

## 組織再編に関する会計の解説 -企業結合会計を中心に-

企業会計基準委員会  
専門研究員 布施 伸章

企業会計審議会から平成 15 年 10 月に企業結合に係る会計基準（以下「企業結合会計基準」という。）が公表された。

企業会計基準委員会は、これを受けて平成 17 年 12 月に以下の 2 つの会計基準等を公表した。

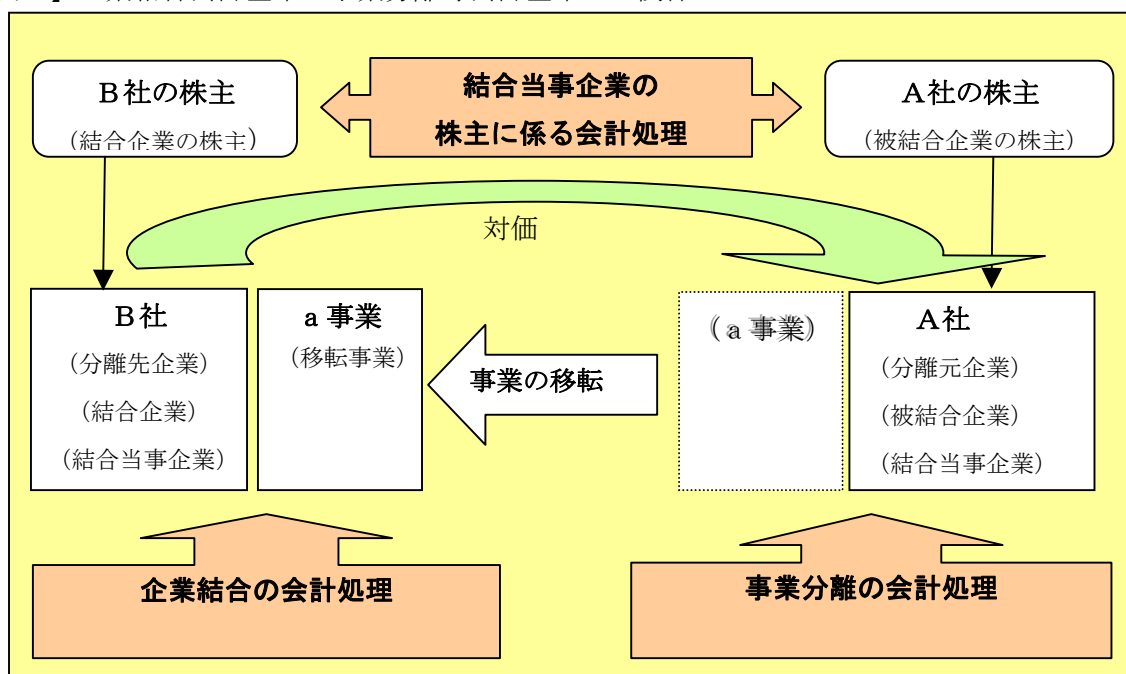
- ・ 事業分離等に関する会計基準（以下「事業分離等会計基準」という。）
- ・ 企業結合会計基準及び事業分離等会計基準に関する適用指針（以下「適用指針」という。）

本稿では、紙面の関係上、企業結合に関する会計処理を中心に、その主な内容を解説する。なお、文中の意見にわたる部分は筆者の私見であることをあらかじめお断りしておく。

### 1 企業結合会計と事業分離等会計の関係

本稿では、最初に、会社分割（吸収分割）を前提として、企業結合、事業分離及び関係する株主の会計処理の全体像を示すこととする（【図表 1】）。

【図表 1】 企業結合会計基準と事業分離等会計基準との関係



#### (1) 事業分離の会計処理

A社（分離元企業（吸収分割会社））は、a事業を切り出し、これをB社（分離先企業（吸

収分割承継会社))に移転させ、その対価としてB社の株式を受取ったものとする。この場合、A社においては事業分離の会計処理を行うことになる。会計処理にあたっては、A社にとって、移転した a 事業に対する投資が継続しているのか、それとも清算されたのかを判定することがポイントになる。もし、「投資の継続」と判定された場合には、A社が受取ったB社の株式は、移転した a 事業の帳簿価額に基づいて算定することになるので、個別財務諸表上、事業の移転損益は発生しない(【図表 2】)。分離元企業が受取った対価が、子会社株式や関連会社株式に該当する場合には、投資は継続しているものとみなされる。なお、この場合であっても、分離先企業が 100%子会社でないときは、連結財務諸表上、原則として、のれん及び持分変動差額を認識することになる。

一方、「投資の清算」と判定された場合には、B社株式は時価で評価され、移転した a 事業の適正な帳簿価額との差額が損益に計上される(【図表 2】)。分離元企業が受取った対価が、その他有価証券に該当する場合や対価が現金等の財産である場合には、通常、投資が清算されたものとみなされる。

【図表 2】分離元企業 (A社) の個別財務諸表上の仕訳イメージ (受取対価：株式)

投資が継続している場合				投資が清算した場合			
借方		貸方		借方		貸方	
B社株式	(簿価)	a事業	(簿価)	B社株式	(時価)	a事業	(簿価)
						移転損益	(差額)

## (2) 企業結合の会計処理

B社(結合企業)はA社から a 事業を受入れるとともに、その対価として自社の株式をA社(被結合企業)に交付したものとする。この場合、B社においては企業結合の会計処理を行うことになる。会計処理のポイントは、後述3で述べる。

## (3) 結合当事企業の株主に係る会計処理

一般に、ある組織再編が行われると、分離元企業や結合企業のみならず、その株主の会計処理にも影響することになる。例えば、【図表 1】の組織再編では、結合企業(B社)は a 事業を受入れるとともに、対価として自社の株式を交付するため、B社の株主にとっては、a 事業を受入れるかわりに、B社に対する持分比率が減少することになる(被結合企業(A社)の株主にとっては、a 事業が減少するかわりに、B社に対する持分が増加することになる。)

事業分離等会計基準では、結合当事企業の株主に係る会計処理と事業分離の会計処理とが整合的なものとなるように会計処理を定めている。これは、事業分離における分離元企業(事業分離前は移転事業の 100%を所有)と、100%子会社を被結合企業とする企業結合における当該被結合企業の株主(親会社)とでは、経済的効果が実質的に同じであると考

えられるためである。したがって、結合当事企業の株主に係る会計処理においても、「投資の継続」と「投資の清算」の考え方が用いられることになる。

## 2 企業結合会計基準の適用範囲

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（企業結合会計基準 二 1.）。代表的な組織再編について、それが企業結合に該当するか、また企業結合会計基準が適用されるかを示すと次のようになる。

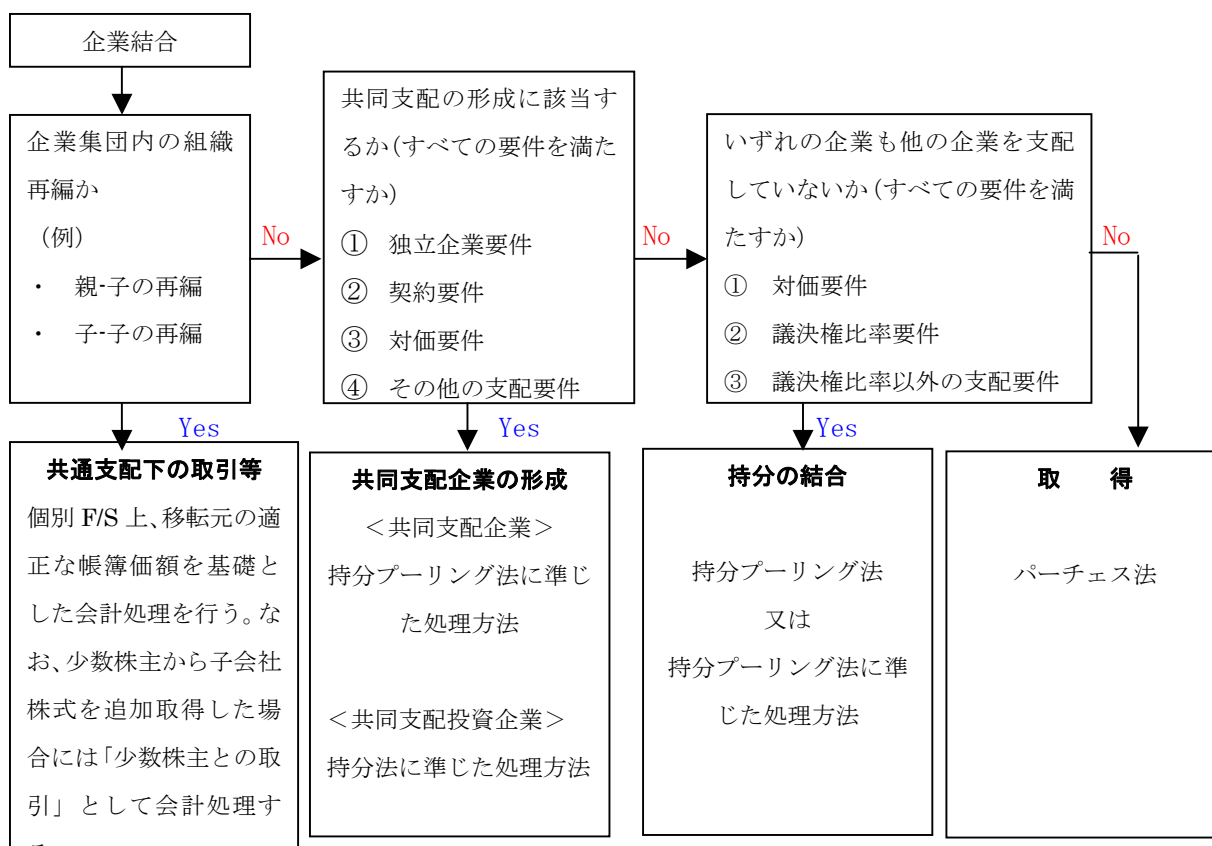
- ① 合併の場合はある企業と他の企業とが、また、共同新設分割の場合はある事業と他の事業とが1つの報告単位に統合されるので、これらは企業結合に該当し、企業結合会計基準が適用される。
- ② 株式交換により、ある企業が他の企業（第三者）を完全子会社とした場合も連結財務諸表上、ある企業と他の企業とが1つの報告単位に統合されるので、企業結合に該当し、企業結合会計基準が適用される。なお、親会社の子会社を株式交換により完全子会社とする場合は、連結財務諸表上、もともと報告単位は統合されているので、企業結合には該当しないが、企業結合会計基準では、当該取引を「少数株主との取引」として会計処理を定めている（企業結合会計基準 三 4.(2)）。
- ③ 単独株式移転による持株会社の設立や単独新設分割による子会社の設立については企業結合には該当しないものの、共通支配下の取引に係る会計処理に準じて処理することになる（企業結合に係る会計基準の設定に関する意見書（以下「企業結合会計意見書」という。）三 5.）。
- ④ 現金を対価としてある企業の株式を取得して子会社化した場合も、連結財務諸表上、ある企業と他の企業とが1つの報告単位に統合されるので、企業結合に該当する。ただし、当該会計処理は、企業結合会計基準の定めではなく、連結財務諸表原則の定めに従うことになる（企業結合会計基準 一）。もっとも、この場合には、基本的に取得の場合と同様の会計処理を適用することになる。

## 3 企業結合の会計上の分類と適用される会計処理

適用指針では、企業結合会計意見書四 3.の定めに従い、組織再編の形式ごと（合併、会社分割、株式交換、株式移転等）に個別財務諸表及び連結財務諸表の会計処理を示している。

ただし、会計上は、組織再編の形式にかかわらず、企業結合の会計上の4つの分類（取得、持分の結合、共同支配企業の形成、共通支配下の取引等）ごとに適用すべき会計処理が決定される（【図表3】）。

【図表 3】 企業結合の会計上の分類と適用される会計処理



このため、適用指針の構成は、【図表 4】のように、最初に企業結合の会計上の分類で区分し、その分類ごとに組織再編の形式ごとの個別財務諸表及び連結財務諸表上の会計処理を定めている。

【図表 4】 適用指針で定めている企業結合の会計上の分類と組織再編の形式ごとの会計処理

企業結合の会計上の分類 組織再編の形式	企業結合の会計上の分類				
	取 得	持 分 の 結 合	共 同 支 配 企 業 の 形 成	共 通 支 配 下 の 取 引 等	
事業の直接取得					
合 併	○	○	○	○	
会 社 分 割 ※	○	○	○	○	
事 業 譲 渡 ・ 譲 受 ※	○			○	
現 物 出 資 ※	○				
事業の間接取得					
株 式 交 換	○	○		○	
株 式 移 転	○	○		○	

○：適用指針で会計処理を示しているもの

※：企業結合の会計処理のほか、事業分離の会計処理にも関係するもの

ここで、企業結合が取得と判定された場合には、結合企業は被結合企業から受け入れる資産及び負債に時価を付さなければならず、それ以外の場合には、被結合企業の適正な帳簿価額を付さなければならない。したがって、企業結合会計基準適用後は、受入れる資産及び負債を時価以下の範囲で適宜に評価替えするような会計処理は認められないことに留意する。

また、企業結合が取得と判定された場合及び共通支配下の取引等のうち少数株主との取引に該当した場合には、結合企業が交付する株式等の財は時価で測定しなければならず、それ以外の場合には、適正な帳簿価額（対価が株式のときは適正な帳簿価額による純資産額（株主資本相当額）、対価が株式以外のときは交付する財の適正な帳簿価額）で算定しなければならない。

## 4 取得と持分の結合の識別

### (1) 取得と持分の結合

共同支配企業の形成及び共通支配下の取引以外の企業結合は、取得又は持分の結合のいずれかに識別されることになる（企業結合会計基準 三 1. (1)）。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して1つの報告単位となることをいい（企業結合会計基準 二 4.）、持分の結合とは、いずれの企業（又は事業）の株主も他の企業（又は事業）を支配したとは認められず、結合後企業のリスクや便益を引続き相互に共有することを達成するため、それぞれの事業のすべて又は事実上のすべてを統合して1つの報告単位となることをいう（企業結合会計基準 二 5.）。

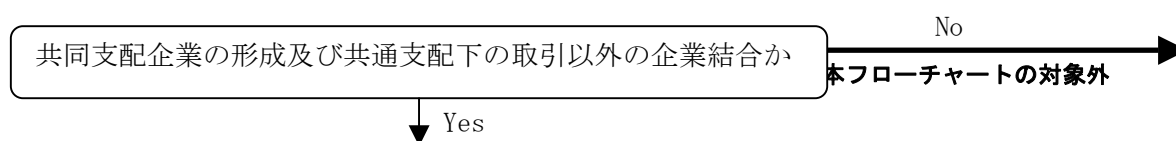
取得と持分の結合の識別は、概念上、結合当事企業において持分が継続しているかどうかによることになるが、具体的な判定に当たっては、上記の定義から明らかなように、支配の有無が重視される。

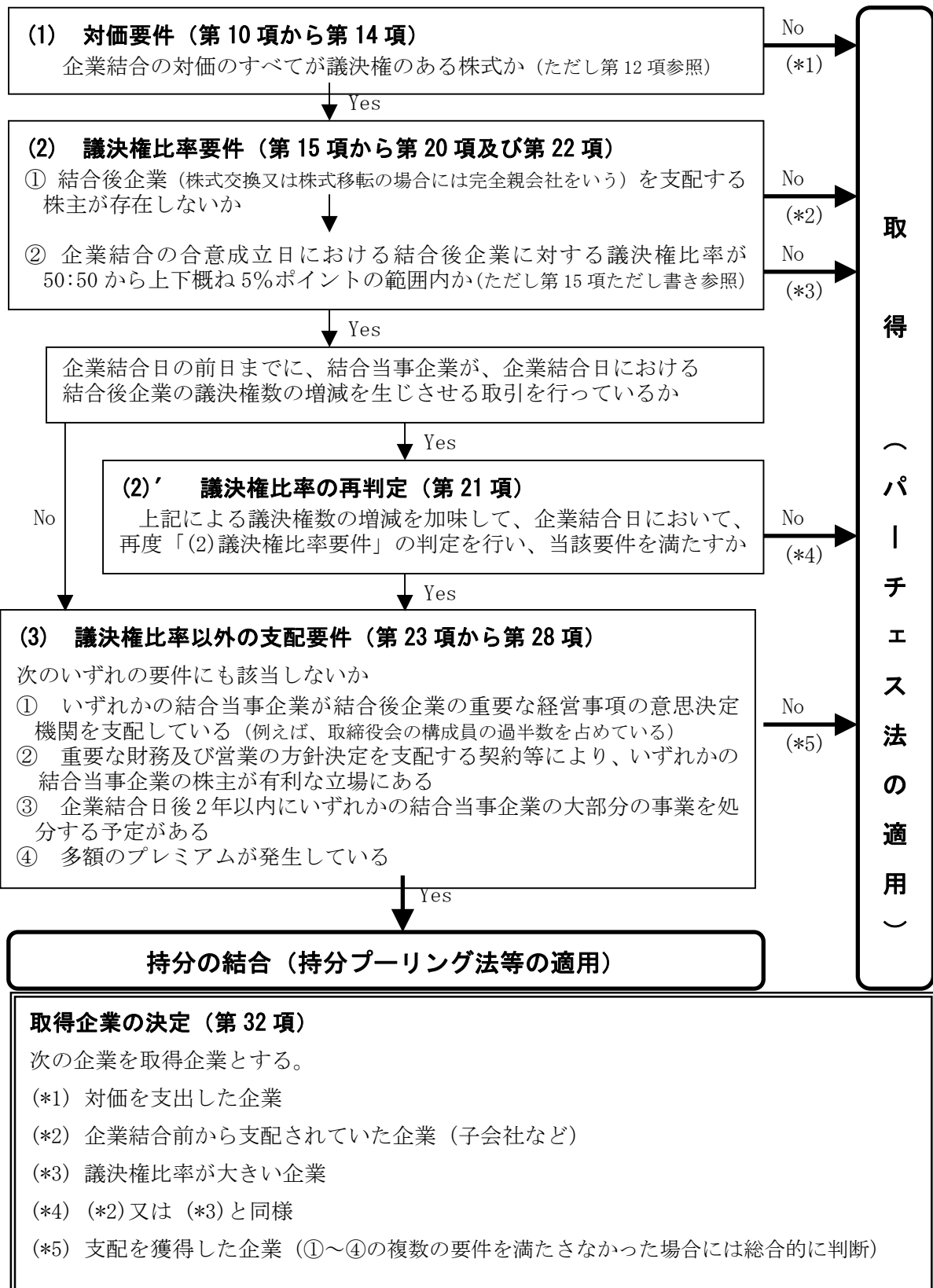
### (2) 取得と持分の結合の識別規準

取得と持分の結合の識別は、①対価要件、②議決権比率要件、③議決権比率以外の支配要件を順次判定し、すべての要件を満たした場合には持分の結合と判定し、1つでも要件を満たさなかった場合には、その時点で取得と判定することになる（企業結合会計基準 三 1. (1)）。また、取得と判定された場合には、取得企業も、同時に決定されることになる（企業結合会計意見書 三 3. (1)）（【図表 5】）。

## 【図表 5】 取得と持分の結合の識別（第 7 項関係）

注：（ ）内の項番号は適用指針





## 5. 取得の会計処理

企業結合が取得と判定された場合には、連結財務諸表上及び個別財務諸表上、ともにパーチェス法を適用する（企業結合会計意見書 三 3. (6)）。パーチェス法とは、被取得企業から受入れる資産及び負債の取得原価を、対価として交付する現金及び株式等の時価とする方法をいう。

【図表 6】 取得企業の会計処理のイメージ

( ) 内の項番号は適用指針

<p>(2) 取得原価の配分</p> <p>対 象：識別可能資産・負債 配分額：企業結合日の時価<sup>*</sup>（第 53 項）</p> <p style="margin-left: 20px;">① 市場価格 ② 合理的に算定された価額</p> <p><sup>*</sup> 時価と被取得企業の適正な帳簿価額との差額が重要でないと見込まれる場合には、その適正な帳簿価額によることもできる（第 54 項）。</p> <p style="border: 1px dashed black; padding: 5px;">差額 (1) - (2) のれん（又は負ののれん） 効果の及ぶ期間又は取得の実態に応じ償却（最長 20 年）（第 30 項）</p>	<p>(1) 取得原価の算定</p> <p>取得の対価<sup>*</sup> + 取得に直接要した支出 (取得の対価性が認められるものに限る)（第 36 項）</p> <p><sup>*</sup> 支払対価が公開企業の株式の場合には、企業結合の合意公表日前の合理的な期間の株価により算定（第 38 項）</p>
--	---

次に、設例により取得の会計処理を説明する。

### 設例

<前提>

- ① A 社（取得企業）は B 社（被取得企業）を吸収合併した。
- ② A 社が B 社の株主に交付した A 社株式の時価（合併比率公表日直前の時価） 1,000
- ③ A 社が B 社から受入れた資産及び負債（諸資産）の時価（合併期日の時価） 800
- ④ 合併に直接要した支出額 10

< A 社（取得企業：吸収合併存続会社）の合併仕訳 >

<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 30%;">(借) 諸資産</td> <td style="width: 20%;">(時価)</td> <td style="width: 10%; text-align: right;">800</td> <td style="width: 30%; padding-left: 20px;">(貸) 払込資本</td> <td style="width: 20%;">(時価)</td> <td style="width: 10%; text-align: right;">1,000</td> </tr> <tr> <td>のれん</td> <td>(差額)</td> <td style="text-align: right;">210</td> <td>現金</td> <td></td> <td style="text-align: right;">10</td> </tr> </table>	(借) 諸資産	(時価)	800	(貸) 払込資本	(時価)	1,000	のれん	(差額)	210	現金		10	
(借) 諸資産	(時価)	800	(貸) 払込資本	(時価)	1,000								
のれん	(差額)	210	現金		10								

取得の会計処理は、最初に A 社は B 社をいくらで取得したのかを算定することになる（取得原価の算定）。取得原価は、原則として、対価として交付した財の時価（設例では A 社株式の時価 1,000）に取得に直接要した支出額（設例では 10）を加算して算定する（適用指針第 36 項）。交付した株式の時価は、原則として、企業結合の合意公表日（株式の交換比

率が公表された日)直前のものとなる(適用指針第 38 項)。なお、当該株式の時価と企業結合日の株価との差異から生じる取得原価の差額(のれんの差額)が財務諸表に重要な影響を与えないと認められる場合には、企業結合日の株価を用いることができる(適用指針第 41 項)。

次に、被取得企業(B社)から受入れた個々の資産及び負債の企業結合日の時価を算定し、その時価を基礎に取得原価を配分する(取得原価の配分)(適用指針第 51 項から第 54 項)。このように、取得企業(A社)が交付した株式の時価(取得原価)と、被取得企業(B社)から受入れた資産及び負債の時価の合計額(取得原価の配分額)は別々に算定されるため、取得原価と取得原価の配分額とは一致しないことが普通である。その両者の差額がのれん(設例では 210。なお、貸方差額の場合は負ののれんという。)であり、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になる(企業結合会計基準 三 2.(4))。なお、のれんは、企業結合日に全額費用処理することはできず(のれんの金額に重要性が乏しい場合を除く。)、また、その償却費は販売費及び一般管理費に計上するものとし、減損処理以外の事由で特別損失に計上することはできないことに留意する必要がある(適用指針第 76 項)。

企業結合の対価として株式を交付した場合には、取得企業の株主資本が増加することになるが、会計上、その増加する株主資本は、原則として、払込資本(資本金又は資本剰余金)に限るものとしている。したがって、被取得企業の利益剰余金を引き継ぐような会計処理は認められない。なお、増加させる払込資本の各項目は、会社法の定める範囲内で取得企業が決定する(適用指針第 79 項)。

## 6. 持分の結合の会計処理

企業結合が持分の結合と判定された場合には、【図表 7】のように会計処理を行う。

【図表 7】持分の結合と判定された企業結合に適用される会計処理

組織再編の形式	適用する会計処理
合併、株式交換及び株式移転(連結 F/S)	持分プーリング法
会社分割、現物出資(事業分離を伴う組織再編)	持分プーリング法に準じた処理方法

持分プーリング法とは、すべての結合当事企業の資産、負債及び資本(純資産)を、それぞれの適正な帳簿価額で引き継ぐ方法をいう(【図表 8】)。したがって、結合当事企業の純資産の各項目も、原則として、結合後企業にそのまま引き継がなければならない。なお、例えば、吸収合併消滅会社の資本金を吸収合併存続会社においてその他資本剰余金とする場合には、会計上、合併期日において、吸収合併消滅会社の株主資本の各項目をそのまま引き継いだうえで、同時に株主資本の計数の変動手続がなされたように会計処理を行うことになる(適用指針第 134 項)。



持分プーリング法に準じた処理方法とは、以下の2点を除き、持分プーリング法と同一の処理方法をいう（企業結合会計基準注解（注15））。

- ① 資本の内訳の引継方法
- ② 企業結合年度の連結財務諸表の作成に係る規定

これらの2つの会計処理に共通する「適正な帳簿価額」とは、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に準拠した帳簿価額をいう（企業結合会計意見書 三 4.(1)）。したがって、結合当事企業の帳簿価額に誤りがある場合には、その引継ぎ前に修正を行わなければならない（適用指針第130項）。なお、持分の結合と判定された場合には、結合当事企業の会計処理は、原則として統一することが必要であり（適用指針第141項から第142項）、また、企業結合に要した支出額は、すべて費用として処理することになる（適用指針第145項）。

【図表8】 持分プーリング法が適用される場合の結合当事企業の会計処理のイメージ

資 産（適正な帳簿価額）	負 債（適正な帳簿価額）
	純 資 産（適正な帳簿価額）

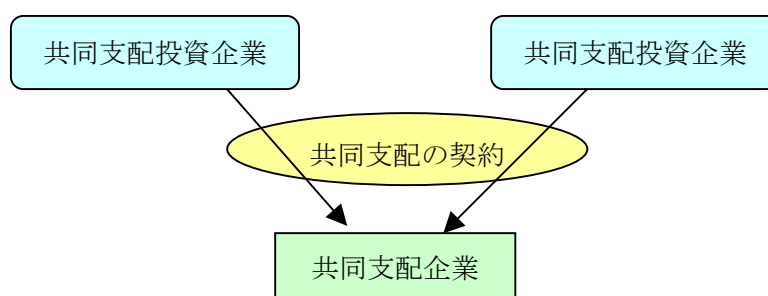
注：引き継がれる資産及び負債に含み損益があっても評価替することは認められない。なお、会社法のもとでは、消滅会社の適正な帳簿価額による株主資本がマイナスとなる場合であっても、所要の手続を行うことにより当該合併は認められることになる。

## 7 共同支配企業の形成

### (1) 共同支配企業及び共同支配投資企業

支配従属関係のない複数の会社が、共同支配契約を締結するなど、以下の(2)の要件を満たした合弁会社を設立したものとする。この場合、合弁会社を共同支配企業、合弁会社の株主を共同支配投資企業という（【図表9】）。

【図表9】 共同支配企業と共同支配投資企業の関係



### (2) 共同支配企業の形成の判定規準

企業結合のうち、次の要件のすべてを満たすものは共同支配企業の形成と判定することになる（企業結合会計基準 二 3. 及び同 三 1. (2)）。

- ① 共同支配投資企業となる投資企業は、複数の独立した企業から構成されていること（独

立企業要件)

- ② 共同支配投資企業となる投資企業が共同支配となる契約等を締結していること (契約要件)
- ③ 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 (対価要件)
- ④ 上記以外の支配関係を示す一定の事実が存在しないこと (その他の支配要件)

上記の要件のうち、②の契約要件は、「取得と持分の結合の識別規準」の議決権比率要件に相当するものとして、とりわけ重要である。適用指針では、各共同支配投資企業は、次の事項を規定した共同支配となる契約等を締結 (文書化) し、かつ、その実態が伴っていないなければならないとしている (適用指針第 178 項)。

- ① 共同支配企業の事業目的、及び当該事業遂行における各共同支配投資企業の重要な役割分担
- ② 共同支配企業の経営方針及び財務に係る重要な経営事項の決定は、すべての共同支配投資企業の同意が必要である旨

### (3) 共同支配企業の形成の会計処理

#### ① 共同支配企業の会計処理

共同支配企業の形成には、持分プーリング法に準じた処理方法を適用する (企業結合会計基準 三 3. (7))。

#### ② 共同支配投資企業の会計処理

##### a 個別財務諸表上の会計処理

共同支配投資企業は、移転した事業に係る資産及び負債の移転直前の適正な帳簿価額による純資産額に基づいて当該共同支配企業に対する投資の取得原価を算定する (企業結合会計基準 三 3. (7)ただし書き)。したがって、事業の移転時に損益は発生しない。

##### b 連結財務諸表上の会計処理

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に準じた処理方法を適用する (適用指針第 190 項)。持分法に準じた処理方法とは、企業結合時に生じるのれん (又は負ののれん) 及び持分変動差額を認識しない点を除き、持分法と同一の処理方法をいう。したがって、連結財務諸表上も、事業の移転時に持分変動差額やのれんは発生しない。

## 8 共通支配下の取引

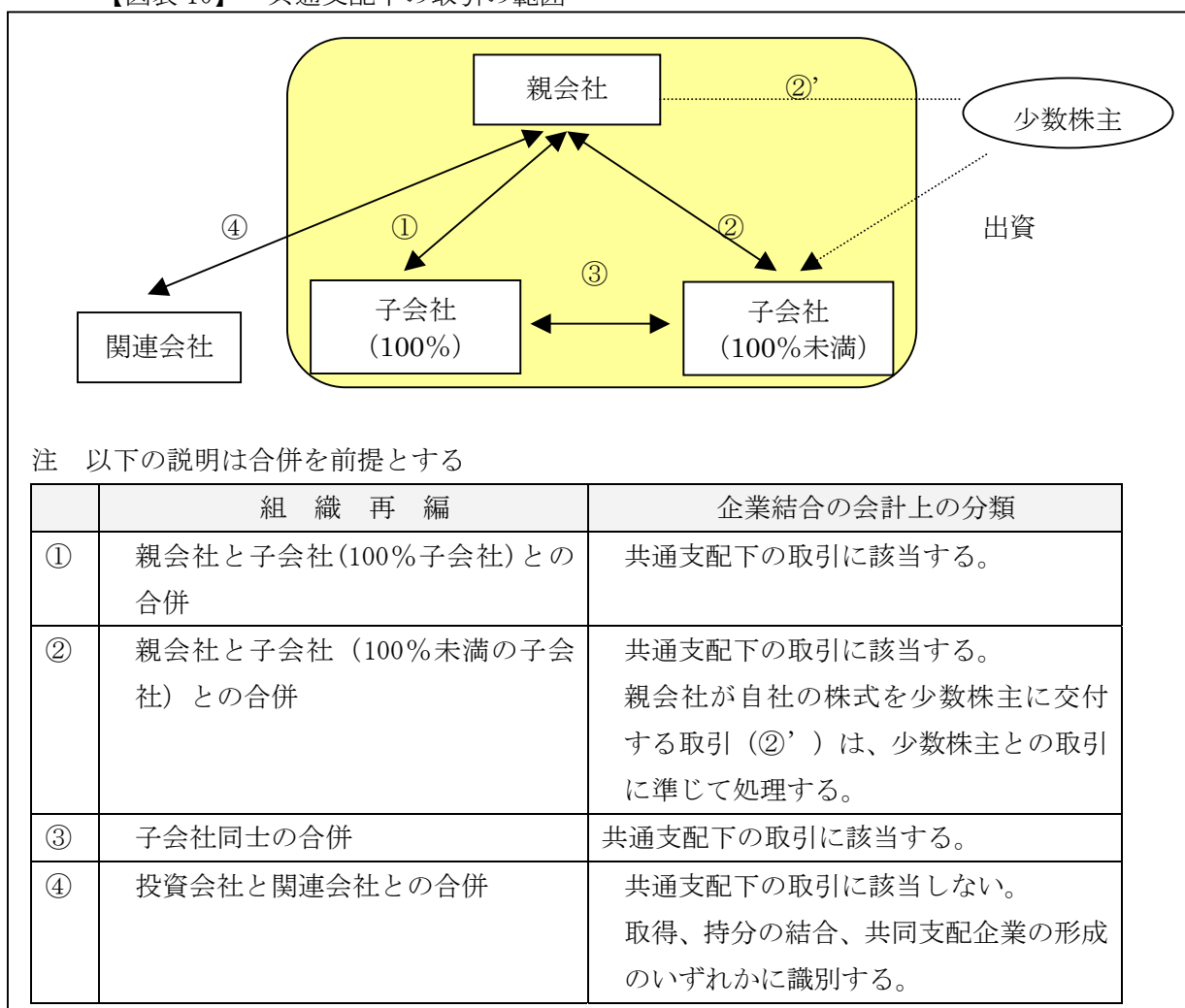
### (1) 共通支配下の取引の範囲

共通支配下の取引とは、親会社と子会社との合併や親会社の支配下にある子会社同士の

合併など、結合当事企業（又は事業）のすべてが、企業結合の前後で同一の企業により最終的に支配され、かつ、その支配が一時的ではない場合の企業結合をいう（企業結合会計基準 二 10.）（【図表 10】）。

適用指針では、支配の主体である「同一の企業」には個人を含むものとし「同一の株主」として取り扱うものとしている（適用指針第 201 項）。したがって、同一の株主（例えば、ある企業の社長）により支配されている会社同士の合併は、共通支配下の取引として取扱われることになる。

【図表 10】 共通支配下の取引の範囲



## (2) 共通支配下の取引等の会計処理の概要

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」という。）がある。

共通支配下の取引は、親会社の立場からは内部取引と考えられるため、個別財務諸表上、事業の移転元の適正な帳簿価額を基礎として会計処理し、また、連結財務諸表上は、すべ

て消去することになる。

一方、少数株主との取引は、親会社が子会社を株式交換により完全子会社とする場合など、親会社が少数株主から子会社株式を追加取得する取引等に適用される。当該取引は、親会社の立場からは外部取引と考えられるため、追加取得した子会社株式の取得原価は時価で算定する。このため、連結財務諸表上は、のれん（又は負ののれん）が計上されることになる。

企業集団内の組織再編の会計処理は、適正な帳簿価額による会計処理を基本としつつ、どの取引を外部取引として捉え、少数株主との取引の会計処理を適用するのか（のれん（又は負ののれん）を認識するのか）が主要な論点となる。適用指針では、組織再編の手法が異なっても、組織再編後の経済的実態が同じであれば、連結財務諸表上（合併の場合には個別財務諸表上）も同じ結果が得られるように会計処理を定めている。

### (3) 適用指針で取り扱っている組織再編の形式ごとの会計処理

適用指針では、共通支配下の取引等のうち、【図表 11】に掲げた組織再編に関する会計処理を示している。

【図表 11】 共通支配下の取引のうち、適用指針で具体的な会計処理を示したもの

<p>① <u>親会社と子会社との組織再編</u></p> <ul style="list-style-type: none"><li>・ 合 併（親会社（存続会社）、子会社（消滅会社））</li><li>・ 合 併（親会社（消滅会社）、子会社（存続会社））</li><li>・ 会 社 分 割（子会社の事業を親会社に移転する場合）</li><li>・ 分割型会社分割（子会社の事業を親会社に移転する場合）</li><li>・ 事 業 譲 渡（親会社の事業を子会社に移転する場合）</li><li>・ 会 社 分 割（親会社の事業を子会社に移転する場合）</li><li>・ 分割型会社分割（親会社の事業を子会社に移転する場合）</li><li>・ 株 式 交 換（親会社（完全親会社）、子会社（完全子会社））</li><li>・ 株 式 移 転（親会社と子会社が共同で完全親会社を設立する場合）</li></ul> <p>② <u>子会社と子会社との組織再編</u></p> <ul style="list-style-type: none"><li>・ 合 併（同一の企業により支配されている子会社同士の合併）</li><li>・ 合 併（同一の株主（個人）により支配されている会社同士の合併）</li><li>・ 分割型会社分割（ある子会社から他の子会社に事業を移転する場合）</li></ul> <p>③ <u>企業集団内における組織再編のうち、企業結合に該当しないもの</u></p> <ul style="list-style-type: none"><li>・ 単独株式移転による完全親会社の設立</li><li>・ 単独新設分割による子会社の設立</li></ul> <p>④ <u>共通支配下の取引等に該当しない組織再編</u></p> <ul style="list-style-type: none"><li>・ 単独分割型会社分割</li></ul>
---

#### (4) 親会社（存続会社）と子会社（消滅会社）の合併

本稿では、【図表 11】のうち、親会社（存続会社）と子会社（消滅会社）の合併の会計処理について、設例により説明する。

[設例]

<前提>

- ① 親会社（存続会社）は子会社（消滅会社）と合併した。
- ② 親会社は子会社の株式の 80%を保有しており、その帳簿価額は 800 である。なお、親会社は子会社株式を子会社の設立時に取得しており、第三者から取得したものではない。
- ③ 合併期日直前の子会社の適正な帳簿価額による諸資産は 2,000 である。
- ④ 親会社は子会社の株主（少数株主）に時価 500 の株式を交付した。

共通支配下の取引における合併の会計処理の考え方は【図表 12】のようになる。

【図表 12】

《合併の会計処理の考え方》

		受入純資産	支払対価	差額
		2,000		
親会社持分相当額 (既取得持分)	80%	1,600	子会社株式 800	抱合せ株式 消滅益 800
少数株主持分相当額 (新規取得持分)	20%		交付株式時価 (払込資本) 500	のれん 100

《合併の会計処理のイメージ》

摘 要	借 方	貸 方
<親会社持分相当額> 増加資本と抱合せ株式の消滅の 会計処理	諸資産 (80%) ※ <sup>1</sup> 1,600	子会社株式※ <sup>2</sup> 800 抱合せ株式消滅差益(P/L)※ <sup>2</sup> 800
<少数株主持分相当額> 少数株主との取引に準じた処理	諸資産 (20%) ※ <sup>1</sup> 400 のれん※ <sup>2</sup> 100	払込資本※ <sup>2</sup> 500

※<sup>1</sup> 資産及び負債の会計処理

親会社が子会社から受入れる資産及び負債は、合併期日の前日に付された適正な帳簿価額 2,000 により計上する（企業結合会計基準 三 4. (1)①イ）。次に、当該金額を合併

期日直前の持分比率に基づき、以下のように、親会社持分相当額と少数株主持分相当額に按分する。

- ・親会社持分相当額  $2,000 \times 80\% = 1,600$
- ・少数株主持分相当額  $2,000 \times 20\% = 400$

※<sup>2</sup> 増加資本及びのれんの会計処理

a 親会社持分相当額の会計処理

親会社持分相当額 1,600 と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）の帳簿価額 800 との差額 800 は、特別損益に計上したうえで、利益剰余金を加減する（適用指針第 206 項）。

なお、親会社が当該合併後も連結財務諸表を作成する場合には、当該損益 800 は連結財務諸表上、過年度に損益として認識済みであるため、連結上の利益剰余金と相殺消去する（適用指針第 208 項）。

b 少数株主持分相当額の会計処理

親会社は少数株主に親会社株式を交付し、子会社に対する持分を実質的に追加取得しているため、少数株主との取引に準じて会計処理する。具体的には、少数株主持分相当額 400 と取得の対価（少数株主に交付した親会社株式の時価 500）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 100 をのれんに計上する（適用指針第 206 項）。

この設例からもわかるように、企業結合会計基準適用後は、企業集団内の組織再編であっても、親会社が組織再編の対価を実質的に少数株主に交付する取引は、少数株主の取引として（又は準じて）会計処理することになるため、のれん（又は負ののれん）が発生することに留意する必要がある。

## 9 開示

企業結合会計基準 四 2.(1)⑩では、企業結合が取得と判定された場合、「企業結合が当期首に完了したと仮定したときの当期の連結損益計算書への影響の概算額」（ただし、当該影響額に重要性が乏しい場合は、注記を省略することができる。）の注記を求めていることに留意する必要がある（適用指針第 309 項、第 326 項及び第 327 項）。

## 10 適用時期

企業結合会計基準及び事業分離等会計基準は、平成 18 年 4 月 1 日以後開始事業年度から適用される。一方、会社法は、事業年度にかかわらず、企業結合日又は事業分離日が会社法施行日以後の企業結合又は事業分離について適用される。このため、以下の期間における企業結合又は事業分離等に係る会計処理は、次のように取扱うことになると考えられる（適用指針第 458 項）。なお、以下では、会社法施行日を平成 18 年 5 月 1 日と仮定して

記載する。

- (1) 平成 18 年 4 月 1 日以後に開始する事業年度のうち、平成 18 年 5 月 1 日（会社法施行日）前の期間（会社法適用前期間）における取扱い

旧商法に定める範囲内で企業結合会計基準又は事業分離等会計基準を適用することとなる。なお、例えば、合併期日が平成 18 年 4 月 1 日であり、企業結合会計基準に従ってのれんを計上し、これを 20 年以内の期間で償却することは認められる。

- (2) 平成 18 年 3 月 31 日以前に開始する事業年度のうち、平成 18 年 5 月 1 日（会社法施行日）以後の期間（会社法適用後期間）における取扱い

企業結合会計基準及び事業分離等会計基準の適用前であるが、これらの会計基準に準じて処理することができる。なお、会社法適用後期間においては、一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行に従う（会社法第 431 条）とともに、会社計算規則に準拠することに留意する必要がある。

このほか、会計基準等の適用時期前に行われた企業結合等の会計処理については、会計基準等の適用後においても継続することとし、企業結合会計基準等の適用日において過去の会計処理の見直しや遡及的な修正は行わないことに留意する必要がある（適用指針第 332 項）。

以 上