

# 企業会計ナビ ダイジェスト

## 連結 一段階取得

企業会計ナビチーム 公認会計士 森田寛之

### ▶ Hiroyuki Morita

監査部門に所属し、投資育成事業、WEB広告事業、フィンテック関連事業の監査に従事する傍ら、法人ウェブサイト（企業会計ナビ）に掲載する会計情報コンテンツの企画・執筆に従事している。

企業会計ナビチームでは当法人のウェブサイトで、会計に関するさまざまなナレッジを発信しています。

本シリーズでは、企業会計ナビチームの発信しているナレッジのうち、アクセス数の多いトピックスを取り上げ、紹介しています。

今回は「解説シリーズ『連結』第3回：段階取得」を紹介します。

### I 段階取得の会計処理

親会社の子会社に対する投資の金額は、支配を獲得するに至った個々の取引ごとの原価の合計額に基づいて算定するのではなく、支配獲得日の時価によります（企業会計基準第22号「連結財務諸表に関する会計基準」第23項(1)）。

これは、企業が他の企業を支配するという事実は、当該企業取得のために必要な額とすべきであるという見方によるものです。つまり、支配を獲得したことにより過去に所有していた投資の実態又は本質が変わったものとみなし、その時点で投資がいったん清算され、改めて投資を行ったと考え、支配獲得時点の時価を新たな投資原価とすべきとする考え方です。

従って、子会社の支配の獲得が複数の取引により達成された場合（段階取得）には、支配獲得までの取得原価と支配獲得日の時価との差額を、当期の段階取得に係る損益として処理します（企業会計基準第21号「企業結合に関する会計基準」第25項(2)）。

連結財務諸表上、段階取得に係る損益は、原則として特別損益に計上します（企業会計基準適用指針第

10号「企業結合会計基準及び事業分離等会計基準に関する適用指針」第305-2項）。

### II 設例：持分法適用関連会社（持分比率30%）→60%（連結子会社）のケース

#### 1. 前提条件

(1) P社がS社の株式を段階的に取得（取得状況）

取得日	持分比率 (%)	株式数 (株)	取得原価 (千円)	取得時点の時価 (千円/株)
X1年3月31日	30%	3,000	90,000	30
X2年3月31日	30%	3,000	120,000	40
	60%	6,000	210,000	

発行済み株式数：10,000株

- ▶ 設例において評価差額の税効果については考慮しない。
- ▶ 個別財務諸表上の仕訳については省略する。

(2) X1年3月31日のP社及びS社の貸借対照表

P社		S社	
		(単位：千円)	
S社株式	90,000	負債	600,000
資産 (その他)	870,000	資本金	300,000
		利益剰余金	60,000
	<u>960,000</u>		<u>960,000</u>
			(単位：千円)
土地	160,000	負債	100,000
資産 (その他)	80,000	資本金	100,000
		利益剰余金	40,000
	<u>240,000</u>		<u>240,000</u>

- ▶ X1年3月31日の土地の時価評価額は200,000千円
- ▶ S社株式取得に伴うのれん相当額は以下のとおりであり、×2年度から10年で均等償却を行うものとする。S社株式90,000 - ((資本金100,000 + 利益剰余金40,000) × P社持分比率30% + 土地時価簿価差額40,000 × P社持分比率30%) = 36,000千円

### (3) X2年3月31日のP社及びS社の貸借対照表

P社		(単位：千円)	
S社株式	210,000	負債	600,000
資産(その他)	790,000	資本金	300,000
		利益剰余金	100,000
		(うち当期純利益)	40,000
	<u>1,000,000</u>		<u>1,000,000</u>

  

S社		(単位：千円)	
土地	160,000	負債	100,000
資産(その他)	100,000	資本金	100,000
		利益剰余金	60,000
		(うち当期純利益)	20,000
	<u>260,000</u>		<u>260,000</u>

支配獲得時(×2年3月31日)の土地の時価評価額は240,000千円

## 2. 連結仕訳(単位：千円)

### (1) X1年3月期の連結仕訳

X1年3月31日の株式取得時点(持分法適用開始時点)

仕訳なし
------

### (2) X2年3月期の連結仕訳(持分法適用関連会社→連結子会社となった期)

#### ① 土地評価差額計上(X2年3月末の評価差額の処理)

(借) 土地 80,000	(貸) 評価差額 80,000
---------------	-----------------

\* 計算式：土地の時価 - 土地の帳簿価額 = 240,000 - 160,000 = 80,000

#### ② 修正後のS社貸借対照表

S社		(単位：千円)	
土地	240,000	負債	100,000
資産(その他)	100,000	資本金	100,000
		利益剰余金	60,000
		評価差額	80,000
	<u>340,000</u>		<u>340,000</u>

#### ③ X2年3月期の当期純利益計上

X2年3月期末までは持分法適用関連会社であったため、持分法仕訳を計上

(借) S社株式 6,000	(貸) 持分法による投資利益 6,000
----------------	----------------------

\* 当期純利益 × P社持分比率30% = 20,000 × 30% = 6,000

#### ④ のれん相当額の償却(X2年3月期)

X2年3月期末までは持分法適用関連会社であったため、持分法仕訳を計上

(借) 持分法によるのれん 3,600	(貸) S社株式 3,600
---------------------	----------------

\* のれん相当額36,000千円 × 1/10 = 3,600千円

#### ⑤ 投資額を支配獲得日の時価に修正

(借) S社株式 27,600	(貸) 段階取得に係る差益 27,600
-----------------	----------------------

\* 計算式：S社投資額の時価 - S社投資額の持分法評価額 = 40千円(支配獲得日の時価単価) × 6千株(保有株式数) - (210,000 + 6,000 - 3,600)(支配獲得までの取得原価 + 持分法仕訳の累計) = 27,600

持分法適用関連会社から連結子会社となった場合においても、支配獲得までの取得原価と持分法仕訳の累計を合計した額と、支配獲得日の時価との差額を「段階取得に係る差益」として原則として特別利益に計上します。

#### ⑥ 投資と資本の相殺消去

(借) 資本金 100,000	(貸) S社株式 240,000
利益剰余金 60,000	非支配株主持分*1 96,000
評価差額 80,000	
のれん*2 96,000	

\*1 (資本金100,000 + 利益剰余金60,000 + 評価差額80,000) × 非支配株主持分比率40% = 96,000

\*2 S社株式240,000 (S社投資額の時価) - (資本金100,000 + 利益剰余金60,000 + 評価差額80,000) × P社持分比率60% = 96,000

## III おわりに

このように、連結財務諸表上の段階取得の会計処理においては、「支配獲得」の事実が重視されており、支配獲得前とは投資の実態又は本質が変わったものと考え、「過去の投資の清算」を段階取得に係る差損益として損益計算書上で表現し、「支配獲得による新たな投資原価」を貸借対照表上で表現する、という点がポイントです。

### ▶ 企業会計ナビURL

[www.shinnihon.or.jp/corporate-accounting](http://www.shinnihon.or.jp/corporate-accounting)