前日に分割会社において営業移転に伴う評価減を認識することとした。
99. 会社分割による資産等の移転の認識及び営業移転損益の認識については、分割日に行うこととした。移転の効力が分割日に発生することからこの結論となったものであるが、分割日が期首日の場合、営業移転損失に関連し、前期末において後発事象（第一の事象）として一定の損失認識をすべきという議論がなされた。しかし、確実に発生することを理由に分割日が期首日の場合を後発事象（第一の事象）とした場合、後発事象（第一の事象）の範囲は更に広がるべきという議論もあり得る。現行の一般的な会計基準で明確にされていない領域について、これ以上議論するのは困難であったため、実現概念による明確な線引きとして分割日の属する事業年度に損益認識するという割り切りを行った。

したがって、分割日が期首日以降の場合、原則として後発事象（第二の事象）の開示対象として扱われることになる。

分割会社における売買処理法

（営業移転損益の認識）

100. 吸収分割において承継会社を取得会社とする売買処理法では、分割会社において営業移転損益を計上することとした。

この点に関し、分割型の分割の場合、分割会社は何らの対価も得ておらず、営業移転損益、とりわけ営業移転利益を認識することについては異論も少なくない。しかし、分割型の場合もいったん分社が行われた後に、分割会社が減資又は配当としてその株主に対して取得した株式を分配したものとみなすことにより、営業移転損益の認識を認めることも可能である。また、営業移転損益を認識することで、承継会社における公正な評価額による評価との関連性も高まるといえる。特に損失が発生する場合、分割会社で損失を認識せず、承継会社が分割会社の帳簿価額以下の価額で資産の受入れを行うことは関連性が断ち切れ問題がある。

分社型における承継会社株式に係る税効果

101. 分割日における一時差異には、会社分割以前に存在する一時差異と会社分割によって生じる一時差異がある。これらの一時差異に係る繰延税金資産・負債は、移転原価及び承継会社株式の取得価額を構成するものとして会計処理を行う考え方と、一時差異に係る繰延税金資産・負債は、移転原価及び承継会社株式の取得価額を構成しないものとして会計処理する考え方とがある。前者の場合は、分割会社における承継会社株式の取得価額は承継会社の増加する資本勘定と一致するが、後者によった場合は、承継会社株式の取得価額に当該株式に係る繰延税金資産・負債を加減算した額が承継会社の増加する資本勘定と一致する。前者の場合、承継会社株式の一時差異について、税効果をとる場合は、当該一時差異について新たに繰延税金資産・負債とともに法人税等調整額を計上することになるが、対応する会計上の損益が発生していないという税効果会計上の論点がある。しかし、本研究報告においては、承継会社における承継資産・負債の取得の対価（増加資本の額）と分割会社における承継会社株式の取得価額を一致させることを重視し前者によることとした。

分割会社における簿価引継法

（資本充実の要請による評価減の取扱い）

102. 簿価引継法においては、承継会社は、分割により承継した資産及び負債を分割会社の決算又は仮決算（分割日の前日）における帳簿価額で貸借対照表に計上する。この場合、基本的には減損会計導入後の一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に準拠して適正に処理された帳簿価額を原則としてそのまま引き継ぐことになる。しか

し、減損会計が完全には整備されていない現在の会計慣行を考えれば、公正妥当な会計基準によっても含み損が生じていることがある。また、減損会計適用後においても、重要な含み損がなお存在することもあり得る。このような場合には、承継会社において、商法上の資本充実の要請に留意することが求められることになるため、分割により移転する純資産の公正な評価額の総額が分割会社の簿価純資産額を著しく下回る場合には、分割会社は決算又は仮決算日において営業移転に伴う評価減を実施し、その結果修正された帳簿価額を承継会社が受け入れることになる。分割会社における評価減による個別資産の帳簿価額の修正方法としては、評価益控除後の評価損を比例按分する方式のほか、含み損の重要性の高い順に減額する等の方法によることができる。なお、帳簿価額の修正計算は含み損のあるものに限り評価益の計上は認められない。

承継会社における会計処理

承継会社における売買処理法

(個別財務諸表における資産及び負債の取得価額)

103. 売買処理法の場合、本来、取得会社(結合前の承継会社又は分割会社)が被取得会社を売買により取得したかのように会計処理を行うため、取得した資産・負債を取得日現在の公正な評価額で貸借対照表に計上し、取得会社が取得日から被取得会社の経営成績を損益計算書に取り込む。しかし、承継会社が被取得会社となる(逆取得)場合には、承継会社の個別財務諸表においては、承継会社の分割日の属する決算期に係る財務諸表と分割により承継する営業の分割日以降に係る経営成績及び分割日における財政状態が統合され、また、商法上、個別財務諸表において、分割前の承継会社に存する資産・負債を評価替えすることも認められていないため、帳簿価額を維持することになる。

(個別財務諸表における取得の対価の測定)

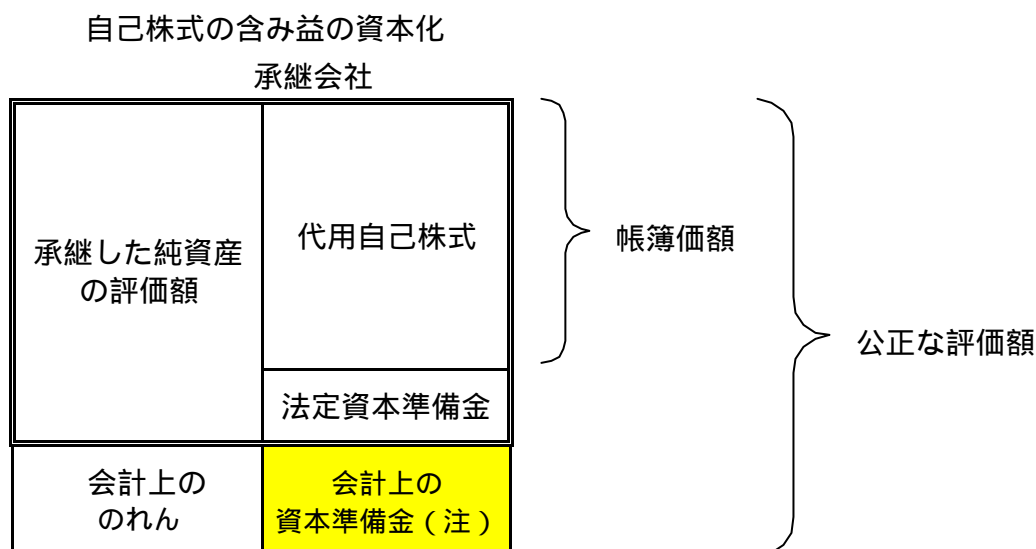
104. 承継会社を取得会社とする売買処理法の場合、本来であれば、承継会社が分割により承継した資産・負債は分割日における公正な評価額により測定し、一方、取得の対価は対価として発行する承継会社の株式等の公正な評価額により測定する。この結果、この資産及び負債の公正な評価額と対価として発行する承継会社の株式等の公正な評価額との差額がのれんとして認識されることになる。しかし、商法上、分割交付金及び代用自己株式の交付がない場合を前提とすれば、承継会社における資本金の増加額は承継会社が分割により受け入れた純資産額を限度とすることが定められているため(商法第374条の5、同第374条の21)、承継会社が分割に際して交付した株式等の公正な評価額が分割により承継した純資産の公正な評価額(商法において、吸収分割に限り認められている識別可能な暖簾を含む。)を上回る場合には、個別財務諸表においては売買処理法を適用することにより生じる差額のれんを計上することが

できない。なお、共同新設分割では吸収分割に限り計上が認められている識別可能な暖簾の計上も商法上認められていない。また、承継会社が分割に際して交付した株式等の公正な評価額が分割により承継した純資産の公正な評価額を下回る場合には、負ののれんを計上することになるが、商法において負ののれんの計上は認められず、資本準備金とされることになる。したがって、個別財務諸表における売買処理法では、取得の対価は、分割日における承継する資産及び負債の公正な評価額とし、差額のれんを計上することはできないものとした。

(代用自己株式を交付した場合の個別財務諸表における取扱い)

105. 売買処理法が適用される場合において、分割新株を発行することに代えて保有する自己株式を分割会社又はその株主に交付したときは、会計理論上、交付した自己株式は、分割新株と同様に、公正な評価額により移転することになる。その結果、自己株式を交付した場合にもものれん(負ののれんを含む。)の適切な認識を行うことができることになる。この場合、自己株式の交付は資本取引となるため、当該自己株式の公正な評価額が帳簿価額を上回る場合には、その差額を払込剰余金と同様に考え資本準備金とする。また、同じく下回る場合には自己株式交付差損とし、利益剰余金を取り崩すことになる。

しかし、このように処理することは、商法上、次の二つの問題点がある。まず、商法では前項に記載したとおり、差額のれんを計上することができないことがある。また、自己株式に含み益がある場合で、かつ、代用自己株式の公正な評価額が分割により承継する純資産の公正な評価額を上回るときには、その含み益の一部は資本準備金となるが(同時にのれんが認識される。)商法においては、この場合に資本準備金とすることはできない。この状況を図示すると以下のとおりとなる。したがって、個別財務諸表においては、自己株式の含み益部分について資本準備金とすることを避けるため、当該自己株式の帳簿価額により移転することとした。



(注) 商法では資本準備金とされないが、会計理論上は資本取引として認識すべき自己株式の含み益

承継会社における簿価引継法

(資本勘定の引継ぎ)

106. 簿価引継法の趣旨は、承継会社の資本勘定は分割前の各結合当事会社における承継する営業に帰属する資本構成を引き継ぐものであり、原則として準備金及び剰余金についても分割前の状態のまま引き継ぐべきであるという考え方がある。しかしながら、分割により承継する営業に帰属する準備金及び剰余金を把握することに困難が伴うこと、商法第288条の2第3項から第5項は、合併差益の特則規定の趣旨を斟酌すれば、配当財源等に配慮した政策的な規定と考えられること、また、分割会社の留保利益は承継会社に適切に引き継がれる限り、分割契約書等に基づき株主総会の特別決議で任意に決定できるとされているため、会計処理において剰余金等の引継ぎについて制約を課すことに異論もある。そこで、承継会社における資本勘定の引継方法については、特に制約を課さないこととした。なお、分社型の会社分割においては、承継会社は分割会社の資本構成を引き継ぐことは認められていない。(商法第288条の2第1項第3号の2及び第3号の3参照)

(承継する資産及び負債に係る繰延税金資産・負債の認識)

107. 売買処理法の場合は、承継した資産・負債の一時差異について、分割日において税効果会計基準に従って繰延税金資産・負債を認識する。簿価引継法の場合は、原則として分割会社が仮決算で計上していた移転する営業に係る繰延税金資産・負債をそのまま引き継ぐ。簿価引継法は、第21項の定義のように各会社が保有する資産及び負債を帳簿価額で結合する方法であるから、繰延税金資産の回収可能性の判断は、受入時には行わない。法人税法上、非適格会社分割となる場合、分割会社で分割前に計上していた引当金等は承継会社に引き継がれず、分割会社で取崩しが生じ、必ずしも分割会社の資産・負債をそのまま引き継がない場合がある。また、分社型の場合には、一括評価債権に対する貸倒引当金については引継ぎが認められていない。したがって、この場合には、承継会社は、分割会社が仮決算で計上していた移転する営業に係る繰延税金資産・負債の金額にかかわらず、承継した資産・負債の一時差異について、繰延税金資産・負債を認識することとし、当該繰延税金資産の回収可能性の評価は、分割後に到来する最初の事業年度に行うこととした。

(分割により承継する資産・負債及び損益の統合)

108. 持分の結合に基づく簿価引継法の趣旨に従えば、分割がどの時点で生じたかにかかわらず、原則として、期首から経営成績及び財政状態を統合することになるが、会社分割は合併と異なり分割後も分割会社が存続するため、移転する営業に帰属する損

益を期首から把握することが困難な場合もある。また、承継会社の個別財務諸表において、分割日前の承継する営業に帰属する損益を合算して報告することはできない。したがって、分割により承継する営業に帰属する損益について、承継会社の連結財務諸表においては、期首から統合することもできることとし、個別財務諸表においては、分割日から統合することとした。

分割会社の株主の会計処理

(売買処理法の場合における株主分割損益の認識)

109. 売買処理法が適用される分割型の会社分割においては、分割会社の株主が、承継会社の株式等を対価として分割会社の株式を売却したものと考えられる。したがって、割り当てられた承継会社株式及びその他の資産の公正な評価額と分割会社株式の帳簿価額により、株主分割損益を計上する必要がある。しかし、分割会社の少数株主にとっては、承継会社の株主となっても、その少数株主としての地位に何ら変化が生じたものではないため、少数株主は株主分割損益を認識せず、分割会社の支配株主が分割により支配を喪失した場合において、当該株主が分割損益を認識することとした。

簿価引継法における退職給付引当金の公正な評価額

110. 簿価引継法における退職給付引当金の公正な評価額を算定する際には、退職給付会計上の会計基準変更時差異の未処理額を含み損と考え、簿価純資産を下回る範囲において一時認識するという考え方と、会計基準変更時差異の未処理額をそのまま引き継ぐ方法、すなわち帳簿に計上された退職給付引当金の額をもって公正な評価額とするという考え方がある。前者は資本充実の要請に基づき公正な評価額により評価するのであるから、退職給付会計基準において遅延認識が認められた会計基準変更時差異は、一時に認識すべきというものである。後者は、簿価引継法は退職給付債務等の将来給付をそのまま引き継ぐ方法であり、退職給付会計で未認識項目の遅延処理が公正な会計慣行として認められているものをそのまま引き継げばよいとする方法であり、資本充実の要請も公正な会計慣行の範囲を超えるものではないと考えられるため、退職給付会計基準に基づく同引当金の額を引き継ぐと考えるものである。本研究報告における考え方は、このうち後者によることとした。

法定有限連帯責任に伴う債務

111. 法定有限連帯責任に伴う債務については、債務として計上するとともに、分割契約書等において弁済の責任がないものについては求償権を資産に計上するという考え方と債務とともに求償権を計上するのであれば、資産・負債とも貸借対照表に計上する実益に乏しいため、注記による開示で足りるとする考え方がある。債務者が催告を受けられない場合には、債務者の任務懈怠によるもの以外に、例えば、無記名社債などのように事実上催告することが困難なものがある。後者の金額は巨額にのぼる

ことも想定され、債務とともに求償権の計上を求めることは、いたずらに、債権と債務が両膨らみとなること及び会社分割が承継会社と分割後の分割会社の債務履行の見込みがあることを前提としていることにかんがみ、自らが負担する額を超えて貸借対照表に計上する実益に乏しいと考えられることから、本研究報告においては、注記による開示で足りるものとした。

設例による解説

本設例のうち設例 1 から設例 3 までは、売買処理法と簿価引継法の会計処理の違いを明らかにするため、あえて両方の会計処理を示している。また、設例 4 から設例 9 までは、個別財務諸表と連結財務諸表の会計処理の違いを明らかにするため、両方の会計処理を示している。設例10では、会社分割に特有の税効果会計を示している。

[設例 1] 個別財務諸表における分社型の会社分割の会計処理

1. 前提条件

- (1) X 3 年 4 月 1 日に、A 事業と B 事業を営む 3 月決算の X 社を分割し、既存の Y 社に B 事業を移転し、Y 社が分割に伴い発行する新株 500 株は X 社に割り当てることとする。
なお、取得費用及び法人税等は無視するものとする。
- (2) X 社の A 事業資産と B 事業資産の公正な評価額は、分割日現在でそれぞれ 160,000、40,000 である。また、分割合意直前日における Y 社株式の市場価額は、45,000 である。
- (3) X 社の X 3 年 4 月 1 日現在の個別貸借対照表は、次のとおりである。

X 社貸借対照表			
A 事業資産	120,000	負債	0
B 事業資産	30,000	資本金	50,000
		資本準備金	4,000
		利益準備金	12,500
		剰余金	83,500

- (4) X 社の X 3 年 4 月 1 日現在の株主構成とそれぞれの取得価額は、次のとおりである。

株主名	所有株式数	取得価額(単価)
甲社	600株	30,000 (50)
乙個人	400株	24,000 (60)

2. 会計処理

(1) 分割会社の会計処理

簿価引継法による場合

Y 社株式 (* 1)	30,000	/	B 事業資産 (* 2)	30,000
---------------	--------	---	----------------	--------

* 1 簿価引継法の場合、移転する資産・負債の帳簿価額が移転価額となる。

* 2 移転する資産・負債の帳簿価額が移転原価となる。

売買処理法による場合

Y 社株式 (* 1)	45,000	/	B 事業資産 (* 2)	30,000
			営業移転利益 (* 3)	15,000

* 1 売買処理法の場合、分割合意直前日における Y 社株式の公正な評価額が移転価額となる。

* 2 移転する資産・負債の帳簿価額が移転原価となる。

* 3 移転価額と移転原価の差額が営業移転損益となる。

(2) 承継会社の会計処理

簿価引継法による場合

B事業資産	30,000	／	資本金(*1)	25,000
			資本準備金(*2)	5,000

* 1 500株 × 50 (額面金額) = 25,000

* 2 30,000 - 25,000 = 5,000

売買処理法による場合

個別財務諸表における売買処理法の場合、分割日におけるB事業資産を公正な評価額で計上する。

B事業資産	40,000	／	資本金(*1)	25,000
			資本準備金(*2)	15,000

* 1 500株 × 50 (額面金額) = 25,000

* 2 40,000 - 25,000 = 15,000

(3) 分割会社の株主の会計処理

分社型の場合、株主の会計処理は行わない。

[設例 2] 個別財務諸表における分割型の会社分割の会計処理 (含み損がある場合)

1. 前提条件

(1) X 3 年 4 月 1 日に、A 事業と B 事業を営む 3 月決算の X 社を分割し、既存の Y 社に B 事業を移転し、Y 社が分割に伴い発行する新株 100 株は X 社の株主に割り当てることとする。また、簿価引継法が適用される場合には、分割前の X 社の資本構成の割合に応じて、資本勘定を取り崩す。さらに、取り崩した X 社の資本構成のうち利益準備金、剰余金は X 社から Y 社に承継させることとし、また、X 社は株式の消却を行わない。売買処理法が適用される場合には、X 社は株式の消却を行わず、剰余金を取り崩すこととする。なお、取得費用及び法人税等は無視するものとする。

(2) X 社の A 事業資産と B 事業資産の公正な評価額は、分割日現在でそれぞれ 180,000、20,000 である。

(3) X 社の X 3 年 4 月 1 日現在の個別貸借対照表は、次のとおりである。

A 事業資産	120,000	負債	0
B 事業資産	30,000	資本金	50,000
		資本準備金	4,000
		利益準備金	12,500
		剰余金	83,500

(4) X 社の X 3 年 4 月 1 日現在の株主構成とそれぞれの取得価額は次のとおりである。

株主名	所有株式数	取得価額(単価)
甲社	600株	30,000(50)
乙個人	400株	24,000(60)

(5) Y社のX3年4月1日及び分割合意日における現在の発行済み株式総数は1,000株であり、分割合意直前日におけるY社株式の公正な評価額は@200である。

2. 会計処理

(1) 分割会社の会計処理

簿価引継法による場合

簿価引継法の場合、原則的には営業移転損益の認識は行わないが、移転する資産に含み損が生じているので、当該資産の公正な評価額と簿価との差額について分割日の前日に営業移転に伴う評価減を認識する。また、移転する営業に係るものとして、比例的に資本勘定を取り崩す。(ここでは説明の便宜上X社の資本構成を比例的に取り崩しているが、実際は分割契約書に従うことになる。)

(分割日の前日)				
B事業資産評価損(*1)	10,000	/	B事業資産	10,000
(分割日)				
資本金(*2)	10,000	/	B事業資産	20,000
資本準備金(*3)	800			
利益準備金(*4)	2,500			
剰余金(*5)	6,700			

*1 評価損 = 30,000 - 20,000 = 10,000

*2 比例資本金 = 50,000 × 30,000 / 150,000 = 10,000

*3 比例資本準備金 = 4,000 × 30,000 / 150,000 = 800

*4 比例利益準備金 = 12,500 × 30,000 / 150,000 = 2,500

*5 比例剰余金 - 評価損 = (83,500 × 30,000 / 150,000) - 10,000 = 6,700

売買処理法による場合

剰余金(*1)	20,000	/	B事業資産	30,000
営業移転損失(*2)	10,000			

*1 移転価額20,000(設例では、X社の剰余金から優先的に取り崩しているが、商法は資本勘定のどの科目を減少させるかは任意であり、実際は分割契約書に従うことになる。)

*2 移転資産の移転原価30,000 - 移転価額20,000(200 × 100株) = 10,000

(2) 承継会社の会計処理

簿価引継法による場合

簿価引継法の場合、簿価引継ぎが原則であるが、B事業資産には含み損が生じているので、公正な評価額(修正帳簿価額)で受け入れることとした。(ここでは説明の便宜上X社の資本構成を比例的に受け入れているが、実際は分割契約書に従うことになる。)

B事業資産	20,000	／	資本金（*1）	5,000
			資本準備金（*2）	5,800
			利益準備金（*3）	2,500
			剰余金（*4）	6,700

* 1 100株 × 50（額面金額） = 5,000

* 2 X社比例資本金10,000 + X社比例資本準備金800 - Y社資本金5,000 = 5,800

* 3 X社比例利益準備金2,500

* 4 X社比例剰余金16,700 - 評価損10,000 = 6,700

売買処理法による場合

個別財務諸表における売買処理法の場合、承継会社の分割日におけるB事業資産を公正な評価額で計上する。

B事業資産	20,000	／	資本金（*1）	5,000
			資本準備金（*2）	15,000

* 1 100株 × 50（額面金額） = 5,000

* 2 20,000 - 5,000 = 15,000（ただし、商法上は剰余金を引き継ぐことも可能である。）

(3) 分割会社の株主（甲社）の会計処理

簿価引継法による場合

X社株式のもともとの帳簿価額を、帳簿価額の比率に応じてY社株式の帳簿価額へ調整計算（付替計算）を行う。

Y社株式（*）	6,000	／	X社株式	6,000
---------	-------	---	------	-------

* A事業資産とB事業資産の帳簿価額の比率は120,000 : 30,000 = 4 : 1となる。したがって、甲社におけるX社株式の帳簿価額30,000を4 : 1の比率でX社株式とY社株式に割り振る。

調整計算後Y社株式の帳簿価額 = 30,000 × 1 / 5 = 6,000

売買処理法による場合

売買処理法の場合で、X社株式のもともとの帳簿価額を、資産・負債の公正な評価額の比率に応じてY社株式の帳簿価額へ調整計算（付替計算）を行う。さらに、X社において支配株主であった甲社がY社においては支配株主でなくなっているため、上記の調整計算後に、割り当てられた株式について公正な評価額により評価することにより、株主分割損益を認識する。

Y社株式（*）	3,000	／	X社株式	3,000
---------	-------	---	------	-------

* A事業資産とB事業資産の公正な評価額の比率は180,000 : 20,000 = 9 : 1となる。

したがって、甲社におけるX社株式の帳簿価額30,000を9 : 1の比率でX社株式とY社株式に割り振る。調整計算後Y社株式の帳簿価額 = 30,000 × 1 / 10 = 3,000

Y社株式（*1）	12,000	／	Y社株式（*2）	3,000
			株主分割利益（*3）	9,000

* 1 Y社株式の公正な評価額 = 200 × 100株 × 600 / 1,000 = 12,000

* 2 Y社株式の調整計算後の帳簿価額

* 3 $12,000 - 3,000 = 9,000$

[設例 3] 個別財務諸表における分割型の会社分割の会計処理 (含み益がある場合)

1. 前提条件

- (1) X 3 年 4 月 1 日に、A 事業と B 事業を営む 3 月決算の X 社を分割し、既存の Y 社に B 事業を移転し、Y 社が分割に伴い発行する新株 100 株は X 社の株主に割り当てることとする。また、簿価引継法が適用される場合には、分割会社 (X 社) においては分割前の X 社の資本構成の割合に応じて、資本勘定を減少させることとし、一方、承継会社 (Y 社) においては取り崩した X 社の資本構成のうち利益準備金、剰余金を引き継ぐ。売買処理法が適用される場合には、剰余金を減少させる。いずれの場合にも X 社は株式の消却を行わない。なお、取得費用及び法人税等は無視するものとする。
- (2) X 社の A 事業資産と B 事業資産の公正な評価額は、分割日現在でそれぞれ 160,000、40,000 である。
- (3) X 社の X 3 年 4 月 1 日現在の個別貸借対照表は、次のとおりである。

A 事業資産	120,000	負債	0
B 事業資産	30,000	資本金	50,000
		資本準備金	4,000
		利益準備金	12,500
		剰余金	83,500

- (4) X 社の X 3 年 4 月 1 日現在の株主構成とその取得価額は次のとおりである。

株主名	所有株式数	取得価額 (単価)
甲社	600 株	30,000 (50)
乙個人	400 株	24,000 (60)

- (5) Y 社の X 3 年 4 月 1 日現在及び分割合意日における発行済み株式総数は 1,000 株であり、分割合意直前日における Y 社株式の公正な評価額は @400 である。

2. 会計処理

- (1) 分割会社の会計処理

簿価引継法による場合

簿価引継法の場合、資産を簿価で移転し、移転する営業に係るものとして、比例的に資本勘定を取り崩す。(ここでは説明の便宜上 X 社の資本構成を比例的に取り崩しているが、実際は分割契約書に従うことになる。)

資本金 (* 1)	10,000	B 事業資産	30,000
資本準備金 (* 2)	800		
利益準備金 (* 3)	2,500		
剰余金 (* 4)	16,700		

* 1 比例資本金 = $50,000 \times 30,000 / 150,000 = 10,000$

* 2 比例資本準備金 = $4,000 \times 30,000 / 150,000 = 800$

* 3 比例利益準備金 = $12,500 \times 30,000 / 150,000 = 2,500$

* 4 比例剰余金 = $83,500 \times 30,000 / 150,000 = 16,700$

売買処理法による場合

売買処理法の場合で、営業移転利益を認識したときは、その営業移転利益に対応する剰余金から取り崩すことが必要となる。

剰余金 (* 1)	40,000	/	B 事業資産	30,000
			営業移転利益 (* 2)	10,000

* 1 移転価額40,000

* 2 移転価額40,000 (400 × 100株) - 移転原価30,000 = 10,000

(2) 承継会社の会計処理

簿価引継法による場合

B 事業資産	30,000	/	資本金 (* 1)	5,000
			資本準備金 (* 2)	5,800
			利益準備金 (* 3)	2,500
			剰余金 (* 4)	16,700

* 1 100株 × 50 (額面金額) = 5,000

* 2 X 社比例資本金10,000 + X 社比例資本準備金800 - Y 社資本金5,000 = 5,800

* 3 X 社比例利益準備金2,500

* 4 X 社比例剰余金16,700

売買処理法による場合

個別財務諸表における売買処理法の場合、分割日における B 事業資産を公正な評価額で計上する。

B 事業資産	40,000	/	資本金 (* 1)	5,000
			資本準備金 (* 2)	35,000

* 1 100株 × 50 (額面金額) = 5,000

* 2 40,000 - 5,000 = 35,000 (ただし、商法上は剰余金を引き継ぐことも可能である。)

(3) 分割会社の株主 (甲社) の会計処理

簿価引継法による場合

簿価引継法の場合にも、X 社株式のもとの帳簿価額を、帳簿価額の比率に応じて Y 社株式の帳簿価額へ調整計算 (付替計算) を行う。

Y 社株式 (*)	6,000	/	X 社株式	6,000
-------------	-------	---	-------	-------

* A 事業資産と B 事業資産の帳簿価額の比率は $120,000 : 30,000 = 4 : 1$ となる。したがって、甲社における X 社株式の帳簿価額30,000を4 : 1の比率で X 社株式と Y 社株式に割り振る。

調整計算後 Y 社株式の帳簿価額 = $30,000 \times 1 / 5 = 6,000$

売買処理法による場合

売買処理法の場合で、X 社株式のもとの帳簿価額を、資産・負債の公正な評価額の比率に応じて Y 社株式の帳簿価額へ調整計算 (付替計算) を行う。さらに、X 社において支配株主であった甲社が Y 社においては支配株主でなくなっているため、上

記の調整計算後に、割り当てられた株式について公正な評価額により評価することにより、株主分割損益を認識する。

Y社株式（*）	6,000	／	X社株式	6,000
---------	-------	---	------	-------

* A事業資産とB事業資産の公正な評価額の比率は160,000 : 40,000 = 4 : 1となる。
したがって、甲社におけるX社株式の帳簿価額30,000を4 : 1の比率でX社株式とY社株式に割り振る。調整計算後Y社株式の帳簿価額 = 30,000 × 1 / 5 = 6,000

Y社株式（*1）	24,000	／	Y社株式（*2）	6,000
			株主分割利益（*3）	18,000

* 1 Y社株式の公正な評価額 = 400 × 100株 × 600 / 1,000 = 24,000

* 2 Y社株式の調整計算後の帳簿価額

* 3 24,000 - 6,000 = 18,000

[設例 4] 共同新設分割（分社型）の会計処理

1. 前提条件

- (1) X3年4月1日に、A事業及びB事業を営む3月決算の公開会社X社とA事業及びC事業を営む3月決算の公開会社Y社とが共同新設分割し、新設のZ社にA事業を移転し、Z社が分割に伴い発行する新株225株はX社及びY社に割り当てることとする。また、両社のA事業について、「取得」と「持分の結合」の判定テストを実施したところ、Y社がX社のA事業を取得したと判定され、Z社によるX社のA事業の受入処理に売買処理法、またY社のA事業の受入処理に簿価引継法が適用されることとなった。なお、法人税等は無視するものとする。
- (2) X社のA事業資産とB事業資産の公正な評価額は、X3年4月1日現在でそれぞれ180,000、20,000である。
- (3) X社のX3年4月1日現在の個別貸借対照表は、次のとおりである。

A事業資産	120,000	負債	0
B事業資産	30,000	資本金	50,000
		資本準備金	4,000
		利益準備金	12,500
		剰余金	83,500

- (4) X社のX3年4月1日現在の株主構成とそれぞれの取得価額は、次のとおりである。

株主名	所有株式数	取得価額
甲社	600株	30,000
一般株主	400株	-

- (5) X社A事業のX3年4月1日現在の公正な評価額は200,000であり、X社にはZ社株式100株が割り当てられたとする。
- (6) Y社のA事業資産とC事業資産の公正な評価額は、X3年4月1日現在でそれぞれ

250,000、50,000である。

(7) Y社のX3年4月1日現在の個別貸借対照表は、次のとおりである。

A事業資産	200,000	負債	0
C事業資産	50,000	資本金	100,000
		資本準備金	50,000
		利益準備金	25,000
		剰余金	75,000

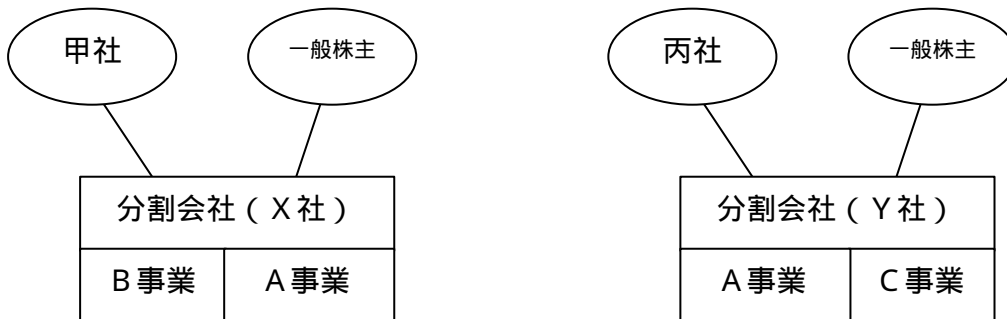
(8) Y社のX3年4月1日現在の株主構成とそれぞれの取得価額は、次のとおりである。

株主名	所有株式数	取得価額
丙社	40株	150,000
一般株主	60株	-

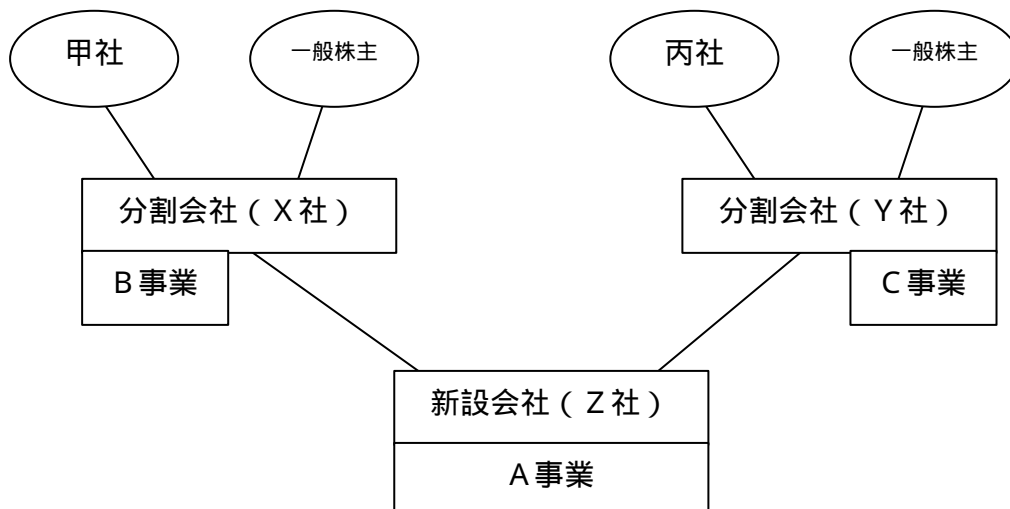
(9) Y社A事業のX3年4月1日現在の公正な評価額は250,000であり、Y社にはZ社株式125株が割り当てられたとする。

<イメージ図>

【分割前】



【分割後】



2. 会計処理

以下の会計処理を示す。

- (1) 新設会社（Z）の個別財務諸表における会計処理
- (2) 分割会社（X）の個別財務諸表における会計処理
- (3) 分割会社（Y）の個別財務諸表における会計処理
- (4) 分割会社（Y）の連結財務諸表における会計処理（Z社＝連結子会社）
- (5) 分割会社（X）の連結財務諸表における会計処理（Z社＝持分法適用関連会社）
- (6) 分割会社（X）の株主（甲社）の個別財務諸表における会計処理
- (7) 分割会社（Y）の株主（丙社）の個別財務諸表における会計処理

- (1) 新設会社（Z）の個別財務諸表における会計処理

分割会社（X）のA事業資産の受入処理

売買処理法の場合、承継する会社の支配獲得日（X3年4月1日）におけるA事業資産を公正な評価額で計上する。

A事業資産（X社）	180,000	／	資本金（*1）	5,000
			資本準備金（*2）	175,000

*1 100株×50（額面金額）＝5,000

*2 180,000 - 5,000 = 175,000

A事業の公正な評価額である200,000とA事業資産の公正な評価額である180,000との差額であるのれんについては、新設分割の際には商法上認識しないことになっているので、個別財務諸表上は計上しない。また、分社型の場合、商法上はY社の利益準備金及び剰余金は引き継がないことになっているので、受入資産と増加資本金との差額は全額資本準備金となる。

分割会社（Y）のA事業資産の受入処理

簿価引継法の場合、資産を簿価で移転する。

A事業資産（Y社）	200,000	／	資本金（*1）	6,250
			資本準備金（*2）	193,750

*1 125株×50（額面金額）＝6,250

*2 200,000 - 6,250 = 193,750

分社型の場合、商法上はY社の利益準備金及び剰余金は引き継がないことになっているので、受入資産と増加資本金との差額は全額資本準備金となる。

よって、Z社のX3年4月1日（設立時）の貸借対照表は以下のようになる。

Z社貸借対照表

A事業資産(X社) 180,000	負債	0
A事業資産(Y社) 200,000	資本金	11,250
	資本準備金	368,750

- (2) 分割会社（X）の個別財務諸表における会計処理

A事業資産の移転には売買処理法が適用されるので、A事業の公正な評価額とA事業資産の簿価との差額が営業移転損益として認識されることになる。

Z社株式	200,000	/	A事業資産	120,000
			営業移転利益	80,000

(3) 分割会社（Y）の個別財務諸表における会計処理

A事業資産の移転には簿価引継法が適用されるので、A事業資産の簿価と同額のZ社株式の受入処理が行われる。

Z社株式	200,000	/	A事業資産	200,000
------	---------	---	-------	---------

(4) 分割会社（Y）の連結財務諸表における会計処理（Z社＝連結子会社）

Y社は、Z社の発行済株式の55.6%（125株/225株）を保有することから、Z社を連結することになる。

Z社の個別財務諸表の修正

（Z社におけるX社A事業受入処理のあるべき仕訳）

売買処理法の場合、承継する会社の支配獲得日（X3年4月1日）におけるX社のA事業資産を公正な評価額で計上する。また、発行される株式の公正な評価額のうち、資本金に組み入れられない部分は資本準備金として処理される。

A事業資産（X社）	180,000	/	資本金（*2）	5,000
連結調整勘定（*1）	20,000	/	資本準備金（*3）	195,000

*1 A事業の公正な評価額200,000 - A事業資産の公正な評価額180,000 = 20,000

*2 100株 × 50（額面金額） = 5,000

*3 A事業の公正な評価額200,000 - 5,000 = 195,000

（個別財務諸表の修正仕訳）

連結修正仕訳は個別財務諸表で認識しないX社A事業の公正な評価額とX社A事業資産の公正な評価額との差額であるのれん20,000を追加的に認識する処理が必要となる。

連結調整勘定	20,000	/	資本準備金	20,000
--------	--------	---	-------	--------

よって、Y社連結財務諸表の作成に使用するZ社のX3年4月1日の貸借対照表は以下のとおりとなる。

Z社貸借対照表

A事業資産（X社）	180,000	負債	0
A事業資産（Y社）	200,000		
連結調整勘定	20,000	資本金	11,250
		資本準備金	388,750

投資と資本の相殺消去

資本金	11,250	/	Z社株式	200,000
資本準備金	388,750	/	少数株主持分（*1）	177,778
			持分変動差額（*2）	22,222

- * 1 Z社純資産400,000 × 100株 / 225株 = 177,778
- * 2 Z社純資産400,000 × 125株 / 225株 - X社A事業資産受入前のY社持分200,000 = 22,222 (当期の損益とするか、直接連結剰余金に加減することができる。)

持分変動差額の発生原因を理解するために、共同新設分割を以下の2ステップに分けて考える。

Y社が単独でA事業について分社型の新設分割を実施し、簿価引継法でZ社を設立する (Z社のY社持株比率 = 100%)。

X社がA事業について分社型の吸収分割を実施し、売買処理法でZ社に承継する (Z社のY社持株比率 = 125株 / (125株 + 100株) = 55.6%)。

【Z社純資産の内訳】

Z社純資産	Z社株式公正価値比率	Z社純資産持分比率
() 少数株主持分 (X社持分) 177,778	↑ 100株	↑ 100株
() 持分変動差額 (Y社持分) 22,222	↓	↓
() Y社A事業資産簿価 (Y社持分) 200,000	↑ 125株	↑ 125株
() Y社A事業含み益 (オフバランス) 50,000 (250,000 - 200,000)	↓	↓

これは、Y社の100%子会社であったZ社がX社A事業の公正な評価額を総額とする第三者割当時価発行増資をX社が引き受けた結果、Z社のY社持分が55.6%に低下したのと同様の処理となる。この場合、まずいったんY社がX社のA事業の公正な評価額200,000を全額Z社に払い込み、Y社が引き受けたZ社株式をX社に200,000で全額売却したとみなすことになり、持株比率の変動による持分変動差額は、当期の損益か連結剰余金に直接加減することになる (連結財務諸表原則注解13、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」第47項 第48項、第49項)。

持分変動差額22,222はZ社の資本勘定では認識されないY社A事業の含み益 (公正な評価額250,000 - A事業資産の簿価200,000) × X社持株比率44.4% (100株 / 225株) と一致する。

Y社のX3年4月1日付け連結貸借対照表は以下のとおりになる。

A事業資産 (X社)	180,000	少数株主持分	177,778
A事業資産 (Y社)	200,000	資本金	100,000
C事業資産	50,000	資本準備金	50,000
連結調整勘定	20,000	連結剰余金 (*)	122,222

(*) 連結剰余金 = Y社利益準備金25,000 + Y社剰余金75,000 + Z社持分変動差額22,222 = 122,222

(実際は、持分変動差額22,222はY社のX4年3月期の連結損益計算書又は連結剰余

金計算書に記載されることになるが、ここでは説明の便宜上期首連結剰余金に含めて記載している。)

- (5) 分割会社(X)の連結財務諸表における会計処理(Z社=持分法適用関連会社)
X社は、Z社の発行済株式の44.4%(100株/225株)を保有しており、通常関連会社に該当する。よって、Z社財務諸表はX社連結財務諸表上、持分法が適用されることになる。

X社のZ社純資産の持分相当額は、(4)で実施した修正後のZ社の個別財務諸表における純資産400,000×44.4%=177,778であるので、X社の個別財務諸表で計上したZ社株式200,000より22,222少なくなっている。これは、(4)で説明した持分変動差額に他ならず、連結調整勘定相当額となり、その計上後20年以内に償却しなければならないが、仮にこれを一時に償却する場合には、以下の仕訳となる。

持分法による投資利益	22,222	/	Z社株式	22,222
------------	--------	---	------	--------

- (6) 分割会社(X)の株主(甲社)の個別財務諸表における会計処理
分社型の場合、株主の会計処理は行わない。
- (7) 分割会社(Y)の株主(丙社)の個別財務諸表における会計処理
分社型の場合、株主の会計処理は行わない。

[設例 5] 共同新設分割(分割型)の会計処理

1. 前提条件

- (1) X3年4月1日に、A事業及びB事業を営む3月決算の公開会社X社とA事業及びC事業を営む3月決算の公開会社Y社とが共同新設分割し、新設のZ社にA事業を移転し、Z社が分割に伴い発行する新株225株はX社株主及びY社株主に各々の持株数に比例して割り当てることとする。なお、Z社は設立と同時に公開会社になったとする。また、両社のA事業について、「取得」と「持分の結合」の判定テストを実施したところ、Y社株主がX社のA事業を取得したと判定され、Z社によるX社のA事業の受入処理に売買処理法、またY社のA事業の受入処理に簿価引継法が適用されることとなった。なお、法人税等は無視するものとする。
- (2) X社のA事業資産とB事業資産の公正な評価額は、X3年4月1日現在でそれぞれ180,000、20,000である。
- (3) X社のX3年4月1日現在の個別貸借対照表は、次のとおりである。

A事業資産	120,000	負債	0
B事業資産	30,000	資本金	50,000
		資本準備金	4,000
		利益準備金	12,500
		剰余金	83,500

- (4) X社のX3年4月1日現在の株主構成とそれぞれの取得価額は、次のとおりである。

株主名	所有株式数	取得価額
甲社	600株	30,000
一般株主	400株	-

- (5) X社A事業のX3年4月1日現在の公正な評価額は200,000であり、X社株主にはZ社株式100株が割り当てられたとする。
- (6) Y社のA事業資産とC事業資産の公正な評価額は、X3年4月1日現在でそれぞれ250,000、50,000である。
- (7) Y社のX3年4月1日現在の個別貸借対照表は、次のとおりである。

Y社貸借対照表

A事業資産	200,000	負債	0
C事業資産	50,000	資本金	100,000
		資本準備金	50,000
		利益準備金	25,000
		剰余金	75,000

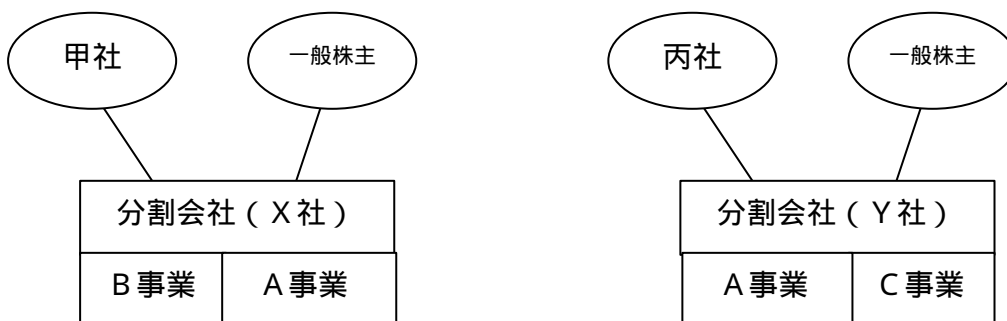
- (8) Y社のX3年4月1日現在の株主構成とそれぞれの取得価額は、次のとおりである。

株主名	所有株式数	取得価額
丙社	40株	150,000
一般株主	60株	-

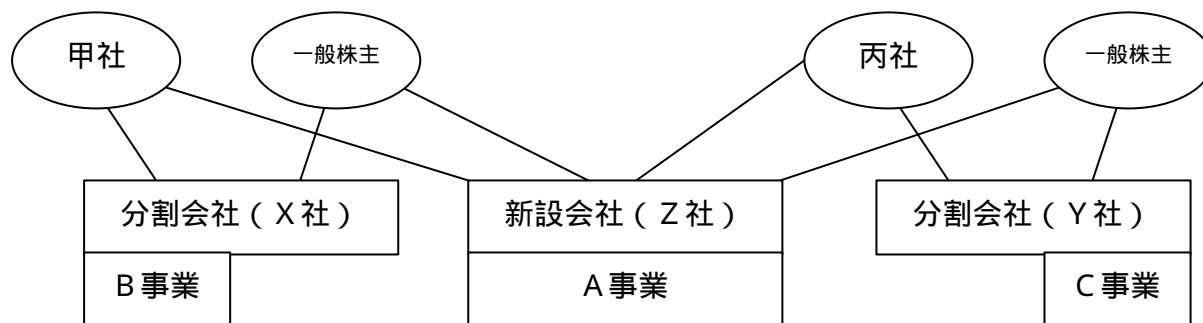
- (9) Y社A事業のX3年4月1日現在の公正な評価額は250,000であり、Y社株主にはZ社株式125株が割り当てられたとする。

<イメージ図>

【分割前】



【分割後】



2. 会計処理

以下の会計処理を示す。

- (1) 新設会社 (Z) の個別財務諸表における会計処理
- (2) 新設会社 (Z) の連結財務諸表における会計処理
- (3) 分割会社 (X) の個別財務諸表における会計処理
- (4) 分割会社 (Y) の個別財務諸表における会計処理
- (5) 分割会社 (X) の株主 (甲社) の個別財務諸表における会計処理
- (6) 分割会社 (Y) の株主 (丙社) の個別財務諸表における会計処理

- (1) 新設会社 (Z) の個別財務諸表における会計処理

X社のA事業資産の受入処理

売買処理法の場合、承継する会社の支配獲得日 (X 3 年 4 月 1 日) におけるA事業資産を公正な評価額で計上する。

A事業資産 (X 社)	180,000	/	資本金 (* 1)	5,000
			資本準備金 (* 2)	175,000

* 1 100株 × 50 (額面金額) = 5,000

* 2 180,000 - 5,000 = 175,000 (ただし、商法上は剰余金を引き継ぐことも可能である。)
 A事業の公正な評価額である200,000とA事業資産の公正な評価額である180,000との差額であるのれんについては、新設分割の際には商法上認識しないことになっているので、個別財務諸表上は計上しない。

Y社のA事業資産の受入処理

分割型で簿価引継法の場合、資産を簿価で受け入れY社資本勘定の利益準備金及び剰余金を比例的に受け入れる (Y社A事業資産簿価 / (Y社A事業資産簿価 + Y社C事業資産簿価) = 0.8)。 (ここでは説明の便宜上Y社の資本構成を比例的に受け入れているが、実際は分割計画書に従うことになる。)

A事業資産 (Y 社)	200,000	/	資本金 (* 1)	6,250
			資本準備金 (* 2)	113,750
			利益準備金 (* 3)	20,000
			剰余金 (* 4)	60,000

* 1 125 × 50 (額面金額) = 6,250

* 2 Y社比例資本金100,000 × 0.8 + Y社比例資本準備金50,000 × 0.8 - Z社増加資本金6,250 = 113,750

* 3 Y社比例利益準備金 = 25,000 × 0.8 = 20,000

* 4 Y社比例剰余金 = $75,000 \times 0.8 = 60,000$

よって、Z社のX3年4月1日時（設立時）の貸借対照表は以下のようになる。

Z社貸借対照表

A事業資産(X社)	180,000	負債	0
A事業資産(Y社)	200,000	資本金	11,250
		資本準備金	288,750
		利益準備金	20,000
		剰余金	60,000

(2) 新設会社(Z)の連結財務諸表における会計処理

(Z社におけるX社A事業受入処理のあるべき仕訳)

売買処理法の場合、承継する会社の支配獲得日(X3年4月1日)におけるX社のA事業資産を公正な評価額で計上する。また、発行される株式の公正な評価額のうち、資本金に組み入れられない部分は資本準備金として処理される。

A事業資産(X社)	180,000	資本金(*2)	5,000
連結調整勘定(*1)	20,000	資本準備金(*3)	195,000

* 1 A事業の公正な評価額200,000 - A事業資産の公正な評価額180,000 = 20,000

* 2 100株 × 50 (額面金額) = 5,000

* 3 A事業の公正な評価額200,000 - 5,000 = 195,000

(個別財務諸表の修正仕訳)

連結修正仕訳は個別財務諸表で認識しないX社A事業の公正な評価額とX社A事業資産の公正な評価額との差額であるのれん20,000を追加的に認識する処理が必要となる。

連結調整勘定	20,000	資本準備金	20,000
--------	--------	-------	--------

よって、Z社のX3年4月1日の連結貸借対照表は以下のとおりとなる。

Z社連結貸借対照表

A事業資産(X社)	180,000	負債	0
A事業資産(Y社)	200,000	資本金	11,250
連結調整勘定	20,000	資本準備金	308,750
		連結剰余金	80,000

(注) Z社には連結子会社があるものと仮定して、連結財務諸表を作成しているが、のれん以外のその他の会計処理は省略している。

(3) 分割会社(X)の個別財務諸表における会計処理

X社のA事業資産の移転には売買処理法が適用されるので、A事業の公正な評価額とA事業資産の簿価との差額が営業移転損益として認識されることになる。また、その営業移転損益に対応する剰余金から取り崩すことが必要となる。

剰余金（＊２）	80,000	A事業資産	120,000
剰余金（＊３）	83,500	営業移転利益（＊１）	80,000
利益準備金（＊３）	12,500		
資本準備金（＊３）	4,000		
資本金（＊３）	20,000		

* 1 A事業の公正な評価額200,000 - A事業資産の簿価120,000 = 80,000

* 2 営業移転利益に対応する剰余金 = 80,000

* 3 設例では、X社の剰余金から優先的に取り崩しているが、商法は資本勘定のどの科目を減少させるかは任意であり、実際は分割計画書に従うことになる。

(4) 分割会社（Y）の個別財務諸表における会計処理

Y社のA事業資産の移転には簿価引継法が適用されるので、A事業資産を簿価で移転し、移転する営業に係るものとして、比例的に資本勘定を取り崩す。（ここでは説明の便宜上Y社の資本構成を比例的に取り崩しているが、実際は分割計画書に従うことになる。）

資本金（＊１）	80,000	A事業資産	200,000
資本準備金（＊２）	40,000		
利益準備金（＊３）	20,000		
剰余金（＊４）	60,000		

* 1 比例資本金 = $100,000 \times 200,000 / 250,000 = 80,000$

* 2 比例資本準備金 = $50,000 \times 200,000 / 250,000 = 40,000$

* 3 比例利益準備金 = $25,000 \times 200,000 / 250,000 = 20,000$

* 4 比例剰余金 = $75,000 \times 200,000 / 250,000 = 60,000$

(5) 分割会社（X）の株主（甲社）の個別財務諸表における会計処理

X社の株主である甲社は、X社のA事業に対する支配を喪失し、株主レベルにおいてもX社株式の売却があったと認められる。よって、X社株式の取得価額を公正な評価額の比率に応じてZ社株式の帳簿価額へ調整計算（付替計算）を行った後に、交付されたZ社株式について公正な評価額で評価することにより、株主分割損益を認識する。

Z社株式（＊）	27,000	X社株式	27,000
---------	--------	------	--------

* 調整計算後Z社株式の帳簿価額 = $X社株式取得価額30,000 \times A事業資産の公正な評価額180,000 / (A事業資産の公正な評価額180,000 + B事業資産の公正な評価額20,000) = 27,000$

Z社株式（＊１）	120,000	Z社株式（＊２）	27,000
		株主分割利益（＊３）	93,000

* 1 X社A事業の公正な評価額200,000 × 600株 / (600株 + 400株) = 120,000

* 2 上記Z社株式の調整計算後の帳簿価額

* 3 $120,000 - 27,000 = 93,000$

(6) 分割会社（Y）の株主（丙社）の個別財務諸表における会計処理

簿価引継法が適用される場合には、Y社株式のももとの取得価額を、A事業資産とC事業資産の帳簿価額の比率に応じてZ社株式の帳簿価額へ調整計算（付替計算）を行

う。

Z社株式(＊)	120,000	／	Y社株式	120,000
---------	---------	---	------	---------

＊ 調整計算後Z社株式の帳簿価額 = Y社株式取得価額150,000 × A事業資産の帳簿価額200,000 / (A事業資産の帳簿価額200,000 + C事業資産の帳簿価額50,000) = 120,000

[設例 6] 逆取得(分社型)の会社分割の会計処理

1. 前提条件

- (1) X3年4月1日に、A事業とB事業を営む3月決算のX社は、C事業を営む3月決算のY社にB事業を移転し、Y社が承継に伴い発行する新株200株の交付を受けるものとする。
- (2) X3年4月1日現在におけるX社のA事業資産とB事業資産の公正な評価額はそれぞれ160,000、40,000、Y社のC事業資産の公正な評価額は20,000である。
また、株主丙の会社分割後に有する株式の公正な評価額は18,000である。
- (3) X3年4月1日現在のX社及びY社の個別貸借対照表は、次のとおりである。

X社貸借対照表			Y社貸借対照表				
A事業資産	120,000	負債	0	C事業資産	15,000	負債	0
B事業資産	30,000	資本金	50,000			資本金	5,000
		資本準備金	4,000			資本準備金	1,000
		利益準備金	12,500			利益準備金	1,250
		剰余金	83,500			剰余金	7,750

- (4) X3年4月1日現在のX社及びY社の株主構成とそれぞれの取得価額は、次のとおりである。

X社			Y社		
株主名	所有株式数	取得価額	株主名	所有株式数	取得価額
甲社	600株	30,000	丙個人	100株	6,000
乙個人	400株	24,000			

- (5) 法定実効税率を40%とするが評価差額以外の税金は無視する。

2. 個別財務諸表における会計処理

(1) 分割会社(X)の会計処理

Y社(子会社)株式	30,000	／	B事業資産	30,000
-----------	--------	---	-------	--------

(2) 承継会社(Y)の会計処理

Y社は分割日(X3年4月1日)におけるB事業資産を帳簿価額で受け入れ記帳する。

B事業資産	30,000	／	資本金(＊1)	10,000
			資本準備金(＊2)	20,000

＊1 200株 × 50(額面金額) = 10,000

＊2 30,000 - 10,000 = 20,000

(3) 分割会社(X)の株主の会計処理

分社型の場合、株主の会計処理は行わない。

(4) 承継会社（Y）の株主の会計処理

(新) Y社株式	18,000	/	(旧) Y社株式	6,000
			株主分割損益	12,000

丙はY社の支配株主であったが、会社分割後のY社に対する支配を喪失している。したがって、Y株式の所有を継続しているが、あたかも新たな株式を取得したと考え、株主分割損益を認識する。

3. X社の連結財務諸表における会計処理

(1) Y社の個別財務諸表の修正仕訳

分割会社が取得会社と判定できる逆取得の場合であっても、個別財務諸表上は承継会社の資産・負債は帳簿価額のまま据え置かれているため、連結財務諸表に重要な影響を及ぼす場合には、公正な評価額に修正する。

C事業資産 (*2)	5,000	/	繰延税金負債 (*3)	2,000
			評価差額	3,000

*1 評価差額の処理は全面時価評価法によっている。

*2 $20,000 - 15,000 = 5,000$

*3 $5,000 \times 40\% = 2,000$

(2) 投資と持分の消去仕訳

資本金	15,000	/	少数株主持分 (*1)	16,000
資本準備金	21,000		Y社株式	30,000
利益準備金	1,250		持分変動差額 (*2)	2,000
剰余金	7,750			
評価差額	3,000			

*1 $48,000 (Y社純資産) \times 100株 / 300株 = 16,000$

*2 $Y社純資産48,000 \times 200株 / 300株 - Y社株式30,000 = 2,000$ (当期の損益とするか、直接連結剰余金に加減することができる。)

B事業資産の含み益が原因で発生している。

[設例 7] 逆取得（分割型）の会社分割の会計処理

1. 前提条件

(1) X3年4月1日に、A事業とB事業を営む3月決算のX社は、C事業を営む3月決算のY社にB事業を移転し、Y社は承継に伴いX社の株主に新株200株を交付する。

(2) X3年4月1日現在におけるX社のA事業資産とB事業資産の公正な評価額はそれぞれ160,000、40,000、Y社のC事業資産の公正な評価額は20,000である。

また、株主丙の会社分割後に有する株式の公正な評価額は18,000である。

(3) X3年4月1日現在のX社及びY社の個別貸借対照表は、次のとおりである。

X社貸借対照表

A事業資産	120,000	負債	0
B事業資産	30,000	資本金	50,000
		資本準備金	4,000
		利益準備金	12,500
		剰余金	83,500

Y社貸借対照表

C事業用資産	15,000	負債	0
		資本金	5,000
		資本準備金	1,000
		利益準備金	1,250
		剰余金	7,750

(4) X3年4月1日現在のX社及びY社の株主構成とそれぞれの取得価額は、次のとおりである。

X社			Y社		
株主名	所有株式数	取得価額	株主名	所有株式数	取得価額
甲社	600株	30,000	丙個人	100株	6,000
乙個人	400株	24,000			

(5) 法定実効税率を40%とするが評価差額以外の税金は無視する。

2. 個別財務諸表における会計処理

(1) 分割会社(X)の会計処理

資本金	10,000	B事業資産	30,000
資本準備金	800		
利益準備金	2,500		
剰余金	16,700		

X社の資本の部は移転したB事業資産の帳簿価額と総資産の比率で按分した金額を減額している。(ここでは説明の便宜上X社の資本構成を比例的に取り崩しているが、実際は分割契約書に従うことになる。)

(2) 承継会社(Y)の会計処理

Y社は分割日(X3年4月1日)におけるB事業資産を帳簿価額で受け入れ記帳する。

B事業資産	30,000	資本金(*1)	10,000
		資本準備金(*3)	800
		利益準備金(*2)	2,500
		剰余金(*2)	16,700

*1 200株 × 50 (額面金額) = 10,000

*2 分割会社で減額される利益準備金、剰余金を引き継ぐものとする。

*3 30,000 - (10,000 + 2,500 + 16,700) = 800

(3) 分割会社(X)の株主の会計処理

X社の分割前の取得価額を、帳簿価額の比率(120,000 : 30,000 = 4 : 1)によりY社株式の帳簿価額へ調整計算(付替計算)を行う。

甲社の会計処理

Y社株式	6,000	X社株式	6,000
------	-------	------	-------

$$30,000 \times 30,000 / (120,000 + 30,000) = 6,000$$

乙個人の会計処理

Y社株式	4,800	/	X社株式	4,800
$24,000 \times 30,000 / (120,000 + 30,000) = 4,800$				

(4) 承継会社(Y)の株主(丙)の会計処理

(新) Y社株式	18,000	/	(旧) Y社株式	6,000
			株主分割損益	12,000

丙はY社の支配株主であったが、会社分割後のY社に対する支配を喪失している。したがって、Y株式の所有を継続しているが、あたかも新たな株式を取得したと考え、株主分割損益を認識する。

3. X社の連結財務諸表における会計処理

Y社はX社の連結子会社に該当しない。

[設例 8] のれんの会計処理

1. 前提条件

- (1) X3年4月1日に、A事業及びB事業を営む3月決算のX社とA事業及びC事業を営む3月決算のY社とが共同新設分割し、新設のZ社にA事業を移転し、Z社が分割に伴い発行する新株225株はX社株主及びY社株主に交付することとする。また、両社のA事業について、「取得」と「持分の結合」の判定テストを実施したところ、Y社株主がX社のA事業を取得したと判定され、Z社によるX社のA事業の受入処理に売買処理法が適用されることとなった。なお、承継会社は剰余金を引き継がないものとする。また、法人税等は無視するものとする。
- (2) X社のA事業資産とB事業資産の公正な評価額は、X3年4月1日現在でそれぞれ180,000、20,000である。
- (3) X社のX3年4月1日現在の個別貸借対照表は、次のとおりである。

X社貸借対照表

A事業資産	120,000	負債	0
B事業資産	30,000	資本金	50,000
		資本準備金	4,000
		利益準備金	12,500
		剰余金	83,500

- (4) X社A事業のX3年4月1日現在の公正な評価額は200,000であり、X社株主には100株が割り当てられたとする。

2. 会計処理

(1) 新設会社(Z)の個別財務諸表における会計処理

売買処理法の場合、承継する会社の支配獲得日(X3年4月1日)におけるA事業資産を公正な評価額で計上する。

A事業資産	180,000	/	資本金(*1)	5,000
			資本準備金(*2)	175,000

* 1 100株 × 50 (額面金額) = 5,000

* 2 180,000 - 5,000 = 175,000 (ただし、商法上は剰余金を引き継ぐことも可能である。) A事業の公正な評価額である200,000とA事業資産の公正な評価額である180,000との差額であるのれんについては、新設分割の際には商法上認識しないことになっているので、個別財務諸表上は計上しない。

(2) 新設会社 (Z) の連結財務諸表における会計処理

売買処理法の場合、承継する会社の支配獲得日 (X3年4月1日) におけるA事業資産を公正な評価額で計上する。また、発行される株式の公正な評価額のうち、資本金に組み入れられない部分は資本準備金として処理する。

A事業資産	180,000	／	資本金 (* 2)	5,000
連結調整勘定 (* 1)	20,000	／	資本準備金 (* 3)	195,000

* 1 A事業の公正な評価額200,000 - A事業資産の公正な評価額180,000 = 20,000

* 2 100株 × 50 (額面金額) = 5,000

* 3 A事業の公正な評価額200,000 - 5,000 = 195,000

よって、連結修正仕訳は個別財務諸表で認識しないA事業の公正な評価額とA事業資産の公正な評価額との差額であるのれん20,000を追加的に認識する処理となる。

連結調整勘定	20,000	／	資本準備金	20,000
--------	--------	---	-------	--------

[設例 9] 負ののれんの会計処理

1. 前提条件

(1) X3年4月1日に、A事業及びB事業を営む3月決算のX社とB事業及びC事業を営む3月決算のY社とが共同新設分割し、新設のZ社にB事業を移転し、Z社が分割に伴い発行する新株500株はX社株主及びY社株主に割り当てることとする。また、両社のB事業について、「取得」と「持分の結合」の判定テストを実施したところ、Y社株主がX社のB事業を取得したと判定され、Z社によるX社のB事業の受入処理に売買処理法が適用されることとなった。なお、承継会社は剰余金を引き継がないものとする。また、法人税等は無視するものとする。

(2) X社のA事業資産とB事業資産の公正な評価額は、X3年4月1日現在でそれぞれ180,000、40,000である。

(3) X社のX3年4月1日現在の個別貸借対照表は、次のとおりである。

A事業資産	120,000	負債	0
B事業資産	30,000	資本金	50,000
		資本準備金	4,000
		利益準備金	12,500
		剰余金	83,500

(4) X社B事業のX3年4月1日現在の公正な評価額は20,000であり、X社株主には100株割り当てられたとする。

2. 会計処理

(1) 新設会社（Z）の個別財務諸表における会計処理

売買処理法の場合、承継する会社の支配獲得日（X3年4月1日）におけるB事業資産を公正な評価額で計上する。

B事業資産	40,000	／	資本金（*1）	5,000
			資本準備金（*2）	35,000

*1 100株×50（額面金額）=5,000

*2 40,000 - 5,000 = 35,000（ただし、商法上は剰余金を引き継ぐことも可能である。）

B事業の公正な評価額である20,000とB事業資産の公正な評価額である40,000との差額である負ののれんについては、商法上は資本準備金に含めて処理することになる。

(2) 新設会社（Z）の連結財務諸表における会計処理

売買処理法の場合、承継する会社の支配獲得日（X3年4月1日）におけるB事業資産を公正な評価額で計上する。また、発行される株式の公正な評価額のうち、資本金に組み入れられない部分は資本準備金として処理する。

B事業資産	40,000	／	資本金（*1）	5,000
			資本準備金（*2）	15,000
			連結調整勘定（*3）	20,000

*1 100株×50（額面金額）=5,000

*2 B事業の公正な評価額20,000 - 5,000 = 15,000

*3 B事業資産の公正な評価額40,000 - B事業の公正な評価額20,000 = 20,000

よって、連結修正仕訳は個別財務諸表で認識しない負ののれんを資本準備金から振り替える処理となる。

資本準備金	20,000	／	連結調整勘定	20,000
-------	--------	---	--------	--------

[設例10] 会社分割に係る税効果会計

1. 前提条件

(1) X社貸借対照表のうち仮決算により移転する営業に係るものと区分された金額は次のとおりである。ただし、会社分割によって生じる一時差異は除く。

X社貸借対照表（分割前）

諸資産	1,000	諸負債	300
繰延税金資産	80	資本金	400
		資本準備金	100
		利益剰余金	280

(2) 移転資産の税務上の簿価1,200、会計上の簿価1,000、負債に会計上と税務上の差異はない。諸資産の時価は1,400である。

(3) 分割会社及び承継会社の税効果の認識は、税効果会計基準に従って、それぞれの会社の将来のスケジュールリングができる。

(4) 会計上と税務上の1日のずれを調整する処理を示すため、会計上は、分割日に営業の

移転に関する取引を認識する方法による。

2. 会計処理

(1) 会計：簿価引継法、税務：適格型のケース

分社型の場合

分社型の場合において税務上適格型となる会社分割の場合は、移転する資産・負債に係る一時差異は承継会社に資産・負債とともに移転するので、繰延税金資産・負債は移転価額及び承継会社株式の取得価額を構成するものとして会計処理を行う。

分割会社における分割前の資産・負債に係る一時差異は、承継会社株式に引き継がれるため、当該株式を売却する意思がある場合には、分割後に到来する最初の決算時に税効果を認識する。

承継会社は、分割会社の仮決算において計上された繰延税金資産・負債をそのまま引き継ぎ、当該繰延税金資産の回収可能性の評価は、分割後に到来する最初の決算時に行う。

分割型の場合

分割型の場合においては、分割会社は承継会社株式を取得しないので、承継会社株式の税効果を考慮する必要はなく、純資産（繰延税金資産・負債を含む。）の減少に伴い、分割契約書等に基づき資本の部を取り崩す。承継会社は商法の規定に従って、分割会社の留保利益を引き継ぐことができる。分割会社の移転する資産・負債に係る一時差異は会社分割により承継会社に承継され、分割会社には残らない。

< 会計処理 >

分社型の場合

分割会社 (X)

- ・ 諸資産1,000は税務上の簿価1,200とともに承継会社に移転するため、諸資産に付随する繰延税金資産80は諸資産とともに承継会社に移転する。
- ・ Y社株式の税務上の簿価は、移転した資産・負債の税務上の簿価(差額)900が引き継がれる。

(4月1日)			
諸負債	300	諸資産	1,000
Y社株式	780	繰延税金資産	80

承継会社 (Y)

- ・ 承継する資産は、税務上の一時差異とともに承継会社が承継するため、承継時に会計上の資産・負債と税務上の資産・負債の帳簿価額を承継し、その差額である一時差異について、分割会社の仮決算において計上された繰延税金資産・負債をそのまま引き継ぐ。当該繰延税金資産の回収可能性の評価は、分割後に到来する最初の決算時に行う。

(4月1日)		(4月1日)	
諸資産	1,000	諸負債	300
繰延税金資産	80	資本金	400
		資本準備金	380

分割型の場合

分割会社 (X)

- ・ 移転原価に相当する額につき資本の部を減少させる。
- ・ 移転する資産・負債に係る一時差異は承継会社に承継され、分割会社には残らない。

(4月1日)	

承継会社 (Y)

- ・ 分割会社の留保利益を引き継ぐことができる

(4月1日)		(4月1日)	

諸負債	300	諸資産	1,000
資本金	400	繰延税金資産	80
資本準備金	100		
利益剰余金	280		

諸資産	1,000	諸負債	300
繰延税金資産	80	資本金	400
		資本準備金	100
		利益剰余金	280

移転原価・移転価額、取得価額・取得の対価及び税効果の計算

会計（仮決算）		
1	移転する資産・負債の移転原価（繰延税金を除く。） (1,000-300)	700
2	繰延税金資産(8)	80
3	移転原価(1+2)	780
4	移転価額（Y社株式帳簿価額）	780
5	営業移転損益(4-3)	0

会計		
1	取得した資産・負債の取得価額（繰延税金を除く。） (1,000-300)	700
2	繰延税金資産(8)	80
3	取得価額・資本の発行限度額 (1+2)	780
4	取得の対価	780
5	差額のれん(4-3)	0

税務		
6	移転する資産・負債の移転原価（Y社株式帳簿価額） (1,200 - 300)	900
7	移転する営業に係る一時差異（仮決算）(6-1)	200
8	移転する営業に係る繰延税金資産	80
9	承継会社株式に係る一時差異(6-4)	120
10	承継会社株式に係る繰延税金資産	48

税務		
6	取得した資産・負債の取得価額（1,200-300）	900
7	受け入れた資産・負債に係る一時差異（6-1）	200
8	承継した営業に係る繰延税金資産	80

(2) 会計：簿価引継法、税務：非適格型のケース
分社型の場合

分社型分割の場合において税務上非適格型となる会社分割の場合は、分割以前から存在する一時差異は税務上の売却（税務上の譲渡日は、分割日の前日）により解消するが、分割によって生じる一時差異は、承継会社に引き継がれるため、分割会社において分割日に繰延税金資産160を認識する。承継会社は、会社分割によって生じる一時差異について、税効果会計基準に従って繰延税金資産を計上する。当該繰延税金資産の回収可能性の評価は、分割後に到来する最初の事業年度に行う。

分割型の場合

譲渡損益が認識される非適格会社分割の場合は、税務上、分割日の前日に分割による資産等の移転が認識される。一方、会計上、分割日に営業の移転に関する取引を認識する場合には、分割日の前日に譲渡損益に対応する未収税金又は未払税金を計上するとともに、会計上と税務上の1日のずれを調整するため、繰延税金負債又は繰延税金資産を計上する。

分割型の場合においては、分割会社は純資産の減少に伴い、分割契約書等に基づき資本の部を取り崩す。承継会社は商法の規定に従って、分割会社の留保利益を引き継ぐことができる。

< 会計処理 >

(ア) 未払税金を承継会社に引き継がない場合

分社型の場合

分割会社 (X)

- ・分割前資産に係る一時差異は、移転する資産に付随して移転できない(非適格)ため消滅する。
- ・交付されたY社株式の取得価額は、移転する資産・負債の価額であるため860であるが、Y社株式の税務上の価額は1,100である。

(4月1日)			
法人税等調整額	80	繰延税金資産	80
法人税等	80	未払税金	80
繰延税金資産	160	法人税等調整額	160
諸負債	300	諸資産	1,000
Y社株式	860	繰延税金資産	160

承継会社 (Y)

- ・受入資産・負債は、会計上簿価引継法であるため、分割会社の帳簿価額(資産1,000、負債300)で引き継ぐ。
- ・税務上は売買処理となるため、受入資産の価額は1,400である。この会計上の帳簿価額1,000と税務上の取得価額1,400の一時差異について、承継会社で税効果会計基準に従って繰延税金資産160を計上する。当該繰延税金資産の回収可能性の評価は、分割後に到来する最初の決算時に行う。
- ・承継時に繰延税金資産160を計上するため、資本の発行限度は860となる。

(4月1日)			
諸資産	1,000	諸負債	300
繰延税金資産	160	資本金	400
		資本準備金	460

分割型の場合

分割会社 (X)

- ・税務上は売買処理となるため、税務上の簿価1,200の資産を1,400で売却したものと譲渡益200に対して分割日の前日に分割会社で未払税金80が生じる。会計上と税務上の1日のずれを調整するため、繰延税金資産160を計上する。

(3月31日)			
法人税等調整額	80	繰延税金資産	80
法人税等	80	未払税金	80
繰延税金資産	160	法人税等調整額	160
(4月1日)			
諸負債	300	諸資産	1,000
資本金	400	繰延税金資産	160
資本準備金	100		
利益剰余金	360		

承継会社 (Y)

- ・承継時に繰延税金資産160を計上するため、資本の発行限度は860となる。
- ・分割会社の留保利益を引き継ぐことができる。

(4月1日)			
諸資産	1,000	諸負債	300
繰延税金資産	160	資本金	400
		資本準備金	100
		利益剰余金	360

移転原価・移転価額、取得価額・取得の対価及び税効果の計算

会計 (仮決算)		
1	移転する資産・負債の移転原価(繰延税金を除く。) (1,000-300)	700
2	繰延税金資産(8)	160

会計		
1	取得した資産・負債の取得価額(繰延税金を除く。) (1,000-300)	700
2	繰延税金資産(8)	160

3	移転原価(1+2)	860
4	移転価額(Y社株式帳簿価額)	860
5	営業移転損益(4-3)	0

3	取得価額・資本の発行限度額(1+2)	860
4	取得の対価	860
5	差額のれん(4-3)	0

税務		
6	移転する資産・負債の移転価額(Y社株式帳簿価額)(1,400 - 300)	1,100
7	移転する営業に係る一時差異(仮決算)(6-1)	400
8	移転する営業に係る繰延税金資産	160
9	承継会社株式に係る一時差異(6-4)	240
10	承継会社株式に係る繰延税金資産	96

税務		
6	取得した資産・負債の取得価額(1,400-300)	1,100
7	受け入れた資産・負債に係る一時差異(6-1)	400
8	承継した営業に係る繰延税金資産	160

< 会計処理 >

(イ) 未払税金を承継会社に引き継ぐ場合
分社型の場合

分割会社(X)

・ 交付されたY社株式の取得価額は、移転する資産・負債の価額であるが、未払税金を承継会社に引き継ぐ場合は780となる。Y社株式の税務上の価額は1,020となる。

(4月1日)			
法人税等調整額	80	繰延税金資産	80
法人税等	80	未払税金	80
繰延税金資産	160	法人税等調整額	160
諸負債	300	諸資産	1,000
未収(税)金	80	繰延税金資産	160
Y社株式	780		

承継会社(Y)

・ 承継時に未払税金80を引き継いだ場合は、資本の発行限度額は780となる。

(4月1日)			
諸資産	1,000	諸負債	300
繰延税金資産	160	未払(税)金	80
		資本金	400
		資本準備金	380

分割型の場合

分割会社(X)

・ 承継会社に引き継いだ未払税金について未収税金を計上する。

(3月31日)			
法人税等調整額	80	繰延税金資産	80
法人税等	80	未払税金	80
繰延税金資産	160	法人税等調整額	160
(4月1日)			

承継会社(Y)

・ 承継時に未払税金80を引き継いだ場合は、資本の発行限度額は780となる。

(4月1日)			
--------	--	--	--

諸負債	300	諸資産	1,000
未収(税)金	80	繰延税金資産	160
資本金	400		
資本準備金	100		
利益剰余金	280		

諸資産	1,000	諸負債	300
繰延税金資産	160	未払(税)金	80
		資本金	400
		資本準備金	100
		利益剰余金	280

移転原価・移転価額、取得価額・取得の対価及び税効果の計算

会計(仮決算)		
1	移転する資産・負債の移転原価(繰延税金を除く。) (1,000-300-80)	620
2	繰延税金資産(8)	160
3	移転原価(1+2)	780
4	移転価額(Y社株式帳簿価額)	780
5	営業移転損益(4-3)	0

会計		
1	取得した資産・負債の取得価額(繰延税金を除く。) (1,000-300-80)	620
2	繰延税金資産(8)	160
3	取得価額・資本の発行限度額 (1+2)	780
4	取得の対価	780
5	差額のれん(4-3)	0

税務		
6	移転する資産・負債の移転原価(Y社株式帳簿価額) (1,400-300-80)	1,020
7	移転する営業に係る一時差異(仮決算)(6-1)	400
8	移転する営業に係る繰延税金資産	160
9	承継会社株式に係る一時差異(6-4)	240
10	承継会社株式に係る繰延税金資産	96

税務		
6	取得した資産・負債の取得価額(1,400-300)	1,020
7	受入資産・負債に係る一時差異(6-1)	400
8	受入資産・負債に係る繰延税金資産	160

(3) 会計：売買処理法、税務：適格型のケース
分社型の場合

分社型分割の場合において会計上売買処理法となる場合は、移転する資産・負債の一時差異は移転する資産に付随して売買処理されるため解消する。交付された承継会社株式の会計上の取得価額(移転価額)は、承継会社株式の時価となる。ただし、設例上は、承継会社株式の時価と移転純資産の時価とが一致するものとしている。分割会社は移転価額と移転原価との差額について営業移転損益を計上する。承継会社は、売買処理法の場合、承継時に取得した資産・負債の取得価額と税務上の帳簿価額との差額である一時差異について税効果会計基準に従って繰延税金資産・負債を認識する。

分割型の場合

分割型の場合は、営業移転利益に対応する利益剰余金を取り崩す必要がある。当該営業移転利益は商法上の留保したる利益に該当しないと解されているので、承継会社に利益剰余金として引き継ぐことはできない。

< 会計処理 >

分社型の場合

分割会社(X)

承継会社(Y)

- ・ 交付されたY社株式の会計上の取得価額（移転価額）は、承継会社株式の時価1,020であり、分割により移転した純資産時価と同額である。会計上は売買処理法のため、移転価額と移転原価の差400を営業移転利益に計上する。
- ・ 分割日に移転する資産・負債の一時差異に係る繰延税金負債160を認識すると同時に消滅の認識をする。

(4月1日)			
法人税等調整額	160	繰延税金資産	80
諸負債	300	繰延税金負債	160
Y社株式	1,020	諸資産	1,000
繰延税金負債	160	営業移転利益	400

- ・ 分割により承継する資産は会計上売買処理法のため1,400であり、税務上は簿価取引であるため承継する資産に係る帳簿価額1,200を承継する。
- ・ 取得した資産1,400と税務上の帳簿価額1,200の一時差異について受入時に繰延税金負債80を認識する。このため資本の発行限度額は1,020となる。

(4月1日)			
諸資産	1,400	繰延税金負債	80
		諸負債	300
		資本金	400
		資本準備金	620

(注) 資本の発行限度額は、売買処理法の結果、移転する営業の帳簿純資産780に比べて、会計上認識された営業移転利益400から当該営業移転利益に係る法人税等調整額160を控除した純額240だけ増加する。

分割型の場合

分割会社(X)

- ・ 営業移転利益に対応する法人税等調整額を計上し、残額について利益剰余金を取り崩す。

(4月1日)			
諸負債	300	諸資産	1,000
繰延税金負債	160	営業移転利益	400
資本金	400	繰延税金負債	160
資本準備金	100	繰延税金資産	80
利益剰余金	280		
法人税等調整額	160		
利益剰余金「営業移転利益」	240		

承継会社(Y)

- ・ 営業移転利益は商法上留保した利益に該当しないと解されるので、利益剰余金として引き継ぐことはできない

(4月1日)			
諸資産	1,400	繰延税金負債	80
		諸負債	300
		資本金	400
		資本準備金	340
		利益剰余金	280

(注) 資本の発行限度額は、売買処理法の結果、移転する営業の帳簿純資産780に比べて、会計上認識された営業移転利益400から当該営業移転利益に係る法人税等調整額160を控除した純額240だけ増加する。

移転原価・移転価額、取得価額・取得の対価及び税効果の計算

会計(仮決算)		
1	移転する資産・負債の移転原価(繰延税金を除く。) (1,000-300)	700
2	繰延税金負債(8)	80
3	移転原価(1+2)	620
4	移転価額(Y社株式帳簿価額) (1,400-300-80)	1,020
5	営業移転損益(4-3)	400

税務

会計		
1	取得した資産・負債の取得価額(繰延税金を除く。) (1,400-300)	1,100
2	繰延税金負債	80
3	取得価額・資本の発行限度額	1,020
4	取得の対価	1,020
5	差額のれん(4-3)	0

税務

6	移転する資産・負債の移転 原価（Y社株式帳簿価額） （1,200 - 300）	900	6	取得した資産・負債の取得 価額（1,200-300）	900
7	移転する営業に係る一時差 異（仮決算）（6-1）	200	7	受入資産・負債に係る一時 差異（6-1）	200
8	移転する営業に係る繰延税 金負債	80	8	受入資産・負債に係る繰延 税金負債	80
9	承継会社株式に係る一時差 異（6-4）	120			
10	承継会社株式に係る繰延税 金負債（株）	48			

以 上