

---

# M&Aの会計

(資料は2005年の法令および会計基準で作成しています)

---



ヘリオボヤージ合同会社

# 目次



- 6.1 **合併会計基準**
  - 6.1.1 合併会計の処理手順
  - 6.1.2 合併会計の処理方法
  - 6.1.3 パーチェス法の会計処理1
  - 6.1.4 パーチェス法の会計処理2
  - 6.1.5 持分プーリング法の会計処理
  - 6.1.6 日本の現在の合併会計基準
  - 6.1.7 合併会計基準の潮流
  - 6.1.8 新合併会計基準設定の原則
  - 6.1.9 新合併会計基準: 取得と持分の結合の識別1
  - 6.1.10 新合併会計基準: 取得と持分の結合の識別2
  - 6.1.11 新合併会計基準: 取得対価の判定と会計処理1
  - 6.1.12 新合併会計基準: 取得原価の算定と会計処理2
  - 6.1.13 新合併会計基準: 取得原価の算定と改正処理3
  - 6.1.14 新合併会計基準: 取得原価の配分と会計処理
  - 6.1.15 新合併会計基準: 取得のれんの会計処理
  - 6.1.16 新合併会計基準: 個別財務諸表の取得処理
  - 6.1.17 新合併会計基準: 持分の統合とその会計処理1
  - 6.1.18 新合併会計基準: 持分の統合とその会計処理2
  - 6.1.19 新合併会計基準: 持分の統合とその会計処理3
- 6.2 **連結会計基準**
  - 6.2.1 連結財務諸表制度と目的
  - 6.2.2 連結会計制度改定の概要
  - 6.2.3 連結財務諸表の作成方法
  - 6.2.4 連結家計と連結資料
  - 6.2.5 連結資料の内容
  - 6.2.6 連結財務会計の手順
  - 6.2.7 連結財務諸表の基礎概念
  - 6.2.8 税効果会計の目的としくみ
  - 6.2.9 税効果会計の会計処理
  - 6.2.10 連結会計と実現収益
  - 6.2.11 連結会計と税効果会計
  - 6.2.12 連結納税制度
  - 6.2.13 連結セグメント情報の開示
  - 6.2.14 在外子会社財務諸表の円換算
  - 6.2.15 個別財務諸表の合算手続
  - 6.2.16 子会社資産負債の時価評価
  - 6.2.17 資本と投資の相殺消去
  - 6.2.18 評価差損益に対する税効果会計
  - 6.2.19 子会社株式の追加取得
  - 6.2.20 子会社株式の一部売却
  - 6.2.21 子会社株式売却の会計処理
  - 6.2.22 持分比率が変化しない子会社増資
  - 6.2.23 子会社増資の会計処理
  - 6.2.24 持分比率が変化する子会社増資
  - 6.2.25 連結会社間取引の相殺消去項目
  - 6.2.26 債権と債務の相殺消去
  - 6.2.27 債権と債務の未達取引の修正と消去
  - 6.2.28 債権の貸倒引当金の修正と税効果会計
  - 6.2.29 手形取引等の修正
  - 6.2.30 負債性引当金の調整
  - 6.2.31 連結グループ内商品売買取引
  - 6.2.32 棚卸資産の未実現利益消去法
  - 6.2.33 棚卸資産の未実現利益の処理
  - 6.2.34 棚卸資産の未実現損失の消去
  - 6.2.35 第三者介在相互間取引の解釈
  - 6.2.36 第三者介在相互間取引の処理1
  - 6.2.37 第三者介在相互間取引の処理2
  - 6.2.38 有形固定資産の未実現利益
  - 6.2.39 償却性有形固定資産の処理
  - 6.2.40 有形固定資産の外部売却
  - 6.2.41 社債の発行時取得と会計処理
  - 6.2.42 社債の発行時取得と会計処理
  - 6.2.43 連結会計と持分法
  - 6.2.44 持分法の適用内容
  - 6.2.45 持分法適用会社株式の取得
  - 6.2.46 持分法適用会社株式の売却

---

## 6.1 合併会計基準

---

## 6.1.1 合併会計の処理手順

### 個別貸借対照表の修正

合併当事会社の各個別貸借対照表について、会計処理基準の相違に基づく勘定科目の調整や再評価などにより修正。

### 合併当事会社の評価

①純財産額法(総資産－総負債)、②収益還元価値法(平均利益÷資本還元率)、③折衷法(純財産額法と収益還元価値法の平均値)、④市場市価法(平均株価×発行済株式総数)等の手法に基づき、合併当事会社の企業価値を算定。

### 合併比率の算定

合併比率(被合併会社の1株当りの企業評価額÷合併会社の1株当りの企業評価額)を算定。

### 交付株式数の決定

合併比率を基に、被合併会社株主に交付する合併会社株式数を決定。

### 増加資本金の決定

増加できる資本金の最高限度額(被合併会社純資産－合併交付金－自己株式)を算定する。ここで、合併交付金とは、合併会社が被合併会社の株主に合併会社の株式を交付する際に支払う金銭であり、合併比率の調整や被合併会社の利益配当の代償などの理由で支払われるものである。また、自己株式とは、合併会社が保有する自己株式を被合併会社株主に交付した場合には、その帳簿価額のこと(商法第288条ノ2 五号、第409条ノ2)である。これと、増加資本金としなければならない最低限度額を、①合併比率を利用(被合併会社の資本金×合併比率×外部株主持分割合)、②企業評価額比率を利用(合併会社の資本金×企業評価額比率×外部株主持分割合)のいずれかの方法によって算定する。実際の増加資本金は、この増加できる資本金の最高限度額と増加資本金としなければならない最低限度額の間、いずれかの金額として決定。

### 合併貸借対照表の作成

合併当事会社の会計処理方法の統一、債権と債務、貸付金と借入金などの相殺消去を行い、合併貸借対照表を作成。

## 6.1.2 合併会計の処理法

### 買収法(パーチェス法)

合併は、現物出資と同様に、被合併会社資産の包括的な購入であるとする会計処理法。

#### (継承する資産・負債)

被合併会社の資産・負債をすべて公正価額で評価し直す。ただし、負債の評価替えに関する一般的に認められたルールはない。

#### (被合併会社の資本)

被合併会社の資本を独立に再評価して、その額をすべて拠出資本として拘束する。

#### (のれんの扱い)

承継純資産よりも多くの増加資本金及び合併交付金を計上する場合には、その借方差額を合併のれん(営業権)として処理する。

#### (合併に際し新株を発行した場合)

承継純資産が増加資本金と合併交付金を上回る場合には、その超過額を合併差益として計上し、消滅会社の株主が払い込んだ資本のうち資本金にならない、株式払込剰余金と同様の資本剰余金として扱う。

### 持分プーリング法

合併は、被合併会社株主の地位(持分)がそのまま継承されるとする会計処理法。

#### (継承する資産・負債)

被合併会社の資産・負債をすべて帳簿価額で継承する。

#### (被合併会社の資本)

被合併会社の資本を帳簿価格で、かつその内訳のまま継承する。

#### (のれんの扱い)

合併に際し、資本を独立に評価替えしないため、合併のれんは計上されない。

#### (合併に際し新株を発行した場合)

合併比率が1:1でない場合など、増加資本金が被合併会社の資本金よりも減少するとき、その差額を合併減資差益として計上し、資本剰余金として扱う。

整合的

合併に対する法的本質観

整合的

### 現物出資説

合併は、被合併会社資産の営業全部を合併会社に現物出資し、それに対して合併会社の新株を発行するものであるとする。

### 人格合一(人格承継)説

合併は、会社組織の合一という特有の現象を生じる特別の契約であるとする。

## 6.1.3 パーチェス法の会計処理1

P社がQ社を、Q社株主からの株式購入で吸収合併する場合に、パーチェス法で処理。

P社個別貸借対照表

流動資産 簿価=2,000	負債 簿価=2,000
固定資産 簿価=2,000	資本 簿価=2,000

現金(流動資産)1,000で、Q社株式(投資有価証券:固定資産)を購入

資本は、資産・負債の公正価額による評価替えによる含み差損益の純額200を拠出資本として拘束するため、 $500 + 200 = 700$ となる。

Q社個別貸借対照表

流動資産 簿価=500	負債 簿価=500
固定資産 簿価=500	資本 簿価=500

Q社株式購入

公正価額で再評価

P社個別貸借対照表

流動資産 簿価=1,000	負債 簿価=2,000
固定資産 簿価=3,000	資本 簿価=2,000

合算・相殺消去

P社合併後貸借対照表

流動資産 簿価=1,800	負債 簿価=2,500
固定資産 簿価=2,700	資本 簿価=2,000

合算・相殺消去

Q社個別貸借対照表

流動資産 公正価額=800	負債 公正価額=500
固定資産 公正価額=400	資本 公正価額=700

P社固定資産であるQ社株式(1,000)は、合併時に自己株式としてQ社資本と相殺消去するので、残高である2,000にQ社固定資産400を加えた2,400が合併後のP社固定資産の簿価となる。これに、Q社株式とその資本との相殺消去による、Q社株式購入価額である1,000から、Q社資本の公正価額である700を控除した300を合併のれん(営業権:無形固定資産)として計上するため、合併後のP社固定資産総額は2,700(2,400+300)となる。

## 6.1.4 パーチェス法の会計処理2

P社がQ社を、Q社株主への株式交換で吸収合併する場合に、パーチェス法で処理。

P社個別貸借対照表

流動資産 簿価=2,000	負債 簿価=2,000
固定資産 簿価=2,000	資本 簿価=2,000

Q社株式購入

Q社株主に対して、その全保有株式を、P社の新株式(時価総額500)に交換する。これにより、P社新株発行の対価であるQ社株式である投資有価証券(固定資産と)、新株発行による資本勘定が、それぞれ500増加する。

Q社個別貸借対照表

流動資産 簿価=500	負債 簿価=500
固定資産 簿価=500	資本 簿価=500

公正価額で再評価

P社個別貸借対照表

流動資産 簿価=2,000	負債 簿価=2,000
固定資産 簿価=2,500	資本 簿価=2,500

合算・相殺消去

P社合併後貸借対照表

流動資産 簿価=2,800	負債 簿価=2,500
固定資産 簿価=2,400	資本 簿価=2,700

合算・相殺消去

Q社個別貸借対照表

流動資産 公正価額=800	負債 公正価額=500
固定資産 公正価額=400	資本 公正価額=700

P社固定資産(2,500)であるQ社株式は、合併時に自己株式としてQ社資本と相殺消去するので、その控除後の残高である2,000にQ社固定資産400を加えた2,400が合併後のP社固定資産の簿価となる。Q社株式とその資本との相殺消去のため、Q社資本の公正価額である700から、Q社株式購入価額である500を控除した200を株式払込剰余金(資本準備金)として計上するため、合併後のP社資本総額は2,700(2,500+200)となる。

## 6.1.5 持分プーリング法の会計処理

P社とQ社とが、対等合併により新設会社R社を設立して解散し、PおよびQ社株主へはR社株式を新株発行し、これとPおよびQ社株式と株式交換する場合に、持分プーリング法で処理。

P社個別貸借対照表			R社貸借対照表			Q社個別貸借対照表	
流動資産 簿価=2,000	負債 簿価=2,000	合算	流動資産 簿価=2,500	負債 簿価=2,500	合算	流動資産 簿価=500	負債 簿価=500
固定資産 簿価=2,000	資本 簿価=2,000		固定資産 簿価=2,500	資本 簿価=2,500		固定資産 簿価=500	資本 簿価=500

PおよびQ社の資産・負債は、その簿価のまま単純に合算した額がR社の資産・負債の額となる。このため、PおよびQ社の資産・負債の含み損益はそのままR社の継承される。

PおよびQ社株主に対して、その全保有株式を合併比率等により配分計算し、新設会社R社の新株式で交換する。このため、R社設立に際して新たな追加出資は生じないため、R社の資本の額はPとQ社の資本の額の単純合算となる。かつ、持分プーリング法では資本の内訳もそのまま承継されるため、資本の明細レベルでも単純合算した額となる。

## 6.1.6 日本の現在の合併会計基準

### 日本の合併会計基準

- 合併時の会計処理は、商法(第288条ノ2第1項第5号、商法第288条ノ2第3項)において規定しており、企業会計原則はその注解にて営業権の償却(注解25)と、合併差益の扱い(注解19)を規定しているのに過ぎない。
- 被合併会社の純資産の評価基準についての規定がなく、またパーチェス法、持分プーリング法のいずれの会計基準を採用するのかについては、合併当事企業側がある程度自由に選択できる。

### パーチェス法 被合併企業の個別貸借対照表

ただし、合併会社の被合併会社株式の総発行株式に対する保有割合は2割(外部株主所有割合は8割)である。また、合併比率は0.6とし、最低増加資本金額を増加資本金とする。

合併会社の被合併会社株式の取得原価(2,000)	営業権 400	承継負債 1,000	原則規定	特則規定	持分プーリング法
	1,600	受入資産 3,000	資本金 1,000	増加資本金 480	増加資本金 480
資本準備金 200			合併交付金 80	合併交付金 80	合併交付金 80
利益準備金 500			合併差益 または 株式払込 剰余金 1,040	合併差益 400	合併差益 240
任意積立金 200				利益準備金 400	資本準備金 160
未処分利益 100				資本の科目をそのまま引き継ぐか否かは任意 240	利益準備金 400
					任意積立金 160
				未処分利益 80	未処分利益 80

## 6.1.7 合併会計基準の潮流



### 国際会計基準 (IAS) と米国会計基準

#### 基本方針

合併と買収を、経済的実態の観点から企業結合という同じ事象として捉え、合併および連結会計について被合併、被連結会社のいずれについてもその資産・負債を時価評価することを基本方針とする。

100%連結子会社を親会社が吸収合併しても、その経済的実態には変化がないのであるから、合併前後の親会社の連結財務諸表の内容は実質的に異なることが望ましい。

- 動向**
- 米国会計基準では既に2001年度に、国際会計基準では2004年の発効を目指して、持分プーリング法を廃止(APB16号)し、パーチェス法で会計処理を一本化(FASB141号)。
  - 合併のれん(営業権)は償却せず、のれんを減損処理(FASB142号)。

対立

### 日本の会計基準

#### 基本方針

企業が合併する際、当事会社相互の面子を重視し、企業規模が異なっても対等合併という方式を採用することが多く、買収される側とする側を明確にする時価方式は日本の合併事情に合わない。

- 動向**
- 合併に関する会計処理規定が商法にしかない(連結会計は連結財務諸表原則で規定)状況をかんがみ、金融庁の企業会計審議会で、持分プーリング法とパーチェス法との選択適用が可能な会計基準の設定を検討中(「企業結合に係る会計処理基準に関する論点整理」平成13年7月6日 金融庁)

## 6.1.8 新合併会計基準設定の原則

### (新合併基準設定の趣旨)

合併や子会社取引のみならず、共同支配企業の形成や共通支配下にある企業同士の結合取引などを、広く包摂する体系的な企業会計基準を設定。このため、取得と持分の結合を分ける基準と、取得の場合に取得企業を決める基準とを、個々の実態に即して、しかもできるだけ乱用の恐れのないよう、共通ルールの下に体系化。

### (合併会計手法適用の範疇)

#### パーチェス法(他社の事業の支配目的が明らかな場合の、ほとんどのM&Aの事例に適用)

- 取得企業の株主持分が清算されずに継続し、継続企業のルールに従ってB/Sが継続される場合(ただし、他企業支配目的の買収の結果、支配側企業の継続性が失われる場合は、取得企業のB/Sの時価評価によるフレッシュ・スタート法の適用が妥当)。
- 連結子会社は、連結会計基準上パーチェス法が適用されることから、当然にパーチェス法を適用。

#### 持分プーリング法(支配関係がまったく特定できない限定的なM&Aの事例に適用)

- 合併当事者である企業の株主が、企業結合後の議決権を総体として同数保有するような場合。
- 共同支配企業(ジョイント・ベンチャー)の形成や共通支配下にある子会社同士の合併などであって、契約で共同支配が謳われている場合であって、実質的にも優越的な支配が認められない場合。
- 実質的な被取得企業が法律上の存続会社となる「逆取得」の場合は、パーチェス法の評価替えを悪用した会計操作と判断されるため、商法の適用を受ける個別決算について、実質的に存続する側の企業のB/Sの評価替えを排除することを目的として、その企業の財務諸表に持分プーリング法を適用。

### (のれんの償却と減損処理を並存させる根拠)

- のれんの償却計算を認めるは、①有形固定資産の減価償却計算と同様に、当該取得事業プロジェクトの存続価値から経済的耐用年数を見極めることができ、②合併時ののれんと自己創設のれんは明確に区分できるので、のれんの償却費が費用の二重計上とするのには当たらないし、③投資家はのれんを資産としかみないので償却計算は不要とすれば、研究開発費との扱いで体系的な整合性を失うためである。
- のれんの減損処理には、その自己創設分を切り離して取得分の現在価値と比較するという、難題を解決しなければならない。

## 6.1.9 新合併会計基準：取得と持分の結合の識別1



### (合併会計手法の選択基準：持分プーリング法選択の要件)

#### (対価の種類による選択)

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(株式交付の際の端数部分、または消滅会社株主への配当としての合併交付金の支払いは、この原則の範疇である)。かつ、以下の条件を満たすことが必要。

- 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こと(一旦関連会社化した後に、その企業を合併するのは、経済的な実態の観点から取得とみなすべき)。
- 交付株式の議決権の行使に一切の制限がない(議決権に制限のある株式では、企業支配の要件が満たされない)。
- 企業結合日の時点において、対価が確定している(将来の特定の事象や取引の結果に依存して、追加的な株式の交付や金銭の支払いがある条件付取得は、持分の結合とは認められない)。
- 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ような財務契約が一切ないことや、交付株式の償還や再取得についての取り決めがない(株式を対価とする合併であっても、実質的には当該株式を現金の代わりとして利用している場合は、これを現金による取得とみなすべき)。
- 企業結合の合意成立前1年以内に、当該企業結合目的で自己株式を取得していない(APB16で、現金支出で取得した自己株式の交付は、その経済的な実態に関わらず現金による取得とみなすとして禁止しており、これとの整合性の確保のため)。

#### (支配の判定による選択)

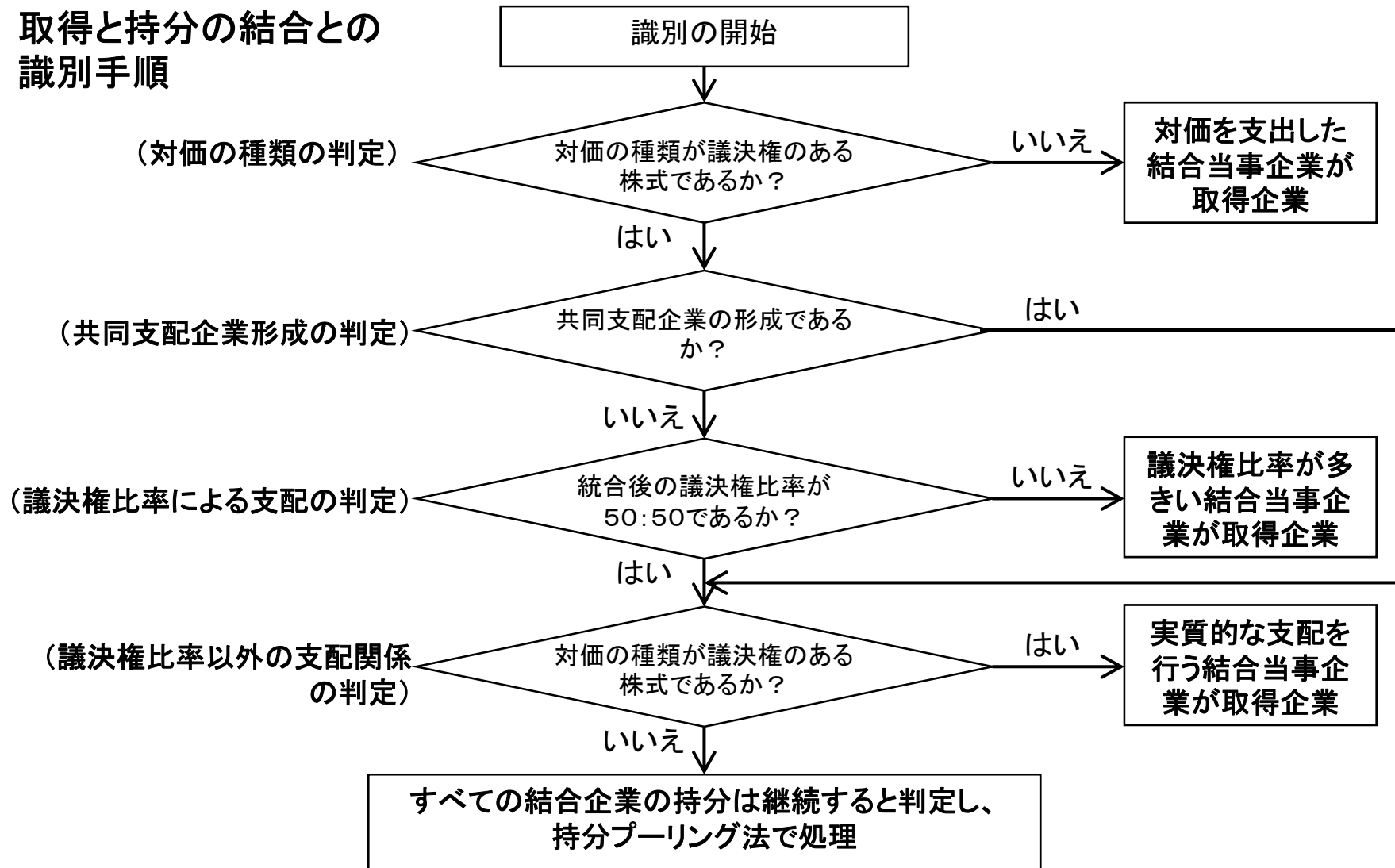
結合当事企業が2社の場合には、企業結合後の当事企業の株主が総体として(株主個別の企業支配の状況は無視)有する議決権比率が等しい(50:50の比率から概ね上下に5%の範囲内にある)ことが必要。比率に余裕を持たせている理由は以下の通り。結合当事企業が3社以上の場合には、議決権比率が最上位の企業と他企業との議決権比率を基に判定する。

- 実質的に持分の結合とみなすことができる企業結合であっても、厳密に50:50を適用できる企業結合のケースは稀なため。
  - 逆取得による、意図的なパーチェス法の適用による資産・負債の時価評価での、益や損出しの濫用を防止するため。
- 議決権の比率が等しいことが満たされていたとしても、実質的な支配関係が認められる以下のような状況が存在しないこと。
- 結合当事企業の役員や従業員であったものが、企業結合後の重要な経営意思決定機関の構成員の過半を占めている。
  - 重要な財務及び営業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株主が他株主よりも有利な立場にある。
  - 企業結合日後2年以内に、事業の合理化の範疇を超えた、いずれかの結合当事企業の大部分の事業の処分予定がある。
  - 企業結合の対価として交付する株式の交換比率が、当該株式の時価に基づき算定した交換比率と著しく乖離する。

## 6.1.10 新合併会計基準：取得と持分の結合の識別2



### 取得と持分の結合との 識別手順



## 6.1.11 新合併会計基準：取得対価の判定と会計処理1



### (取得原価の算定)

#### (基本原則)

被取得企業や事業の取得原価は、その支払い対価の如何に関わらず、原則として、取得時の対象となる財貨の時下を算定し、それらを合算したもの。ただし、取引が複数の取引により達成された場合には、原則として、取得企業が被取得企業や事業に対する支配を獲得するのに至った個々の取引ごとに、その取得原価を算定し、それらを合算したものとする。

- 支払い対価が現金の場合には、その現金支出額で算定する。
- 支払い対価が現金以外の資産の引渡し、負債の引き受けまたは株式の交付の場合には、支払い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を算定する。

#### (株式交換の場合の取得原価の算定方法)

• 取得の対価として交付された株式に市場価格がある場合には、原則として、株式の交換比率などを含む、企業結合の主要な条件が合意されて公表された日以前の、合理的な期間における株価を基礎として算定(この場合の合理的な期間とは、原則として、当該条件が公表された日の直前数日間である)。このような原則を設けたのは、結合企業同士は、お互いの事業価値等を適切に反映した結果として、交換比率などの企業結合の主要条件の合意に至っているのが通常であることから、合意内容が公表された後の株価の変動は、当該事業価値とは必ずしも関係しない要因が影響していると可能性があるためである。ただし、例外的に、原則とする合理的な期間における株価と、株式交付日の株価とが大きな乖離がないことを条件として、株式交付日の株価を基礎として算定することができる。

• 取得の対価として交付された株式に市場価格がない場合には、原則として、取得または交付した株式の時価があれば、そのいずれかのより信頼性の高い時価を基礎として取得原価を算定する。これは、株式交換における交換比率算定上の評価額は、あくまで適切な交換比率を算定するための事業価値を算定したものであり、取得対象となる純資産や対価となる財の時価を算定したものではないからである。ただし、例外的に、非公開企業同士の株式の交換比率にあたって、企業結合会計上の測定値として妥当と認められる時価純資産額が算定されている場合には、その時価純資産を基礎として取得する純資産価値を算定できる。

#### (取得に要した支出額の会計処理)

取得と判定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る(取得があくまで等価交換取引であり、取得企業が等価交換の判断要素として考慮した支出額に限って取得原価を構成する費用とみなすためである)。それ以外の支出額は、その発生時の事業年度の費用として計上する。

## 6.1.12 新合併会計基準：取得原価の算定と会計処理2



### (取得原価の算定：続き)

#### (条件付取得対価の判定と会計処理)

条件付取得対価とは、企業結合契約において定められる、企業結合契約締結後の将来の特定の事象または取引の結果に依存して追加的に交付または引き渡される取得対価のことであり(基準注解9)、「将来の業績に依存する条件付取得対価」と「特定の株式または社債の市場価格に依存する条件付取得対価」とに大別される。

#### 「将来の業績に依存する条件付取得対価」

被取得企業または取得した事業の企業結合契約締結後の特定の事業年度における業績水準に応じて、取得企業が対価を追加で交付する条項等がある場合等における取得対価をいう(基準注解10)。

#### (会計処理)

条件付取得対価の交付または引渡しが確実となり、その時価が合理的に決定可能となった時点で、支払対価を取得原価として追加的に認識するとともに、のれんまたは負ののれんを追加的に認識する。また、追加的に認識するのれんまたは負ののれんは、企業結合時点で認識されたものと仮定して計算し、追加認識する事業年度以前に対応する償却額および減損損失額は、損益として処理する。

#### 「特定の株式または社債の市場価格に依存する条件付取得対価」

特定の株式または社債の特定の日、または期間の市場価格に応じて当初合意した価額を維持するために、取得企業が追加で株式または社債を交付する条項がある場合等における取得対価をいう(基準注解12)。

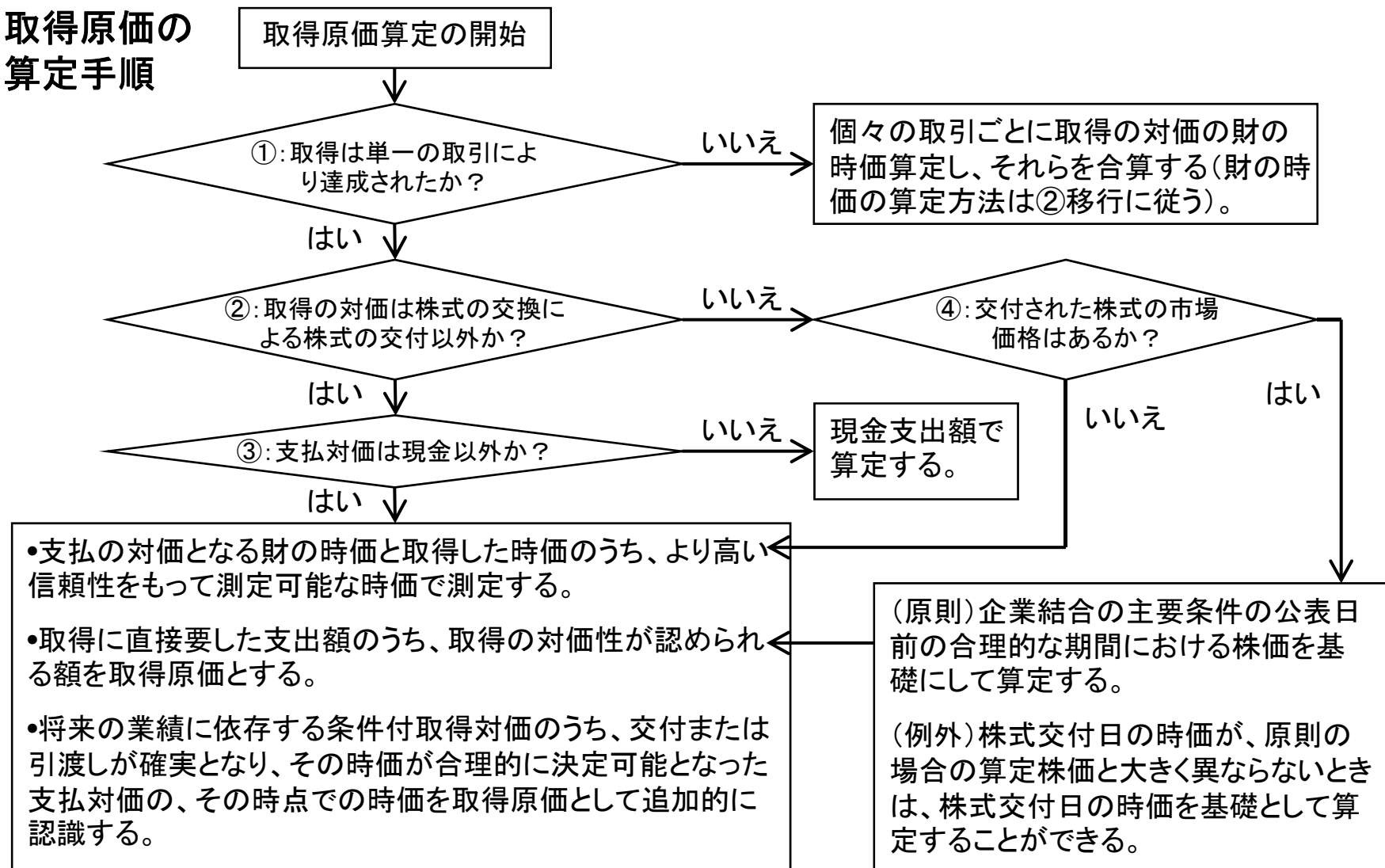
#### (会計処理)

条件付取得対価の交付または引渡しが確実となり、その時価が合理的に算定可能となった時点で、取得原価として追加的に認識することはせずに、以下の処理を行う。

- a) 追加で交付可能となった条件付取得対価を、その時点の時価に基づき認識する。
- b) 企業結合日現在で交付している株式または社債プレミアムの減少額、またはディスカウントの増加額を将来にわたって規則的に償却する。

## 6.1.13 新合併会計基準：取得原価の算定と会計処理3

### 取得原価の算定手順



## 6.1.14 新合併会計基準：取得原価の配分と会計処理



### (取得原価の配分)

#### (取得原価配分の基本原則)

取得原価は、被取得企業から取得した資産および引き受けた負債(識別可能な資産および負債)のうち、企業結合日時点において識別可能なもの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降1年以内に配分する。

#### (識別可能な資産および負債の範囲)

識別可能な資産および負債は、被取得企業の企業結合日前の貸借対照表において計上されていたか否かにかかわらず、企業がそれらに対して対価を支払って取得した場合、原則として、わが国において一般に構成妥当と認められる会計基準のもので認識されるものに限定する。

#### (特に考慮を要する会計処理)

- 法律上の権利または分離して譲渡可能な無形資産に対して、対価を支払って取得した場合には、その取得原価を当該無形資産等に配分する。
- 取得後短期間に発生することが予測される費用または損失であって、その発生の可能性が取得対価の算定に反映されている場合には、引当金の計上要件を満たさない場合であっても、例外的に負債として認識することができる。
- 取得企業が取得対価の一部を研究開発費等(ソフトウェアを含む)に配分したときは、当該金額を配分時に費用処理する。このとき、当該費用として処理された金額およびその科目名を、注記することが要求されている。

#### (識別可能な資産および負債の時価の算定方法)

識別可能な資産および負債の時価は、原則として、通常の資産を取得した際に適用される一般原則の整合性を考慮して、企業結合日時点での時価を基礎として算定する。この場合の時価は、独立した第三者間取引に基づく公正な評価額(通常、観察可能な市場価格)である。

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用いる。これは、市場参加者が利用するであろう情報や前提等が入手可能である限り、それらに基礎に置いて合理的に見積もった価額である。これらの市場参加者が利用するであろう情報等が入手できない場合には、見積を行う企業が利用可能な、合理的な独自の情報や前提等に基礎を置いて合理的に未と待った価額を用いる。

## 6.1.15 新合併会計基準：取得のれんの会計処理



### (のれんの会計処理)

#### (のれんの定義と計上)

のれんとは、被取得企業または取得した事業の取得原価が、取得した資産および引き受けた負債に配分された純額を超過する額をいい、不足する額は負ののれんという。のれんには、この条件に合致する営業権および連結調整勘定が含まれる。ただし、営業権という権利それ自体を購入した場合には、のれんとせず、営業権として貸借対照表独立して表記する。

のれんは、合併後の貸借対照表の無形固定資産に、負ののれんは固定負債に計上する。ただし、のれんと負ののれんの双方が生じる場合には、それらを相殺して表示することができる。

#### (のれんの会計処理)

20年以内のその効果が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。ただし、のれんの金額の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。

#### (のれんを償却計算することの根拠)

- のれんを超過収益力と考えると、企業結合後の利益の計上とのれんの償却費の対応を取ることは、費用収益対応の原則の観点からも望ましい。
- のれんの価値が損なわれた時点で減損処理を行うと、自己創設のれんが計上されるおそれがあるが、それを回避することができる(超過収益力であるのれんは、合併後の企業間競争の進展に伴い減価するのが通常であり、これが償却計算により反映される。かつ、のれんが減価しないという状況は、この減価部分を合併後の自己創設のれんの創出により補っていると考えられるため)。
- 償却費の計算が客観的に行われる。
- 減損処理を行う上での実務上の問題を回避することができる。
- 100%子会社のままの状態で適用される連結会計上生じる連結調整勘定と、それを吸収合併する場合に生じるのれんとは実質的に同じものであり、前者が20年以内に償却計算されることとの整合性を確保することができる。

#### (負ののれんの会計処理)

負ののれんが生じる合理的な根拠を確定することが困難な状況を考慮して、のれんの会計処理との対称性をより重視することにより、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。ただし、負ののれんは金額の重要性が乏しい場合には、当該負ののれんが生じた事業年度の収益として処理することができる。

## 6.1.16 新合併会計基準：個別財務諸表の取得処理



### (個別財務諸表における取得の会計処理)

#### (株式交換にパーチェス法を適用する場合の完全子会社株式の取得原価)

完全親会社がパーチェス法における取得企業とする場合、連結財務諸表と吸収合併において完全親会社の個別財務諸表上で支出した対価の算定金額が異なることが原則となる。このため、完全親会社が取得企業となる場合においては、パーチェス法を適用して算定される取得原価で被取得企業である完全子会社の株式を計上する。

#### (株式移転にパーチェス法を適用する場合の完全子会社株式の取得原価)

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にパーチェス法を適用する場合、この持株会社が計上する完全子会社株式は、取得企業株式と被取得企業の株式に分かれる。このうち、被取得企業株式の取得原価は、株式交換にパーチェス法を適用した場合と同様に、その取得原価により算定する。これに対して、取得企業株式の取得原価は、企業結合日における適正な帳簿価格による純資産額に基づいて算定する。

#### (合併のケースで消滅会社が取得企業と判定された場合の会計処理)

吸収合併における逆取得(存続企業が被取得企業であり、消滅会社が取得企業と判定されたケース)では、存続会社を被取得企業として受け入れるのは本来であると考えられるが、存続会社の資産・負債を時価評価することは商法上認められない。このため、このようなケースでは、個別財務諸表上は、資本の内訳の引継ぎ方法と企業結合年度の連結財務諸表の作成に係る規定を除き、持分プーリング法と同一の処理方法を適用する。

#### (吸収分割による子会社化の形式を取る企業結合)

それぞれ独立していた企業間で吸収分割が行われた結果、事業を承継した会社はその分割された事業の取得の対価として自社株式を割り当てた場合には、その事業を分割した会社の子会社となる。このようなケースにおいて、被取得企業に移転された事業に対する取得企業の支配は、その企業結合の前後で継続しているため、取得企業の個別財務諸表では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、純資産額に基づいて被取得企業株式の取得原価を算定する。

#### (現物出資による子会社化の形式を取る企業結合)

現物出資の結果、出資先が新たな子会社となる場合には、吸収分割の場合と同様に、取得企業の個別財務諸表では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、純資産額に基づいて被取得企業株式の取得原価を算定する。

## 6.1.17 新合併会計基準：持分の結合とその会計処理1



### (持分プーリング法の取り扱いの動向)

#### (米国会計基準)

米国会計基準では、2001年6月に公表されたFASBの基準書第141号により、全ての企業結合はパーチェス法により会計処理されるものとされた。これにより、米国において長年適用されてきた、持分プーリング法についての規定であるAPB意見書第16号(1970年公表)は効力を失った。

#### (国際会計基準)

現行のIAS第22号(最終改定1998年)では、取得者が識別されるか否かにより、持分プーリング法とパーチェス法のいずれかの会計処理が適用されるとしているが、IASBでは米国の会計基準と同様にパーチェス法に限定する方向で改定が行われている。

#### (日本の新合併会計基準)

##### 支配関係がまったく特定できない限定的なM&Aに持分プーリング法を適用

###### (趣旨)

- 合併当事者である企業の株主が、企業結合後の議決権を総体として同数保有するような場合。
- 共同支配企業(ジョイント・ベンチャー)の形成や共通支配下にある子会社同士の合併などであって、契約で共同支配が謳われている場合であって、実質的にも優越的な支配が認められない場合。
- 実質的な被取得企業が法律上の存続会社となる「逆取得」の場合は、パーチェス法の評価替えを悪用した会計操作と判断されるため、商法の適用を受ける個別決算について、実質的に存続する側の企業のB/Sの評価替えを排除することを目的として、その企業の財務諸表に持分プーリング法を適用。

## 6.1.18 新合併会計基準：持分の結合とその会計処理2



### (持分プーリング法の会計処理)

#### (資産および負債の引継ぎ)

持分の結合においては、会計処理の統一および企業結合前の取引等の消去に伴う修正を行う場合を除き、すべての結合当事企業の資産、負債および資本の「適正な帳簿価額」を引き継がなければならない。

ここで、企業結合後に引き継がれる資産および負債の帳簿価格は、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「適正な帳簿価格」であることが求められる。したがって、結合当事企業の資産または負債の帳簿価額に、会計処理または評価の誤りがある場合には、その引継ぎ前に修正を行う必要がある。

#### (資本の引継ぎ)

持分の結合においては、結合企業が従来からそのまま存続していたという会計処理が行われるため、払込資本と留保利益が企業結合により振り替わることはない。このため、すべての結合当事企業の資本金、資本剰余金および利益剰余金といった内訳が、自己株式の処理を除きそのまま引き継がれる。

#### (企業結合年度の取り扱い)

海外の会計基準では、企業結合が行われた年度およびそれ以前の財務諸表の比較可能性を担保するために、企業結合前の財務諸表を、企業結合後のベースで修正して再表示することが求められている。しかし、わが国の有価証券報告書は1年単位に独立しており、企業結合以外についても再修正して表示する慣行等がないことを考慮して、期中に行われた企業結合についても期首に行われたと見做して、損益を合算する処理を行うこととされた。これにより、企業結合年度以降の年度においては、期間比較が可能となる。

#### (会計処理方法の統一)

企業結合のための当事企業の会計処理方法の違いは、会計処理方法の変更に準じて適正な方法に統一し、当該処理により生じた差額は企業結合年度の損益として処理することとされた。ただし、会計処理の統一が、企業結合計画の中で企業結合前に予定されている場合には、企業結合前の各結合当事企業の財務諸表において正当な理由による変更に基づく会計方針の変更として行うことも認められている。この場合には、その影響額を注記等で適切に開示することが求められている。

## 6.1.19 新合併会計基準：持分の結合とその会計処理3



### (持分プーリング法の会計処理：続き)

#### (企業結合前の取引等の消去)

企業結合後の財務諸表における結合当事企業間の取引は、当然に内部取引として消去されることになる。企業結合前の取引については、企業結合年度の連結損益計算書においては、結合当事企業間の企業結合前の取引は、消去して表示し、そこから生じた損益は企業結合年度の連結財務諸表において、未実現損益の消去方法に準じて処理することとされている。

#### (企業結合に要した支出額の会計処理)

パーチェス法の場合における企業結合に要した支出額は、取得の対価を構成するものとして捉えたのに対して、持分プーリング法では、取得という経済的な事実が存在しないため資産計上の余地がない。このため、このような支出は、持分プーリング法では、その発生時の費用としてしよりする。

#### (個別財務諸表上の会計処理)

企業結合に関して、個別財務諸表と連結財務諸表との処理において、商法上の制約がある場合を除き、整合性のある会計処理を行うことが求められている。このため、株式交換および株式移転による企業結合に持分プーリング法が適用される場合には、個別財務諸表においても、結合当事企業の企業結合日における適正な帳簿価額による純資産額に基づいて、完全子会社株式の取得原価を算定することとされている。

#### (共同支配企業の形成)

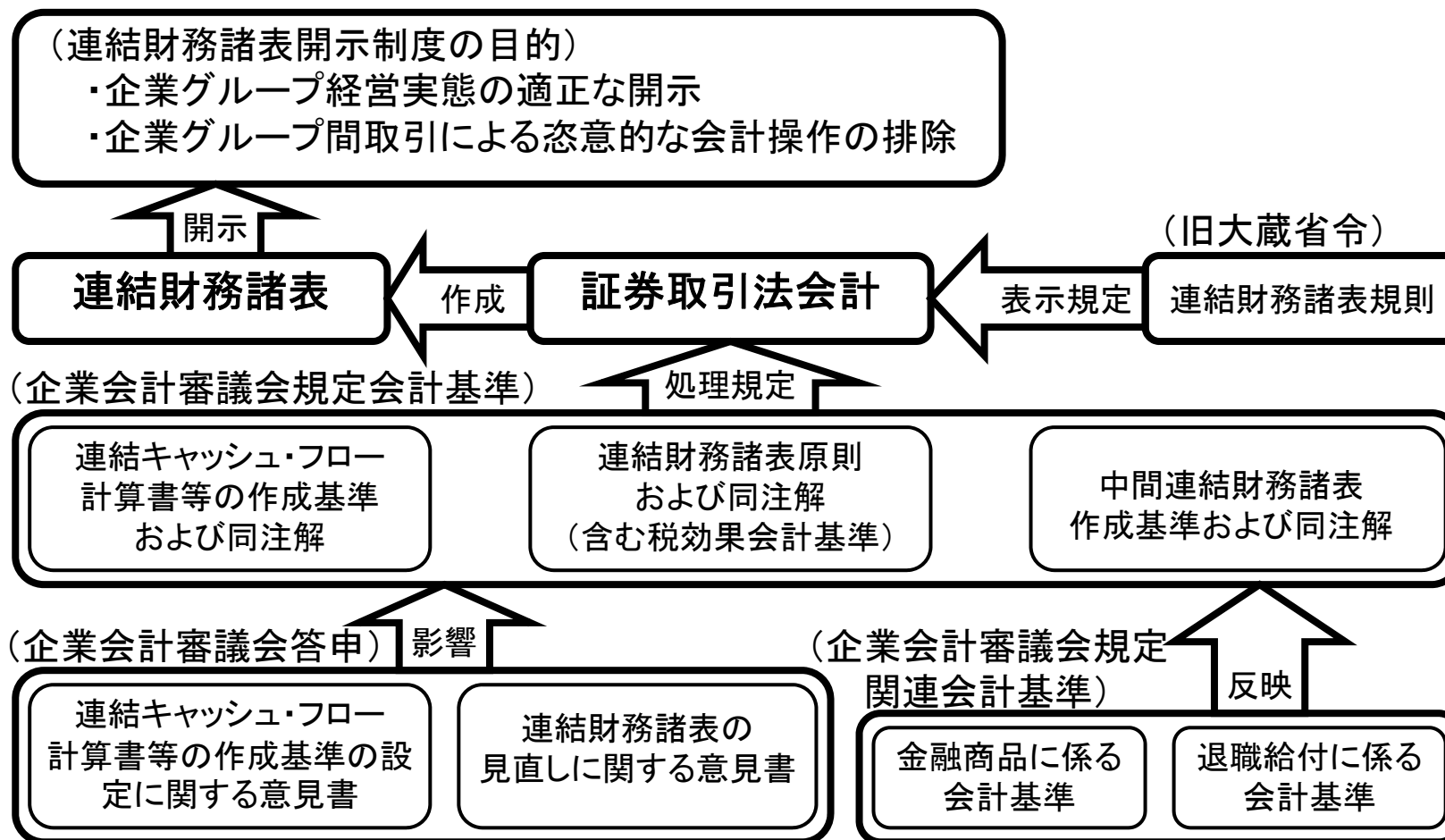
共同支配企業(ジョイント・ベンチャー)の形成と判定された企業結合には、持分プーリング法に準じた会計処理方法が適用される。この場合、共同支配企業に対する投資の取得原価は、移転した事業に係る資産および負債の、移転前の適正な帳簿価額に基づいて算定する。ここで、共同支配企業に対する持分は、資産および負債の時価や事業価値を反映するため、共同支配企業の資本の持分比率に乗じた額と投資原価とは、必ずしも一致しない。このような差額は、持分法の適用による投資差額とは異なるものであり、たとえば、期間償却等の会計処理とは一致しない。

---

## 6.2 連結会計基準

---

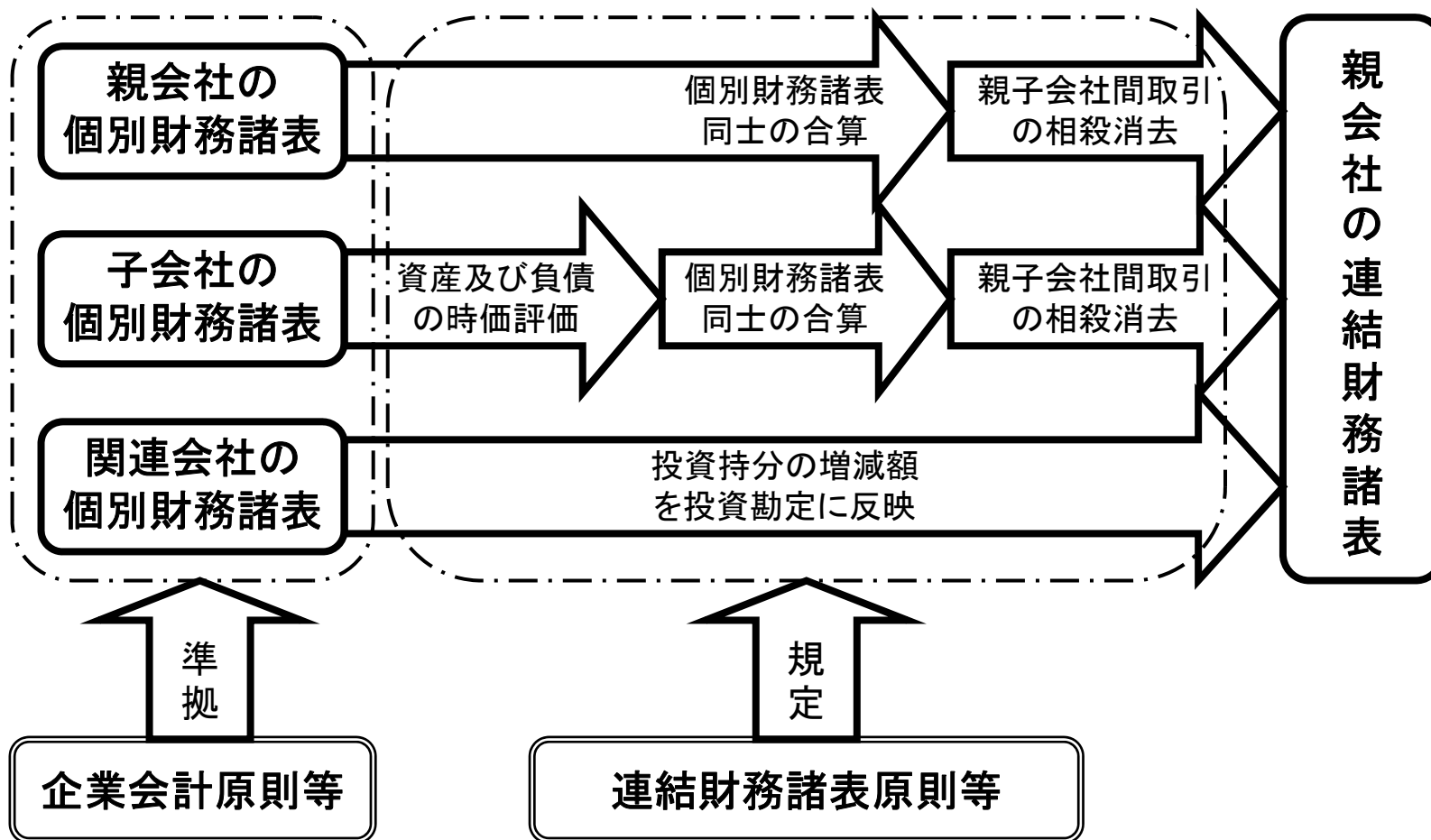
## 6.2.1 連結財務諸表制度と目的



## 6.2.2 連結会計制度改訂の概要

改定項目	改訂前（旧基準）	改訂後（新基準）
連結の範囲	子会社は 50%超、関連会社は 20%以上の議決権の有無に基づく支配比率による「持株基準」。	左記に加え、子会社意思決定機関の支配の有無による「支配力基準」 左記に加え、関連会社の財務及び営業の方針決定に重要な影響を与えるか否かによる「影響力基準」。
会計処理の原則及び手続	子会社の会計処理は、なるべく親会社の処理に統一	同一環境下での同一性質の取引は、親子会社で会計処理を統一。
子会社の資産と負債の評価	子会社の資産及び負債を、必要に応じて原因分析し、適当な科目に振替。	子会社の資産及び負債を時価評価し、評価差額を子会社資本に反映。
キャッシュフロー	資金収支表による資金繰り実績の開示を要請。	連結キャッシュフロー計算書の作成を義務化。
税効果会計	税効果会計の適用は任意。	税効果会計の全面適用を義務化。
中間財務諸表	連結会計の適用なし。	正規の決算手続きに準拠する、中間連結財務諸表の作成を義務化。

## 6.2.3 連結財務諸表の作成方法



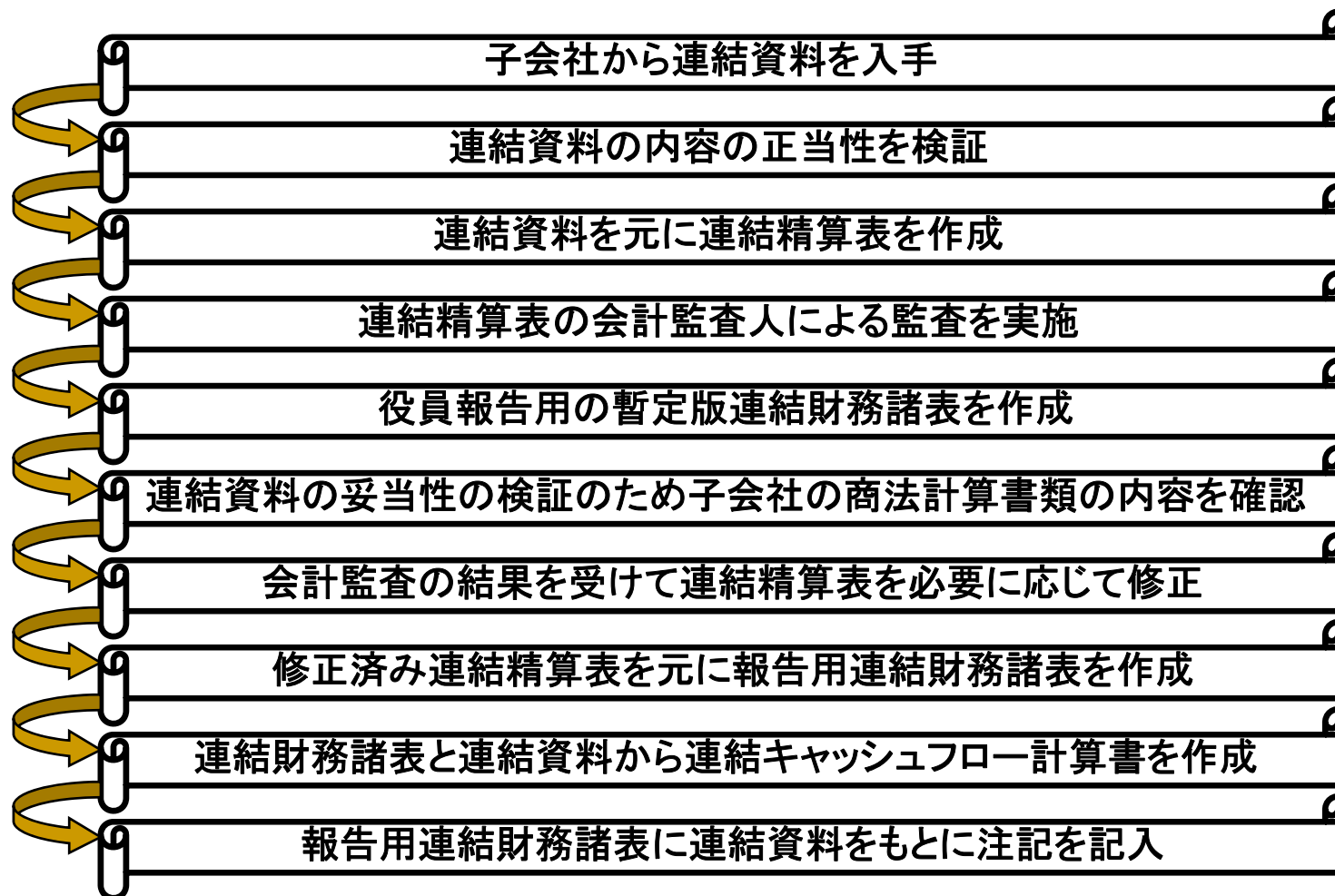
## 6.2.4 連結会計と連結資料

- **連結資料の作成目的**
  - 財務会計目的として、連結財務諸表作成の基礎資料として利用。
  - 管理会計目的として、子会社管理のための資料として利用。
- **連結資料作成の利点**
  - 短期間で正確な連結財務諸表の作成が可能。
  - 子会社の経営情報の十分かつタイムリーな入手により、効率的かつ効果的な子会社管理が可能。
  - 子会社経営者の不正の牽制及び未然防止と、不正・誤謬の適時な発見が容易。
- **連結資料利用上の留意点**
  - 関係会社の経営者間で連結資料の作成と利用の合意を得る。
  - 連結資料の内容及びその利用方法等について当事会社間で十分に協議し合意を得るとともに、担当する責任者を明らかにする。

## 6.2.5 連結資料の内容

項目	必要な情報
連結貸借対照表	個別貸借対照表、連結修正仕訳基礎資料、有価証券の時価簿価比較一覧、繰延税金増減明細、有形固定資産増減明細、無形固定資産増減明細、長期借入金増減明細、重要な会計方針、重要な偶発債務及び後発事象一覧
連結損益計算書	個別損益計算書、連結修正仕訳基礎資料、重要な会計方針
利益剰余金計算書	個別貸借対照表、個別損益計算書
資本金・資本準備金・利益準備金計算書	個別貸借対照表、増資・減資及び発行済株式総数の推移一覧、利益準備金繰入額明細
連結キャッシュフロー計算書	現金及び現金同等物の内容明細、非流動資産負債の増減明細、長期借入金の返済および社債償還計画の明細
税効果会計	税引前利益からの課税所得計算書、一時差異の内容明細
企業年金会計	企業年金及び退職給与引当金の会計処理の明細
金融商品会計	金融商品取引及び会計処理の明細
研究開発費等の会計	研究開発費の会計処理の明細
借入金等の会計	借入金の会計処理及び返済計画の明細
管理会計	予算明細、業績の予算・実績比較表、不良債権の管理明細、過剰及び不良在庫の管理明細、有価証券投資リスク情報等の明細、金融商品の管理明細

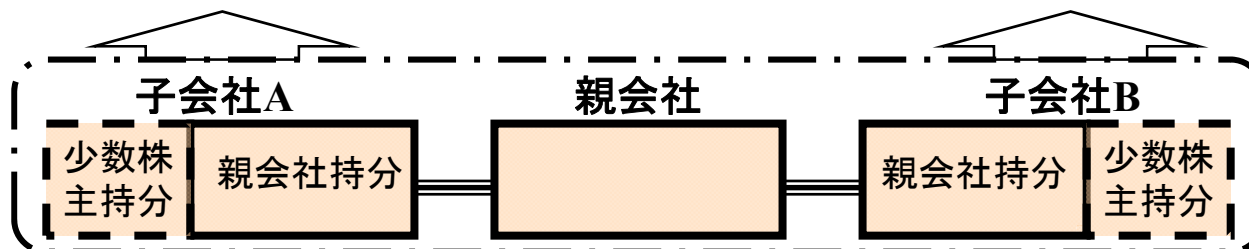
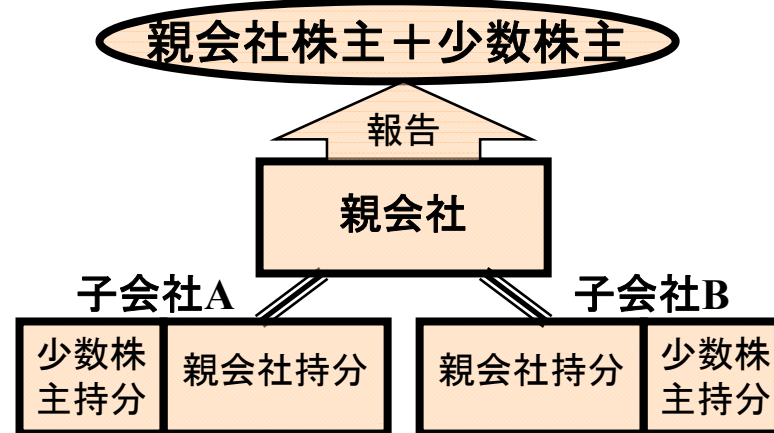
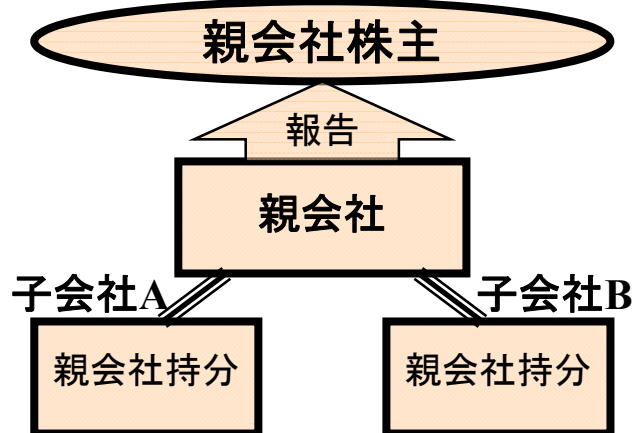
## 6.2.6 連結財務会計の手順



# 6.2.7 連結財務諸表の基礎概念

**(親会社説) 制度会計**  
 連結財務諸表は、親会社の株主のために作成するため、親会社株主の持分のみを強調する。

**(経済的単一説)**  
 連結財務諸表は、少数株主を含めた企業集団全体の株主のために作成する。



## 6.2.8 税効果会計の目的としくみ

### (証券取引法／商法会計)

損益計算書	
減価償却費	5,000
税引前当期純利益	4,000
法人税等	3,000
当期純利益	<u>1,000</u>

税法会計では、損益計算書の税引前当期純利益に益金損金の調整計算を行って、課税額を計算する。

### (税法会計)

税務申告書	
税引前当期純利益	4,000
減価償却超過額	<u>2,000</u>
課税所得	6,000
税率	<u>50%</u>
税額	<u>3,000</u>

適正な当期純利益  
の算定

### (税効果会計)

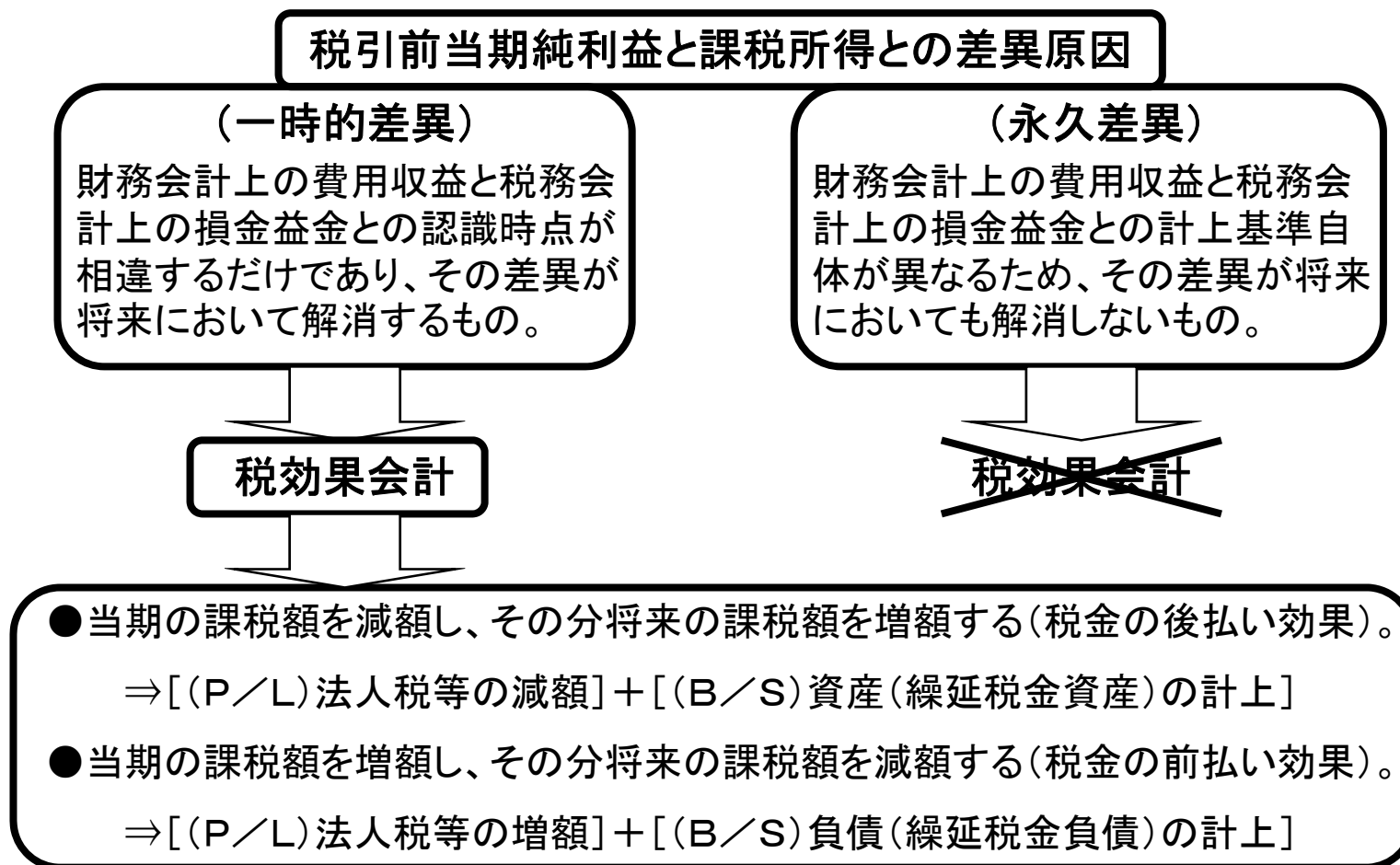
証券取引法会計では、企業の経済的実態の適正な開示という趣旨から、減価償却費5,000計上している。

税効果会計では、損益計算書上の当期純利益が適正な企業の経営成績を表すように、税法会計で課税が認められなかった2,000への課税額を調整計算する。

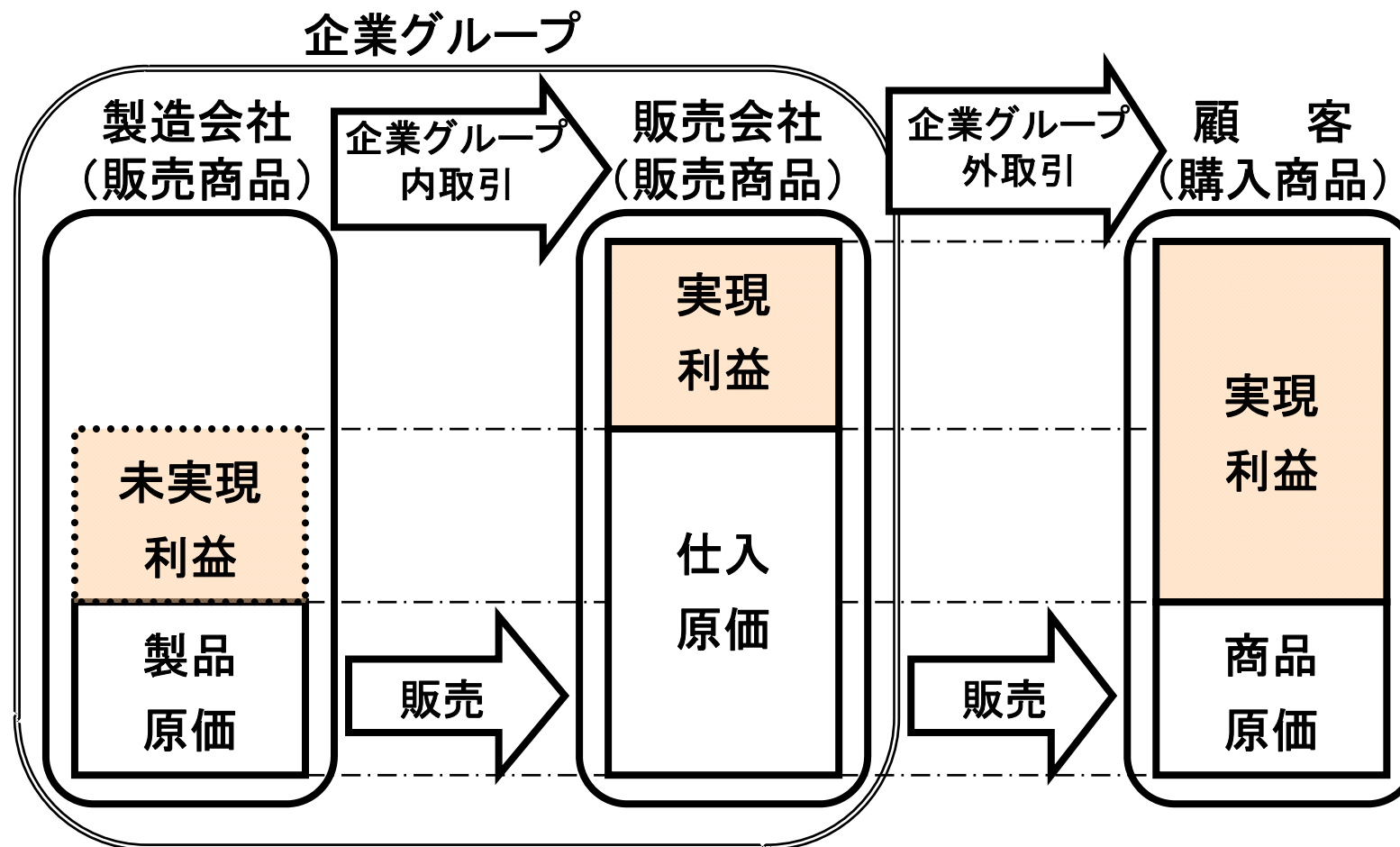
損益計算書	
減価償却費	5,000
税引前当期純利益	4,000
法人税等	
当期分	3,000
繰延分 (1,000)	<u>2,000</u>
当期純利益	<u>2,000</u>

税法会計では、課税額の適正化から、減価償却の償却限度額を3,000に設定している。このため、損益計算書上の減価償却費5,000との差額2,000を減価償却超過額として、損金不算入により課税所得6,000を計算する。

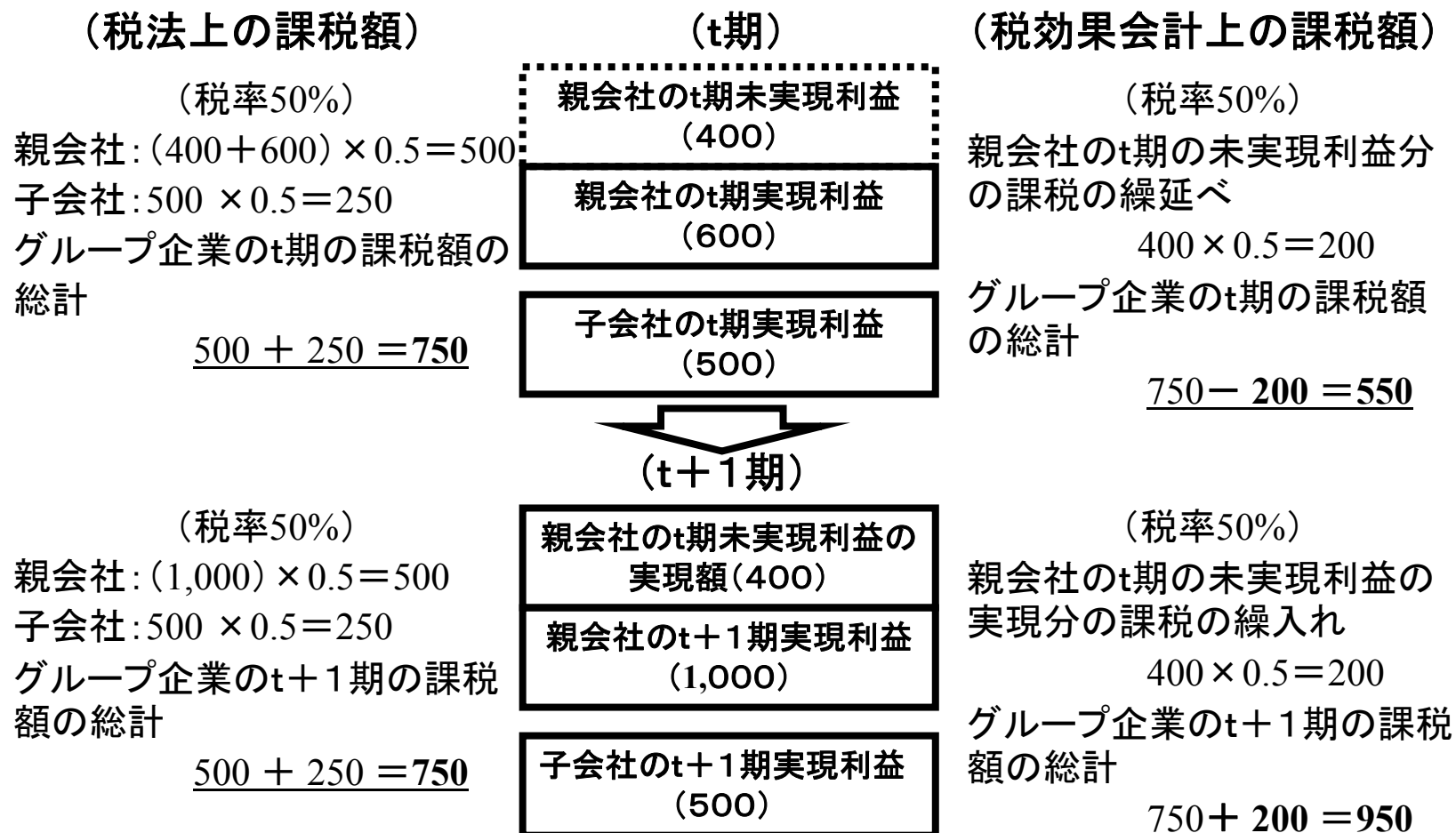
## 6.2.9 税効果会計の会計処理



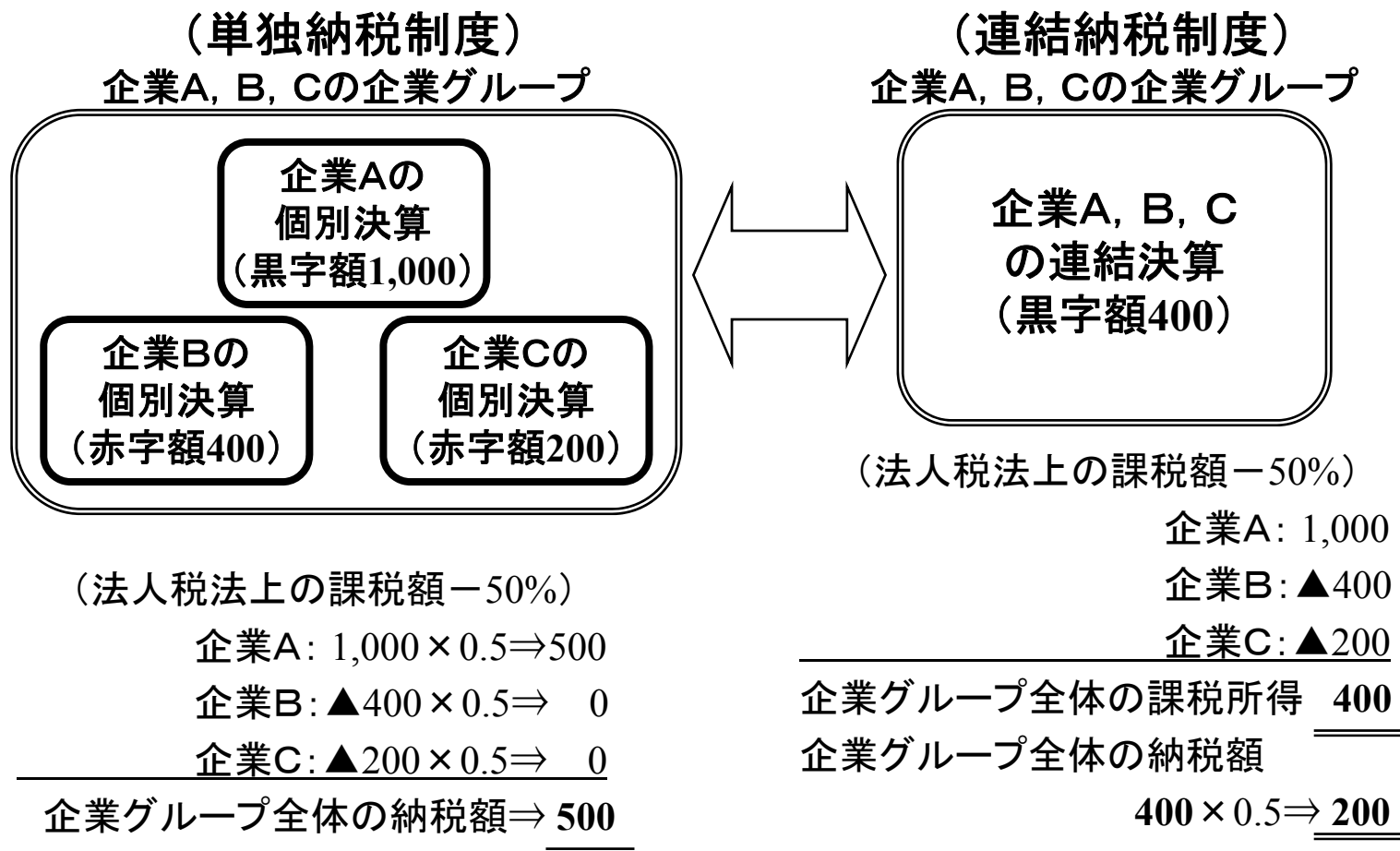
## 6.2.10 連結会計と実現収益



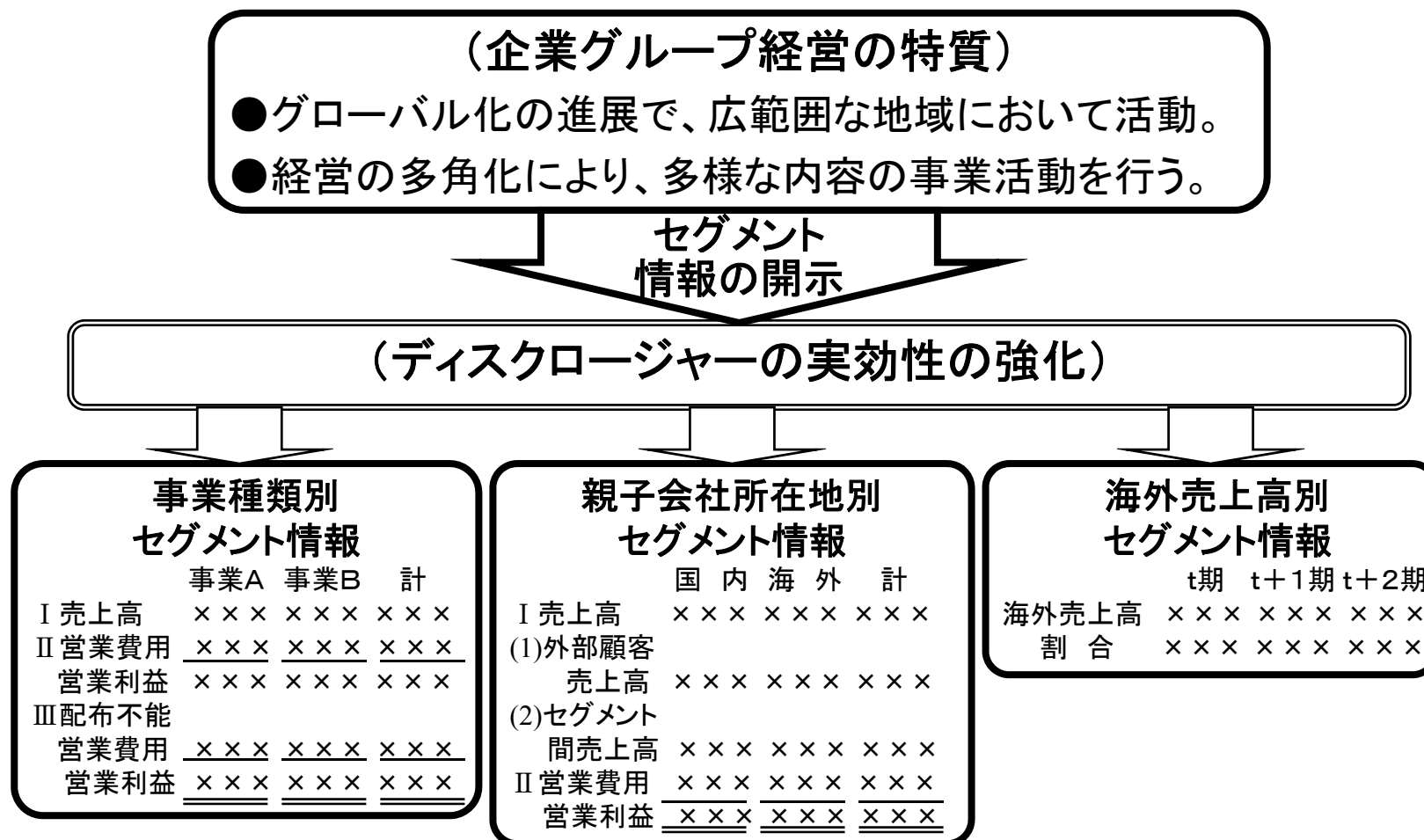
## 6.2.11 連結会計と税効果会計



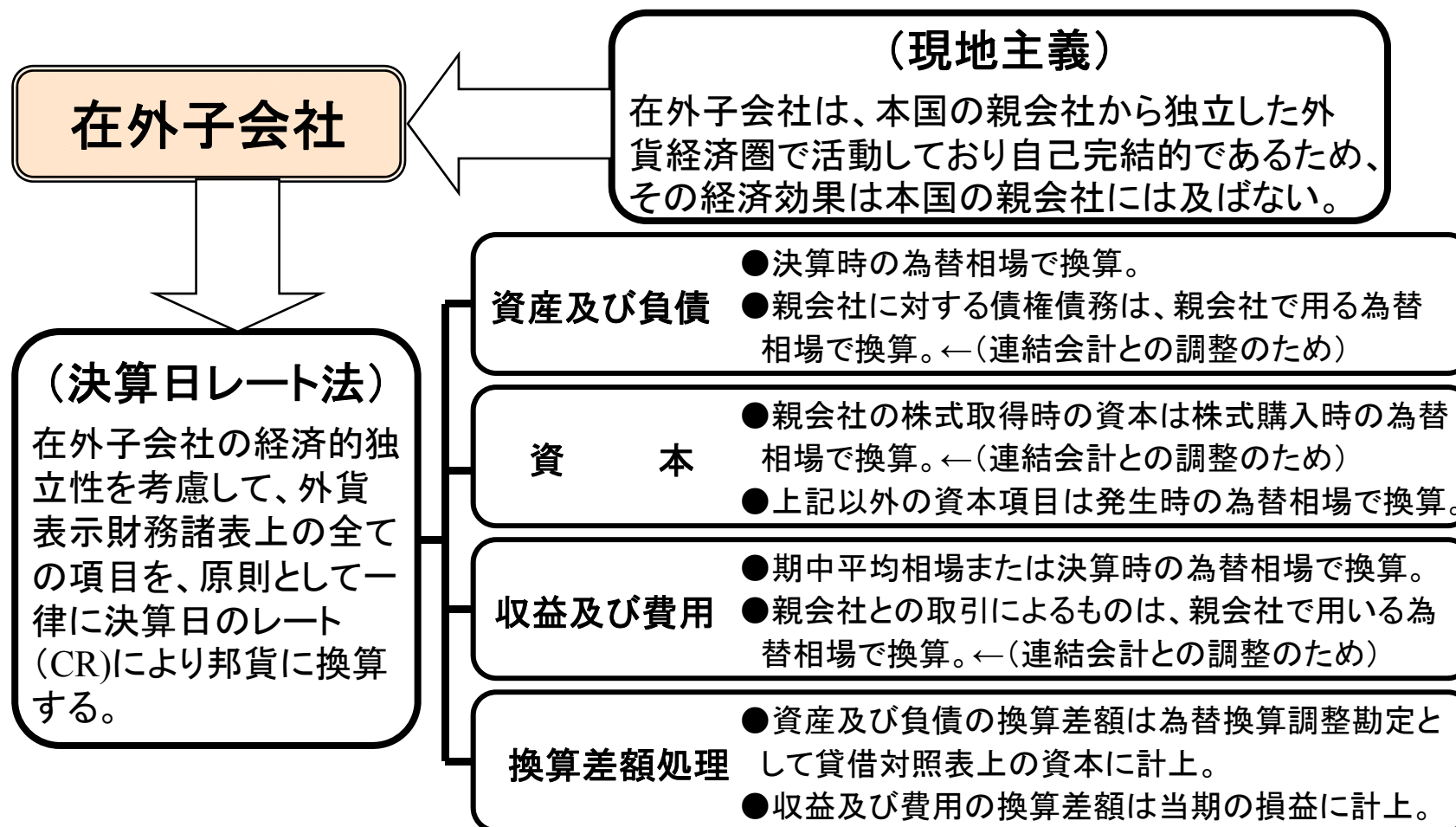
## 6.2.12 連結納税制度



## 6.2.13 連結セグメント情報の開示



## 6.2.14 在外子会社財務諸表の円換算



## 6.2.15 個別財務諸表の合算手続

### (親子会社の会計処理の原則及び手続きの統一)

同一環境下で行われた同一性質の取引等について、親会社及び子会社が採用する会計処理の原則及び手続は、原則として統一しなければならない。

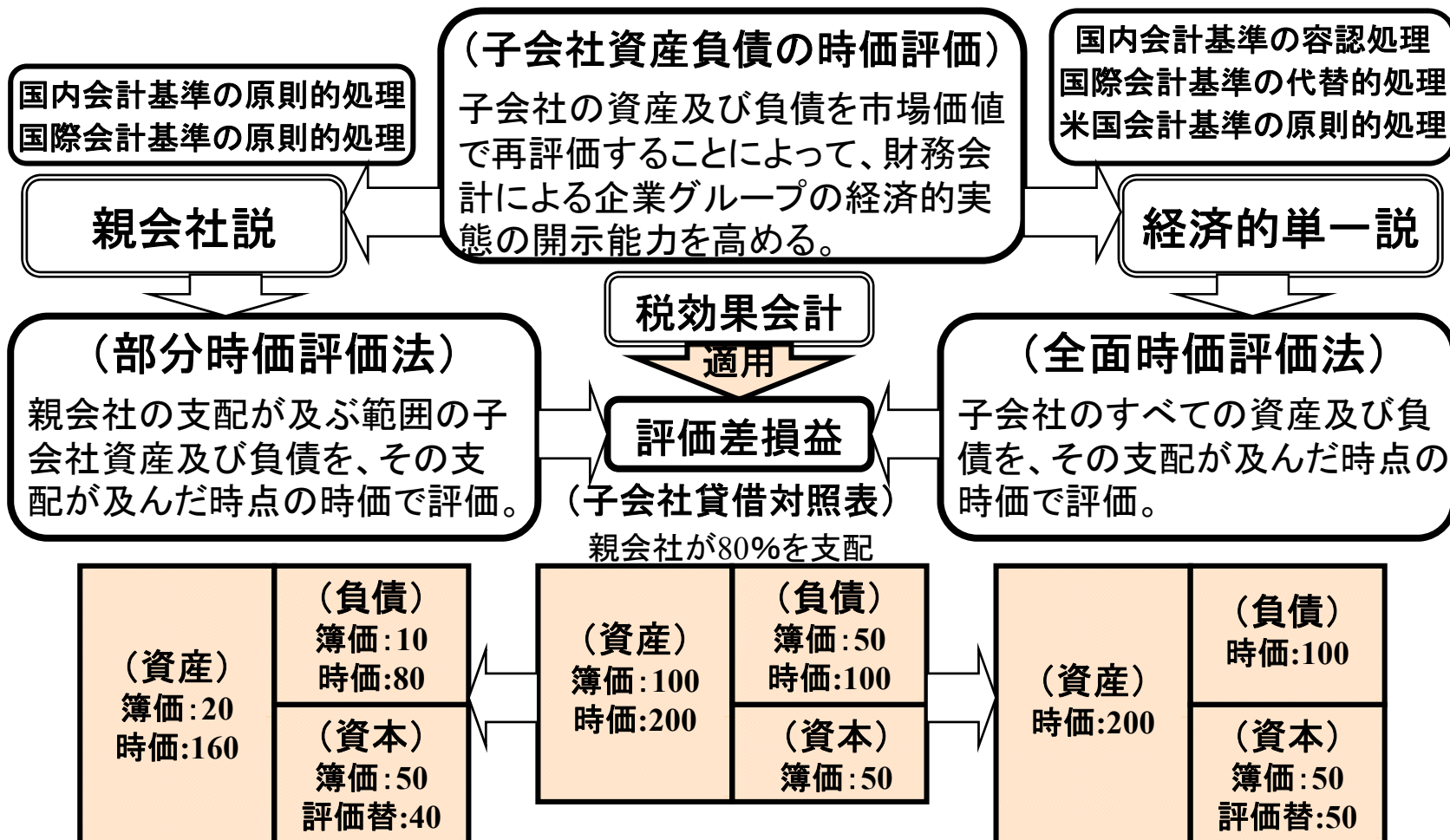
### (連結財務諸表の勘定科目の決定)

連結財務諸表で表示する各勘定科目を決定するとともに、個別財務諸表の各勘定科目をどの連結財務諸表の勘定科目に反映するのかの対応関係を明らかとする。

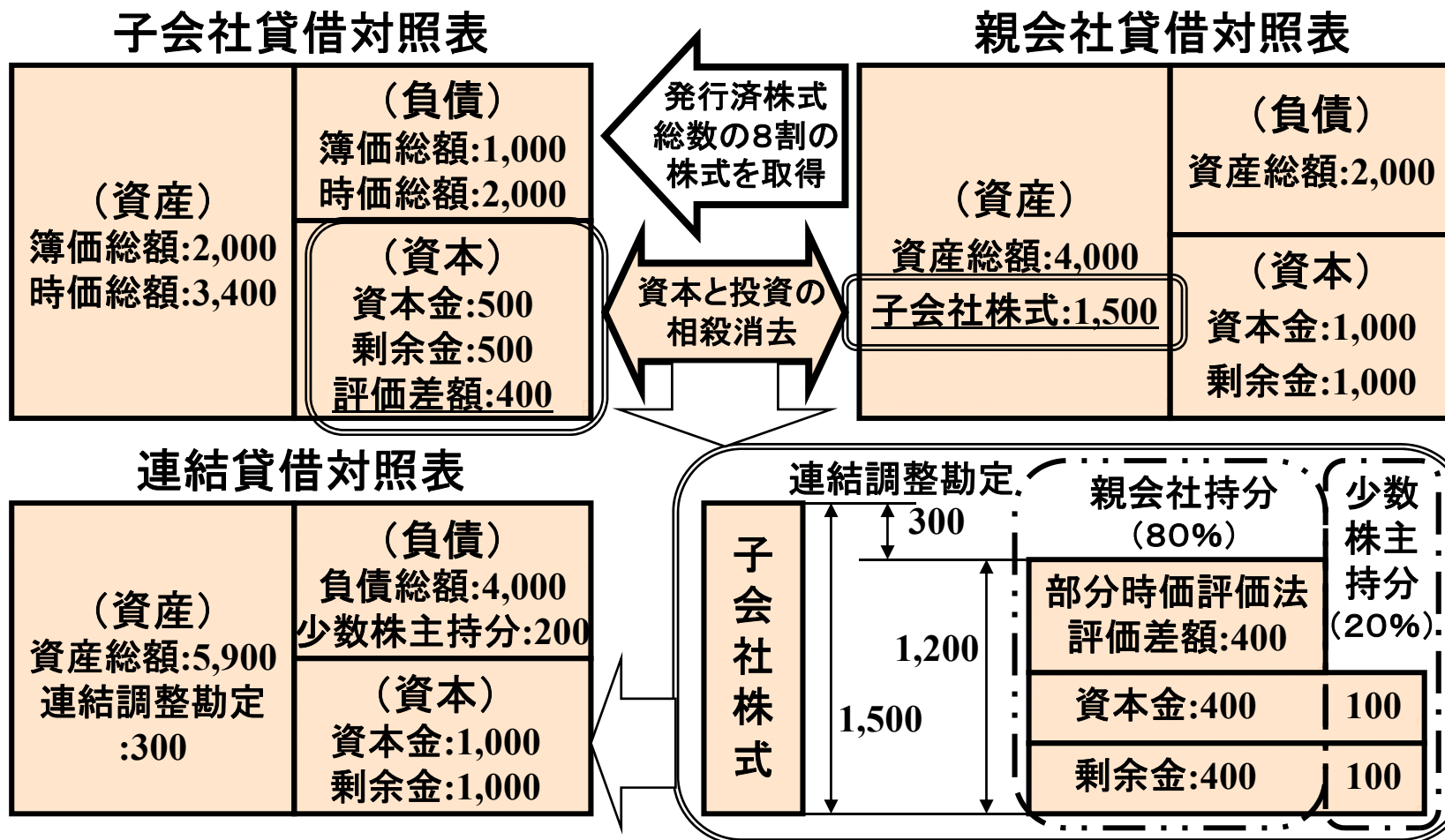
### (個別財務諸表の勘定科目の合算)

個別財務諸表の各勘定科目を、連結財務諸表の対応する科目に集計することで、連結財務諸表の各科目の合算額を計算する。

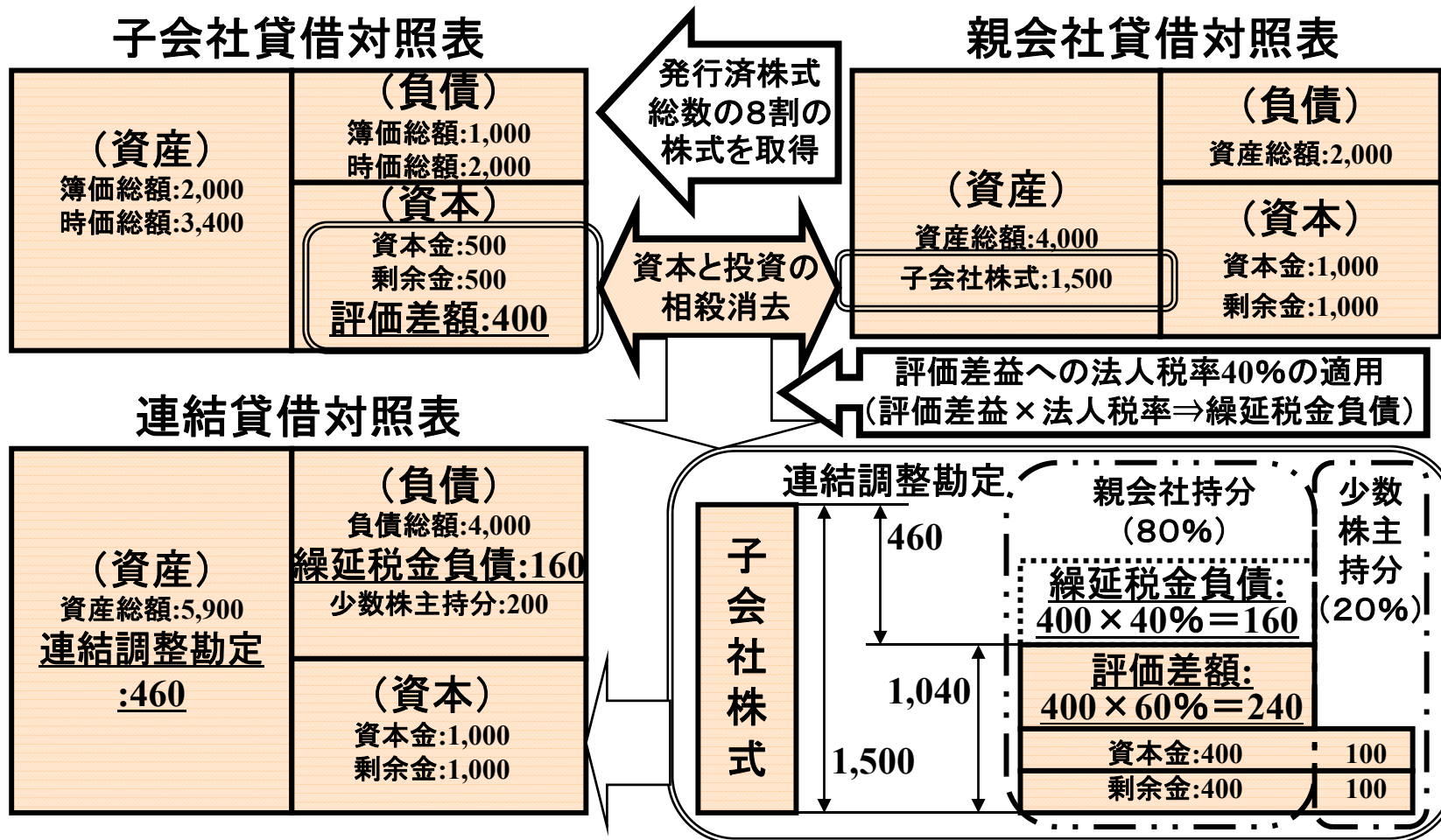
## 6.2.16 子会社資産負債の時価評価



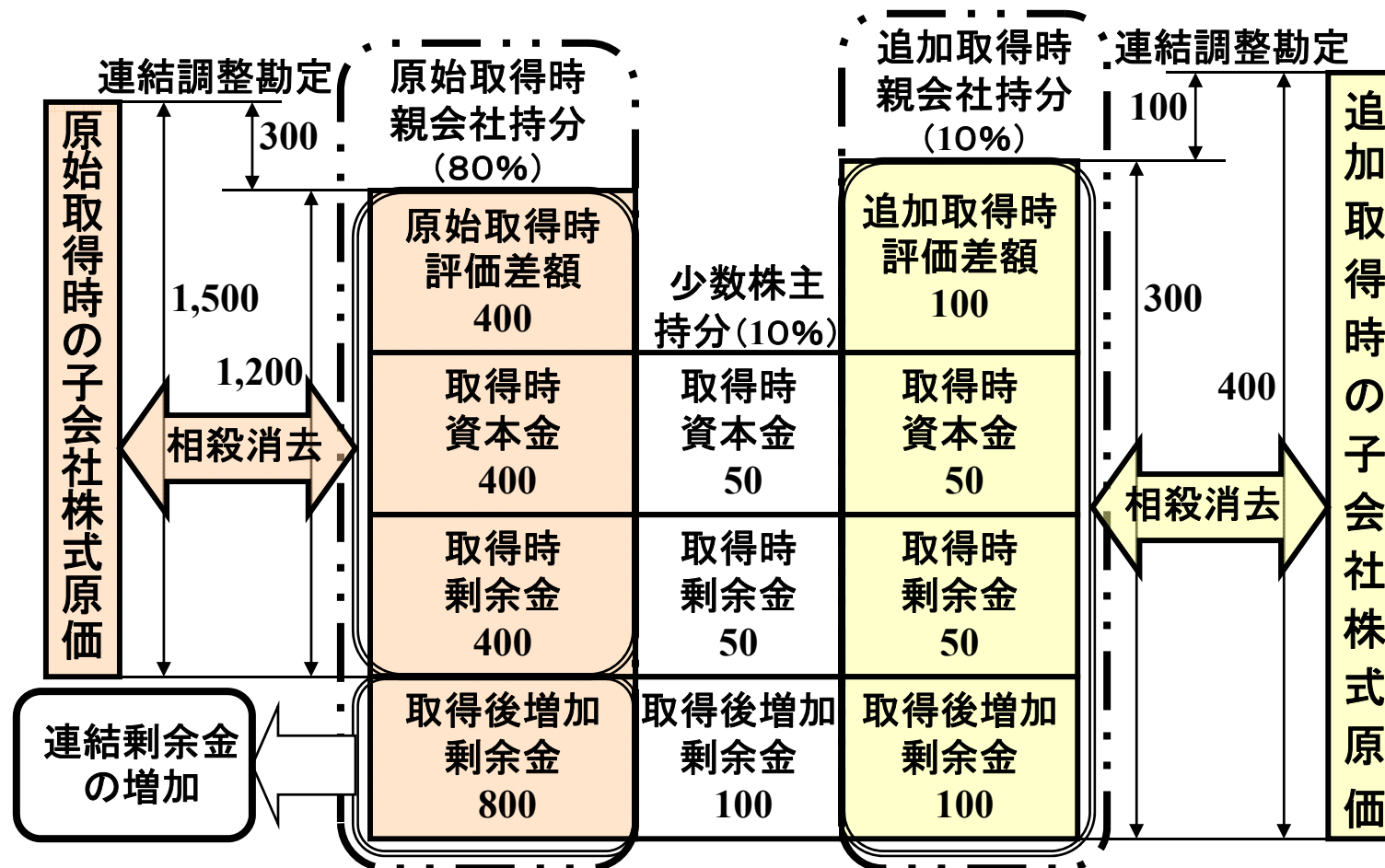
## 6.2.17 資本と投資の相殺消去



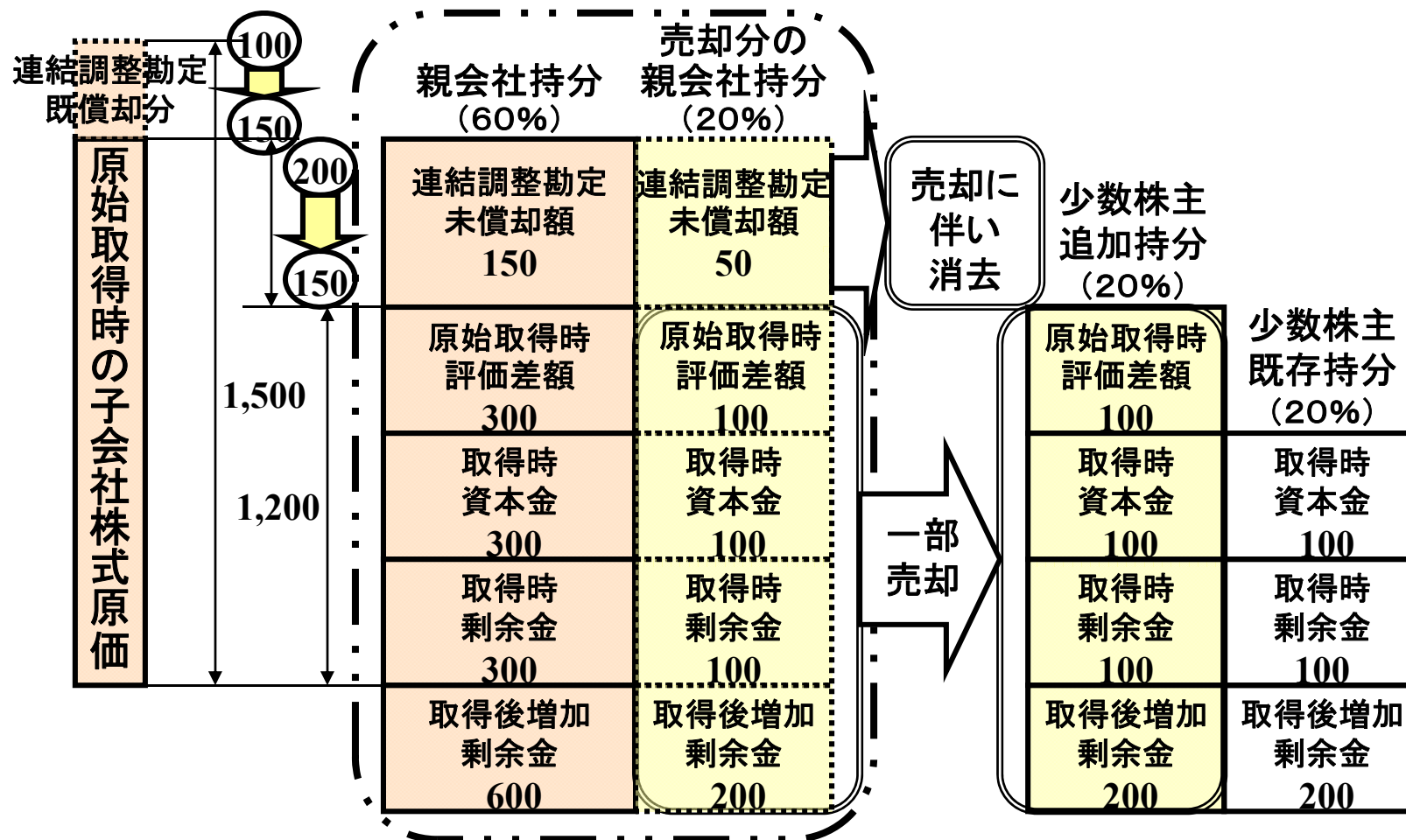
# 6.2.18 評価差損益に対する税効果会計



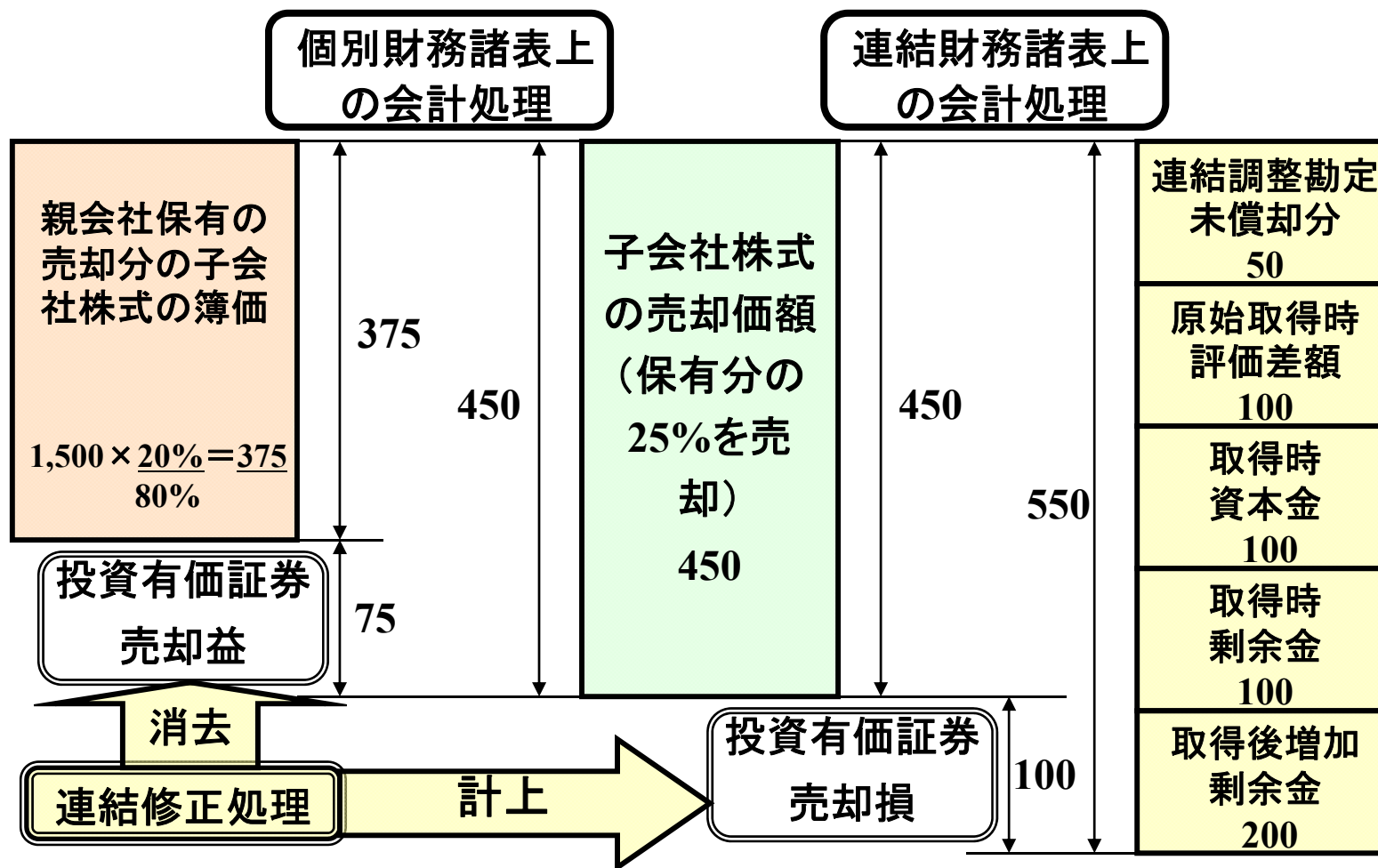
## 6.2.19 子会社株式の追加取得



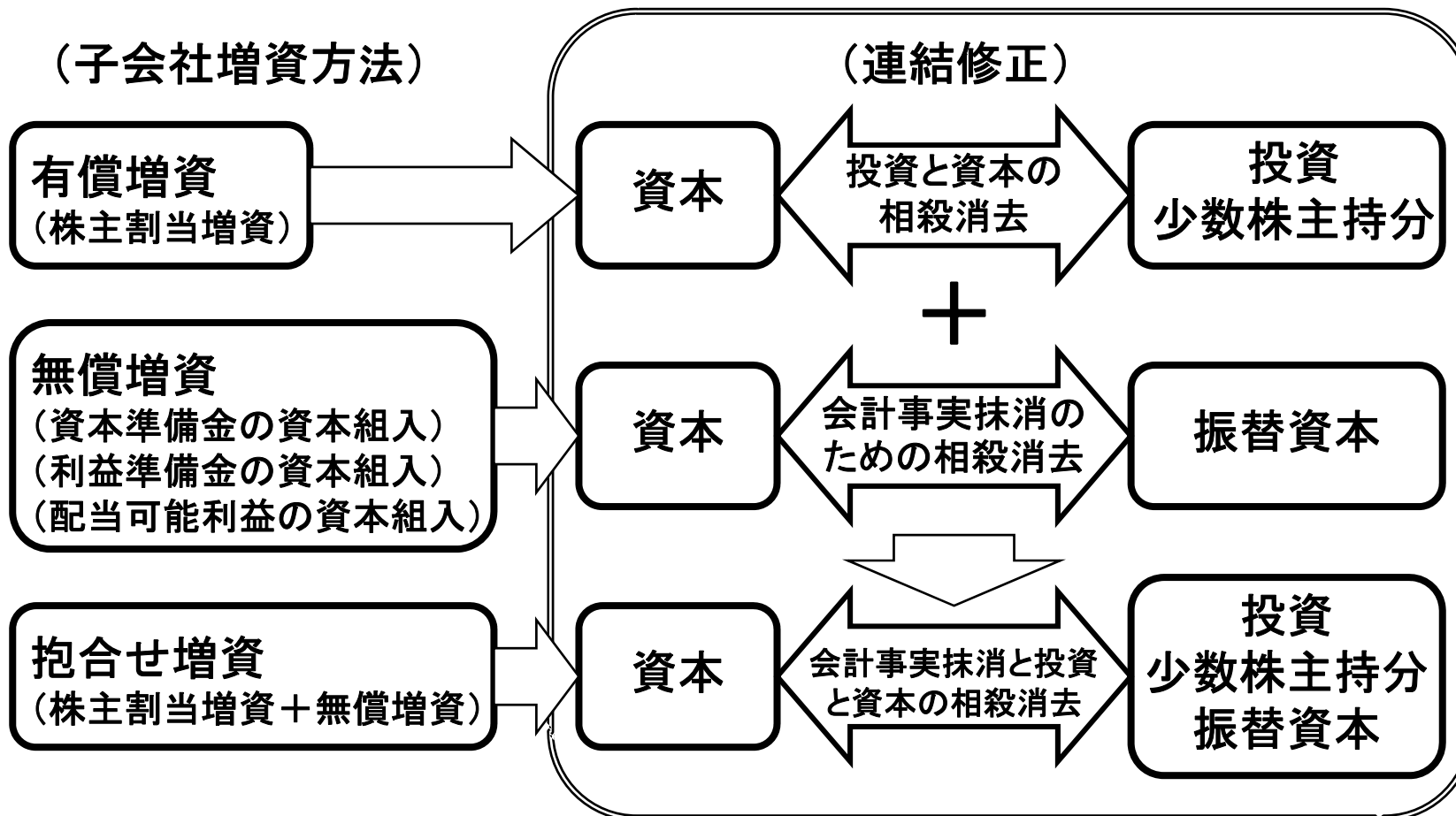
## 6.2.20 子会社株式の一部売却



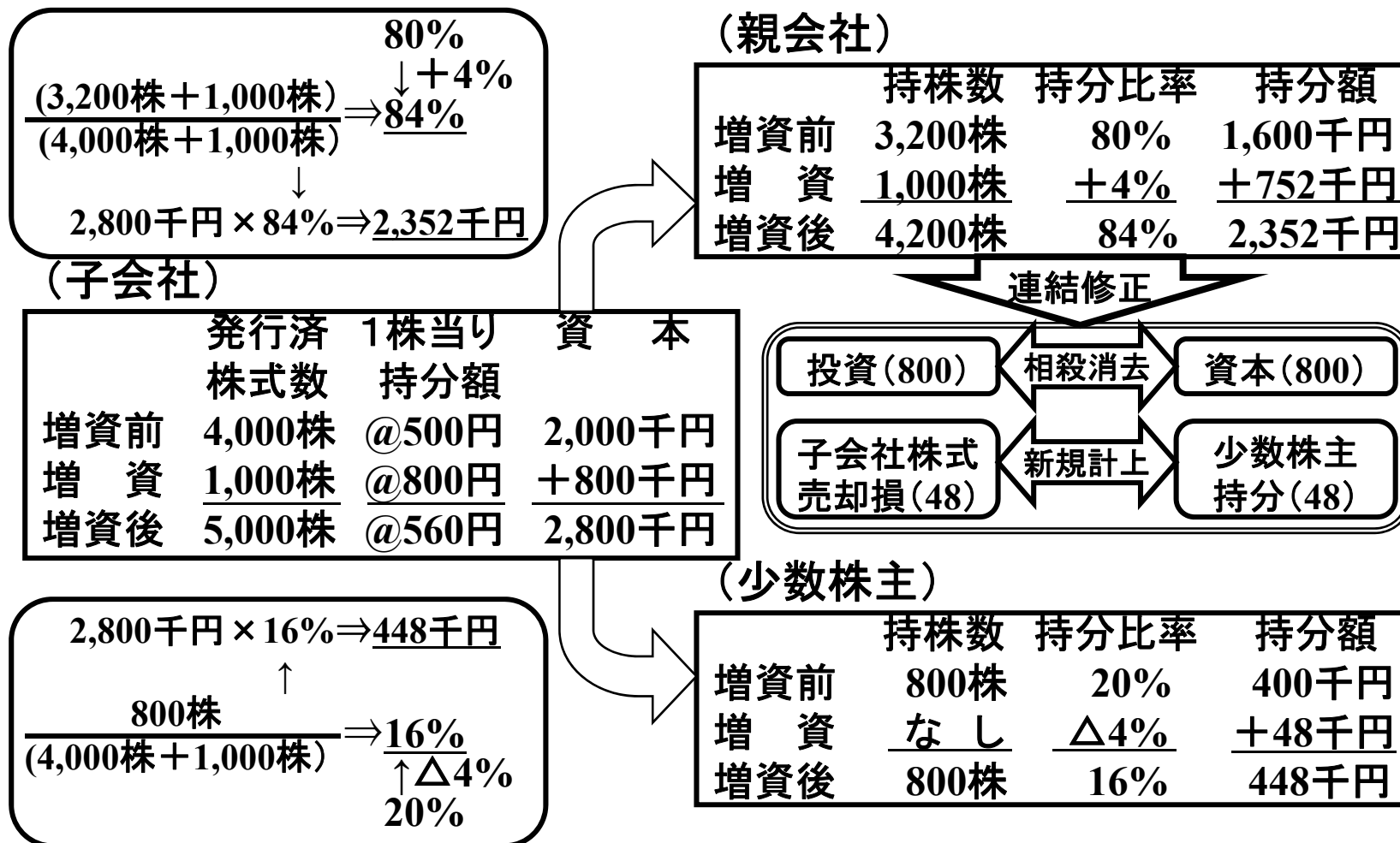
## 6.2.21 子会社株式売却の会計処理



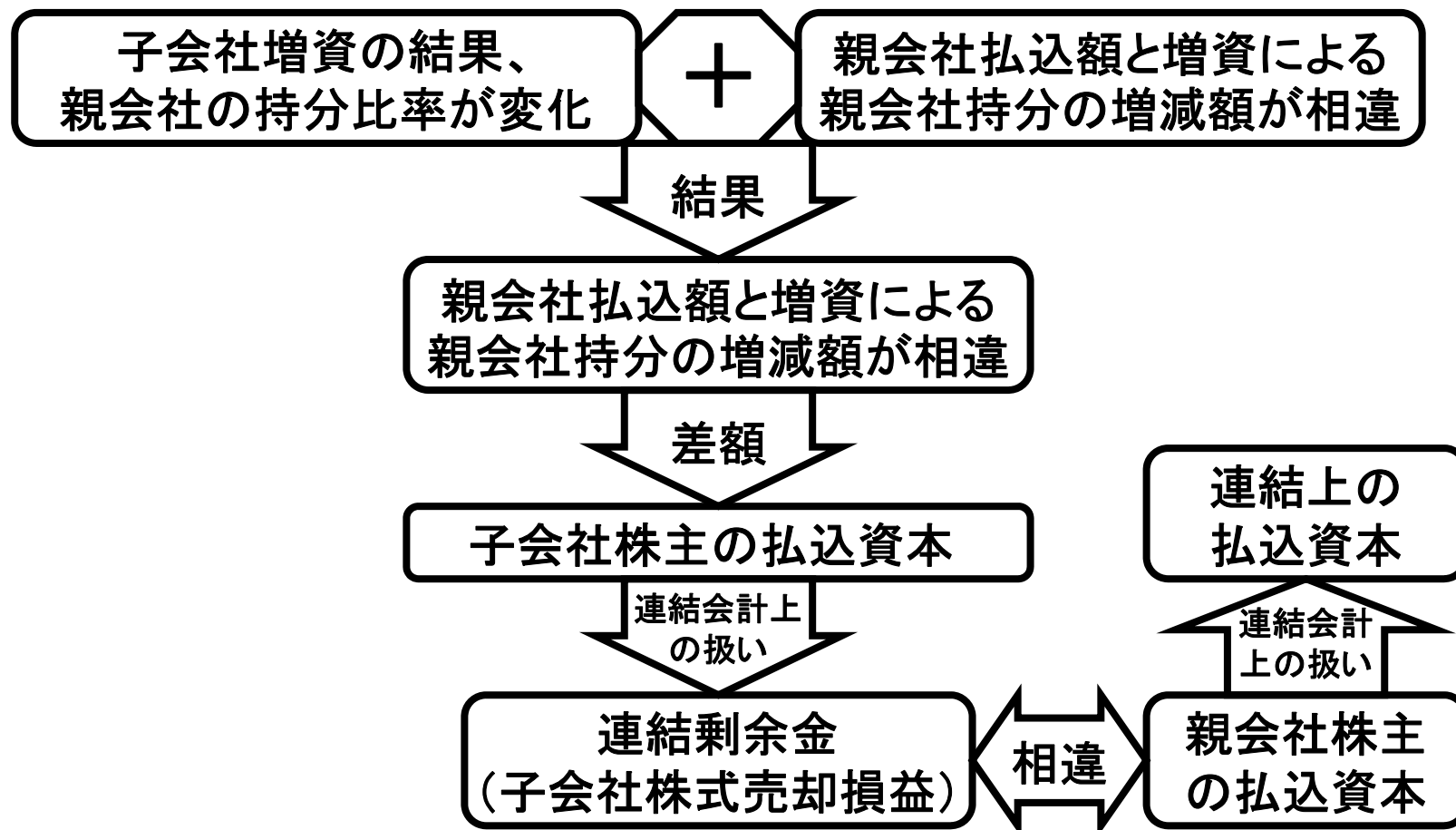
## 6.2.22 持分比率が変化しない子会社増資



## 6.2.23 子会社増資の会計処理



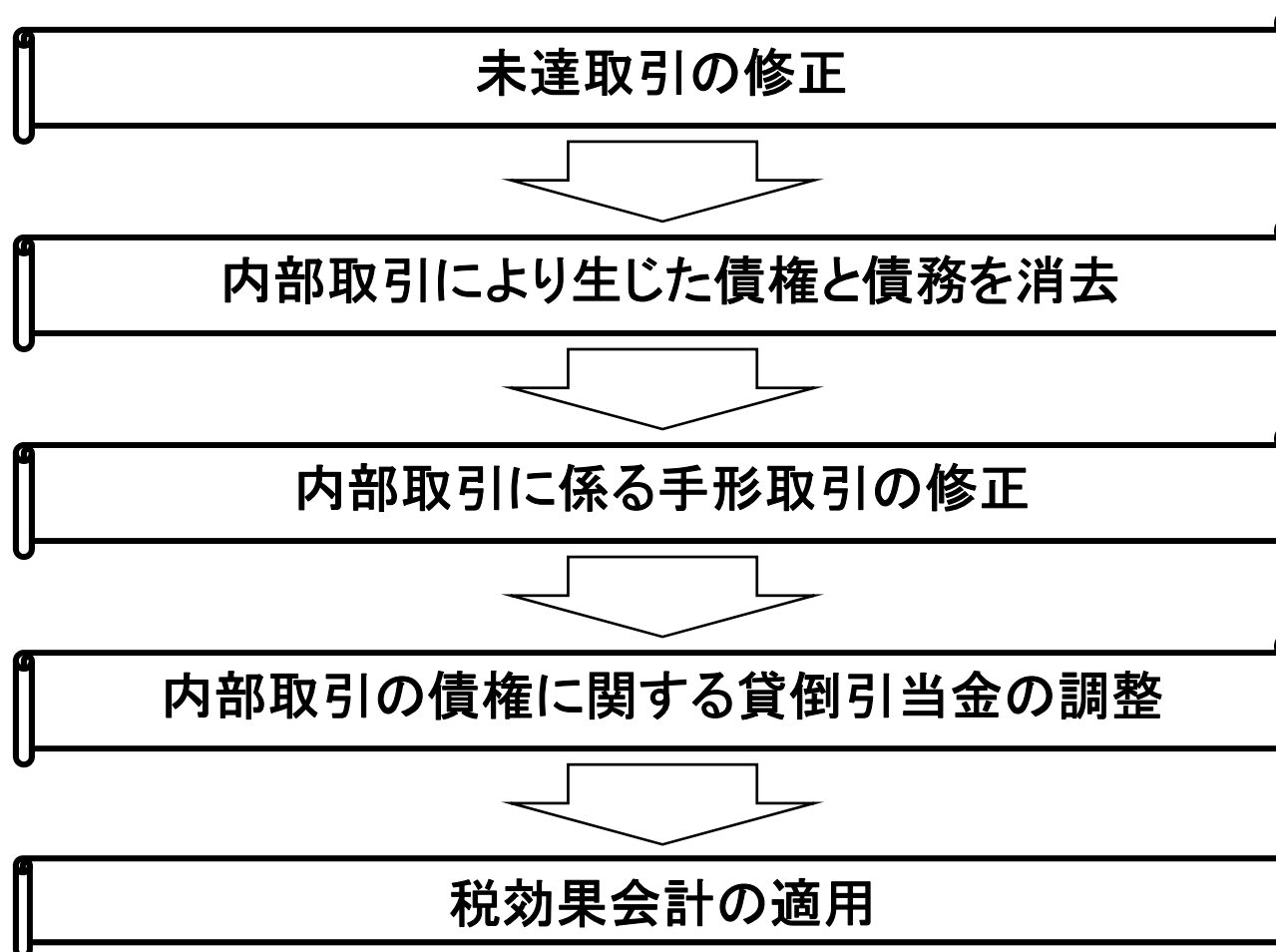
## 6.2.24 持分比率が変化する子会社増資



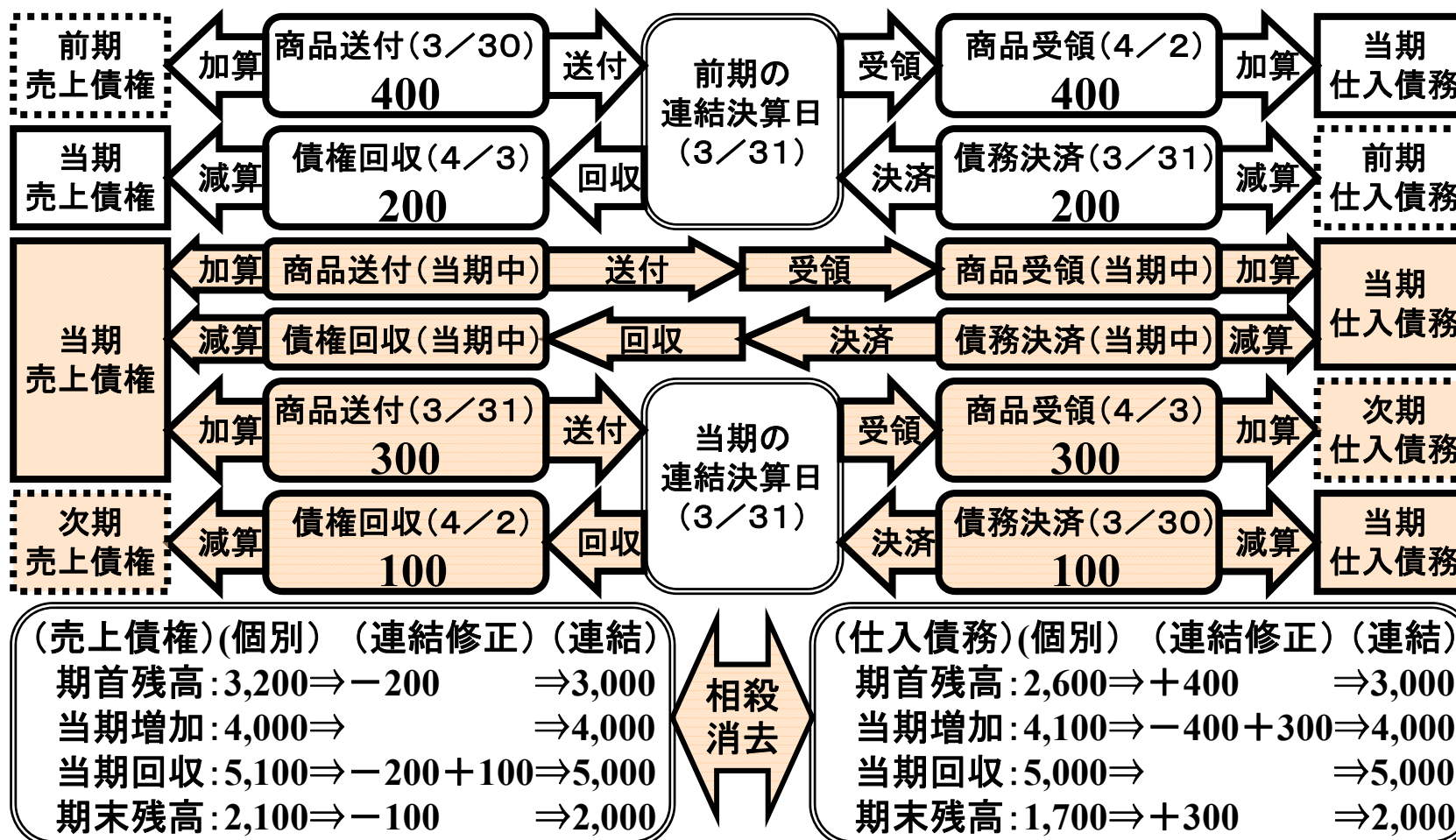
## 6.2.25 連結会社間取引の相殺消去項目

	収益と費用の相殺消去		債権と債務の相殺消去	
連結会社間の取引高及び残高	取引 商品 売買	売上高⇔売上原価 (仕入高)	仕 入 債 務	売 上 債 権  売掛金⇔買掛金 受取手形⇔支払手形 売上債権の貸倒引当金の調整
	その他の取引	受取利息⇔支払利息  受取地代⇔支払地代	項 目	経 過  未収収益⇔未払費用 前払費用⇔前受収益
			資 金 取 引	貸付金⇔借入金 投資有価証券⇔社債 金銭債権の貸倒引当金の調整 割引手形の借入金への振替
処 分	利 益  受取配当金⇔配当金	△		
損 益	未 実 現  間 の 連 結 会 社  棚卸資産に含まれる未実現損益 の調整 固定資産に含まれる未実現損益 の調整			

## 6.2.26 債権と債務の相殺消去

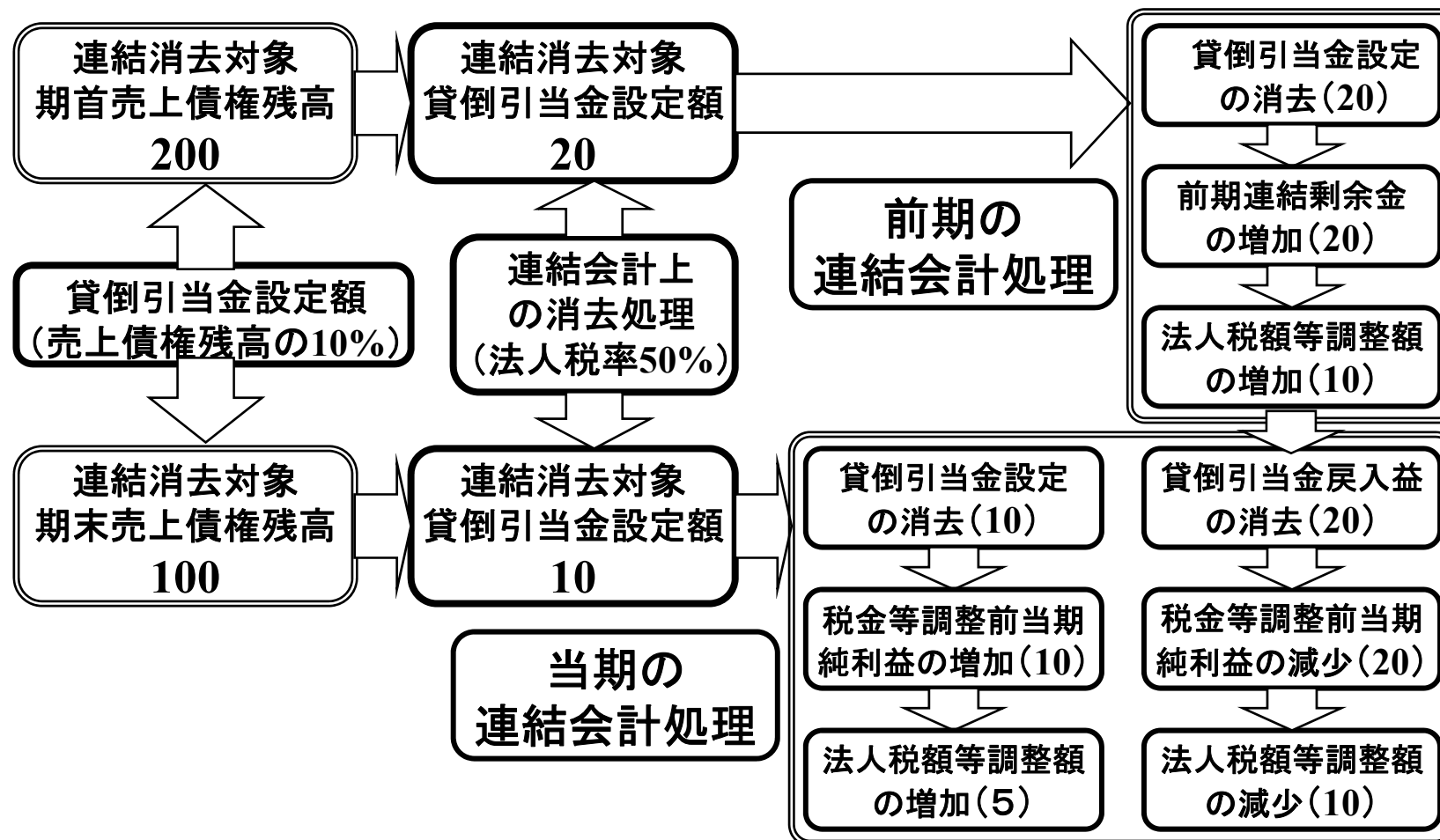


## 6.2.27 債権と債務の未達取引の修正と消去

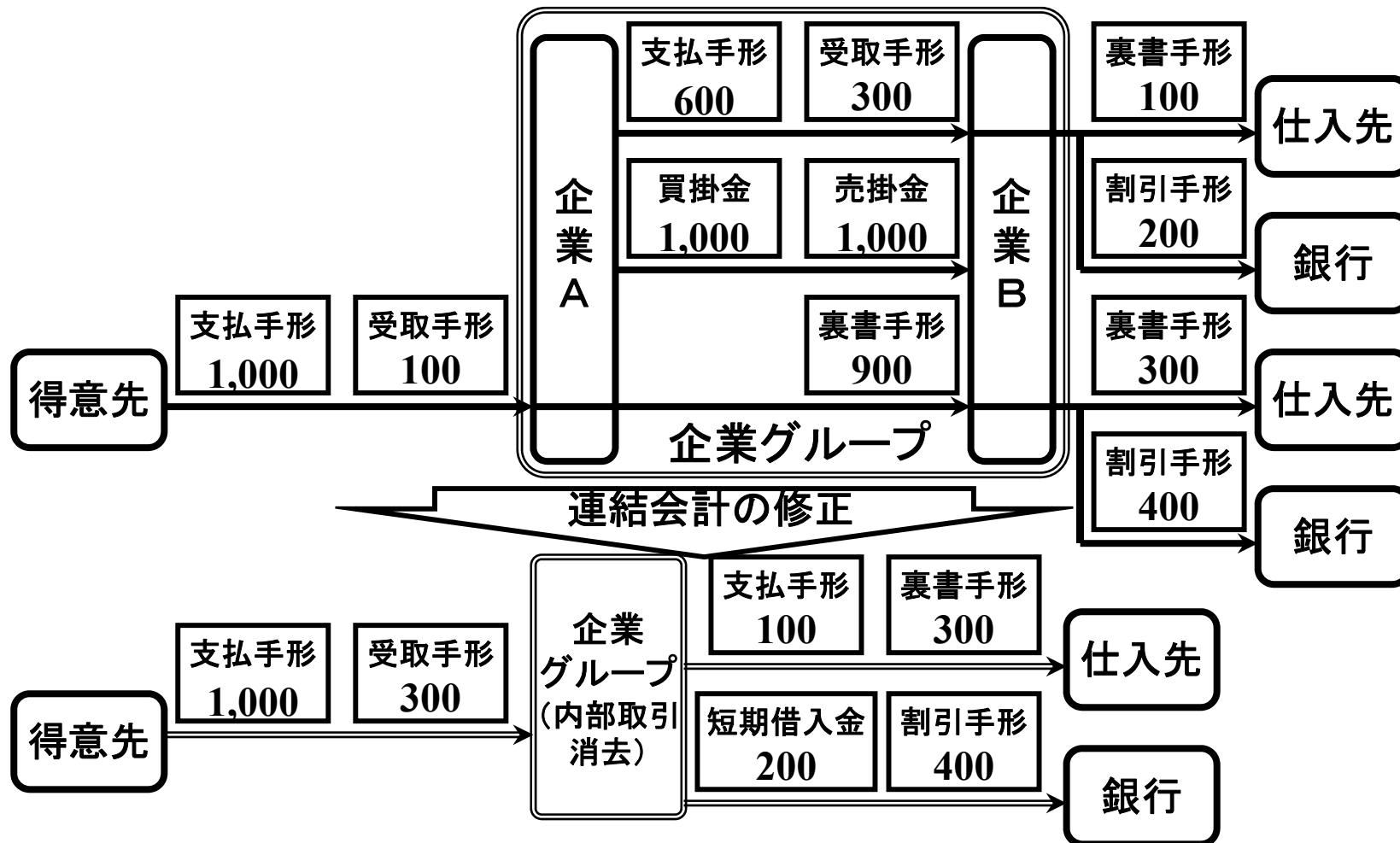


# 6.2.28 債権の貸倒引当金の修正

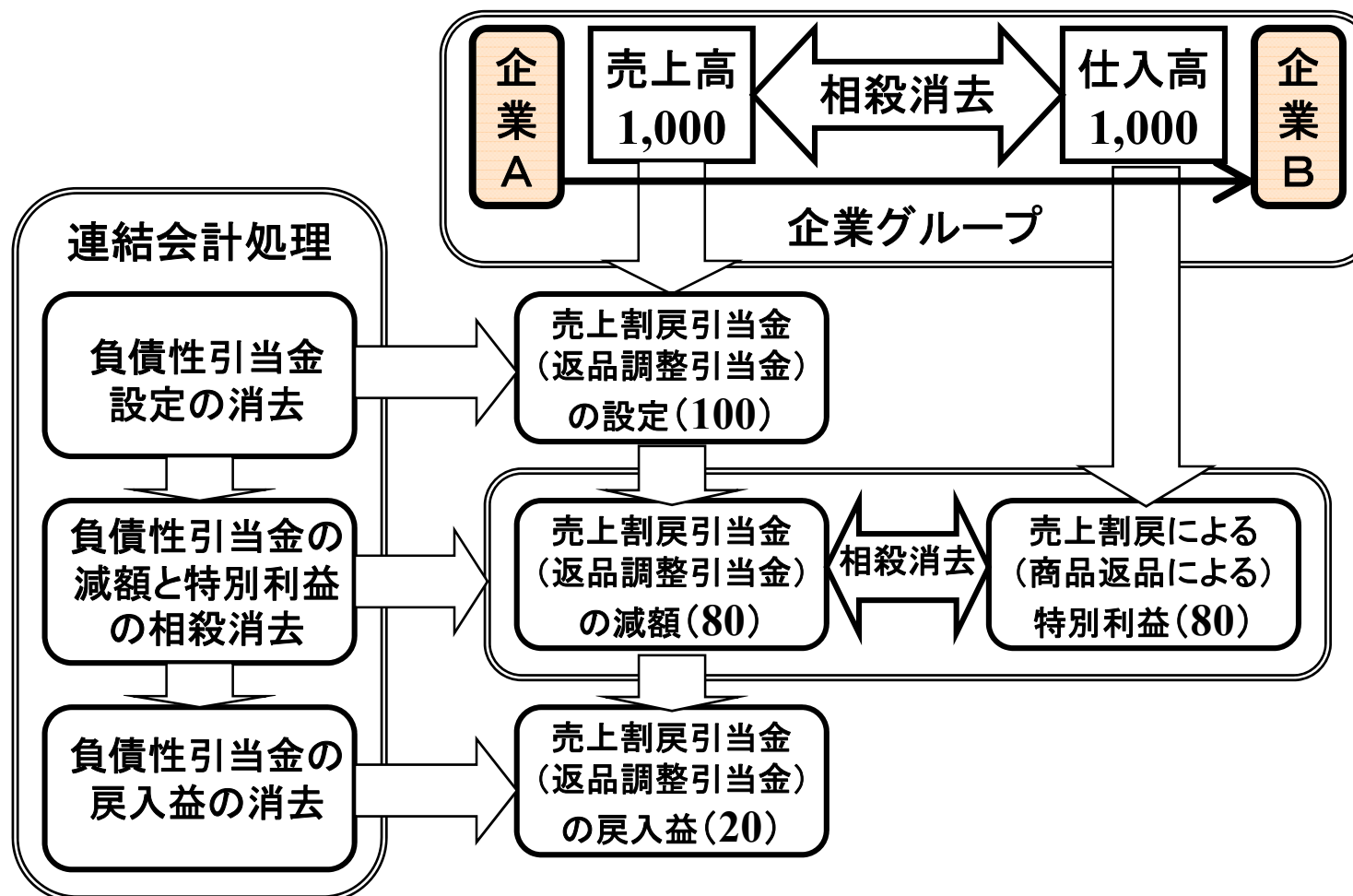
## と税効果会計



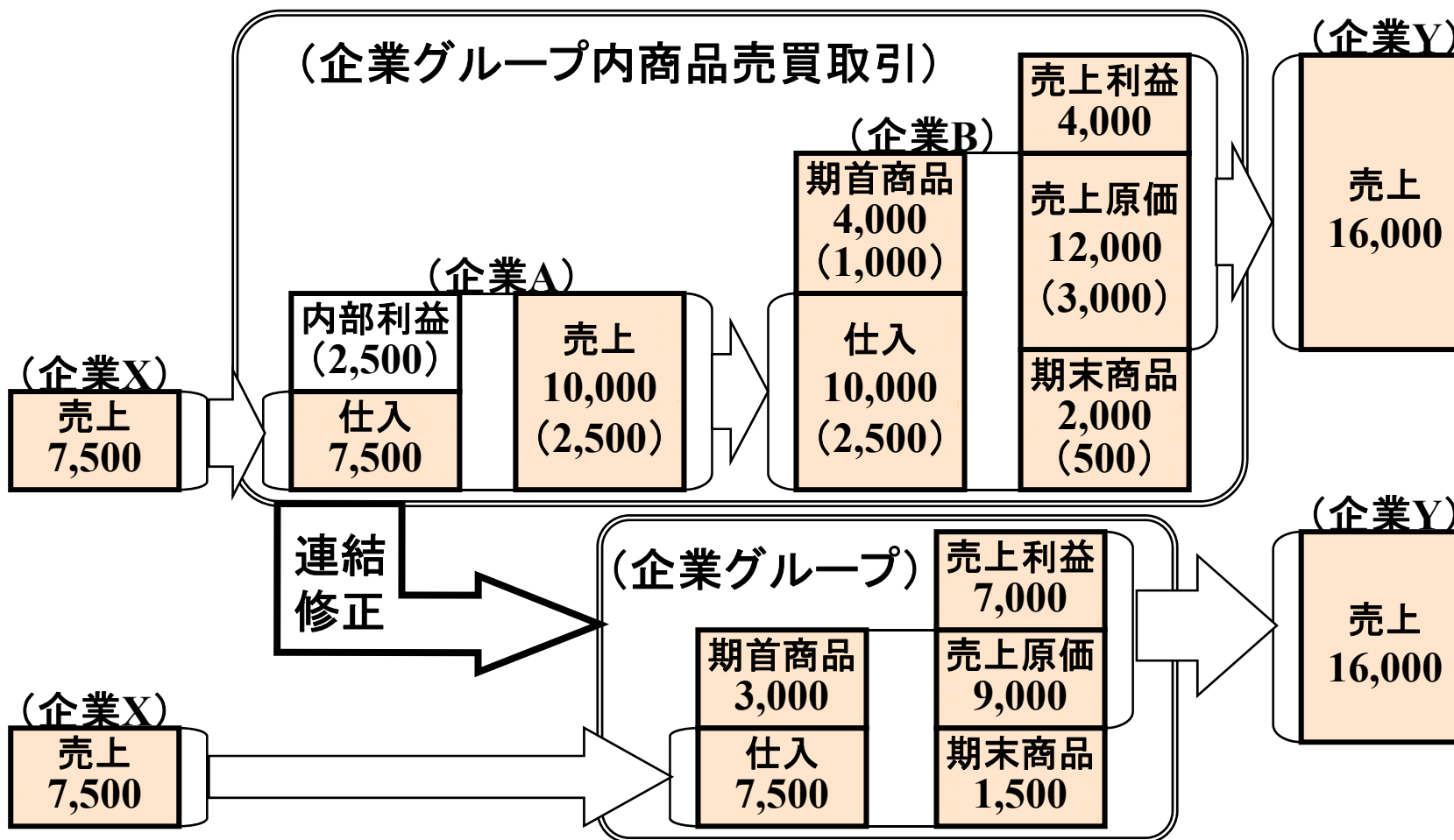
## 6.2.29 手形取引等の修正



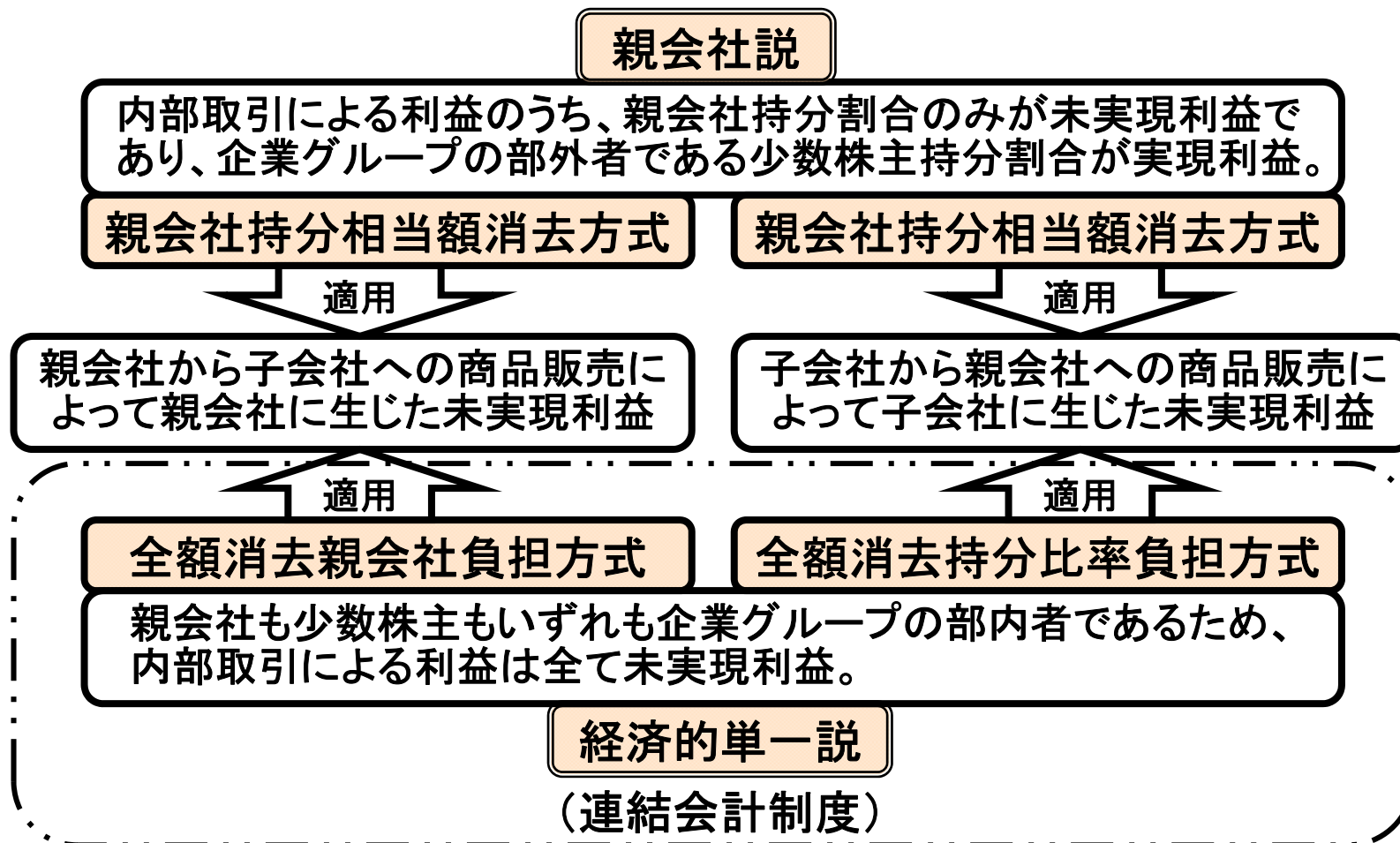
## 6.2.30 負債性引当金の調整



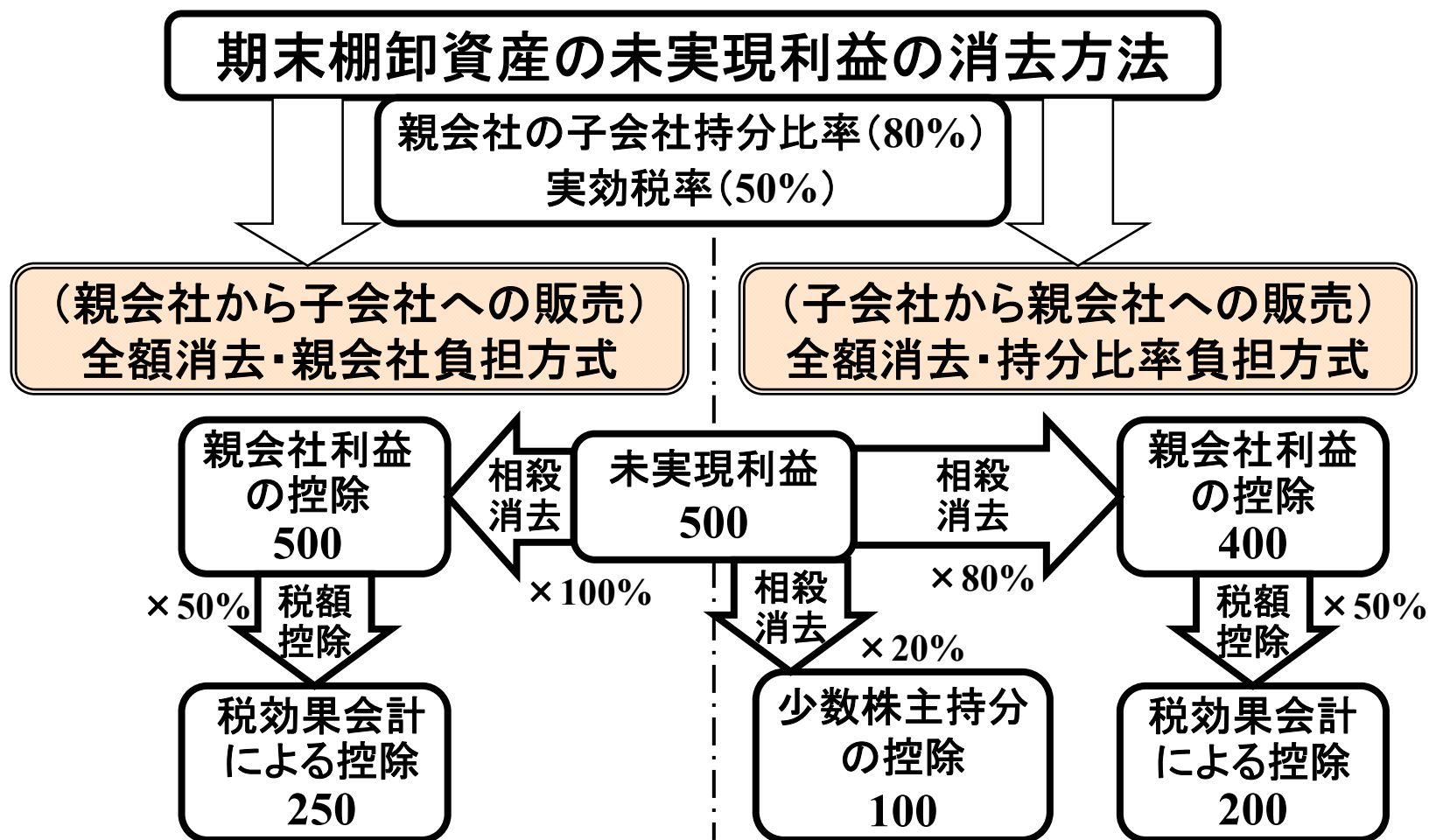
## 6.2.31 連結グループ内商品売買取引



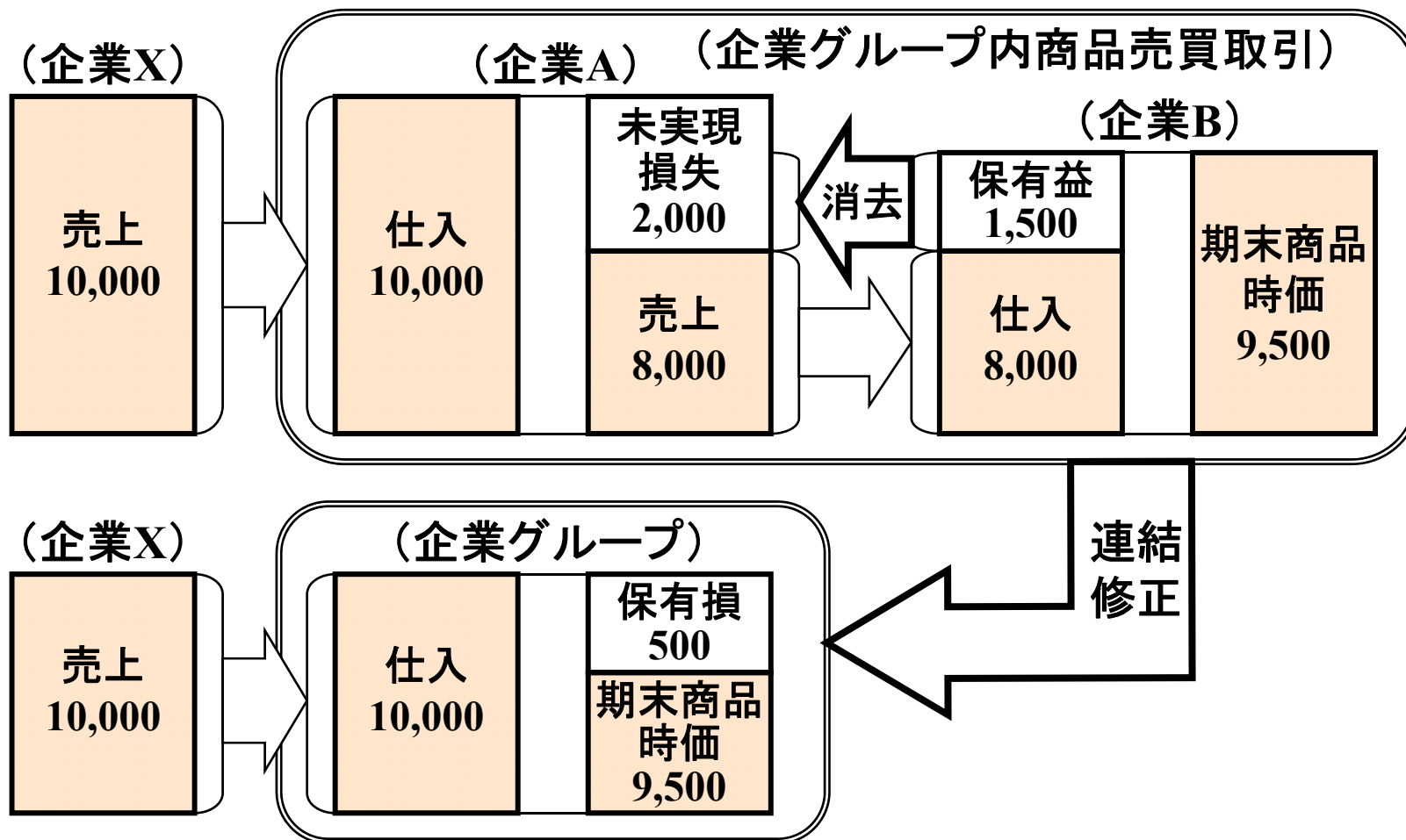
## 6.2.32 棚卸資産の未実現利益消去法



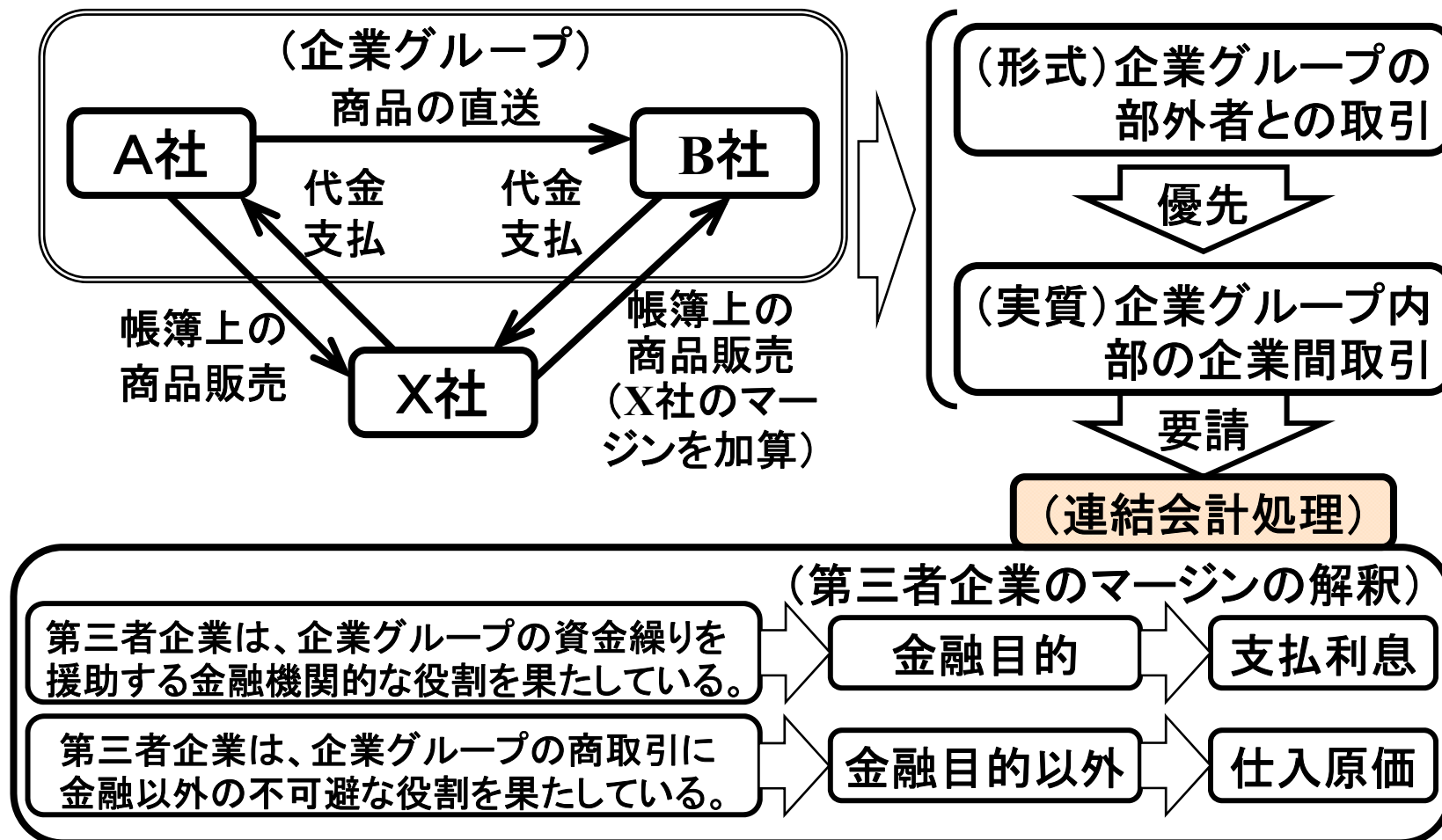
## 6.2.33 棚卸資産の未実現利益の処理



## 6.2.34 棚卸資産の未実現損失の消去

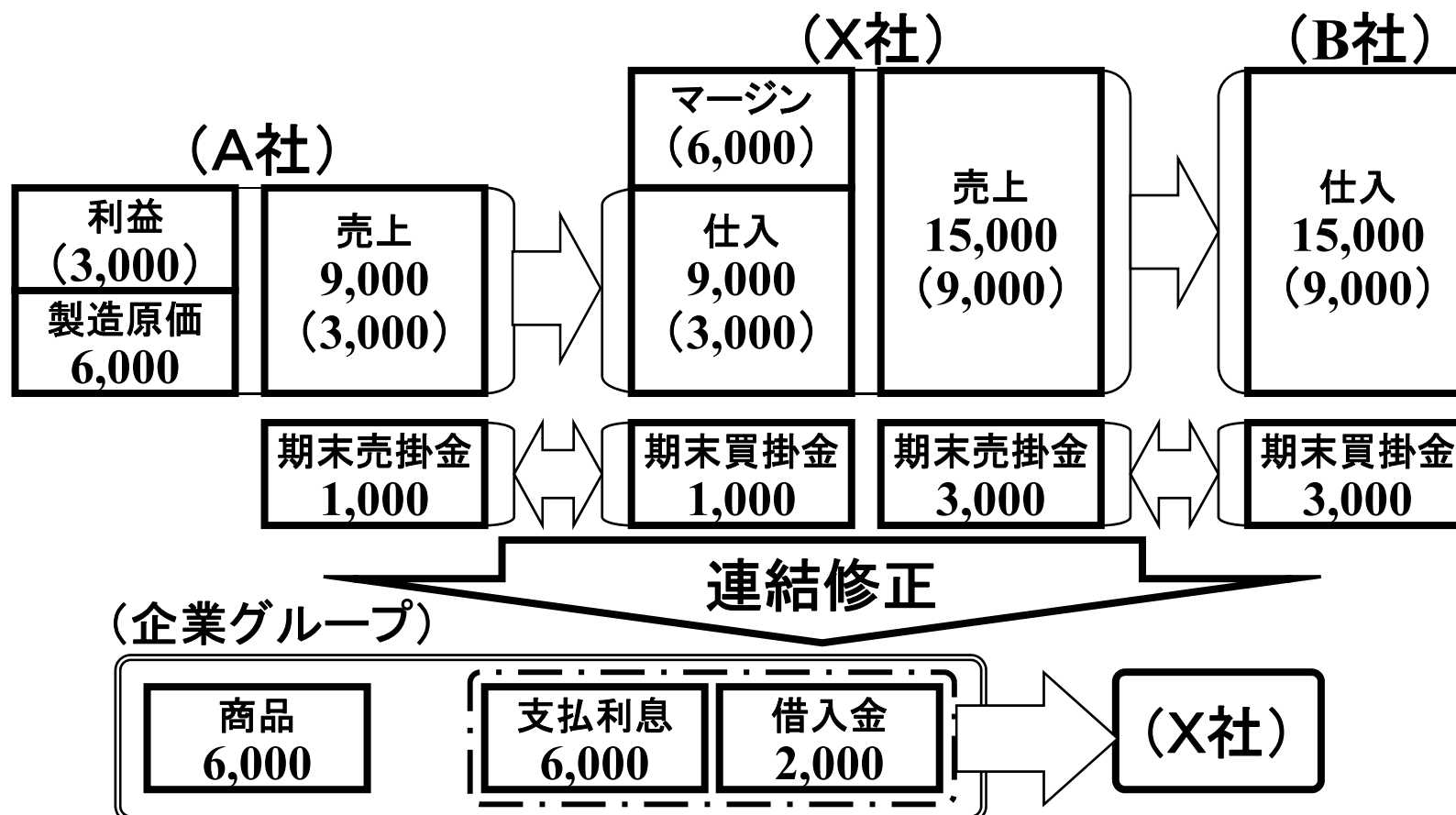


## 6.2.35 第三者介在相互間取引の解釈



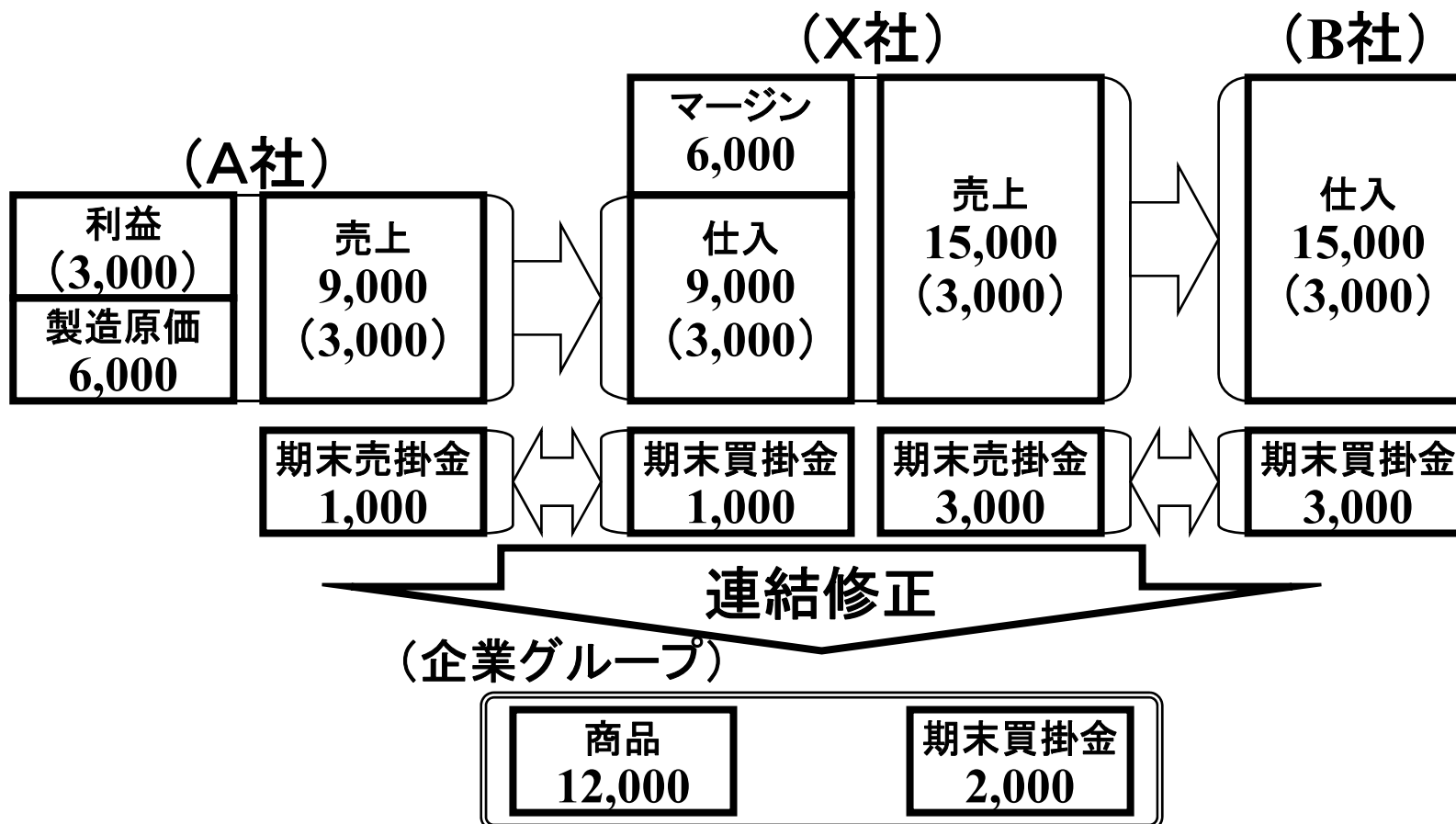
## 6.2.36 第三者介在相互間取引の処理1

(金融目的で第三者企業が介在)

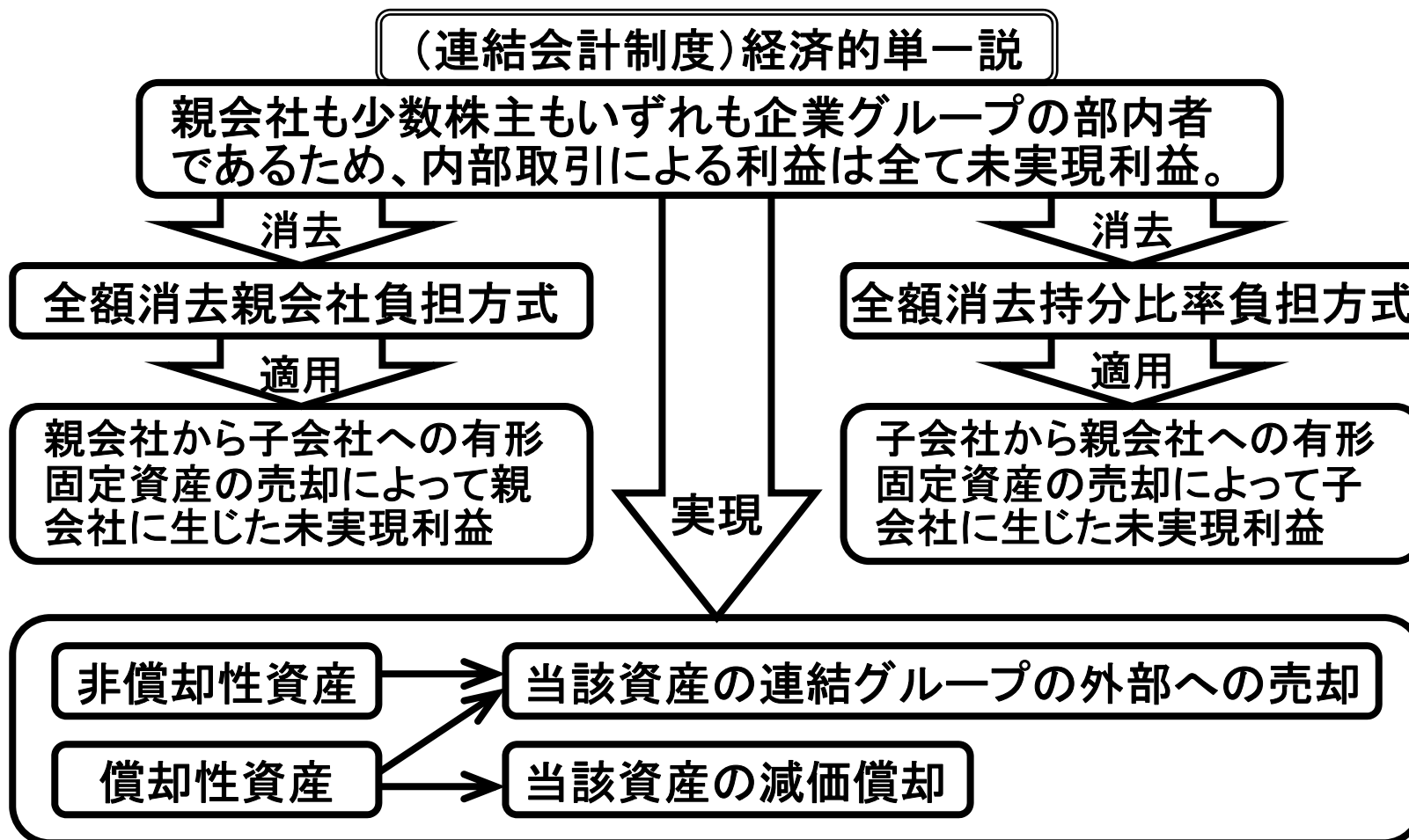


## 6.2.37 第三者介在相互間取引の処理2

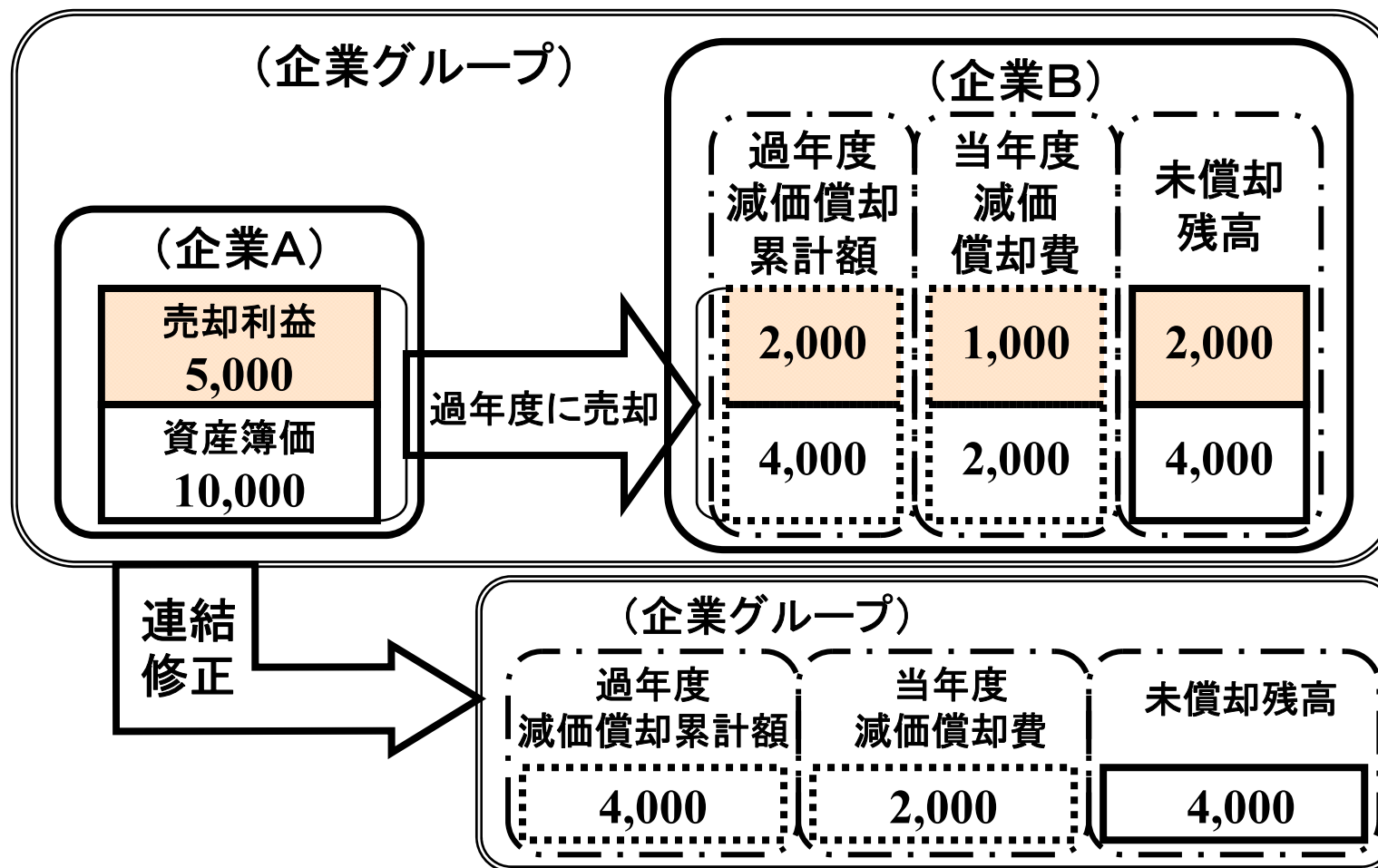
(金融目的以外で第三者企業が介在)



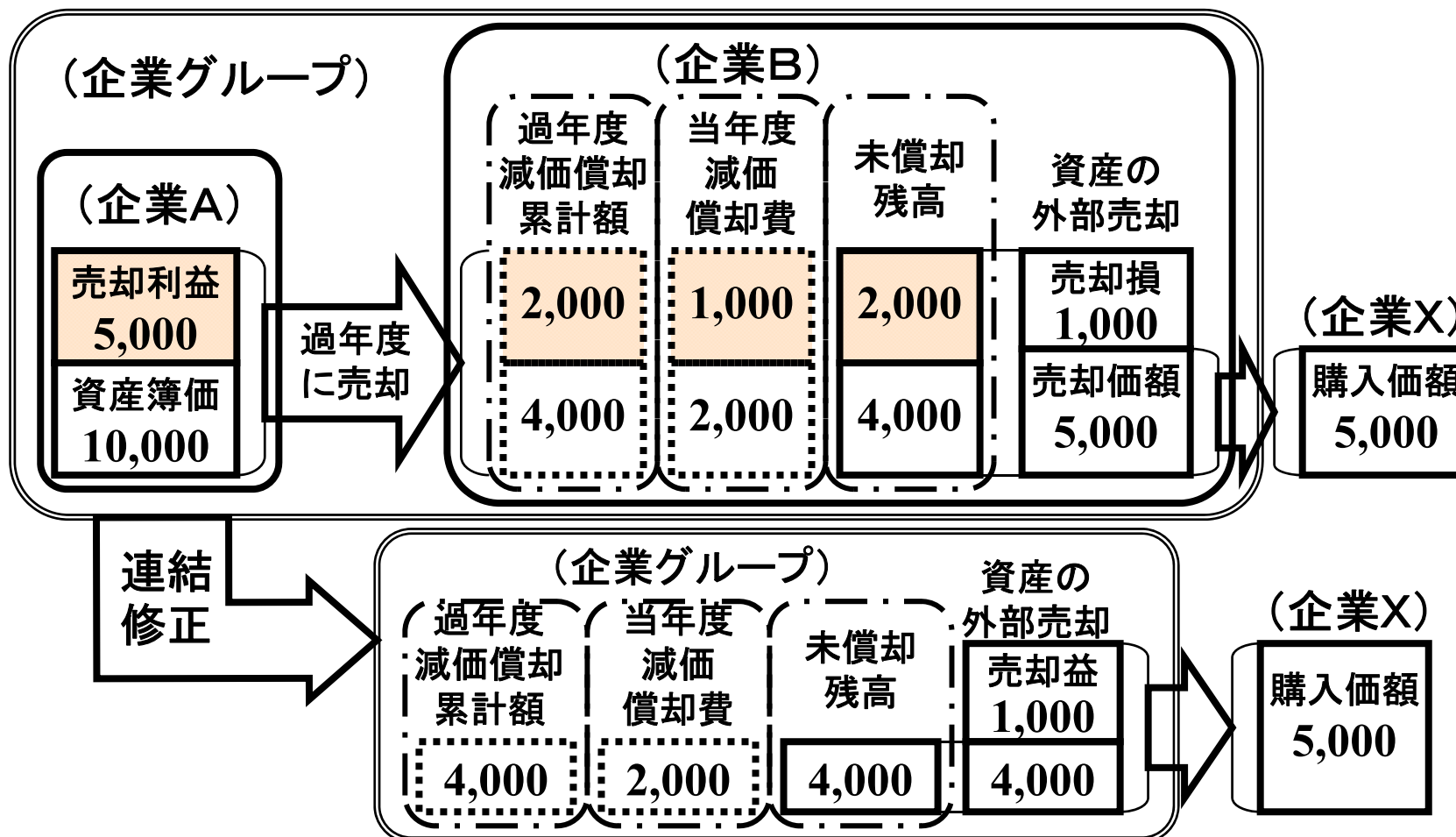
## 6.2.38 有形固定資産の未実現利益



## 6.2.39 償却性有形固定資産の処理

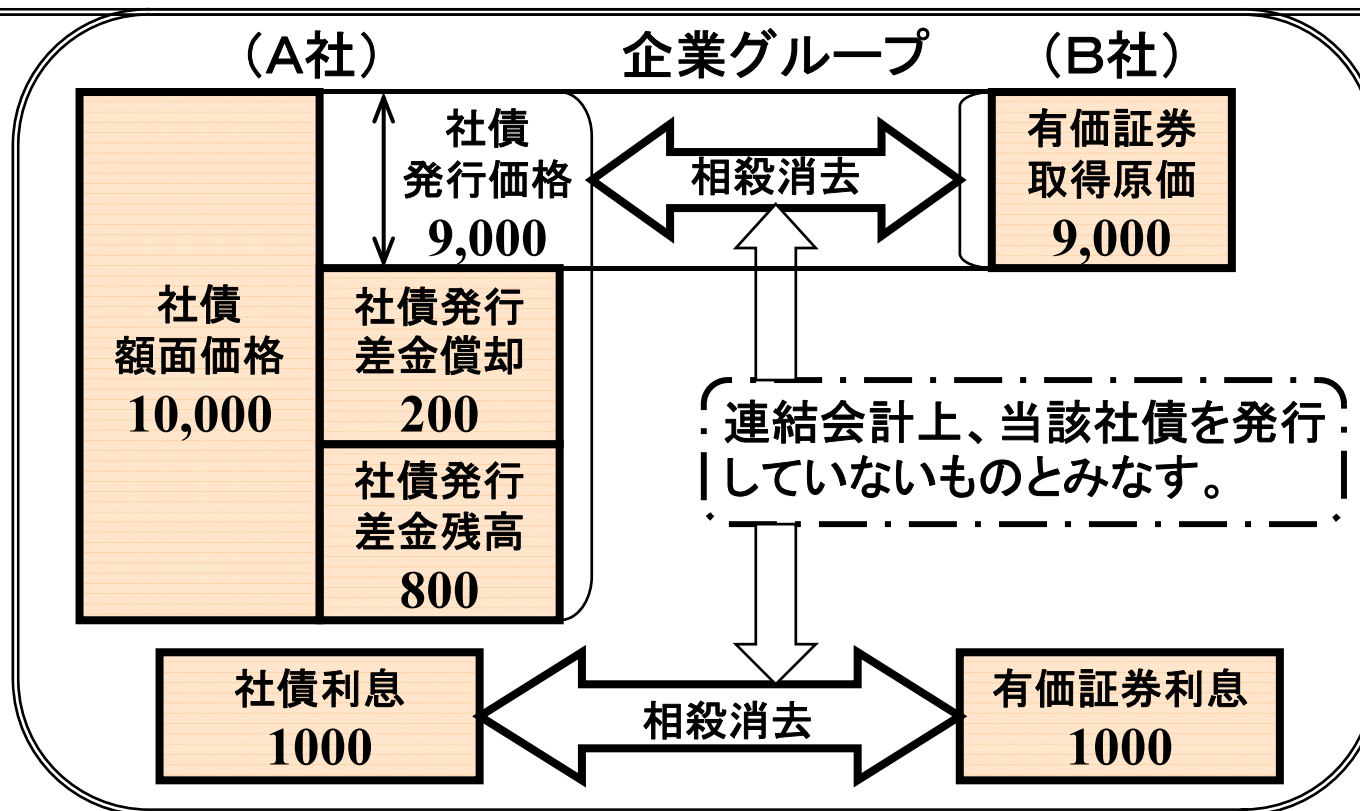


## 6.2.40 有形固定資産の外部売却



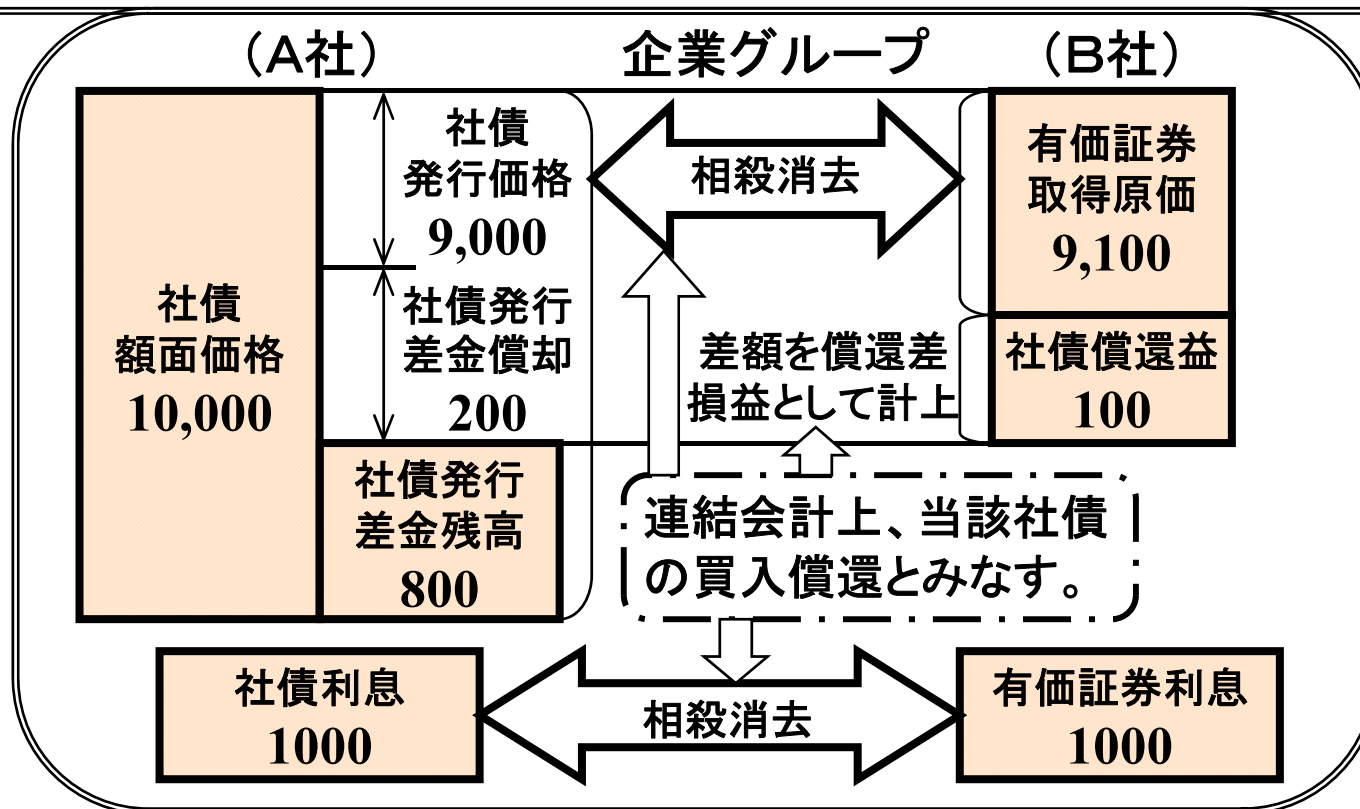
## 6.2.41 社債の発行時取得と会計処理

A社が社債10,000を額面@100につき@90で、償還期限5年で発行したものを、連結グループ内企業B社が発行時に取得。当該社債の年利率は10%。



## 6.2.42 社債の発行後取得と会計処理

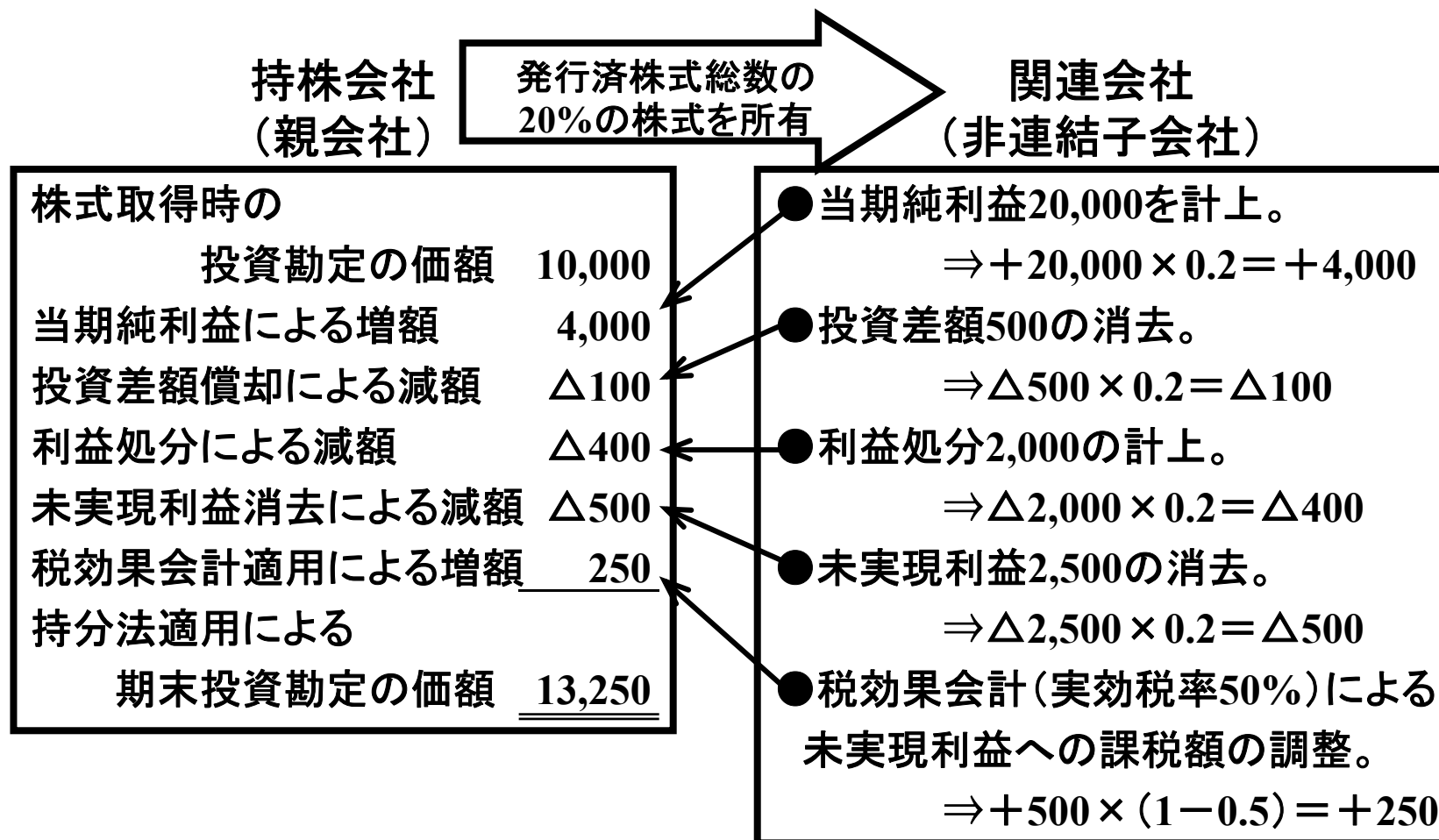
A社が社債10,000を額面@100につき@90で、償還期限5年で発行したものを、連結グループ内企業B社が9,600で1年後に取得。当該社債の年利率は10%。



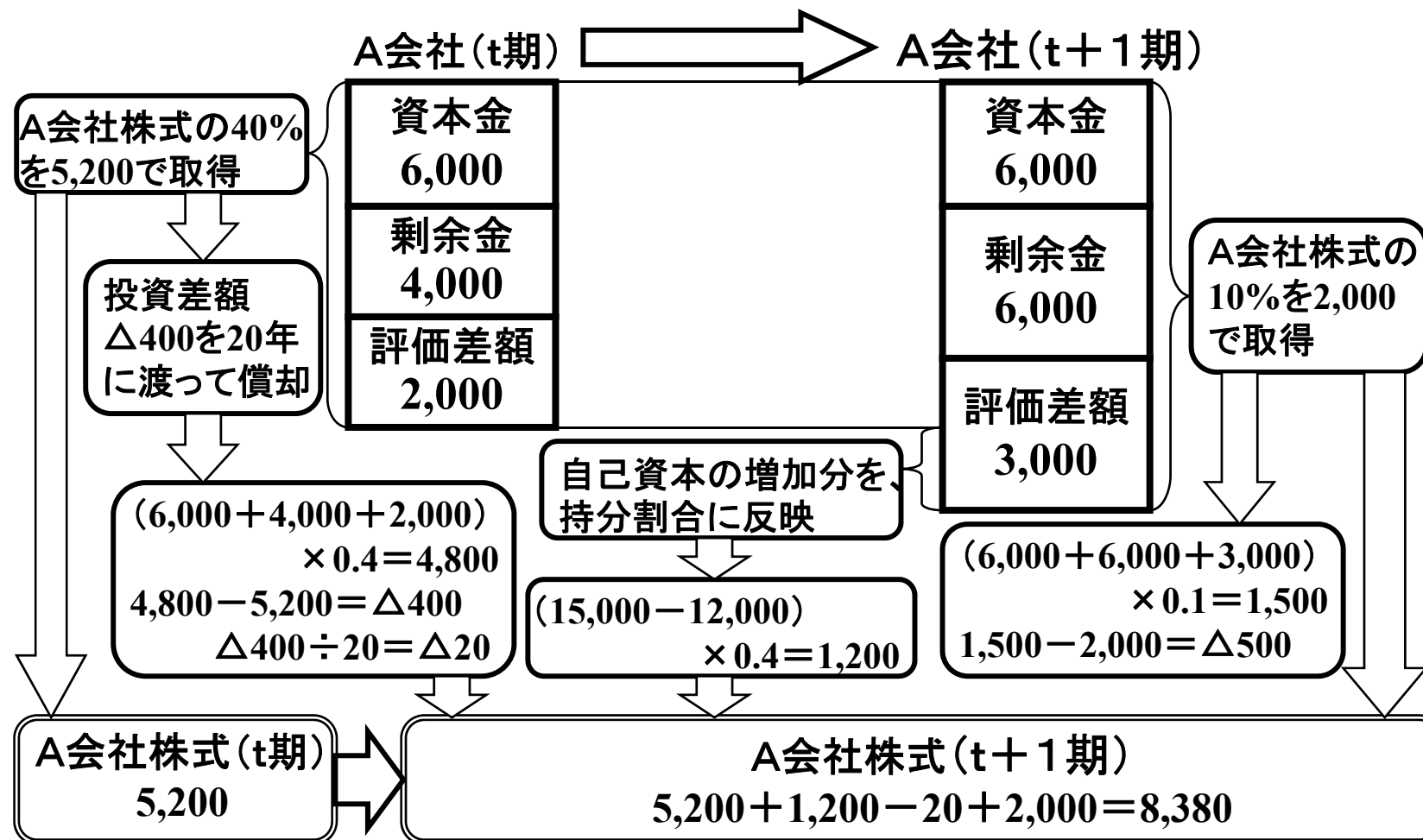
## 6.2.43 連結会計と持分法

	連 結	持 分 法
適用対象	子会社	非連結子会社・関連会社
財務諸表の合算	あり	なし
投下資本の運用形態	子会社諸資産・諸負債で表示	投資勘定で表示
投下資本の運用成果	子会社諸収益・諸費用で表示	持分法による投資損益勘定で表示
支配獲得時の処理	投資と資本の相殺消去	なし
投資差額の区分	連結調整勘定で表示	なし
当期純利益及び利益処分	少数株主持分の控除	投資勘定の増減
債権と債務の相殺消去	あり	なし
売上と仕入の相殺消去	あり	なし
棚卸資産の未実現損益消去	商品・売上原価から直接控除	投資勘定の増減

## 6.2.44 持分法の適用内容



## 6.2.45 持分法適用会社株式の取得



## 6.2.46 持分法適用会社株式の売却

