

「会社分割」の会計処理

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、吸収分割について、「取得」と判定された場合と「持分の結合」と判定された場合の会計処理例を示す。

「取得」と判定された吸収分割の会計処理

会社分割においては、分割により移転する事業を受け入れる分割承継会社では「企業結合」の会計処理を、事業を移転する分割会社では「事業分離」の会計処理を行う。

1. 分割承継会社の会計処理

吸収分割における分割承継会社の会計処理は、取得原価の算定、取得原価の配分、及び分割承継会社の増加資本金が主な論点となるが、基本的に吸収合併における合併存続会社と同様の会計処理を行うこととなる。

なお、以下の(1)～(3)は、分割承継会社が取得企業、分割会社が被取得企業となる通常の「取得」の会計処理である。分割承継会社が分割会社に株式を交付することにより、分割承継会社が被取得企業となる場合、すなわち「逆取得」となる場合には、適正な帳簿価額を基礎とした会計処理を行う。つまり、分割会社から受け入れる移転事業の資産及び負債は、分割会社における適正な帳簿価額を引き継ぎ、移転事業に係る資産及び負債の簿価純資産額(移転事業に係る評価・換算差額等及び新株予約権を控除した額)だけ払込資本(資本金、資本準備金、又はその他資本剰余金)を増加させる。

(1)取得原価の算定

事業取得の対価として金銭を支払った場合は、取得原価は現金支出額で測定することとなる。取得対価が金銭以外の場合には、分割会社から受け入れる財の時価とその対価の時価うち、より高い信頼性をもって測定可能な時価で算定する。従って、上場企業が吸収分割の対価として新株発行や自己株式の交付を行う場合には、一般的に、分割承継会社である上場企業の株式の時価により、取得原価を算定する。この場合、上場企業の株式の時価は、会社分割の主要条件が合意・公表された日

前の合理的な期間における株価を基礎として算定する¹。

企業結合に直接要した支出額については、取得の耐価性が認められるものは取得原価に含め、それ以外の費用は発生時に費用として処理する。取得原価に含める支出額には、企業結合の成立のために外部アドバイザーに支払った交渉や株式の交換比率の算定に係る特定の費用及び手数料等のうち、現実に契約に至った企業結合に関連する支出額が含まれる。

(2)取得原価の配分

取得原価が確定した後は、その額を分割会社から受け入れた資産及び負債に配分する。パーチェス法では合併消滅会社の資産及び負債は時価で受け入れるため、取得原価の配分は、企業結合日(会社分割の場合は分割期日)時点で識別可能な資産及び負債に対して、企業結合日時点の時価を基礎として行う。

取得原価の配分は、原則として企業結合日以後1年以内に行うが、取得原価の配分が完了する前に中間決算又は年度決算を迎えた場合には、繰延税金資産・負債、土地、無形資産、偶発債務に係る引当金など、取得原価の配分が困難な項目に限り、暫定的な会計処理を行うことが認められる²。

取得原価が、分割会社から受け入れた純資産額を上回る場合には、その超過額を「のれん」として認識し、取得原価が下回る場合には、「負ののれん」として認識する。のれんは、20年以内の効果が及ぶ期間にわたって規則的に償却し。償却額は販売費及び一般管理費に計上する(のれんについて減損処理を行う場合は特別損失に計上する)³。負ののれんは20年以内の取得の実態に基づいた適切な期間で、規則的に償却する。

(3)分割承継会社の増加資本金

取得の対価として分割承継会社が発行した場合には、分割承継会社では、取得の対価の時価をベースに払込資本(資本金、資本準備金又はその他資本剰余金)を増加させる。従って、パーチェス法においては、分割会社の利益剰余金を引き継ぐことはできない。資本金、資本準備金又はその他資本剰余金のうちどの項目を増加させるかは、会社法の規定⁴に基づいて決定する。

取得の対価として自己株式を交付した場合には、増加資本の額(自己株式の処分対価の額(時価))から自己株式の取得価額を控除して、自己株式処分差額として計上する。自己株式処分差益が生じた場合には「その他資本剰余金」に計上し、自己株式処分差損が生じた場合には「その他資本剰余金」から減額し、減額しきれない場合には「その他利益剰余金(繰越利益剰余金)」から減額する。

2. 分割会社の会計処理

事業の移転を行う分割会社においては、移転する事業について損益(移転損益)を認識するか否かがポイントとなる。

¹ 株式交付日の株価が当該主要条件が合意されて公表された日前の合理的な期間における株価と大きく異なる場合には、当該株式交付日の株価を基礎として算定することができる。

² 暫定的な会計処理を行った項目について配分額が確定し、当初の配分額を修正した場合には、のれん又は負ののれんの額が修正されたものとする。

³ のれん又は負ののれんの金額に重要性が乏しい場合には、のれん又は負の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。

⁴ 会社計算規則第63条。

移転損益の認識は、分割した事業に対する投資が継続しているか清算されたかにより判断することとされており、投資が継続しているか否かは分割承継会社から受け入れる対価の種類により決定することとされている。分割事業の対価が現金のみである場合には分割事業に対する投資が清算されたとみなし、個別財務諸表上、移転損益を認識する。

他方、分割事業の対価が分割承継企業の株式のみである場合には、分割会社から見た分割後の分割承継会社が子会社又は関連会社となる場合と、子会社又は関連会社以外となる場合とで取扱いが異なる。

分割承継会社から取得する株式が「子会社株式」又は「関連会社株式」となる場合

分割事業に対する投資が継続していると考えられるため、個別財務諸表上、移転する分割事業について移転損益は認識しない。分割に伴い交付された分割承継会社株式は、移転した分割事業の移転直前の適正な帳簿価額に基づく簿価純資産額による。

分割承継会社から取得する株式が「その他有価証券」となる場合

分割事業に対する投資が清算されたと考えられるため、個別財務諸表上、原則として移転する分割事業について移転損益を認識する。分割に伴い交付された分割承継会社株式は、移転した分割事業の時価と分割承継会社株式の時価のうち、より高い信頼性をもって測定可能な時価に基づいて算定する。

なお、会社分割に要した支出額は、原則として発生時に費用として処理する。

[前提]

A社がa事業を、吸収分割によりB社に移転する。B社とa事業の企業結合は「取得」と判定され、B社が取得企業、A社が被取得企業となる。
吸収分割に伴い、B社はA社に株式を500株交付することとし、A社が吸収分割により取得するB社株式は「その他有価証券」となる。B社株式の分割合意公表日直前の時価は@10である。
B社は、吸収分割により、資本金を2,000、資本準備金を2,000、その他資本剰余金を1,000増加させることとした。

A社吸収分割前貸借対照表(分割事業(a事業)に係る部分のみ)

諸資産	3,000	諸負債	500
有価証券(その他有価証券)	1,000	資本金	1,500
(帳簿価額700)		資本剰余金	1,000
		利益剰余金	
		利益準備金	300
		繰越利益剰余金	400
		評価・換算差額等	
		その他有価証券評価差額金	300
資産合計	4,000	負債・純資産合計	4,000

すべて資本準備金とする。

B社吸収分割前貸借対照表

諸資産	5,000	諸負債	1,500
		資本金	1,000
		資本剰余金	1,000
		利益剰余金	
		利益準備金	300
		繰越利益剰余金	1,200
資産合計	5,000	負債・純資産合計	5,000

すべて資本準備金とする。

A社の事業分離に係る仕訳

諸負債	500	／	諸資産	3,000
その他有価証券評価差額金	300		有価証券	1,000
B社株式	5,000		移転利益	1,800

移転利益 1,800 = 5,000(交付を受けた株式の時価) - (3,000(A社諸資産) + 1,000(A社有価証券) - 500(A社諸負債) - 300(A社その他有価証券評価差額金))

B社の企業結合に係る仕訳

諸資産	3,000	／	諸負債	500
有価証券	1,000		資本金	2,000
のれん	1,500		資本剰余金(資本準備金)	2,000
			資本剰余金(その他資本剰余金)	1,000

のれん 1,500 = 5,000(交付した株式の時価) - (3,000(A社諸資産) + 1,000(A社有価証券) - 500(A社諸負債))

B社吸収分割後貸借対照表

諸資産	8,000	諸負債	2,000
有価証券(その他有価証券)	1,000	資本金	3,000
のれん	1,500	資本剰余金	
		資本準備金	3,000
		その他資本剰余金	1,000
		利益剰余金	
		利益準備金	300
		繰越利益剰余金	1,200
資産合計	10,500	負債・純資産合計	10,500

「持分の結合」と判定された吸収分割の会計処理

1. 分割承継会社の会計処理

(1) 分割会社からの資産及び負債の引継ぎ

分割承継会社は、分割期日において、分割会社から移転される資産及び負債の適正な帳簿価額を引き継ぐ。

ここでいう「適正な帳簿価額」とは、時価(又は再評価額)をもって貸借対照表価額とする場合の当該価額及びそれに対応する評価・換算差額等の額が含まれる。従って、例えば、分割会社が有するその他有価証券を引き継ぐ場合には、時価で引き継ぐとともに、対応するその他有価証券評価差額金を受け入れることとなる。

また、「適正な帳簿価額」とは一般に公正妥当と認められる会計基準に準拠して算定された帳簿価額をいうため、例えば、割引前将来キャッシュ・フロー総額が帳簿価額を下回っている固定資産については、減損損失を計上した後の帳簿価額を指すこととなる。

(2) 分割承継会社の増加資本金

吸収分割による移転事業に係る適正な帳簿価額に基づく資産と負債の差額から、移転事業に係る評価・換算差額等及び新株予約権を控除した額を、資本金又は資本剰余金として処理する。増加する

払込資本の内訳は、会社法の規定⁵に基づき決定する。

なお、吸収分割に伴い、分割承継会社が新株を発行するとともに自己株式を処分する場合には、分割会社から引き継ぐ株主資本の額を、「新株の発行に相当する額」と「自己株式の処分に相当する額」とに按分する。「新株の発行に相当する額」については、移転事業に係る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。「自己株式の処分に相当する額」については、自己株式の処分に相当する額から処分する自己株式の帳簿価額を控除した額を、自己株式処分差額として処理する。つまり、自己株式処分差益が生じた場合には「その他資本剰余金」に計上し、自己株式処分差損が生じた場合には「その他資本剰余金」から減額し、減額しきれない場合には「その他利益剰余金(繰越利益剰余金)」から減額する。

2. 分割会社の会計処理

分割会社においては、分割が持分の結合と判定された場合でも、移転する事業について移転損益を認識するか否かが問題となる。移転損益を認識するか否かは、分割承継会社から取得する株式が関連会社株式となるか、その他有価証券となるかにより異なる。

分割承継会社から取得する株式が「関連会社株式」となる場合

分割事業に対する投資が継続していると考えられるため、個別財務諸表上、移転する分割事業について移転損益は認識しない。分割に伴い交付された分割承継会社株式は、移転した分割事業の移転直前の適正な帳簿価額に基づく簿価純資産額による。

分割承継会社から取得する株式が「その他有価証券」となる場合

分割事業に対する投資が清算されたと考えられるため、個別財務諸表上、原則として移転する分割事業について移転損益を認識する。分割に伴い交付された分割承継会社株式は、移転した分割事業の時価と分割承継会社株式の時価のうち、より高い信頼性をもって測定可能な時価に基づいて算定する。

なお、会社分割に要した支出額は、発生時に費用として処理する。

[前提]

A社がa事業を、吸収分割によりB社に移転する。B社とa事業の企業結合は「持分の結合」と判定された。

吸収分割に伴い、B社はA社に株式を500株交付することとし、A社が吸収分割により取得するB社株式は「その他有価証券」となる。B社株式の分割合意公表日直前の時価は@10である。

B社は、吸収分割により、資本金を1,200、資本準備金を1,000、その他資本剰余金を1,000増加させることとした。

A社吸収分割前貸借対照表(分割事業(a事業)に係る部分のみ)

諸資産	3,000	諸負債	500
有価証券(その他有価証券)	1,000	資本金	1,500
(帳簿価額 700)		資本剰余金	1,000
		利益剰余金	
		利益準備金	300
		繰越利益剰余金	400
		評価・換算差額等	
		その他有価証券評価差額金	300
資産合計	4,000	負債・純資産合計	4,000

⁵ 会社計算規則第67、64条。

すべて資本準備金とする。

B社吸収分割前貸借対照表

諸資産	5,000	諸負債	1,500
		資本金	1,000
		資本剰余金	1,000
		利益剰余金	
		利益準備金	300
		繰越利益剰余金	1,200
資産合計	5,000	負債・純資産合計	5,000

すべて資本準備金とする。

A社の事業分離に係る仕訳

諸負債	500	／	諸資産	3,000
その他有価証券評価差額金	300		有価証券	1,000
B社株式	5,000		移転利益	1,800

移転利益 1,800 = 5,000(交付を受けた株式の時価) - (3,000(A社諸資産) + 1,000(A社有価証券) - 500(A社諸負債) - 300(A社その他有価証券評価差額金))

B社の企業結合に係る仕訳

諸資産	3,000	／	諸負債	500
有価証券	1,000		資本金	1,200
			資本剰余金(資本準備金)	1,000
			資本剰余金(その他資本剰余金)	1,000
			その他有価証券評価差額金	300

B社吸収分割後貸借対照表

諸資産	8,000	諸負債	2,000
有価証券(その他有価証券)	1,000	資本金	2,200
		資本剰余金	
		資本準備金	2,000
		その他資本剰余金	1,000
		利益剰余金	
		利益準備金	300
		繰越利益剰余金	1,200
		評価・換算差額等	
		その他有価証券評価差額金	300
資産合計	9,000	負債・純資産合計	9,000