

1. 定義・範囲

企業結合の会計基準は、一般に合併・会社分割・株式交換・株式移転といった、組織再編行為の会計基準であると理解されていると思いますが、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)において、「企業結合」とは、ある企業またはある企業を構成する事業と他の企業または他の企業を構成する事業とが一つの報告単位に統合されること(企業結合会計基準 5)と定義されており、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)にいう他の会社の支配の獲得も含む(企業結合会計基準 66)ものとされます。また、共同支配企業と呼ばれる企業体を形成する取引および共通支配下の取引等も、企業結合会計基準の適用対象となります(企業結合会計基準 66)。さらに、企業結合会計基準は、組織再編行為を行ったときの個別財務諸表上の会計処理のみならず、連結グループ内外の会社間で株式交換・株式移転や会社分割が行われた場合の連結上の会計処理をその適用範囲に含んでいます。

一方、会社分割では、事業を受け入れる分割承継会社にとっては企業結合となりますが、事業を分離する分割会社の方では、事業が報告単位から離れていくこととなります。ある企業を構成する事業を他の企業(新設される企業を含む)に移転することを「事業分離」といいますが、この事業分離は企業結合とは異なる経済事象と考えられます。このため、事業分離の会計処理に関しては、企業結合会計基準とは別に、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)が公表されています。事業分離には、会社分割のほか、連結子会社の持分の売却などにより、子会社が連結から外れる場合も、事業分離等会計基準の適用対象となります。また事業分離等会計基準には、企業結合・事業分離が行われた場合の株主の会計処理についてもその範囲に含まれています。

従って、連結会計を含む組織再編行為の会計の全体像は、企業結合会計基準、事業分離等会計基準および連結会計基準という三つの会計基準に係るものとなります。図表 1 で、各会計基準に置かれている項目と個別財務諸表上の会計処理、連結財務諸表上の会計処理を整理しています。

【図表 1】



2. 企業結合の会計処理

企業結合会計基準における企業結合の会計処理は、(1)取得、(2)共通支配下の取引等、および(3)共同支配企業の形成の三つがあります。

(1) 取得

取得とされる企業結合とは、後述の共同支配企業の形成(企業結合会計基準 11)および共通支配下の取引等(企業結合会計基準 16)以外の企業結合と定義されます。

(2) 共通支配下の取引等

企業集団内における組織再編の会計処理には、共通支配下の取引と少数株主との取引(以下、あわせて、共通支配下の取引等)があります。

「共通支配下の取引」とは、結合当事企業(または事業)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こととされます(企業結合会計基準 16)。親会社と子会社の合併および子会社同士の合併は、共通支配下の取引に含まれます。

これに対して、少数株主から、子会社株式を追加取得する取引を「少数株主との取引」といいます。少数株主との取引は、企業集団を構成する子会社の株主と、当該子会社を支配している親会社との間の取引であり、親会社の立場からは、企業集団内の取引ではなく、外部取引と考えられます(企業結合会計基準 120)。また、少数株主との取引の範囲には、企業結合とはならない子会社株式の追加取得も含まれていますが、共通支配下の取引と少数株主との取引は、いずれも企業集団内における組織再編の会計処理であるとして、企業結合会計基準で取り扱われています。

(3) 共同支配企業の形成

「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こととされます(企業結合会計基準 11)。

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およ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とされます(企業結合会計基準 37)。

a. 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

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と認められるためには、同時に次の要件のすべてが満たされなければならないとされます(企業結合会計基準注 7)。

ア.企業結合が単一の取引で行われるか、または、原則として、1 事業年度内に取引が完了する。

イ.交付株式の議決権の行使が制限されない。

ウ.企業結合日において対価が確定している。

エ.交付株式の償還または再取得の取り決めがない。

オ.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。

カ.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。

b. 支配関係を示す一定の事実が存在しないこと

次のいずれにも該当しない場合には、支配関係を示す一定の事実が存在しないものとされます(企業結合会計基準注 8)。

ア.いずれかの結合当事企業の役員もしくは従業員である者また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)を事実上支配している。

イ.重要な財務およ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。

ウ.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た大部分の事業を処分する予定がある。

3. 取得とされる企業結合の会計処理

企業結合が取得とされた場合、取得企業においては、いわゆるパーチェス法により会計処理が行われます(企業結合会計基準 17)。パーチェス法のプロセスは以下のとおりです。

- (1) 取得企業の判定
- (2) 取得原価の算定
- (3) 取得原価の配分
- (4) のれんの計上と償却
- (5) 増加資本の会計処理

(1) 取得企業の判定

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します。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、連結会計基準の考え方を用います(企業結合会計基準 18)。連結会計基準では、実質支配力基準の考え方より「他の企業の意思決定機関を支配している企業」が定義されており(連結会計基準 7)、企業結合の結果「他の企業の意思決定機関を支配している企業」となる会社を取得企業と考えられます。

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、主な対価の種類として、現金もしくは他の資産を引き渡すまたは負債を引き受けることとなる企業結合の場合には、通常、当該現金もしくは他の資産を引き渡すまたは負債を引き受ける企業(結合企業)が取得企業となります(企業結合会計基準 19)。

主な対価の種類が株式(出資を含む。以下同じ。)である企業結合の場合には、通常、当該株式を交付する企業(結合企業)が取得企業となります(企業結合会計基準 20)。ただし、必ずしも株式を交付した企業が取得企業にならないとき(逆取得)もあるため、対価の種類が株式である場合の取得企業の決定に当たっては、次のような要素を総合的に勘案しなければならないこととされます。

a. 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

ある結合当事企業の総体としての株主が、結合後企業の議決権比率のうち最も大きい割合を占める場合には、通常、当該結合当事企業が取得企業となります。なお、結合後企業の議決権比率を判断するに当たっては、議決権の内容や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ます。

b. 最も大きな議決権比率を有する株主の存在

結合当事企業の株主または株主グループのうち、ある株主または株主グループが、結合後企業の議決権を過半には至らないものの最も大きな割合を有する場合であって、当該株主また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ときには、通常、当該株主または株主グループのいた結合当事企業が取得企業となります。

c. 取締役等を選解任できる株主の存在

結合当事企業の株主または株主グループのうち、ある株主または株主グループが、結合後企業の取締役会その他これに準ずる機関(重要な経営事項の意思決定機関)の構成員の過半数を選任または解任できる場合には、通常、当該株主または株主グループのいた結合当事企業が取得企業となります。

d. 取締役会等の構成

結合当事企業の役員もしくは従業員である者また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)を事実上支配する場合には、通常、当該役員または従業員のいた結合当事企業が取得企業となります。

e. 株式の交換条件

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には、通常、当該プレミアムを支払った結合当事企業が取得企業となります。

f. 著しく規模が異なる場合

結合当事企業のうち、いずれかの企業の相対的な規模（例えば、総資産額、売上高あるいは純利益）が著しく大きい場合には、通常、当該相対的な規模が著しく大きい結合当事企業が取得企業となります（企業結合会計基準 21）。

一般に企業結合が認められる組織再編はそれぞれのスキームの個性が強く、取得企業の判定方法を一般論的にルール化することは困難と思われれます。そのため、個々の事例に応じた実質判定を行う必要があり、慎重な対応が望まれます。

(2) 取得原価の算定

取得企業の決定の後、被取得企業の取得原価の算定を行います。被取得企業の取得原価は、取得の対価に取得に直接要した支出額（取得の対価性認められるものに限る）を加算して算定することとされます。

(計算式)

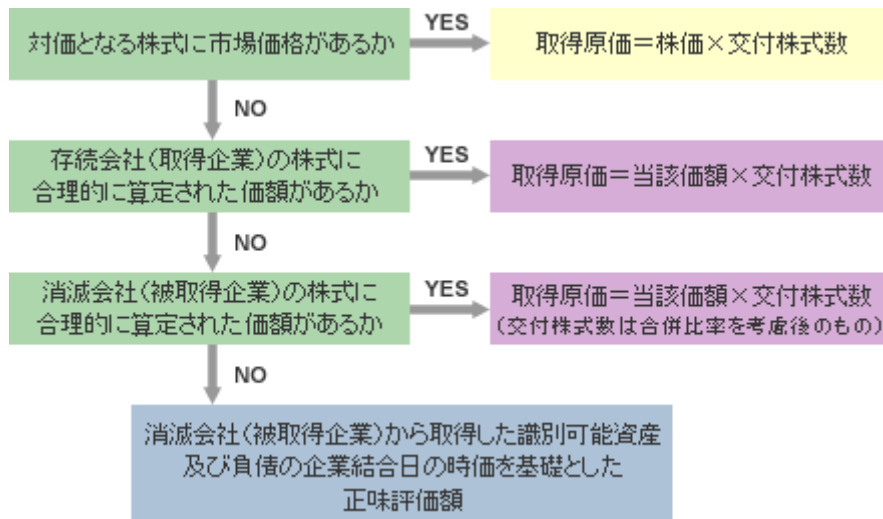
取得原価 = 取得の対価 + 取得に直接要した支出額

a. 取得の対価

被取得企業または取得した事業の取得原価は、原則として、取引時点の取得の対価となる財の時価を算定し、それらを合算して算定されます。対価となる財が現金である場合には、支出額が取得原価となりますが、支払対価が現金以外の資産の引渡し、負債の引受または株式の交付の場合には、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こととされます（企業結合会計基準 23）。

市場価格のある取得企業の株式が取得の対価として交付される場合には、取得の対価となる財の時価は、原則として、当該株式の企業結合日における時価で算定されます。企業結合日における時価は、原則として、企業結合日における株価を基礎として算定しますが、結合分離適用指針では、図表 2 のように場合分けをして、企業結合日における時価の算定方法を示しています（結合分離指針 38）。

【図表 2】



上記のように、企業結合の取得原価は、被取得企業から取得した資産・負債の時価とは別に決まってくることとなるため、後述ののれんが生じます。

b. 取得に要した支出額の会計処理

取得とされた企業結合に直接要した支出額のうち、取得の対価性が認められる外部のアドバイザー等に支払った特定の報酬・手数料等は取得原価に含め、それ以外の支出額は発生時の事業年度の費用として処理します。

(3) 取得原価の配分

取得原価は、被取得企業から受け入れた資産および引き受けた負債のうち企業結合日時点において識別可能なもの(識別可能資産および負債)の企業結合日時点の時価を基礎として、当該資産および負債に対して企業結合日以後1年以内に配分することとされます(企業結合会計基準28)。

時価とは、公正な評価額を意味し、公正な評価額とは、通常は、観察可能な市場価額とされますが、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います。識別可能資産および負債とは、被取得企業から取得した資産および負債のうち企業結合日において識別可能なものをいいます。識別可能資産および負債の範囲は、被取得会社の貸借対照表において計上されていたか否かは問わず、わ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に認識されるものです(企業結合会計基準99)。

時価を基準にして配分するというのは、個々の識別可能資産・負債に対し、それぞれの時価を付してゆくこととなるので、識別可能資産・負債の時価合計額と被取得企業の取得原価とは、一般的には一致しません。識別可能資産・負債の配分額よりも被取得企業の取得原価が大きい場合には、その差額をのれんとします。

(4) のれんおよび負ののれんの計上と償却

のれんとは、取得原価が、受け入れた資産および引き受けた負債に配分された純額を上回る場合のその超過額であるとし、資産に計上されます。一方、のれんの額がマイナスとなる場合を「負ののれん」として定義しています。

a. のれん(正ののれん)の会計処理

のれんは資産に計上し、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こととされます(結合基準 32)。ただし、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こととされます。

b. 負ののれんの会計処理

識別可能資産・負債の配分額よりも被取得企業の取得原価が小さい場合には、負ののれんが生じることが見込まれます。負ののれんの会計処理は以下のとおりです(結合基準 33)。

ア. 識別可能資産・負債の配分額よりも被取得企業の取得原価が小さいことが判明した場合、取得企業は、すべての識別可能資産および負債が把握されているか、また、それらに対する取得原価の配分が適切に行われているかどうかを見直す。

イ. アの見直しを行っても、なお取得原価が受け入れた資産および引き受けた負債に配分された純額を下回り、負ののれんが生じる場合には、当該負ののれんが生じた事業年度の利益(原則として特別利益)として処理する。

ウ. 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は、持分法による投資評価額に含まれていたのれん当額の未償却部分と相殺し、のれんまたは負ののれんが新たに計算されます。

(5) 増加資本の会計処理

企業結合の対価として、取得企業が新株を発行した場合には、払込資本(資本金または資本剰余金)の増加として処理します。増加すべき払込資本の内訳項目(資本金、資本準備金またはその他資本剰余金)は、会社法(会社計算規則)の規定に基づき決定することとされます(結合分離指針 79)。

4. 各種組織再編手法別の数値例による取得の会計処理の解説

以下では、吸収合併、株式交換、株式移転および吸収分割といった各組織再編手法において、企業結合が取得とされた場合の会計処理について、数値例を用いて解説いたします。数値例においては、組織再編当事会社の組織再編直前の貸借対照表につき同じものを使用し、組織再編手法が異なっても、結果が同じとなるように考慮されています。

(1) 吸収合併

a. 前提条件

- A社がB社を吸収合併。A社とB社の企業結合は「取得」に該当。A社が取得企業。
- 発行済株式数:A社:1,000百万株、B社:50百万株 すべて普通株式。
- B社の土地時価評価額:7,000(土地以外の資産・負債は時価=簿価)
- 増加する株主資本は、すべてその他資本剰余金。
- A社の株式時価は、@140。合併比率は、1:2
- 対価は、すべて普通株式であり、新株の発行による。

合併直前の各社の貸借対照表

(単位:百万円)

	A社のBS	B社のBS
現金	60,000	12,000
土地	20,000	5,000
その他資産	2,000	200
資産の部計	82,000	17,200
負債	(19,000)	(8,000)
資本金	(50,000)	(200)
利益剰余金	(13,000)	(9,000)
負債・純資産の部	(82,000)	(17,200)

b. 取得原価の計算

- 増加する株式数 = $50 \times 2 = 100$ 百万株
- 取得原価 = $100 \times 140 = 14,000$ 百万円

c. 合併の仕訳

(借) 現金	12,000	(貸) 負債	8,000
土地	7,000	その他資本剰余金	14,000
その他資産	200		
のれん	2,800		

仕訳を図表化すると図表 3 の「受入資産・負債の時価評価後のバランス・シート」のような表現になります。

図表 3: 受入資産・負債の時価評価後のバランス・シート



※括弧の数字は 3.取得とされる企業結合の会計処理 に対応しています。

d. 合併直後の貸借対照表

(単位:百万円)

	A社のBS	合併仕訳	合併直後BS
現金	60,000	12,000	72,000
土地	20,000	7,000	27,000
その他資産	2,000	200	2,200
のれん		2,800	2,800
資産の部計	82,000	22,000	104,000
負債	(19,000)	(8,000)	(27,000)
資本金	(50,000)		(50,000)
その他資本剰余金		(14,000)	(14,000)
利益剰余金	(13,000)		(13,000)
負債・純資産の部	(82,000)	(22,000)	(104,000)

(2) 株式交換

a. 前提条件

- A社がB社の株式を株式交換で100%子会社化。企業結合は「取得」に該当

- 取得企業は、A社と判定。
- 発行済株式数：A社：1,000百万株、B社：50百万株　すべて普通株式
- B社の土地時価評価額：7,000(これ以外の資産・負債は時価＝簿価)
- 増加する株主資本は、すべてその他資本剰余金とする。
- A社の株式時価は、@140。株式交換比率は、1:2
- 対価は、すべて普通株式であり、新株の発行による。
- A社は、株式交換の直前まで、B社株式を有していない。
- 株式交換直前の各社の貸借対照表は(1)吸収合併の a. 前提条件と同じ。

b. 取得原価の計算

株式交換完全親会社(A社)が取得する株式交換完全子会社(B社)の株式の取得原価は、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)を加算して算定します(結合分離指針110)。本設例では、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)がないため、取得原価の金額は以下の計算式によるものとなります。

増加する株式数 = $50 \times 2 = 100$ 百万株

取得原価 = $100 \times 140 = 14,000$ 百万円

ただし、株式交換完全親会社を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には、個別財務諸表上も株式時価の算定基準日は、企業結合日ではなくみなし取得日となります(結合分離指針110)。

c. 株式交換の仕訳

(借) B社株式	14,000	(貸) その他資本剰余金	14,000
----------	--------	--------------	--------

d. 株式交換直後の貸借対照表

(単位:百万円)

	A社のBS	株式交換仕訳	交換直後BS
現金	60,000		60,000
土地	20,000		20,000
その他資産	2,000		2,000
B社株式		14,000	14,000
資産の部計	82,000	14,000	96,000
負債	(19,000)		(19,000)
資本金	(50,000)		(50,000)
その他資本剰余金		(14,000)	(14,000)
利益剰余金	(13,000)		(13,000)
負債・資本の部	(82,000)	(14,000)	(96,000)

また、B社は、A社の100%子会社となったため、A社が連結財務諸表を作成することとなります。

e. 株式交換直後の連結貸借対照表

株式交換直後の連結貸借対照表を精算表形式で表すと以下のようになります。

(単位:百万円)

	A社のBS	B社のBS	合算	時価評価	投資と 資本相殺 消去	連結
現金	60,000	12,000	72,000			72,000
土地	20,000	5,000	25,000	2,000		27,000
その他資産	2,000	200	2,200			2,200
B社株式	14,000		14,000		(14,000)	0
のれん					2,800	2,800
資産の部計	96,000	17,200	113,200	2,000	(11,200)	104,000
負債	(19,000)	(8,000)	(27,000)			(27,000)
資本金	(50,000)	(200)	(50,200)		200	(50,000)
その他資本 剰余金	(14,000)		(14,000)			(14,000)
利益剰余金	(13,000)	(9,000)	(22,000)		9,000	(13,000)
評価差額				(2,000)	2,000	0
負債・純資産 の部	(96,000)	(17,200)	(113,200)	(2,000)	11,200	(104,000)

上記の連結貸借対照表が「(1)吸収合併 d. 合併直後の貸借対照表」と同じであることを確認してください。

(3)株式移転

a. 前提条件

- A社とB社は株式移転により共同持株会社P社を設立。A社とB社の企業結合は「取得」に該当
- 取得企業はA社と判定
- B社の土地時価評価額:7,000(土地以外の資産・負債は時価=簿価)
- 増加する株主資本は、資本金の増加額を50,000とし、残額を資本剰余金とする。
- B社の取得原価=14,000
- 対価は、すべて普通株式であり、新株の発行による。
- 株式移転直前の各社の貸借対照表は、(1)吸収合併のa.前提条件と同じ。

b. 取得企業の判定

株式移転による共同持株会社の設立の形式をとる企業結合が取得とされた場合には、取得企業の決定規準に従い、いずれかの株式移転完全子会社を取得企業として取り扱うこととされます(結合分離指針120)。本設例では、A社が取得企業とされたと仮定しました。

c. 取得原価の計算と仕訳

株式移転設立完全親会社(P社)が受け入れた株式移転完全子会社株式(取得企業(A社)株式および被取得企業(B社)株式)の取得原価は、それぞれ次のように算定されます(結合分離指針121)。

ア. 子会社株式(取得企業(A社)株式)

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(A社))の適正な帳簿価額による株主資本の額に基づいて算定します。本設例では株式移転直前のA社の株主資本の額は、63,000(=資本金;50,000+利益剰余金;13,000)なので仕訳は以下のとおりです。

(借)	A社株式	63,000	(貸)	払込資本	63,000
-----	------	--------	-----	------	--------

なお、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と、直前の決算日に算定された当該金額との間に重要な差異がないと認められる場合には、株式移転設立完全親会社が受け入れた子会社株式(取得企業株式)の取得原価は、株式移転完全子会社(取得企業)の直前の決算日に算定された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ができることとされます。

イ. 子会社株式(被取得企業(B社)株式)

被取得企業(B社)株式の取得原価については、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)を加算して算定します。本設例では、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)がないため、状況設定にある14,000がB社株式の取得原価となります。仕訳は以下のとおりです。

(借)	B社株式	14,000	(貸)	払込資本	14,000
-----	------	--------	-----	------	--------

ウ. 払込資本について

受け入れた株主資本の額を、前提条件に従い資本金とその他資本剰余金とに振り替えます。

(借)	払込資本	77,000	(貸)	資本金	50,000
				その他資本剰余金	27,000

d. 株式移転直後のP社貸借対照表

株式移転直後のP社の貸借対照表は以下のとおりです。

(単位:百万円)

株式移転直後のP社貸借対照表			
A社株式	63,000	資本金	(50,000)
B社株式	14,000	その他資本剰余金	(27,000)
資産の部計	77,000	負債・純資産の部	(77,000)

また、A社およびB社は、P社の100%子会社となったため、P社が連結財務諸表を作成することとなります。

e. 株式移転直後のP社連結貸借対照表

株式移転直後の連結貸借対照表を精算表形式で表すと以下のようになります。

(単位:百万円)

	P社のES	A社のES	B社のES	合算	時価評価	投資消去 A社株式	投資消去 B社株式	取得企業資 本金に修正	連結
現金		60,000	12,000	72,000					72,000
土地		20,000	5,000	25,000	2,000				27,000
その他資産		2,000	200	2,200					2,200
A社株式	63,000			63,000		(63,000)			0
B社株式	14,000			14,000			(14,000)		0
のれん				0			2,800		2,800
資産の部計	77,000	82,000	17,200	176,200	2,000	(63,000)	(11,200)		104,000
負債		(19,000)	(8,000)	(27,000)					(27,000)
資本金	(50,000)	(50,000)	(200)	(100,200)		50,000	200		(50,000)
その他資本剰余金	(27,000)			(27,000)				13,000	(14,000)
利益剰余金		(13,000)	(9,000)	(22,000)		13,000	9,000	(13,000)	(13,000)
評価差額				0	(2,000)		2,000		0
負債・純資産の部	(77,000)	(82,000)	(17,200)	(176,200)	(2,000)	63,000	11,200	0	(104,000)

株式移転の場合には、P社の連結財務諸表上において、取得企業(A社)の利益剰余金を引き継ぎます(結合分離指針125、設例15)。上記の連結貸借対照表が、(1)吸収合併 d. 合併直後の貸借対照表および(2)株式交換 e. 株式交換直後の連結貸借対照表と同じになることを確認してください。

(4)会社分割

a. 前提条件

- A社がB社のX事業を吸収分割。A社とB社X事業の企業結合は「取得」に該当。
- A社が取得企業。
- B社のX事業に係る土地の時価評価額:7,000(これ以外の資産・負債は時価=簿価)
- 増加する純資産は、すべてその他資本剰余金とする。
- A社の株式時価は、@140。発行する株式数は、100株
- 対価はすべて普通株式であり、新株の発行による。

各社の個別貸借対照表とX事業の資産・負債は以下のとおり

(単位:百万円)

	A社のBS	B社のBS	うちB社のX事業
現金	60,000	30,000	12,000
土地	20,000	12,000	5,000
その他資産	2,000	500	200
資産の部計	82,000	42,500	17,200
負債	(19,000)	(14,000)	(8,000)
資本金	(50,000)	(20,000)	
利益剰余金	(13,000)	(8,500)	
負債・純資産の部	(82,000)	(42,500)	

会社分割の場合は、分割された事業を受け入れる分割承継会社と、事業を分離する分割会社と二つの会社が登場します。企業結合が取得とされる会社分割の場合には、分割承継会社(設例ではA社)が取得企業となります。分割会社(設例ではB社)においては、会社分割の前後において、分離事業(設例では、X事業)への投資が清算されたと見る場合には、事業分離となります。

b. 分割承継会社の会計処理

ア. 取得原価の計算

企業結合が取得とされた合併の場合と同じく、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)を加算して算定します。本設例では、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)がないため、取得原価の金額は以下の計算式によるものとなります。

$$\text{取得原価} = 100 \text{ 株} \times 140 = 14,000 \text{ 百万円}$$

イ. 分割承継会社における仕訳

(借) 現金	12,000	(貸) 負債	8,000
土地	7,000	その他資本剰余金	14,000
その他資産	200		
のれん	2,800		

ウ. 分割直後のP社貸借対照表

(単位:百万円)

	A社の分割承継直前BS	分割承継	分割承継後BS
現金	60,000	12,000	72,000
土地	20,000	7,000	27,000
その他資産	2,000	200	2,200
のれん		2,800	2,800
資産の部計	82,000	22,000	104,000
負債	(19,000)	(8,000)	(27,000)
資本金	(50,000)		(50,000)
その他資本剰余金		(14,000)	(14,000)
利益剰余金	(13,000)		(13,000)
負債・純資産の部	(82,000)	(22,000)	(104,000)

本設例では、分割事業に係る資産・負債の金額を、(1)吸収合併、(2)株式交換および(3)株式移転におけるB社の貸借対照表上の資産・負債の金額と同じにしていますので、分割承継会社の分割後の個別貸借対照表上の金額は、「(1)吸収合併 d. 合併直後の貸借対照表」、「(2)株式交換 e. 株式交換直後の連結貸借対照表」および「(3)株式移転 e. 株式交換直後のP社連結貸借対照表」と同じになることを確認してください。

c. 分割会社の会計処理

移転した事業に関する投資が清算されたと見る場合には、移転損益を認識します(事業分離等会計基準10(1))。

ア. 移転損益の計算

移転損益の計算式は以下のとおりです。

移転損益 = 事業の対価の額(株式の時価) - 移転した事業に係る株主資本相当額 ^(*)

* 移転した事業に係る資産および負債の移転直前の適正な帳簿価額による差額から、当該事業に係る評価・換算差額等および新株予約権を控除した額

$$\text{移転損益} = 14,000 - (17,200 - 8,000) = 4,800$$

イ. 分割会社における仕訳

(借) 負債	8,000	(貸) 現金	12,000
A社株式	14,000	土地	5,000
		その他資産	200
		移転損益	4,800

ア. 取得原価の算定

逆取得の場合、取得の対価の基礎となる交付株式数は、存続会社(被取得企業)の株主が合併後の会社(結合後企業)に対する実際の議決権比率と同じ比率を保有するのに必要な数の消滅会社(取得企業)の株式を、消滅会社(取得企業)が交付したものと見なして算定する(企業結合会計基準注 1、結合分離指針 85(1))とされます。みなし交付株式数の計算式は以下です(すべて普通株式の場合を前提)。

$$\text{合併後の消滅会社株主の議決権比率} = \frac{X}{X + \text{合併前の消滅会社発行済株式総数}}$$

上式を X について解くことにより、みなし交付株式数が得られます。消滅会社(取得企業)の企業結合日の株価にみなし交付株式数を乗じて取得の対価を計算し、これに取得に直接要した費用を加算して算定します(結合分離指針 36(1))。

イ. 取得原価の配分

存続会社(被取得企業)の資産・負債を時価に置き換えます(結合分離指針 85(2))。

ウ. 増加すべき株主資本の会計処理

ア. 取得原価の算定で算定された取得の対価を払込資本に加算します。ただし、連結財務諸表上の資本金は存続会社(被取得企業)の資本金とし、これと合併直前の連結財務諸表上の資本金(消滅会社の資本金)が異なる場合には、その差額を資本剰余金に振り替えます(結合分離指針 85(3))。

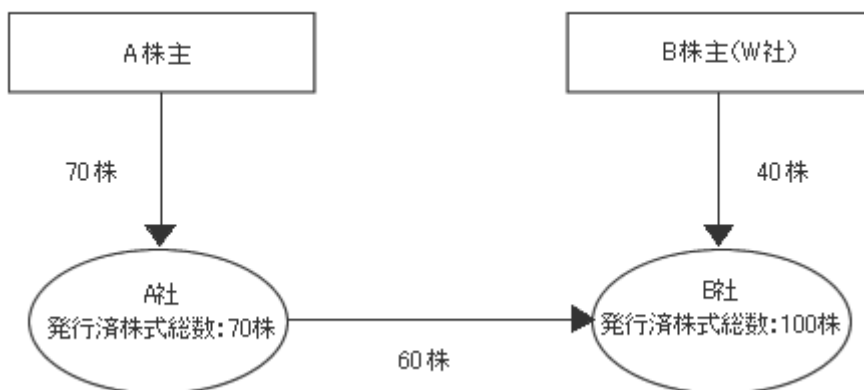
(2) 株式交換の場合

a. 逆取得の具体例

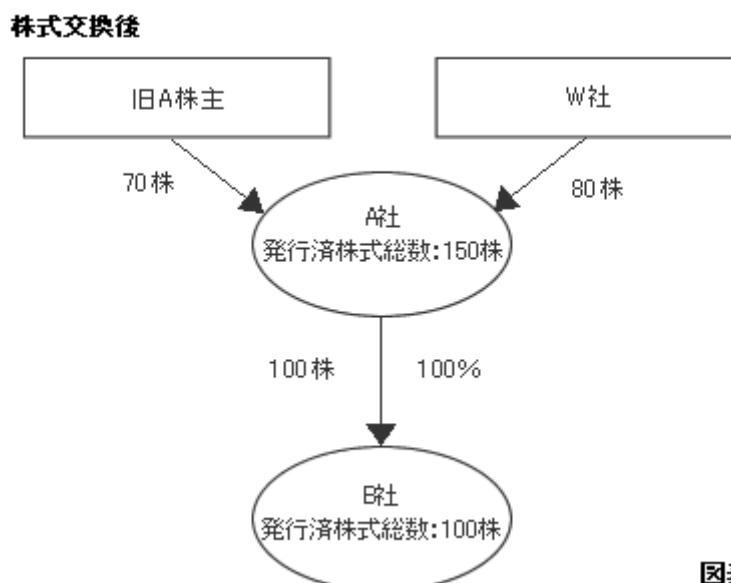
株式交換の場合には、株式交換完全子会社＝取得企業、株式交換完全親会社＝被取得企業となるケースが逆取得に当たります。

図表 6 は、株式交換が行われる前の状態を表していますが、A 社は、B 社の発行済株式の 60% を保有している B 社の親会社であるとして、両者との発行済株式はすべて普通株式であり、株式交換比率を B 社株式 1 株に対し、A 社株式を 2 株とします。B 社の A 社以外の少数株主は W 社です。

図表6



株式交換により、B 少数株主 (W 社) が持っていた B 社株式 40 株に対し、A 社株式 80 株が割り当てられます。よって、株式交換後では、交換前から A 社株式を保有する旧 A 株主の保有株式数 (議決権数) が 70 株、交換前に B 社少数株主であった旧 B 少数株主の株式保有数 (議決権数) は 80 株となり、株式交換後は、図表 7 のようになります。



図表7

図表 7 では、株式交換後に株式交換完全子会社の株主であった W 社が議決権の過半数 (53.3%) を獲得することにより株式交換完全親会社である A 社の支配を獲得します。よって、逆取得として、株式交換完全子会社である B 会社が取得企業となります。完全子会社化により、少数株主を排除したつもりが、逆に完全親会社の支配力を奪われてしまうということになるので、株式交換に当たっての株式交換比率には注意が必要と思われます。

b. 個別財務諸表上の会計処理

株式交換において逆取得となる際には、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します (企業結合会計基準 36、結合分離指針 118)。

企業結合の対価として、株式交換完全親会社が新株を発行した場合には、払込資本 (資本金または資本剰余金) の増加として会計処理します。なお、増加すべき払込資本の内訳項目 (資本金、資本準備金またはその他資本剰余金) は、会社法の規定に基づき決定します。また、増加すべき株主資本の額は、株式交換完全子会社株式 (取得企業株式) の取得価額に準じて算定されます (結合分離指針 117-2)。

c. 連結財務諸表上の会計処理

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します。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) 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します。

ア. 取得原価の算定

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)を加算して算定します。具体的な算定方法は、取得の場合に準じます。

取得の対価の基礎となる交付株式数は、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)が交付したものと見なして算定する(企業結合会計基準注1、結合分離指針119(1))とされます。みなし交付株式数の計算式は以下です(すべて普通株式の場合を前提)。

$$\begin{array}{l} \text{株式交換後の株式交換完全子会社(取得企業)の議決権比率} \\ = \frac{X}{X + \text{株式交換前の株式交換完全子会社(取得企業)発行済株式総数}} \end{array}$$

上式をXについて解くことにより、みなし交付株式数が得られます。株式交換完全子会社(取得企業)の企業結合日の株価にみなし交付株式数を乗じて取得の対価を計算し、これに取得に直接要した費用を加算して算定します(結合分離指針36(1))。

なお、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(または負ののれん)の修正として処理します。

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(または負ののれん)の修正として処理されます(結合分離指針46-2)。

イ. 取得原価の配分

株式交換完全親会社(被取得企業)となる企業から受け入れた資産および引き受けた負債の会計処理については、取得の場合に準じて処理します(結合分離指針119(2))。

ウ. 増加すべき株主資本の会計処理

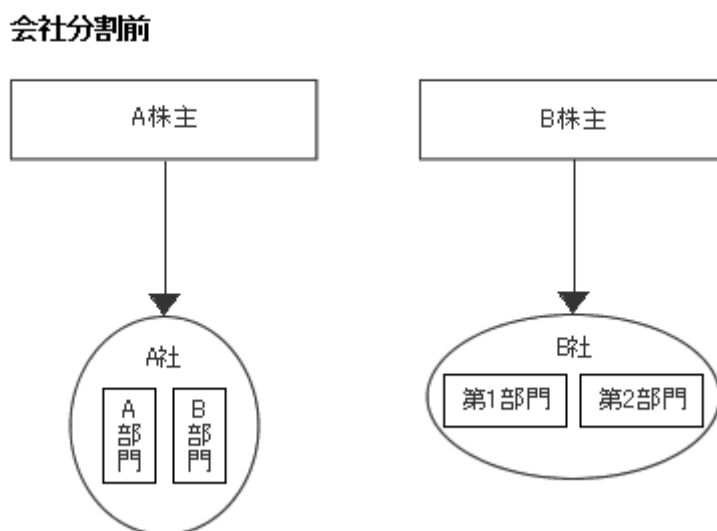
上記ア.取得原価の算定で算定された取得の対価を払込資本に加算します。ただし、連結財務諸表上の資本金は株式交換完全親会社(被取得企業)の資本金とし、これと株式交換直前の連結財務諸表上の資本金(株式交換完全子会社の資本金)が異なる場合には、その差額を資本剰余金に振り替えます。

(3)吸収分割の場合

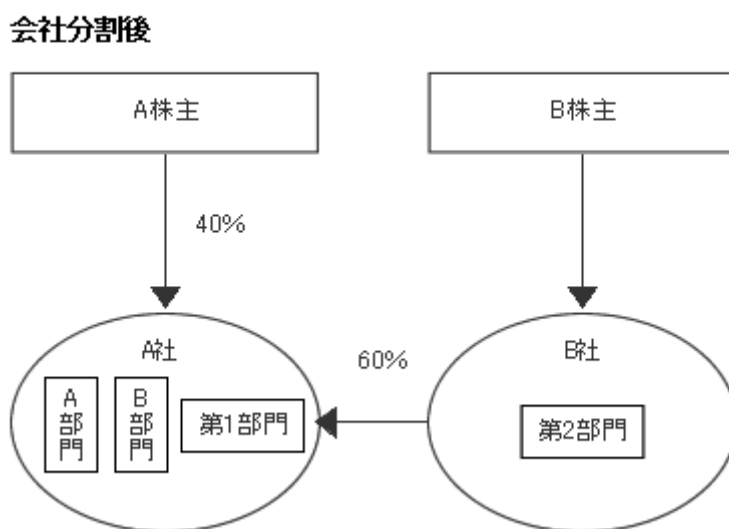
a. 逆取得の具体例

吸収分割の場合は、事業を分離した会社にとっては事業分離であり、事業を承継した会社にとっては企業結合となります。吸収分割が取得とされる場合には、事業を承継した分割承継会社を取得企業となります。吸収分割が逆取得となる場合には、事業を分離した会社を取得企業となります。図表9のように、事業(第1部門)を分離し、株式を受け取った会社(B社)の議決権比率が、分割後のA社発行済株式の過半数を占める場合には、最終的には、旧B社株主がA社の支配を獲得することとなりますので、取得企業は分離元企業のB社となり、B社はA社を連結することとなります。

図表8



図表9



b. 逆取得となる吸収分割の会計処理(分割承継会社)

- 個別財務諸表上の会計処理

ア. 移転事業に係る資産・負債の受入

分割承継会社は、分割会社から承継する事業の資産・負債を適正な帳簿価額で評価し受け入れます(結合分離指針 87)。

イ. 移転事業に係る株主資本相当額の取扱い

移転事業に係る資産およ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・換算差額等およ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）を払込資本として処理します（結合分離指針 87(1)①）。

ウ. 移転事業に係る評価・換算差額等の取扱い

移転事業に係る評価・換算差額等および新株予約権については、吸収分割会社または現物出資会社の移転直前の適正な帳簿価額を引き継ぎます（結合分離指針 87(1)②）。

c. 逆取得となる吸収分割の会計処理(分割会社)

• 個別財務諸表上の会計処理

分割会社（分離元企業）が受け取った分割承継会社（分離先企業）の株式（子会社株式）の取得原価は、移転事業に係る株主資本相当額に基づいて算定します（結合分離指針 98(1)）。よって、分割会社は、移転損益を認識しません。

• 連結財務諸表上の会計処理

分割会社（B社）は、企業結合日において、A社の支配を獲得し、新規連結をすることになります。支配獲得の対価は、移転事業（第1部門）の時価となります。分割会社（B社）は、移転事業（第1部門）をA社に移転することで、移転事業の支配は失いませんが、少数株主との取引により、持分比率を下げることとなります。よって、減少した持分比率に係る移転事業（第1部門）に係る株主資本相当額と移転事業（第1部門）の時価との差額を持分変動差額として処理します。

6. 共通支配下の取引等の会計処理(その1: 親会社と子会社の合併)

(1) 親会社による連結子会社の吸収合併の会計処理

a. 個別財務諸表上の会計処理

ア. 消滅会社である子会社の合併期日の前日における決算

合併期日の前日に決算を行い、資産、負債および純資産の適正な帳簿価額を算定します(結合分離指針205)。

イ. 親会社における個別財務諸表における資産・負債の受入の会計処理

共通支配下の取引により企業集団内を移転する資産および負債は、原則として、移転直前(合併期日の前日)に付されていた適正な帳簿価額により計上することとされます(企業結合会計基準41, 結合分離指針206(1))。

ただし、親会社と子会社が企業結合する場合において、資本連結に当たり子会社の資産および負債を時価評価している場合など、子会社の資産および負債の帳簿価額を連結上修正しているときは、親会社で作成する個別財務諸表においては、連結財務諸表上の金額である修正後の帳簿価額(のれんを含む)により計上することとされます(企業結合会計基準注9, 結合分離指針207(1)(2))。

また、連結財務諸表の作成に当たり、子会社の資産または負債に含まれる未実現損益(親会社の個別財務諸表上、損益に計上された額に限る)を消去している場合には、親会社の個別財務諸表上も、未実現損益消去後の金額で当該資産または負債を受け入れ、当該修正に伴う差額は、特別損益に計上します(結合分離指針207(2))。

ウ. 親会社の個別財務諸表における増加資本及びのれんの会計処理

親会社は、子会社から受け入れた資産と負債との差額のうち、株主資本の額を合併期日直前の持分比率に基づき、親会社持分相当額と少数株主持分相当額に按分(あんぶん)し、それぞれ次のように処理します(結合分離指針206(2))。

1. 親会社持分相当額の会計処理

親会社が合併直前に保有していた子会社株式(抱合せ株式)の適正な帳簿価額と親会社持分相当額の差額を、特別損益(以下、抱合せ株式消滅差益)に計上します(企業結合会計基準注10)。

2. 少数株主持分相当額の会計処理

少数株主持分相当額と、取得の対価(少数株主に交付した親会社株式の時価)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)を加算した額との差額をのれん(または負ののれん)とします。合併により増加する親会社の株主資本は、払込資本として処理します。

b. 連結財務諸表上の会計処理

吸収合併が行われた後も引き続き親会社が連結財務諸表を作成する場合には、個別財務諸表の合算の後、合併により消滅した連結子会社の開始仕訳をおこすこととなるため、当該開始仕訳につき、合併による消滅に伴う戻し処理を行います。また、個別財務諸表において子会社株式（抱合せ株式）の適正な帳簿価額と親会社持分相当額の差額を特別損益に計上した金額につき、連結財務諸表上は、過年度に認識済みの損益となるため、利益剰余金と相殺消去します（結合分離指針第 208 項）。

(2)親会社による連結子会社の吸収合併: 数値例による解説

a. 前提条件

- 3月決算会社であるP社（公開会社）は、×1年3月末にS社の株式の80%を1,600で買収し子会社化しました。
- ×1年3月末におけるP社・S社の個別貸借対照表は、以下のとおりです。

×1年3月31日

	P社	S社		P社	S社
資産の部			負債の部		
諸資産	3,000	500	諸負債	(2,800)	(2,000)
投資有価証券		1,000	純資産の部		
子会社株式	1,600		資本金	(1,000)	(1,000)
土地		2,400	利益剰余金	(800)	(900)
			純資産の部計	(1,800)	(1,900)
資産の部計	4,600	3,900	負債・純資産の部計	(4,600)	(3,900)

- S社の個別財務諸表上、時価評価すべき資産はありません。
- 発行済み株式総数は、P社:20株 S社:20株。
- のれんは、20年間で償却。
- P社は、S社の取得時点である×1年3月末にS社を新規連結した後、×2年4月1日にS社を吸収合併します。×2年3月末の連結精算表は以下のとおりです。

	P社	S社	個別合算	開始仕訳	のれん償却	少数株主へ振替	連結仕訳合計	連結BS・PL
資産の部								
諸資産	4,500	1,000	5,500				0	5,500
投資有価証券	0	1,200	1,200				0	1,200
子会社株式	1,600	0	1,600	(1,600)			(1,600)	0
土地	0	2,400	2,400				0	2,400
のれん			0	80	(4)		76	76
資産の部計	6,100	4,600	10,700	(1,520)	(4)	0		9,176
負債の部								
諸負債	(4,100)	(2,100)	(6,200)				0	(6,200)
純資産の部								
資本金	(1,000)	(1,000)	(2,000)	1,000			1,000	(1,000)
利益剰余金	(1,000)	(1,500)	(2,500)	900	4	120	1,024	(1,476)
少数株主持分			0	(380)		(120)	(500)	(500)
純資産の部計	(2,000)	(2,500)	(4,500)					(2,976)
負債・純資産合計	(6,100)	(4,600)	(10,700)	1,520	4	0	0	(9,176)
収益	(5,000)	(3,000)	(8,000)				0	(8,000)
費用	4,800	2,400	7,200				0	7,200
のれん償却			0		4		4	4
少数株主損益						120	120	120
当期純利益	(200)	(600)	(800)	0	4	120	124	(676)
期首利益剰余金	(800)	(900)	(1,700)	400			400	(1,300)
当期純利益	(200)	(600)	(800)	0	4	120	124	(676)
期末利益剰余金	(1,000)	(1,500)	(2,500)	400	4	120	524	(1,976)

- ×2年4月1日(×2年度3月期の翌期首)に、P社はS社を吸収合併。
- 合併比率は1:1であり、P社はS社の少数株主に4株発行。
- 合併の合意公表日の時価は、130/株(4株で520)。
- 増加払込資本はすべてその他資本剰余金とする。

b. ×2年4月1日における合併仕訳

ア. 親会社持分相当額の会計処理

(借) 諸資産	800 ^{※1}	(貸) 諸負債	1,680 ^{※1}
投資有価証券	960 ^{※1}	子会社株式	1,600
土地	1,920 ^{※1}	特別利益	476 ^{※3}
のれん	76 ^{※2}	(抱合せ株式消滅差益)	

※1: 資産・負債の親会社持分相当額は、S社資産・負債残高に親会社の持分比率である80%を乗じて計算します。

※2: のれんは、連結財務諸表における未償却残高 $76 (= 80 - 4)$ を計上します。

※3: 消滅会社であるS社の取得後増加剰余金 $(676 - 200 = 476)$ は、抱合せ株式消滅差益として、特別損益項目に計上されます。

イ. 少数株主持分相当額の会計処理

(借) 諸資産	200 ^{※1}	(貸) 諸負債	420 ^{※1}
投資有価証券	240 ^{※1}	資本剰余金	520 ^{※2}
土地	480 ^{※1}		
のれん	20 ^{※3}		

※1: 資産・負債の少数株主持分相当額は、S社資産・負債残高に少数株主の持分比率である20%を乗じて計算します。

※2: 合併により、少数株主から支配が移ってくる部分につき、取得したものとして、取得の対価 $(4 \text{株} \times 130 = 520)$ に基づき、払込資本(その他資本剰余金)を計上します。

※3: 少数株主持分相当額と、取得の対価との差額をのれんとして計上します。

以上の合併仕訳を精算表形式で示すと、以下のようになります。

貸借対照表	P社	親会社持分 相当額	少数株主持分 相当額	合併仕訳合 算	合併 BS・PL
資産の部					
諸資産	4,500	800	200	1,000	5,500
投資有価証券	0	960	240	1,200	1,200
子会社株式	1,600	(1,600)	0	(1,600)	0
土地	0	1,920	480	2,400	2,400
のれん		76	20	96	96
資産の部計	6,100	2,156	940	3,096	9,196
負債の部					
諸負債	(4,100)	(1,680)	(400)	(2,080)	(6,180)
					0
純資産の部					0
資本金	(1,000)			0	(1,000)
資本剰余金			(500)	(500)	(500)
利益剰余金	(1,000)	(476)		(476)	(1,476)
純資産の部計	(2,000)				(2,000)
					0
負債・資本の 部計	(6,100)	(2,156)	(900)	(3,056)	(9,156)
損益計算書					
収益	-			-	-
費用	-			-	-
特別利益		(476)		(476)	(476)
当期純利益	-	(476)	0	(476)	(476)
利益剰余金の 増減					
期首残高	-			-	-
増減	-	(476)		(476)	(476)
期末残高	(1,000)	(476)		(476)	(1,476)

c. ×3年3月期における連結仕訳

連結会社がP社とS社しかないという想定では、×3年3月期からは、連結財務諸表を作成する必要がなくなりますが、仮にS社以外に連結子会社があるものとして、S社の合併連結除外の仕訳を考えることとします。

ア. 開始仕訳

(借) 資本金	1,000	(貸) 子会社株式	1,600
利益剰余金 期首	1,024	少数株主持分	500
のれん	76		

イ. 開始仕訳の戻し仕訳

(借) 子会社株式	1,600	(貸) 資本金	1,000
少数株主持分	500	利益剰余金(連結除外)	1,024
		のれん	76

連結除外とするため、開始仕訳の戻し仕訳をします。

ウ. 抱合せ株式消滅損益の修正

(借) 特別利益	476	(貸) 利益剰余金(連結除外)	476
----------	-----	-----------------	-----

特別損益に計上された抱合せ株式消滅差損益は、連結財務諸表上では、過年度に認識済みの損益であるため、利益剰余金と相殺消去します。

7. 共通支配下の取引等の会計処理(その2: 子会社同士の合併)

(1) 連結子会社による他の連結子会社の吸収合併の会計処理

a. 吸収合併存続会社である子会社の個別財務諸表上の会計処理

ア. 吸収合併消滅会社である子会社の合併期日の前日における決算

吸収合併消滅会社である子会社は、合併期日の前日に決算を行い、資産および負債の適正な帳簿価額を算定します(結合分離指針246、企業結合会計基準41、[設例29-2])

イ. 資産・負債の受入の会計処理

吸収合併存続会社が吸収合併消滅会社から受け入れる資産および負債は、合併期日の前日に付された適正な帳簿価額により計上します(結合分離指針247(1)、企業結合会計基準41)。

ウ. 増加資本の会計処理

i. 株主資本項目の取扱い

連結子会社(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(資本金または資本剰余金)として会計処理します(結合分離指針247(2)、185(1)①準用)。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および後述の抱合せ株式等の会計処理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します。

合併の対価が自社の株式のみである場合には、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、利益準備金およ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、吸収合併存続会社と吸収合併消滅会社の間でその名称が形式上異なる場合に行う積立金の名称変更を除く)を、後述の抱合せ株式等の会計処理を除き、そのまま引き継ぐことができます(結合分離指針247(2)、185(1)②準用)。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す。

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ます。

ii. 株主資本以外の項目の引継ぎ

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評価・換算差額等および新株予約権の適正な帳簿価額を引き継ぎます(結合分離指針247(2)、185(2)準用)。

エ. 抱合せ株式の会計処理

吸収合併存続会社である子会社が吸収合併消滅会社である子会社の株式(関連会社株式またはその他有価証券)を保有している場合で、新株を発行したときの吸収合併存続会社の増加すべき株主資本の会計処理は、次のいずれかの方法により処理します(結合分離指針 247(3))。

- 吸収合併消滅会社の株主資本の額から当該抱合せ株式の適正な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の場合にはその他利益剰余金の減少)として処理する。
- 吸収合併消滅会社の株主資本を引き継いだ上で、当該抱合せ株式の適正な帳簿価額をその他資本剰余金から控除する。

オ.企業結合に要した支出額の会計処理

企業結合に要した支出額は、発生時の事業年度の費用として処理します(結合分離指針 247(4))

b. 結合当事企業の株主(親会社)に係る会計処理

結合当事企業の株主(親会社)においては、交換損益は認識されず、吸収合併消滅会社の株主(親会社)が受け取った吸収合併存続会社の株式(子会社株式)の取得原価は、引き換えられた吸収合併消滅会社の株式(子会社株式)に係る企業結合日直前の適正な帳簿価額に基づいて計上します(結合分離指針 248、[設例 29-2])。

c. 連結財務諸表上の会計処理

吸収合併消滅会社の株主(親会社)は、連結財務諸表上、吸収合併存続会社に係る当該株主(親会社)の持分の増加額(吸収合併消滅会社の株主としての持分比率が増加する場合は、吸収合併消滅会社に係る当該株主(親会社)の持分の増加額)と吸収合併消滅会社に係る株主(親会社)の持分の減少額(吸収合併存続会社の株主としての持分比率が減少する場合は、吸収合併存続会社に係る当該株主(親会社)の持分の減少額)との間に生じる差額を、のれん(または負ののれん)および持分変動差額として取り扱います(結合分離指針 249、[設例 29-2])。

(2)連結子会社同士の吸収合併:数値例による解説

a. 前提条件

- P社は、子会社S1社(60%保有)と子会社S2社(80%保有)を設立時から保有しています。
- S1社・S2社の発行済株式総数と親会社及び少数株主が保有する株数を以下のとおりとし、株式の取得価額をそれぞれS1社=600、S2社=1,600とします。

	S1社	S2社	交換比率	合併後の S1社株式数	合併後の 持分比率
親会社保有株数	600	800	1.00	1,400	70.00%
少数株主の保有株数	400	200	1.00	600	30.00%
	1,000	1,000		2,000	

- ×1年4月1日に、子会社S1社を存続会社、S2社を消滅会社とする合併が行われました。
- 企業結合日におけるS1社、S2社の会社の時価は、いずれも5,000です。
- 増加する純資産は、すべてその他資本剰余金とします。

- ×1年3月期の連結精算表は、以下のとおりです。

	P社	S1社	S2社	個別合算	投資と資本相殺消去		連結財務諸表
					S1社	S2社	
諸資産	20,800	4,000	5,000	29,800			29,800
S1社株式	600	0	0	600	(600)		0
S2社株式	1,600	0	0	1,600		(1,600)	0
	23,000	4,000	5,000	32,000			
諸負債	(14,000)	(1,500)	(2,000)	(17,500)			(17,500)
							0
資本金	(5,000)	(1,000)	(2,000)	(8,000)	1,000	2,000	(5,000)
利益剰余金	(4,000)	(1,500)	(1,000)	(6,500)	600	200	(5,700)
少数株主持分					(1,000)	(600)	(1,600)
	(23,000)	(4,000)	(5,000)	(32,000)	0	0	(29,800)

b. ×1年4月1日における合併仕訳

(借) 諸資産	5,000	(貸) 諸負債	2,000
		その他資本剰余金	3,000

受け入れる資産・負債は、S2社において合併期日の前日に付された適正な帳簿価額により計上します

c. ×1年4月1日におけるP社の個別財務諸表上の処理

(借) S1社株式	1,600	(貸) S2社株式	1,600
-----------	-------	-----------	-------

交換損益を認識せず、S2社株式の帳簿価額をS1社株式に振り替えます。

d. ×1年4月1日における連結財務諸表上の処理

S1社、S2社の開始仕訳およびS2社消滅に伴う開始仕訳の振戻処理については、省略します。

ア. S1社株式追加取得に係る連結仕訳

合併の前後で、S1社の持分比率が60%から70%に増加しているため、10%増加部分につき追加取得の会計処理を行います。

(借) 少数株主持分のれん	250 ※2	(貸) S1社株式	500 ※1
	250 ※3		

※1: S1社株式の取得原価は、S1社の時価評価額(5,000)に持分比率の増加分(10%)を乗じて計算します。 $5,000 \times 10\% = 500$

※2: 適正な帳簿価額に基づく純資産は、2,500(=1,000+1,500)であることから、減少する少数株主持分は、10%を乗じて計算します。 $2,500 \times 10\% = 250$

※3: S1社株式の取得原価(500)と減少する少数株主持分(250)との差額(250)は、のれんとして計上します。

以上を図で示すと図表10のようになります。

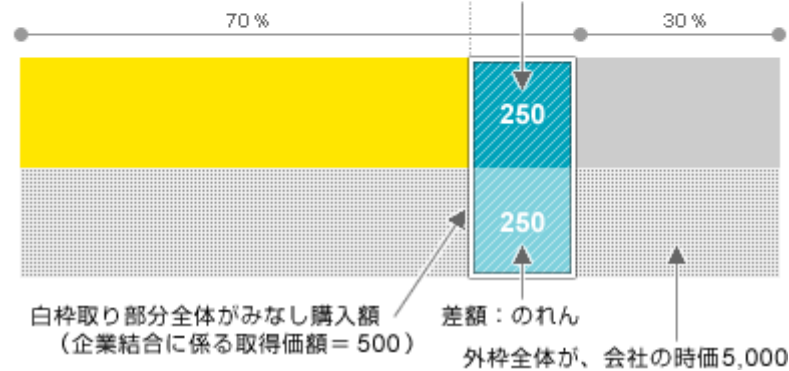
【図表10】

S1社に係る仕訳

(1) 企業結合直前の純資産の適正な帳簿価額



(2) 企業結合直後の状態



イ. S2社の親会社持分減少に係る連結仕訳

i. 投資と資本の消去および払込資本の振替

S1社の受け入れた旧S2社部分につき、投資と資本の相殺消去と、その他資本剰余金から取得後増加剰余金をその他利益剰余金に振り替える仕訳は以下です。

(借)	その他資本剰余金	3,000	(貸)	S1社株式	1,600
				少数株主持分	600 ※1
				利益剰余金	800 ※2

※1: S2社の純資産 $3,000 \times 20\% = 600$

※2: S2社取得後増加剰余金 $1,000 \times 80\% = 800$

少数株主持分は、合併により持分に変動がおきる以前の比率で計上します。取得後増加剰余金は、少数株主持分が存在するため、親会社持分に帰属する部分のみ計上します。

ii. 持分変動差額の計上

(借)	S1社株式	500 ※2	(貸)	少数株主持分	300 ※1
				持分変動差益	200 ※3

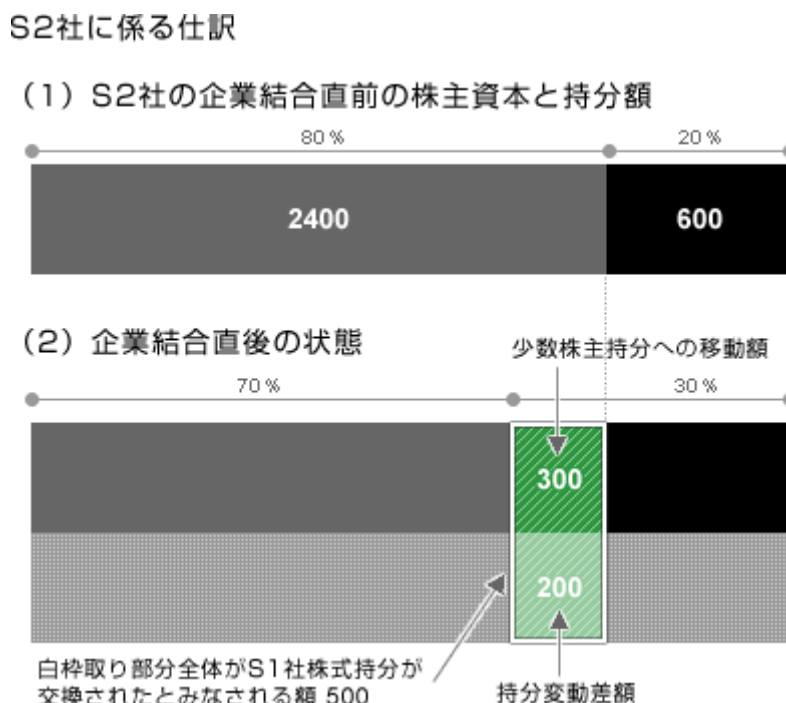
※1: S2社持分の減少額は、S2社の資産・負債の適正な帳簿価額に基づく純資産(3,000)に減少する持分比率を乗じて計算します。 $3,000 \times 10\% = 300$

※2: 減少するS2社持分に係る価値は、S2社の時価(5,000)に減少する持分比率(10%)を乗じた500となります。また、取得するS1社株式の時価も同じく500ですが、これはS1社持分の減少とS2社持分の増加とが、理論的には等価交換であることによります。

※3: ※1 と ※2 の差額が持分変動差額となります。持分変動差額は、減少した S2 社持分に対する移転損益と考えられます。

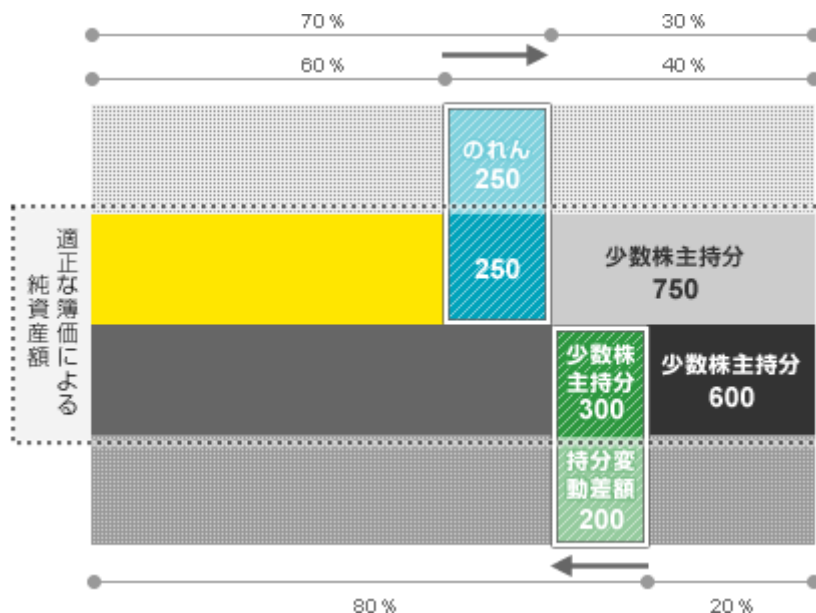
以上を図で示すと図表 11 のようになります。

【図表 11】



また、S1 社および S2 社の図表を連結したのが以下の図表 12 です。連結精算表と合わせてみますと、S1 社および S2 社の持分比率の移動に係る部分の企業価値は同じ額(500)であることが分かります。

【図表 12】



連結精算表は以下のとおりです。

	P社	合併後 S1社	個別合算	投資と資本相殺消去		連結除外	S2社株式持分減少			連結財務諸表
				S1社	S2社		S1社株式 追加取得	合併処理の 連結上修正	持分変動 損益計上	
諸資産	20,800	9,000	29,800							29800
S1社株式	2,200	0	2,200	(600)			(500)	(1,600)	500	0
S2社株式	0	0	0		(1,600)	1,600				0
のれん							250			250
	23,000	9,000	32,000							30,050
諸負債	(14,000)	(3,500)	(17,500)							(17,500)
資本金	(5,000)	(1,000)	(6,000)	1,000	2,000	(2,000)				(5,000)
その他資本 剰余金		(3,000)	(3,000)					3,000		0
利益 剰余金	(4,000)	(1,500)	(5,500)	600	200	(200)		(800)	(200)	(5,900)
少数株主 持分				(1,000)	(600)	600	250	(600)	(300)	(1,650)
	(23,000)	(9,000)	(32,000)	0	0	0	0	0	0	(30,050)

8. 共同支配企業の形成

(1) 共同支配企業の会計処理

a. 資産及び負債の会計処理

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および負債を、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します(企業結合会計基準 38、結合分離指針 184)。

b. 増加資本の会計処理

増加資本の会計処理は、連結子会社同士の合併の会計処理(5. (1)a. ウ. i. ii.) に準じて処理します。

(2) 共同支配投資企業の会計処理

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います(企業結合会計基準 39)。

- a. 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。
- b. 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。

(3) 共同支配企業の形成: 数値例による解説

以下では、共同新設分割を前提に、共同支配企業の形成の会計処理につき、数値例を用いて解説します。

a. 前提条件

- X22 年 4 月 1 日に A 社と B 社は共同新設分割により W 社を設立した。A 社と B 社の共同新設分割は共同支配企業の形成と判定された。
- A 社および B 社の移転する事業の移転直前の内容等は、次のとおりである。

(移転する事業の適正な帳簿価額)

	G事業 (A社)	H事業 (B社)
諸資産	1,000	1,200
諸負債	(450)	(750)
株主資本	(550)	(450)

(移転する事業の時価)

	G事業 (A社)	H事業 (B社)
時価	720	480

(受け入れたW社の株式数)

	発行株式	持分比率
A社	600株	60%
B社	400株	40%
	1,000株	100%

(W社は3月決算として、X23年3月31日までの損益計算書)

売上高	10,000
営業費用	8,000
純利益	2,000

b. W社(共同支配企業)の個別財務諸表上の会計処理

ア. G事業の受け入れ

(借) 諸資産	1,000	(貸) 諸負債	450
		払込資本	550

イ. H事業の受け入れ

(借) 諸資産	1,200	(貸) 諸負債	750
		払込資本	450

ウ. 受入仕訳の合計

(借) 諸資産	2,200	(貸) 諸負債	1,200
		払込資本	1,000

c. 共同支配投資企業の会計処理

ア. 持分変動についての考え方について

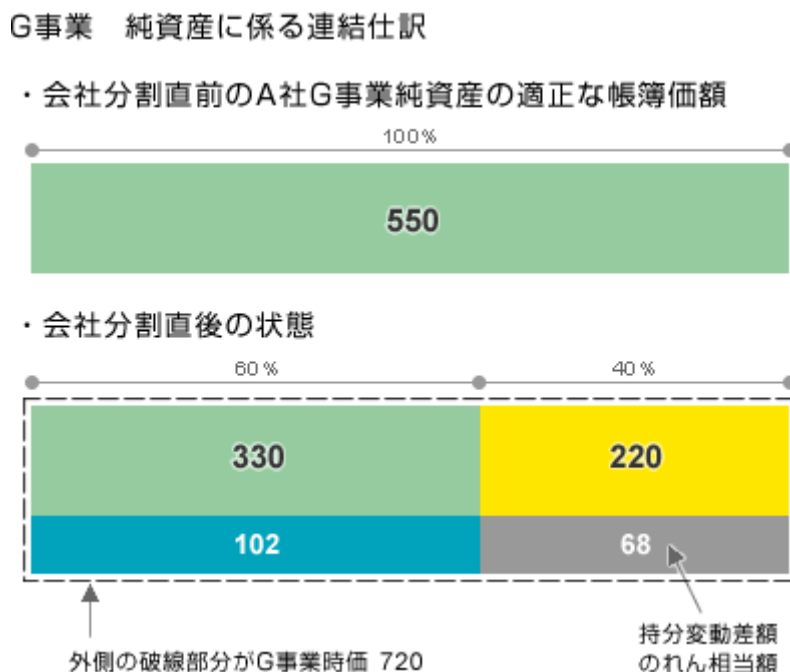
共同支配投資企業の具体的な会計処理に入る前に、分割される事業に係る持分変動を整理したいと思います。

i. G事業の純資産に係る持分変動

分割直前では、G事業に係る純資産は、A社が100%支配していましたが、分割により40%部分をB社の支配持分として手放すこととなります。図表13中、緑で塗られた部分がA社の持分額、黄色で塗られた部分がB社の持分額です。共同新設分割直前では、G事業はA社が100%支配しています。企業結合直後の状態では、G事業に係る純資産に対する持分額が、B社に移転しています(220)。外側の縁取りの内側の面積が、G事業の時価720です。このうち、A社からB社へ移動した部分の時価288(=720×40%)から、同じくB社へ移動したG事業簿価純資産220(=550×40%)を差し引いた金額が持分変動差額68となります。

一方、B社の立場からは、A社からの移転部分(時価にして288)は、取得となり、G事業簿価純資産220を超える部分はこのれんとなります。

【図表 13】



ii. H事業の純資産に係る持分変動

分割直前では、H事業に係る純資産は、B社が100%支配していましたが、分割により60%部分をA社の支配持分として手放すこととなります。図表14中、緑で塗られた部分がA社の持分額、黄色で塗られた部分がB社の持分額です。共同新設分割直前では、H事業はB社が100%支配しています。企業結合直後の状態では、H事業に係る純資産に対する持分額が、B社からA社に移転しています(270)。外側の縁取りの内側の面積が、H事業の時価480です。このうち、B社からA社へ移動した部分の時価288(=480×60%)から、同じくB社へ移動したH事業簿価純資産270(=450×60%)を差し引いた金額が持分変動差額18となります。

一方、A社の立場からは、B社からの移転部分(時価にして288)は、取得となり、H事業簿価純資産270を超える部分はこのれんとなります。

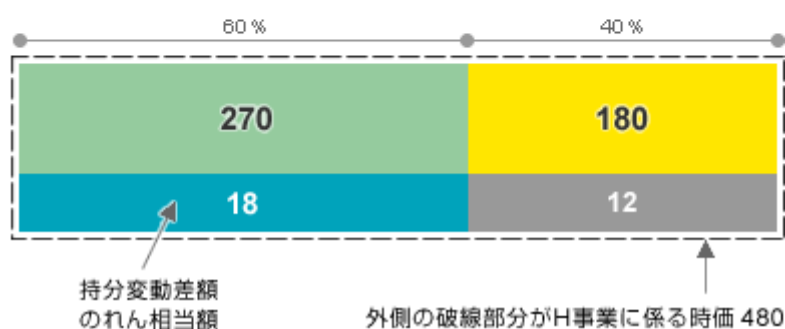
【図表 14】

H事業 純資産に係る連結仕訳

- ・会社分割直前のH事業純資産の適正な帳簿価額



- ・企業結合直後の状態



イ. 共同支配投資企業(A社)の会計処理

- i. X22年4月1日における、個別財務諸表上の会計処理

(借)	諸負債	450	(貸)	諸資産	1,000
	共同支配企業株式	550			

- ii. X22年4月1日における、連結財務諸表上の会計処理

- ・持分変動差額の計上

100%支配していたG事業を、会社分割によりB社に分離することで、持分比率が60%に下落したと考えて、B社へ移行する40%部分より持分変動差額を計上します。

(借)	共同支配企業株式	68	(貸)	持分変動差額	68
-----	----------	----	-----	--------	----

- ・のれん相当額の認識

B社よりH事業の60%部分を取得することからのれん相当額18を認識しますが、仕訳はなし。

- ・持分法投資損益の計上

X23年3月末でW社は利益を上げているので、A社持分比率相当額につき、持分法投資利益を計上します

(借)	共同支配企業株式	1,200	(貸)	持分法投資利益	1,200
-----	----------	-------	-----	---------	-------

- ・のれん償却額の計上

のれんは20年で償却(18÷20≒1)

(借)	持分法投資損益	1	(貸)	共同支配企業株式	1
-----	---------	---	-----	----------	---

ウ. 共同支配投資企業(B社)の会計処理

- i. X22年4月1日における、個別財務諸表上の会計処理

(借)	諸負債	750	(貸)	諸資産	1,200
	共同支配企業株式	450			

ii. X22年4月1日における、連結財務諸表上の会計処理

- 持分変動差額の計上

100%支配していたH事業を、会社分割によりA社に分離することで、持分比率が40%に下落したと考えて、A社へ移行する60%部分より持分変動差額を計上する。

(借)	共同支配企業株式	18	(貸)	持分変動差額	18
-----	----------	----	-----	--------	----

- のれん相当額の認識

A社よりG事業の40%部分を取得することからのれん相当額68を認識しますが仕訳はなし。

- 持分法投資損益の計上

X23年3月末でW社は利益を上げているので、B社持分比率相当額につき、持分法投資利益を計上します。

(借)	共同支配企業株式	800	(貸)	持分法投資利益	800
-----	----------	-----	-----	---------	-----

- のれん償却額の計上

のれんは20年で償却($68 \div 20 \div 3$)

(借)	持分法投資損益	3	(貸)	共同支配企業株式	3
-----	---------	---	-----	----------	---

9. 開示

(1) 企業結合会計及び事業分離等会計に係る注記の注意点

従来、企業結合会計基準は、合併、株式交換・株式移転、会社分割、事業譲渡・譲受、現物出資等に対して適用され、連結会計基準は、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ましたが、平成20年改正の企業結合会計基準およ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ました(結合分離指針31-2)。よって、現金を対価とする子会社株式の取得についても、取引の実態が「企業結合」の定義に当てはまるものであれば、連結財務諸表上、企業結合会計基準および事業分離等会計基準に準拠して注記を行うこととなりました。

(2) 企業結合に係る注記

企業結合に係る注記には、以下のようなものがあります。

<企業結合の注記>

- 取得による企業結合が行われた場合の注記(企業結合会計基準49)
- 共通支配下の取引等の注記(企業結合会計基準52)
- 共同支配企業の形成の注記(企業結合会計基準54)

<事業分離の注記>

- 事業分離における分離元企業の注記(事業分離等会計基準28)
- 事業分離が企業結合に該当しない場合の事業分離における分離先企業の注記(連結財規15-17、財規8-24)

f. 子会社の企業結合の注記(事業分離等会計基準 54)

<後発事象の注記>

g. 企業結合に関する重要な後発事象等の注記(企業結合会計基準 55)

h. 事業分離に関する重要な後発事象等の注記(事業分離等会計基準 30)

i. 子会社の企業結合に関する後発事象等の注記(事業分離等会計基準 56)

<連結財務諸表を作成しない場合の注記>

j. 逆取得となる企業結合が行われた場合の注記(企業結合会計基準 50)

k. 段階取得となる企業結合が行われた場合の注記(企業結合会計基準 51)

l. 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場合の注記(企業結合会計基準 53)