

企業結合の類型と 適用される会計処理

制度調査部
齋藤 純

企業結合会計と会計処理例

【要約】

2006年4月1日以後開始する事業年度から、企業結合会計及び事業分離会計の適用が開始されている。これまでわが国には、組織再編に関する包括的な会計基準が存在しなかったが、今後は企業結合会計等に基づき、原則として、パーチェス法か持分プーリング法(又は持分プーリング法に準ずる方法)により会計処理されることとなる。

本稿では、企業結合の範囲、企業結合の類型と適用される会計処理、取得と持分の結合の識別、及び企業結合等に係る注記事項について整理する。

1. 企業結合の範囲

「企業結合」とは、「企業結合に係る会計基準」(以下、企業結合会計)では、「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一つの報告単位に統合されることをいう」と規定している。

従って、合併や吸収分割、株式交換(親会社が子会社を完全子会社化する場合を除く)などは「企業結合」に該当するが、親会社が子会社を完全子会社化する場合の株式交換や単独株式移転などは「企業結合」には該当しない(ただし、企業結合会計において共通支配下の取引等に係る会計処理に準じて処理するものと取り扱われている)。企業結合の範囲と「企業結合会計」の取扱対象を整理すると、図表1のようになる。

図表1 「企業結合」の範囲と「企業結合会計」の取扱対象

合併、吸収分割、共同新設分割、株式交換(親会社が子会社を完全子会社化する場合を除く)	「企業結合」に該当し、企業結合会計等の規定が適用される。
株式交換(親会社が子会社を完全子会社化する場合)	既に報告単位が統合されていることから「企業結合」には該当しない。ただし、企業結合会計では、「少数株主との取引」として取り扱われている。
単独株式移転、単独新設分割	「企業結合」には該当しない。ただし、企業結合会計等では、共通支配下の取引等に係る会計処理に準じて処理するものと取り扱われている。
現金での株式取得による子会社化	「企業結合」に該当する。ただし、連結財務諸表原則等の規定が存在するため、企業結合会計では取り扱っていない。

2. 企業結合の類型と適用される会計処理

(1) 企業結合の会計上の類型

企業結合会計では、企業結合を、「取得」、「持分の結合」、「共同支配企業の形成」及び「共通支配下の取引等」の4つの類型に区分している。「取得」、「持分の結合」、「共同支配企業の形成」及び「共通支配下の取引等」の定義は、それぞれ次の通り。

図表2 企業結合会計における企業結合の類型

取得	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一つの報告単位となること
持分の結合	いずれの企業(又は事業)の株主(又は持分保有者)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き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一つの報告単位となること
共同支配企業の形成	複数の独立した企業が契約等に基づき、共同で支配する企業を形成するための企業結合
共通支配下の取引等	企業結合に関連する企業すべてが、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

(2) 各類型に適用される会計処理

「共同支配企業の形成」及び「共通支配下の取引等」以外の企業結合は、「取得」か「持分の結合」に区分される。

「取得」と判定された場合には、パーチェス法が適用され、取得企業(一般的には、合併存続会社、吸収分割承継会社、株式交換完全親会社、株式移転完全親会社など)の資産及び負債は企業結合前の帳簿価額が引き継がれるのに対し、被結合企業(一般的には、合併消滅会社、吸収分割会社、株式交換完全子会社、株式移転完全子会社など)の資産及び負債は企業結合時の時価に評価替えされる。一方、「持分の結合」と判定された場合には、持分プーリング法が適用され、すべての結合当事企業の資産及び負債について、企業結合前の帳簿価額を引き継がなければならない。

図表3 企業結合の類型と適用される会計処理方法

企業結合の類型	適用される会計処理	会計処理の特徴(原則として合併を前提 ¹⁾)
取得	パーチェス法	「時価」で合併消滅会社の資産・負債を受け入れる 取得原価(取得対価の時価)と受入純資産額との差額は、のれん又は負ののれんに計上する 取得対価の時価を基礎として、資本金又は資本剰余金を増加させる
持分の結合	持分プーリング法	結合当事企業(合併消滅会社)の資産・負債の「適正な帳簿価額」を引き継ぐ 結合当事企業(合併消滅会社)の資本金、資本剰余金、利益剰余金を、原則としてそのまま引き継ぐ
	持分プーリング法に準ずる方法 ²⁾	分割会社等の資産・負債の「適正な帳簿価額」を引き継ぐ 分割会社等の適正な帳簿価額に基づく株主資本相当額を、資本金又は資本剰余金として処理する

共同支配企業の形成	持分プーリング法に準ずる方法	合併消滅会社の資産・負債の「適正な帳簿価額」を引き継ぐ 合併消滅会社の適正な帳簿価額による株主資本の額を、資本金又は資本剰余金として処理する(原則法)。また、合併消滅会社の資本金、資本剰余金、利益剰余金をそのまま引き継ぐこともできる(容認法)
共通支配下の取引等	事業の移転元の適正な帳簿価額を基礎とした会計処理	(親会社の既取得分) 子会社の資産・負債の「適正な帳簿価額」を引き継ぐ 子会社から受け入れた簿価純資産額の中の株主資本と親会社が保有していた子会社株式(抱合せ株式)の帳簿価額との差額を特別損益に計上する (少数株主持分) 子会社の資産・負債の「適正な帳簿価額」を引き継ぐ 取得対価(少数株主に交付した親会社株式)の時価を基礎として、資本金又は資本剰余金を増加させる。子会社から受け入れた簿価純資産額の中の少数株主持分相当額と取得対価の時価との差額は、のれん又は負ののれんに計上する

1 共通支配下の取引等については、親会社と子会社の合併の場合を想定している。

2 持分の結合と判定された企業結合のうち、事業分離を伴うこととなる企業結合(吸収分割、共同新設分割など)に適用される。

なお、パーチェス法では、取得企業は企業結合日(合併期日、分割期日、株式交換・移転の日)から、被取得企業の経営成績及びキャッシュ・フローの状況を損益計算書及びキャッシュ・フロー計算書に取り込む。これに対し、持分プーリング法では、個別財務諸表上は企業結合日に企業結合の会計処理を行うが、連結財務諸表上はみなし結合日(企業結合日の属する事業年度の期首)に企業結合が行われたものとみなして連結財務諸表を作成する。

3. 「取得」と「持分の結合」の識別

(1) 「取得」と「持分の結合」の識別方法

共同支配企業の形成及び共通支配下の取引等以外の企業結合が、「取得」に該当するか「持分の結合」に該当するかは、以下の要件により識別される。～の要件を順次適用していき、すべての要件を充たす場合には、その企業結合は「持分の結合」と判定される。

図表4 「持分の結合」に係る判定要件

対価要件	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
議決権比率要件	結合後企業に対して各結合当事企業の株主が総体として有することになった議決権比率が等しいこと <ul style="list-style-type: none"> ▶ 「議決権比率が等しい」とは、結合後企業に対する企業結合の合意成立日時点での議決権比率が45%～55%の範囲内にあることを意味する。 ▶ 企業結合の承認に関与した当事者の意思により合意成立日における状況を変更したと認められる場合には、原則として、企業結合日の状況に基づき、議決権比率の再判定を行う。
議決権比率以外の支配要件	議決権比率以外の支配関係を示す一定の事実が存在しないこと <ul style="list-style-type: none"> ▶ 「支配関係を示す一定の事実が存在しない」とは、次のいずれにも該当しないことを意味する。 ・いずれかの結合当事企業が結合後企業の重要な経営事項の意思決定機関を支

	<p>配している（例えば、取締役会の構成員の過半数を占めている）</p> <ul style="list-style-type: none"> ・重要な財務及び営業の方針決定を支配する契約等により、いずれかの結合当事企業の株主が有利な立場にある ・企業結合日後2年以内にいずれかの結合当事企業の大部分の事業を処分する予定がある ・多額のプレミアムが発生している
--	---

(2) 取得企業の決定

企業結合が「取得」と判定された場合、結合当事企業のうちいずれの企業が他の企業を「取得」したのかを決定する必要がある。

この取得企業の決定は、次のように取得と持分の結合の識別方法と連動している。

<p>取得と持分の結合の識別における「対価要件」を充たさなかったことから取得と判定された場合には、対価を支出した企業を取得企業とする。</p> <p>「議決権比率要件」を充たさなかったことから取得と判定された場合には、議決権比率が大きいと判定された結合当事企業を取得企業とする。</p> <p>「議決権比率以外の支配要件」を充たさなかったことから取得と判定された場合には、支配を獲得したと判定された結合当事企業を取得企業とする。</p>
--

4. 企業結合及び事業分離に関する注記

(1) 企業結合に関する注記

企業結合を行った場合には、企業結合年度において次の事項を注記する。ただし、パーチェス法を適用した場合の注記は、重要性が乏しい取引については省略することができる。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である場合には、個別財務諸表においてはその旨を記載することで注記事項に代えることが認められる。

<p>パーチェス法を適用した場合の注記事項</p>	<ol style="list-style-type: none"> (1) 被取得企業の名称及び事業の内容、企業結合を行った主な理由、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、企業結合日、企業結合の法的形式、結合後企業の名称及び取得した議決権比率 (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) 被取得企業又は取得した事業の取得原価及びその内訳。株式を交付した場合には、株式の種類別の交換比率及びその算定方法、交付又は交付予定の株式数及び評価額。株式交付日の株価を基礎に取得原価を算定している場合は、その旨 (4) 発生したのれん（又は負ののれん）の金額、発生原因、償却方法及び償却期間 (5) 企業結合日に受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 (6) 企業結合契約に規定される条件付取得対価の内容及びそれらの今後の会計処理方針 (7) 取得原価のうち研究開発費等に配分され費用処理された金額及びその科目名 (8) 取得原価の大部分がのれん以外の無形資産に配分された場合には、のれん以外の無形資産に配分された金額及びその主要な種類別の内訳並びに全体及び主要な種類別の加重平均償却期間 (9) 取得原価の配分が完了していない場合は、その旨及びその理由。企業結合年度の次年度以降において取得原価の当初配分額に重要な修正がなされた場合は、その修正の内容及び金額 (10) 連結財務諸表を作成しない場合において、取得企業が存続会社と異なる企業結合
---------------------------	---

	<p>に持分プーリング法に準じた処理方法を適用したときは、パーチェス法を適用したとした場合に貸借対照表及び損益計算書に及ぼす影響の概算額。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。</p> <p>(11) 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。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。</p>
持分プーリング法を適用した場合の注記事項	<p>(1) 結合当事企業の名称及びその事業の内容、企業結合の目的、企業結合日、企業結合の法的形式及び結合後企業の名称</p> <p>(2) 議決権のある株式の交換比率及びその算定方法、交付又は交付予定の株式数、企業結合後の議決権比率及び当該企業結合を持分の結合と判定した理由</p> <p>(3) 個別財務諸表に含まれる被結合企業の業績の期間</p> <p>(4) 被結合企業から引継いだ資産、負債及び資本（純資産）の内訳</p> <p>(5) 会計処理方法の統一及び企業結合前の取引等の消去の内容並びに企業結合に要した支出額及びその科目名</p> <p>(6) 企業結合の結果、処分することが決定された重要な事業</p>

1 持分の結合と判定された合併については、個別財務諸表において次の事項を注記する。

- ・みなし結合日から企業結合日前日における結合当事企業間の取引高に重要性がある場合には、当該取引高
- ・結合後企業が連結財務諸表を作成しない場合には、みなし結合日に合併したものとみなして算定した主要な損益計算書項目への影響の概算額（売上高、営業損益、経常損益、税引前当期純損益、当期純損益及び1株当たり当期純損益）

「共同支配企業の形成」又は「共通支配下の取引等」を行い、企業結合年度において重要な取引がある場合には、次の事項を注記する必要がある。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である場合には、個別財務諸表においてはその旨を記載することで注記事項に代えることが認められる。

共同支配企業の形成が行われた場合の共同支配投資企業における注記事項	下記「共通支配下の取引に係る注記事項」に準じた注記を行う。
共通支配下の取引に係る注記事項	<p>(1) 結合当事企業又は対象となった事業の名称及びその事業の内容、企業結合の法的形式、結合後企業の名称、取引の目的を含む取引の概要</p> <p>(2) 実施した会計処理の概要</p> <p>(3) 子会社株式を追加取得した場合には、パーチェス法を適用した場合の注記事項の(3)、(4)、(6)及び(7)に準ずる事項</p>

子会社が親会社を吸収合併し、子会社が連結財務諸表を作成しない場合は、重要性が乏しい場合を除き、次の「個別貸借対照表及び個別損益計算書に及ぼす影響の概算額」を注記する。

(1) 親会社の子会社を吸収合併したものとした場合との差額による記載

貸借対照表項目

資産合計、流動資産合計、固定資産合計、負債合計、流動負債合計、固定負債合計、純資産合計及びのれん（又は負ののれん）

損益計算書項目

売上高、営業損益、経常損益、税引前当期純損益、当期純損益、のれんの償却額（又は負ののれんの償却額）及び1株当たり当期純損益

(2) 親会社の子会社を吸収合併したものとした場合の貸借対照表及び損益計算書の主要項目による記載

(2) 事業分離に関する注記

分離元企業は、事業分離年度において、次の事項を注記する必要がある（「共同支配企業の形成」又は「共通支配下の取引等」に該当する場合を除く）。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である場合には、個別財務諸表においてはその旨を記載することで注記事項に代えることが認められる。

<p>事業分離に関する 注記事項</p>	<p>(1)事業分離の概要 分離先企業の名称、分離した事業の内容、事業分離を行った主な理由、事業分離日及び法的形式を含む事業分離の概要</p> <p>(2)実施した会計処理の概要 個別財務諸表においては、以下の内容 ア 移転損益を認識した場合には、その金額、移転した事業に係る資産及び負債の適正な帳簿価額並びにその主な内訳 イ 移転損益を認識しなかった場合には、その旨、受取対価の種類、移転した事業に係る資産及び負債の適正な帳簿価額並びにその主な内訳 連結財務諸表においては、持分変動差額の種類及び会計処理</p> <p>(3)連結財務諸表における事業の種類別セグメントにおいて、当該分離した事業が含まれていた事業区分の名称</p> <p>(4)当期の損益計算書に計上されている分離した事業に係る損益の概算額 これには、分離した事業に係る売上高や営業損益が含まれ、セグメント情報の開示に関する会計手法に準じて算定される。</p> <p>(5)分離先企業の株式を子会社株式又は関連会社株式として保有すること以外に、分離元企業の継続的関与があるものの移転損益を認識した場合、当該継続的関与の主な概要。ただし、軽微なものについては注記を省略することができる。なお、当該継続的関与については、例えば、次のような場合が考えられる。 分割時の財産額を限度として弁済の責任を負うこととなる個別催告を受けなかった吸収分割会社の債権者に対する重要な債務がある場合（その旨及び金額） 移転した事業に係る出向者に対して出向差額を負担する場合（ただし、明らかに移転する事業の時価の調整項目である場合を除く。） 移転した事業から生ずる財又はサービスの長期購入契約がある場合</p>
--------------------------	--