

合併に係る地方独立行政法人会計基準及び注解（案）【一般型】

(参考) 企業結合に関する会計基準 (企業会計基準第 21 号)	地方独立行政法人会計基準及び注解（案）【一般型】 (傍線部が改正箇所)	備考
<p>目的 1. ～2. (略)</p> <p>会計基準 範囲 3. (略)</p>	<p>第 1 節 一般原則 第 2 節 概念 第 3 節 認識及び測定 第 4 節 財務諸表の体系 第 5 節 貸借対照表 第 6 節 損益計算書 第 7 節 キャッシュ・フロー計算書</p> <p>第 65～第 67 (略) 第 68 注記事項 キャッシュ・フロー計算書については、次の事項を注記しなければならない。 (1) 資金の期末残高の貸借対照表科目別の内訳 (2) 重要な非資金取引（注 47） (3) 各表示区分の記載内容を変更した場合には、その内容 <注 47> 重要な非資金取引について キャッシュ・フロー計算書に注記すべき重要な非資金取引には、例えば、次のようなものがある。 (1) 現物出資の受入による資産の取得 (2) 出資等に係る不要財産の現物での納付による資産の減少 (3) 資産の交換 (4) ファイナンス・リースによる資産の取得</p>	

	<p>(5) P F I による資産の取得 (6) 重要な資産除去債務の計上 (7) <u>合併により承継した資産、負債及び純資産の額並びにその主な内訳</u></p>	<p>・連結財務諸表等におけるキャッシュ・フロー計算書の作成に関する実務指針（会計制度委員会報告第 8 号）においては、非資金取引に係る注記として、合併により承継した資産及び負債の主な内訳や増加した資本金及び資本準備金の額について記載することとしているため、「地方独立行政法人会計基準」においても同様の記載を行うこととする。</p> <p>【参考：連結財務諸表等におけるキャッシュ・フロー計算書の作成に関する実務指針（会計制度委員会報告第 8 号）】</p> <p>Ⅲ 設例</p> <p>8. 連結キャッシュ・フロー計算書及び注記の記載例</p> <p>(4) その他の非資金取引に係る注記の記載例</p> <p>② 合併</p> <p>当連結会計年度に合併した A 社より承継した資産及び負債の主な内訳は次のとおりである。また、合併により増加した資本金及び資本準備金は、それぞれ×××百万円及び×××百万円である。</p> <p>(単位：百万円)</p> <table border="0"> <tr> <td colspan="2"><u>合併により承継した資産及び負債</u></td> </tr> <tr> <td>流動資産</td> <td>×, ×××</td> </tr> <tr> <td>固定資産</td> <td>×, ×××</td> </tr> <tr> <td>資産合計</td> <td><u>×, ×××</u></td> </tr> </table>	<u>合併により承継した資産及び負債</u>		流動資産	×, ×××	固定資産	×, ×××	資産合計	<u>×, ×××</u>
<u>合併により承継した資産及び負債</u>										
流動資産	×, ×××									
固定資産	×, ×××									
資産合計	<u>×, ×××</u>									

<p>企業を「結合後企業」という。</p> <p>9. 「取得」とは、ある企業が他の企業又は企業を構成する事業に対する支配を獲得することをいう。</p> <p>10. 「取得企業」とは、ある企業又は企業を構成する事業を取得する企業をいい、当該取得される企業を「被取得企業」という。</p> <p>11. 「共同支配企業」とは、複数の独立した企業により共同で支配される企業をいい、「共同支配企業の形成」とは、複数の独立した企業が契約等に基づき、当該共同支配企業を形成する企業結合をいう。</p> <p>15. 「企業結合日」とは、被取得企業若しくは取得した事業に対する支配が取得企業に移転した日、又は結合当事企業の事業のすべて若しくは事実上すべてが統合された日をいい、企業結合日の属する事業年度を「企業結合年度」という。</p> <p>4. 「企業」とは、会社及び会社に準ずる事業体をいい、会社、組合その他これらに準ずる事業体（外国におけるこれらに相当するものを含む。）を指す。</p> <p>5. 「企業結合」とは、ある企業又はある企業を構成する事業と他の企業又は他の企業を構成する事業とが1つの報告単位に統合されることをいう。なお、複数の取引が1つの企業結合を構成している場合には、それらを一体として取り扱う。</p> <p>6. 「事業」とは、企業活動を行うために組織化され、有機的一体として機能する経営資源をいう。</p>	<p>3. <u>「取得」とは、合併後法人の設立団体以外の地方公共団体のみによって設立された地方独立行政法人を合併前法人に含む合併をいう。</u></p> <p>4. <u>取得とされた合併において、合併後法人を「取得法人」といい、合併後法人の設立団体以外の地方公共団体のみによって設立された合併前法人を「被取得法人」という。</u></p> <p>5. <u>「設立関係の継続」とは、合併後法人の設立団体の一又は二以上によって設立された地方独立行政法人のみを合併前法人とする合併をいう。</u></p> <p>6. <u>「法人合併日」とは、合併前法人が合併をした日をいい、法人合併日の属する事業年度を「法人合併年度」という。</u></p>	<p>いて規定した項) で使用)。</p> <p>・「地方独立行政法人会計基準」においては「地方独立行政法人」は定義不要。</p> <p>・企業結合は、合併のみならず、株式取得による子会社化、営業譲渡、吸収分割等を含む概念である。一方、地方独立行政法人制度において企業結合に相当するものは合併のみであるため、「法人の結合」といった概念は不要。</p>
--	--	---

7. 「支配」とは、ある企業又は企業を構成する事業の活動から便益を享受するために、その企業又は事業の財務及び経営方針を左右する能力を有していることをいう。
8. 「共同支配」とは、複数の独立した企業が契約等に基づき、ある企業を共同で支配することをいう。
12. 「共同支配投資企業」とは、共同支配企業を共同で支配する企業をいう。
14. 「時価」とは、公正な評価額をいう。通常、それは観察可能な市場価格をいい、市場価格が観察できない場合には、合理的に算定された価額をいう。
16. 「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株主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。親会社と子会社の合併及び子会社同士の合併は、共通支配下の取引に含まれる。

取得の会計処理

17. 共同支配企業の形成（第 11 項参照）及び共通支配下の取引（前項参照）以外の企業結合は取得となる。また、この場合における会計処理は、次項から第 36 項による（以下、次項から第 33 項に

第 122 取得の会計処理

- 1 取得となる合併において、取得法人は、被取得法人の純資産の内訳項目（資本金、資本剰余金及び利益剰余金）を、移転直前に付されていた適正な帳簿価額で引き継ぐ。

- ・地方独立行政法人における「支配」とは、設立団体としての地位を有することであり、「取得」「設立関係の継続」の判定は、設立団体としての地位の継続の有無を基準に記載できるため、「支配」を定義づける必要はない。
- ・地方独立行政法人を別の地方独立行政法人が支配することはない（地方独立行政法人を支配するのは設立団体のみ）ため、「地方独立行政法人会計基準」においては「共同支配投資企業」の概念は不要。
- ・「地方独立行政法人会計基準」においては、注 23 において時価に関する定義がなされている。
- ・地方独立行政法人制度には、連結子会社間の合併に相当するような合併は存在しないこと、「取得」に該当しない合併について、「共同支配企業の形成」「共通支配下の取引」に相当する類型を設けたとしても、両者の間で会計処理の方法に異なる点がないことから、地方独立行政法人の合併は、「取得」「設立関係の継続」の 2 類型のみとする。

[評価差額を資本剰余金として処理する理由]

- ①法人の合併は、資本取引の一種と捉えることができるため、評価差額は資本剰余金として処理することが適当。
- ②評価差額を利益剰余金として処理することと

よる会計処理を「パーチェス法」という。)

取得企業の決定方法

18. 取得とされた企業結合においては、いずれかの結合当事企業を取得企業として決定する。被取得企業の支配を獲得することとなる取得企業を決定するために、企業会計基準第 22 号「連結財務諸表に関する会計基準」(以下「連結会計基準」という。)の考え方をを用いる。また、連結会計基準の考え方によってどの結合当事企業が取得企業となるかが明確ではない場合には、次項から第 22 項の要素を考慮して取得企業を決定する。

19. ~22. 略

取得原価の算定

基本原則

23. 被取得企業又は取得した事業の取得原価は、原則として、取得の対価(支払対価)となる財の企業結合日における時価で算定する。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。

株式の交換の場合の算定方法

24. (略)

2 取得法人は、被取得法人より移転する資産及び負債を時価で計上し、評価差額については資本剰余金を増額又は減額する。

した場合、設立団体に納付可能な額を示す利益剰余金の額が実態と乖離することとなるため、評価差額を利益剰余金として処理することは適当でない。

- ・「地方独立行政法人会計基準」では、「用語の定義」のとおり、被取得法人の支配を獲得するのは取得法人の設立団体である。このため、合併に伴う対価の種類等を勘案して取得企業を決定する必要はない。

- ・地方独立行政法人の合併手続は対価を前提とするものではない。このため、「地方独立行政法人会計基準」では対価に対応した概念である取得原価の算定については記載不要。

- ・地方独立行政法人法においては、株式の交換に相当する手続はない。

取得が複数の取引により達成された場合（段階取得）の会計処理

25. （略）

取得関連費用の会計処理

26. 取得関連費用（外部のアドバイザー等に支払った特定の報酬・手数料等）は、発生した事業年度の費用として処理する。

条件付取得対価の会計処理

27. （略）

取得原価の配分方法

28. ～31. （略）

のれんの会計処理

32. （略）

負ののれんの会計処理

33. （略）

**逆取得における個別財務諸表上の会計処理
吸収合併**

34. 消滅会社が取得企業となる場合、存続会社の個別財務諸表では、当該取得企業（消滅会社）の資

・ 地方独立行政法人の合併において、段階取得はない。

・ 地方独立行政法人の合併においては、合併を決めるのは法人ではなく設立団体であるため、取得関連費用は設立団体の支出として処理される。このため、「地方独立行政法人会計基準」では取得関連費用については記載不要。

・ 地方独立行政法人の合併手続は対価を前提とするものではないため、「地方独立行政法人会計基準」では取得対価については記載不要。

・ 地方独立行政法人の合併手続は対価を前提とするものではないため、「地方独立行政法人会計基準」では取得原価の配分については記載不要。

・ 地方独立行政法人の合併手続は対価を前提とするものではないため、のれんや負ののれんは発生しない。

・ 地方独立行政法人の合併では、被取得法人の法人格をあえて残す必要がある場合が想定されないため、逆取得に関する規定を設ける必要はない。

産及び負債を合併直前の適正な帳簿価額により計上する。

現物出資又は吸収分割

35. (略)

株式交換

36. (略)

取得とされた企業結合の注記事項

49. 企業結合年度において、取得とされた企業結合に係る重要な取引がある場合には、次の事項を注記する。なお、個々の企業結合については重要性は乏しいが、企業結合年度における複数の企業結合全体について重要性がある場合には、(1)、(3)及び(4)について企業結合全体で注記する。また、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、連結財務諸表に当該注記がある旨の記載をもって代えることができる。

(1) 企業結合の概要

被取得企業の名称及び事業の内容、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、取得した議決権比率（段階取得の場合には、企業結合直前に所有していた議決権比率、企業結合日に追加取得した議決権比率及び取得後の議決権比率）及び取得企業を決定するに至った主

第123 取得とされた合併に係る注記事項

法人合併年度において、取得とされた合併がある場合には、次の事項を注記する。

(1) 合併の概要

被取得法人の名称及び事業の内容、被取得法人の設立団体の名称、合併を行った主な理由、法人合併日、合併の法的形式、合併後法人の名称、合併後法人の設立団体の名称

- ・ 地方独立行政法人法には、現物出資や吸収分割による企業結合に相当する組織再編手続はない。
- ・ 地方独立行政法人法には、株式交換に相当する手続はない。

- ・ 地方独立行政法人制度においては、連結財務諸表の作成を伴う企業結合に相当する組織再編手続はない。このため、「地方独立行政法人会計基準」では連結財務諸表については記載不要。

- ・ 地方独立行政法人の合併が「取得」に該当するかどうかについては、設立団体たる地位が継続するかどうかにより判断される。このため、注記事項においては議決権比率に代えて、設立団体の名称を記載する。

な根拠

- (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
- (3) 取得原価の算定等に関する事項
- ① 企業結合日に受け入れた資産及び引き受けた負債の額並びにその主な内訳
- ②～④ (略)
- (4) 取得原価の配分に関する事項
- ①～④ (略)
- (5) 比較損益情報

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及び当該概算額の算定方法並びに計算過程における重要な前提条件。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。

取得企業が連結財務諸表を作成していない場合は、個別損益計算書への影響の概算額を、連結財務諸表を作成している場合に準じて注記する。

連結財務諸表を作成しない場合の注記事項

(逆取得に係る注記)

50. (略)

(段階取得に係る注記)

51. (略)

共同支配企業の形成の会計処理

(2) 財務諸表に含まれている被取得法人の業績の期間

(3) 法人合併日に受け入れた資産、負債及び純資産の額並びにその主な内訳

(4) 比較損益情報

当該合併が当期首に完了したと仮定したときの当期の損益計算書への影響の概算額及び当該概算額の算定方法並びに計算過程における重要な前提条件。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。

・地方独立行政法人の合併手続は対価を前提とするものではないため、「地方独立行政法人会計基準」では取得原価や取得原価の配分については記載不要。ただし、被取得法人から受け入れた資産、負債及び純資産に関する情報は、住民等に対する情報開示の観点から、記載することとする。

・地方独立行政法人制度においては、連結財務諸表の作成を伴う企業結合に相当する手続はない。このため、「個別貸借対照表及び個別損益計算書に及ぼす影響額」を注記する必要はない。

共同支配企業の形成の判定

37. ある企業結合を共同支配企業の形成と判定するためには、共同支配投資企業となる企業が、複数の独立した企業から構成されていること及び共同支配となる契約等を締結していることに加え、次の要件を満たしていなければならない。

- (1) 企業結合に際して支払われた対価のすべてが、原則として、議決権のある株式であること
- (2) 支配関係を示す一定の事実が存在しないこと

共同支配企業の形成の会計処理

38. 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。

39. 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。

- (1) ～(2) (略)

共同支配投資企業における注記事項

54. 共同支配投資企業は、企業結合年度において重要な共同支配企業の形成がある場合には、第 52 項(1)及び(2)に準じて注記を行う。このうち、第 52 項(1)の記載にあたっては、共同支配企業の形成と判定した理由を併せて注記する。

第 124 設立関係の継続の会計処理

- 1 設立関係の継続において、合併後法人は、消滅法人の純資産の内訳項目(資本金、資本剰余金及び利益剰余金)を、移転直前に付されていた適正な帳簿価額で引き継ぐ。
- 2 合併後法人は、移転する消滅法人の資産及び負債を、移転直前に付されていた適正な帳簿価額により計上する。

第 125 設立関係の継続に係る注記事項

法人合併年度において、設立関係の継続とされた合併がある場合には、次の事項を注記する。

(1) 合併の概要

消滅法人の名称及び事業の内容、消滅法人の設立団体の名称、合併を行った主な理由、法人

・「地方独立行政法人会計基準」では、「用語の定義」のとおり、設立団体の地位により「設立関係の継続」への該当有無が判定されるため、「設立関係の継続の判定」は記載不要。

・地方独立行政法人法においては、法人の事業の一部を他の法人に移転する組織再編手続はない。

・地方独立行政法人の合併には「共同支配投資企業」に相当する概念はないため、「設立関係の継続」に係る注記事項は、合併後法人の財務諸表において記載することとなる。

・地方独立行政法人の合併が「設立関係の継続」

なお、個々の共同支配企業の形成については重要性が乏しいが、企業結合年度における複数の共同支配企業の形成全体では重要性がある場合には、当該企業結合全体で注記する。

また、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、連結財務諸表に当該注記がある旨の記載をもって代えることができる。

共通支配下の取引等の会計処理

40. 企業集団内における企業結合である共通支配下の取引及び少数株主との取引（以下合わせて「共通支配下の取引等」という。）は、次項から第46項の会計処理を行う。

共通支配下の取引

個別財務諸表上の会計処理

41. ～43. （略）

連結財務諸表上の会計処理

44. （略）

少数株主との取引

個別財務諸表上の会計処理

45. （略）

合併日、合併の法的形式、合併後法人の名称、合併後法人の設立団体の名称

(2) 財務諸表に含まれている消滅法人の業績の期間

(3) 法人合併日に受け入れた資産、負債及び純資産の額並びにその主な内訳

(4) 比較損益情報

当該合併が当期首に完了したと仮定したときの当期の損益計算書への影響の概算額及び当該概算額の算定方法並びに計算過程における重要な前提条件。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。

に該当するかどうかについては、設立団体たる地位が継続するかどうかにより判断される。このため、注記事項においては設立団体の名称を記載する。

・地方独立行政法人制度においては、連結財務諸表の作成を伴う企業結合に相当する組織再編手続はない。このため、「地方独立行政法人会計基準」では連結財務諸表については記載不要。

・地方独立行政法人の合併は、「取得」「設立関係の継続」の2類型のみとしたため、「共通支配下の取引」に相当する規定は不要。

・地方独立行政法人制度においては、持分がなく、出資額の多寡により設立団体間での権限行使に差が生じることはない。したがって、

連結財務諸表上の会計処理

46. (略)

開示

のれんの表示

47. (略)

負ののれんの表示

48. (略)

共通支配下の取引等に係る注記事項

52. (略)

注記事項

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

53. (略)

55. 重要な後発事象等の注記

貸借対照表日後に完了した企業結合や貸借対照表日後に主要条件が合意された企業結合が、重要な後発事象に該当する場合には、第 49 項から前項まで（ただし、第 49 項(2)、(4)③及び(5)、第 50 項、第 51 項並びに第 53 項を除く。）に準じて注記を行う。ただし、未確定の事項については注記を要しない。

また、当事業年度中に企業結合の主要条件が合

第 126 重要な後発事象等の注記

貸借対照表日後に合併が完了した場合や貸借対照表日後に法第 108 条第 1 項各号又は法第 112 条第 1 項各号に掲げる事項が協議により定められた場合には、第 123 の(1)に準じて注記を行う。

また、当事業年度中に法第 108 条第 1 項各号又は法第 112 条第 1 項各号に掲げる事項が協議により定められたが、貸借対照表日までに合併が完了していない場合（ただし、重要な後発事象に該当

「地方独立行政法人会計基準」では少数株主との取引に相当する規定は不要。

・地方独立行政法人の合併手続は対価を前提とするものではないため、のれんや負ののれんは発生しない。

・「取得」及び「設立関係の継続」の合併に係る注記については、それぞれ第 123 及び第 125 において記載。

・地方独立行政法人の合併における主要条件は、法第 108 条又は第 112 条の協議成立により一度に決定されるため、未確定の事項はない。

<p>意されたが、貸借対照表日までに企業結合が完了していない場合（ただし、重要な後発事象に該当する場合を除く。）についても、これらに準じて注記を行う。</p> <p>適用時期等 56. ～58. (略)</p> <p>議決 59. (略)</p>	<p>する場合を除く。)についても、これらに準じて注記を行う。</p>	<ul style="list-style-type: none"> ・括弧内のただし書は、「当事業年度中に合併に関する事項が協議により定められ、貸借対照表日後に合併が完了している場合」を指す。 ・適用時期については、研究会報告書において記載することとしている。
---	-------------------------------------	---

合併に係る地方独立行政法人会計基準及び注解（案）【公営企業型】

（参考）企業結合に関する会計基準 （企業会計基準第 21 号）	地方独立行政法人会計基準及び注解（案） 【公営企業型】（傍線部が改正箇所）	備考
<p>目的 1. ～2.（略）</p> <p>会計基準 範囲 3.（略）</p>	<p>第 1 節 一般原則 第 2 節 概念 第 3 節 認識及び測定 第 4 節 財務諸表の体系 第 5 節 貸借対照表 第 6 節 損益計算書 第 7 節 キャッシュ・フロー計算書</p> <p>第 65～第 67 （略） 第 68 注記事項 キャッシュ・フロー計算書については、次の事項を注記しなければならない。 (1) 資金の期末残高の貸借対照表科目別の内訳 (2) 重要な非資金取引（注 49） (3) 各表示区分の記載内容を変更した場合には、その内容 <注 49> 重要な非資金取引について キャッシュ・フロー計算書に注記すべき重要な非資金取引には、例えば、次のようなものがある。 (1) 現物出資の受入による資産の取得 (2) 出資等に係る不要財産の現物での納付による資産の減少 (3) 資産の交換 (4) ファイナンス・リースによる資産の取得</p>	

	<p>(5) P F Iによる資産の取得 (6) 重要な資産除去債務の計上 (7) <u>合併により承継した資産、負債及び純資産の額並びにその主な内訳</u></p>	<p>・連結財務諸表等におけるキャッシュ・フロー計算書の作成に関する実務指針（会計制度委員会報告第8号）においては、非資金取引に係る注記として、合併により承継した資産及び負債の主な内訳や増加した資本金及び資本準備金の額について記載することとしているため、「地方独立行政法人会計基準」においても同様の記載を行うこととする。</p> <p>【参考：連結財務諸表等におけるキャッシュ・フロー計算書の作成に関する実務指針（会計制度委員会報告第8号）】</p> <p>Ⅲ 設例</p> <p>8. 連結キャッシュ・フロー計算書及び注記の記載例</p> <p>(4) その他の非資金取引に係る注記の記載例</p> <p>② 合併</p> <p>当連結会計年度に合併したA社より承継した資産及び負債の主な内訳は次のとおりである。また、合併により増加した資本金及び資本準備金は、それぞれ×××百万円及び×××百万円である。</p> <p>(単位：百万円)</p> <table border="0" style="width: 100%;"> <tr> <td colspan="2" style="text-align: center;"><u>合併により承継した資産及び負債</u></td> </tr> <tr> <td>流動資産</td> <td style="text-align: right;">×, ×××</td> </tr> <tr> <td>固定資産</td> <td style="text-align: right;">×, ×××</td> </tr> <tr> <td>資産合計</td> <td style="text-align: right;"><u>×, ×××</u></td> </tr> </table>	<u>合併により承継した資産及び負債</u>		流動資産	×, ×××	固定資産	×, ×××	資産合計	<u>×, ×××</u>
<u>合併により承継した資産及び負債</u>										
流動資産	×, ×××									
固定資産	×, ×××									
資産合計	<u>×, ×××</u>									

<p>自社の株式)を支払う企業を「結合企業」、当該他の企業を「被結合企業」という。また、企業結合によって統合された1つの報告単位となる企業を「結合後企業」という。</p> <p>9. 「取得」とは、ある企業が他の企業又は企業を構成する事業に対する支配を獲得することをいう。</p> <p>10. 「取得企業」とは、ある企業又は企業を構成する事業を取得する企業をいい、当該取得される企業を「被取得企業」という。</p> <p>11. 「共同支配企業」とは、複数の独立した企業により共同で支配される企業をいい、「共同支配企業の形成」とは、複数の独立した企業が契約等に基づき、当該共同支配企業を形成する企業結合をいう。</p> <p>15. 「企業結合日」とは、被取得企業若しくは取得した事業に対する支配が取得企業に移転した日、又は結合当事企業の事業のすべて若しくは事実上すべてが統合された日をいい、企業結合日の属する事業年度を「企業結合年度」という。</p> <p>4. 「企業」とは、会社及び会社に準ずる事業体をいい、会社、組合その他これらに準ずる事業体（外国におけるこれらに相当するものを含む。）を指す。</p> <p>5. 「企業結合」とは、ある企業又はある企業を構成する事業と他の企業又は他の企業を構成する事業とが1つの報告単位に統合されることをいう。なお、複数の取引が1つの企業結合を構成している</p>	<p>2. 「消滅法人」とは、合併により消滅する公営企業型地方独立行政法人をいう。</p> <p>3. 「取得」とは、合併後法人の設立団体以外の地方公共団体のみによって設立された公営企業型地方独立行政法人を合併前法人に含む合併をいう。</p> <p>4. 取得とされた合併において、合併後法人を「取得法人」といい、合併後法人の設立団体以外の地方公共団体のみによって設立された合併前法人を「被取得法人」という。</p> <p>5. 「設立関係の継続」とは、合併後法人の設立団体の一又は二以上によって設立された公営企業型地方独立行政法人のみを合併前法人とする合併をいう。</p> <p>6. 「法人合併日」とは、合併前法人が合併をした日をいい、法人合併日の属する事業年度を「法人合併年度」という。</p>	<p>・「地方独立行政法人会計基準」においては「合併法人」「被合併法人」は用いないため記載不要（企業会計基準では、19、20項（対価について規定した項）で使用）。</p> <p>・「地方独立行政法人会計基準」においては「公営企業型地方独立行政法人」は定義不要。</p> <p>・企業結合は、合併のみならず、株式取得による子会社化、営業譲渡、吸収分割等を含む概念である。一方、地方独立行政法人制度において企業結合に相当するものは合併のみであ</p>
---	--	---

- 場合には、それらを一体として取り扱う。
6. 「事業」とは、企業活動を行うために組織化され、有機的の一体として機能する経営資源をいう。
 7. 「支配」とは、ある企業又は企業を構成する事業の活動から便益を享受するために、その企業又は事業の財務及び経営方針を左右する能力を有していることをいう。
 8. 「共同支配」とは、複数の独立した企業が契約等に基づき、ある企業を共同で支配することをいう。
 12. 「共同支配投資企業」とは、共同支配企業を共同で支配する企業をいう。
 14. 「時価」とは、公正な評価額をいう。通常、それは観察可能な市場価格をいい、市場価格が観察できない場合には、合理的に算定された評価額をいう。
 16. 「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株主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。親会社と子会社の合併及び子会社同士の合併は、共通支配下の取引に含まれる。

取得の会計処理

17. 共同支配企業の形成（第 11 項参照）及び共通

第 128 取得の会計処理

1 取得となる合併において、取得法人は、被取得法

るため、「法人の結合」といった概念は不要。

- ・地方独立行政法人における「支配」とは、設立団体としての地位を有することであり、「取得」「設立関係の継続」の判定は、設立団体としての地位の継続の有無を基準に記載できるため、「支配」を定義づける必要はない。
- ・地方独立行政法人を別の地方独立行政法人が支配することはない（地方独立行政法人を支配するのは設立団体のみ）ため、「地方独立行政法人会計基準」においては「共同支配投資企業」の概念は不要。
- ・「地方独立行政法人会計基準」（公営企業型）においては、注 26 において時価に関する定義がなされている。
- ・地方独立行政法人制度には、連結子会社間の合併に相当するような合併は存在しないこと、「取得」に該当しない合併について、「共同支配企業の形成」「共通支配下の取引」に相当する類型を設けたとしても、両者の間で会計処理の方法に異なる点がないことから、地方独立行政法人の合併は、「取得」「設立関係の継続」の 2 類型のみとする。

[評価差額を資本剰余金として処理する理由]

①法人の合併は、資本取引の一種と捉えること

支配下の取引（前項参照）以外の企業結合は取得となる。また、この場合における会計処理は、次項から第 36 項による（以下、次項から第 33 項による会計処理を「パーチェス法」という。）。

取得企業の決定方法

18. 取得とされた企業結合においては、いずれかの結合当事企業を取得企業として決定する。被取得企業の支配を獲得することとなる取得企業を決定するために、企業会計基準第 22 号「連結財務諸表に関する会計基準」（以下「連結会計基準」という。）の考え方をを用いる。また、連結会計基準の考え方によってどの結合当事企業が取得企業となるかが明確ではない場合には、次項から第 22 項の要素を考慮して取得企業を決定する。

19. ～22. 略

取得原価の算定

基本原則

23. 被取得企業又は取得した事業の取得原価は、原則として、取得の対価（支払対価）となる財の企業結合日における時価で算定する。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。

人の純資産の内訳項目（資本金、資本剰余金及び利益剰余金）を、移転直前に付されていた適正な帳簿価額で引き継ぐ。

2 取得法人は、被取得法人より移転する資産及び負債を時価で計上し、評価差額については資本剰余金を増額又は減額する。

ができるため、評価差額は資本剰余金として処理することが適当。

②評価差額を利益剰余金として処理することとした場合、設立団体に納付可能な額を示す利益剰余金の額が実態と乖離することとなるため、評価差額を利益剰余金として処理することは適当でない。

・「地方独立行政法人会計基準」では、「用語の定義」のとおり、被取得法人の支配を獲得するのは取得法人の設立団体である。このため、合併に伴う対価の種類等を勘案して取得企業を決定する必要はない。

・地方独立行政法人の合併手続は対価を前提とするものではない。このため、「地方独立行政法人会計基準」では対価に対応した概念である取得原価の算定については記載不要。

株式の交換の場合の算定方法

24. (略)

取得が複数の取引により達成された場合(段階取得)の会計処理

25. (略)

取得関連費用の会計処理

26. 取得関連費用(外部のアドバイザー等に支払った特定の報酬・手数料等)は、発生した事業年度の費用として処理する。

条件付取得対価の会計処理

27. (略)

取得原価の配分方法

28. ~31. (略)

のれんの会計処理

32. (略)

負ののれんの会計処理

33. (略)

逆取得における個別財務諸表上の会計処理

・地方独立行政法人法においては、株式の交換に相当する手続はない。

・地方独立行政法人の合併において、段階取得はない。

・地方独立行政法人の合併においては、合併を決めるのは法人ではなく設立団体であるため、取得関連費用は設立団体の支出として処理される。このため、「地方独立行政法人会計基準」では取得関連費用については記載不要。

・地方独立行政法人の合併手続は対価を前提とするものではないため、「地方独立行政法人会計基準」では取得対価については記載不要。

・地方独立行政法人の合併手続は対価を前提とするものではないため、「地方独立行政法人会計基準」では取得原価の配分については記載不要。

・地方独立行政法人の合併手続は対価を前提とするものではないため、のれんや負ののれんは発生しない。

・地方独立行政法人の合併では、被取得法人の

吸収合併

34. 消滅会社を取得企業となる場合、存続会社の個別財務諸表では、当該取得企業（消滅会社）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する。

現物出資又は吸収分割

35. (略)

株式交換

36. (略)

取得とされた企業結合の注記事項

49. 企業結合年度において、取得とされた企業結合に係る重要な取引がある場合には、次の事項を注記する。なお、個々の企業結合については重要性は乏しいが、企業結合年度における複数の企業結合全体について重要性がある場合には、(1)、(3)及び(4)について企業結合全体で注記する。また、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、連結財務諸表に当該注記がある旨の記載をもって代えることができる。

(1) 企業結合の概要

被取得企業の名称及び事業の内容、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、取得した議決権比率（段階取得の場合には、企

第129 取得とされた合併に係る注記事項

法人合併年度において、取得とされた合併がある場合には、次の事項を注記する。

(1) 合併の概要

被取得法人の名称及び事業の内容、被取得法人の設立団体の名称、合併を行った主な理由、法人合併日、合併の法的形式、合併後法人の名称、合併後法人の設立団体の名称

法人格をあえて残す必要がある場合が想定されないため、逆取得に関する規定を設ける必要はない。

- ・地方独立行政法人法には、現物出資や吸収分割による企業結合に相当する組織再編手続はない。
- ・地方独立行政法人法には、株式交換に相当する手続はない。

・地方独立行政法人制度においては、連結財務諸表の作成を伴う企業結合に相当する組織再編手続はない。このため、「地方独立行政法人会計基準」では連結財務諸表については記載不要。

・地方独立行政法人の合併が「取得」に該当するかどうかについては、設立団体たる地位が継続するかどうかにより判断される。このため、注記事項においては議決権比率に代えて、設立団体の名称を記載する。

業結合直前に所有していた議決権比率、企業結合日に追加取得した議決権比率及び取得後の議決権比率)及び取得企業を決定するに至った主な根拠

(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

(3) 取得原価の算定等に関する事項

① 企業結合日に受け入れた資産及び引き受けた負債の額並びにその主な内訳

②～④ (略)

(4) 取得原価の配分に関する事項

①～④ (略)

(5) 比較損益情報

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及び当該概算額の算定方法並びに計算過程における重要な前提条件。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。

取得企業が連結財務諸表を作成していない場合は、個別損益計算書への影響の概算額を、連結財務諸表を作成している場合に準じて注記する。

連結財務諸表を作成しない場合の注記事項

(逆取得に係る注記)

50. (略)

(段階取得に係る注記)

(2) 財務諸表に含まれている被取得法人の業績の期間

(3) 法人合併日に受け入れた資産、負債及び純資産の額並びにその主な内訳

(4) 比較損益情報

当該合併が当期首に完了したと仮定したときの当期の損益計算書への影響の概算額及び当該概算額の算定方法並びに計算過程における重要な前提条件。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。

・地方独立行政法人の合併手続は対価を前提とするものではないため、「地方独立行政法人会計基準」では取得原価や取得原価の配分については記載不要。ただし、被取得法人から受け入れた資産、負債及び純資産に関する情報は、住民等に対する情報開示の観点から、記載することとする。

・地方独立行政法人制度においては、連結財務諸表の作成を伴う企業結合に相当する手続はない。このため、「個別貸借対照表及び個別損益計算書に及ぼす影響額」を注記する必要はない。

51. (略)

共同支配企業の形成の会計処理

共同支配企業の形成の判定

37. ある企業結合を共同支配企業の形成と判定するためには、共同支配投資企業となる企業が、複数の独立した企業から構成されていること及び共同支配となる契約等を締結していることに加え、次の要件を満たしていなければならない。

- (1) 企業結合に際して支払われた対価のすべてが、原則として、議決権のある株式であること
- (2) 支配関係を示す一定の事実が存在しないこと

共同支配企業の形成の会計処理

38. 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。

39. 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。

- (1) ～(2) (略)

共同支配投資企業における注記事項

54. 共同支配投資企業は、企業結合年度において重要な共同支配企業の形成がある場合には、第 52

第 130 設立関係の継続の会計処理

1 設立関係の継続において、合併後法人は、消滅法人の純資産の内訳項目(資本金、資本剰余金及び利益剰余金)を、移転直前に付されていた適正な帳簿価額で引き継ぐ。

2 合併後法人は、移転する消滅法人の資産及び負債を、移転直前に付されていた適正な帳簿価額により計上する。

第 131 設立関係の継続に係る注記事項

法人合併年度において、設立関係の継続とされた合併がある場合には、次の事項を注記する。

・「地方独立行政法人会計基準」では、「用語の定義」のとおり、設立団体の地位により「設立関係の継続」への該当有無が判定されるため、「設立関係の継続の判定」は記載不要。

・地方独立行政法人法においては、法人の事業の一部を他の法人に移転する組織再編手続はない。

・地方独立行政法人の合併には「共同支配投資企業」に相当する概念はないため、「設立関係

項(1)及び(2)に準じて注記を行う。このうち、第52項(1)の記載にあたっては、共同支配企業の形成と判定した理由を併せて注記する。

なお、個々の共同支配企業の形成については重要性が乏しいが、企業結合年度における複数の共同支配企業の形成全体では重要性がある場合には、当該企業結合全体で注記する。

また、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、連結財務諸表に当該注記がある旨の記載をもって代えることができる。

共通支配下の取引等の会計処理

40. 企業集団内における企業結合である共通支配下の取引及び少数株主との取引（以下合わせて「共通支配下の取引等」という。）は、次項から第46項の会計処理を行う。

共通支配下の取引

個別財務諸表上の会計処理

41.～43.（略）

連結財務諸表上の会計処理

44.（略）

(1) 合併の概要

消滅法人の名称及び事業の内容、消滅法人の設立団体の名称、合併を行った主な理由、法人合併日、合併の法的形式、合併後法人の名称、合併後法人の設立団体の名称

(2) 財務諸表に含まれている消滅法人の業績の期間

(3) 法人合併日に受け入れた資産、負債及び純資産の額並びにその主な内訳

(4) 比較損益情報

当該合併が当期首に完了したと仮定したときの当期の損益計算書への影響の概算額及び当該概算額の算定方法並びに計算過程における重要な前提条件。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。

の継続」に係る注記事項は、合併後法人の財務諸表において記載することとなる。

・地方独立行政法人の合併が「設立関係の継続」に該当するかどうかについては、設立団体たる地位が継続するかどうかにより判断される。このため、注記事項においては設立団体の名称を記載する。

・地方独立行政法人制度においては、連結財務諸表の作成を伴う企業結合に相当する組織再編手続はない。このため、「地方独立行政法人会計基準」では連結財務諸表については記載不要。

・地方独立行政法人の合併は、「取得」「設立関係の継続」の2類型のみとしたため、「共通支配下の取引」に相当する規定は不要。

<p>少数株主との取引 個別財務諸表上の会計処理 45. (略)</p> <p>連結財務諸表上の会計処理 46. (略)</p> <p>開示 のれんの表示 47. (略)</p> <p>負ののれんの表示 48. (略)</p> <p>共通支配下の取引等に係る注記事項 52. (略)</p> <p>注記事項 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 53. (略)</p> <p>55. 重要な後発事象等の注記 貸借対照表日後に完了した企業結合や貸借対照表日後に主要条件が合意された企業結合が、重要な後発事象に該当する場合には、第 49 項から前項まで（ただし、第 49 項(2)、(4)③及び(5)、第 50 項、第 51 項並びに第 53 項を除く。）に準じて</p>	<p>第 132 重要な後発事象等の注記 <u>貸借対照表日後に合併が完了した場合や貸借対照表日後に法第 108 条第 1 項各号又は法第 112 条第 1 項各号に掲げる事項が協議により定められた場合には、第 129 の(1)に準じて注記を行う。</u> また、当事業年度中に法第 108 条第 1 項各号又</p>	<ul style="list-style-type: none"> 地方独立行政法人制度においては、持分がなく、出資額の多寡により設立団体間での権限行使に差が生じることはない。したがって、「地方独立行政法人会計基準」では少数株主との取引に相当する規定は不要。 地方独立行政法人の合併手続は対価を前提とするものではないため、のれんや負ののれんは発生しない。 「取得」及び「設立関係の継続」の合併に係る注記については、それぞれ第 129 及び第 131 において記載。 地方独立行政法人の合併における主要条件は、
---	---	---

<p>注記を行う。ただし、未確定の事項については注記を要しない。</p> <p>また、当事業年度中に企業結合の主要条件が合意されたが、貸借対照表日までに企業結合が完了していない場合（ただし、重要な後発事象に該当する場合を除く。）についても、これらに準じて注記を行う。</p> <p>適用時期等 56. ～58. (略)</p> <p>議決 59. (略)</p>	<p><u>は法第 112 条第 1 項各号に掲げる事項が協議により定められたが、貸借対照表日までに合併が完了していない場合（ただし、重要な後発事象に該当する場合を除く。）についても、これらに準じて注記を行う。</u></p>	<p>法第 108 条又は第 112 条の協議成立により一度に決定されるため、未確定の事項はない。</p> <ul style="list-style-type: none"> ・括弧内のただし書は、「当事業年度中に合併に関する事項が協議により定められ、貸借対照表日後に合併が完了している場合」を指す。 ・適用時期については、研究会報告書において記載することとしている。
---	---	---