

企業グループ内再編における 合併・会社分割等の会計

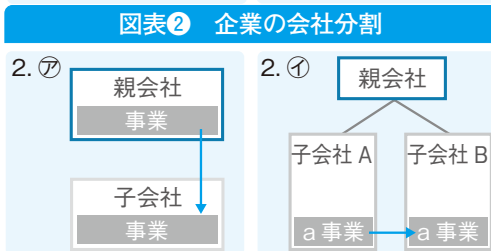
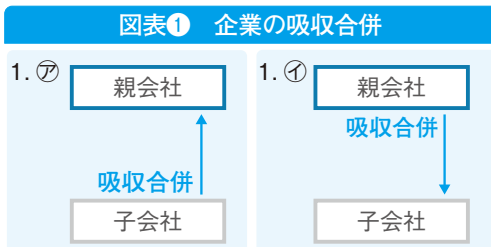
(株)キャピタル・ストラテジー・コンサルティンク
(商工研相談業務委嘱先)
公認会計士
長井一浩



Q 企業グループ内の統合や分社化等の組織再編における、合併および会社分割の会計処理について教えてください。



A 資本関係のある複数の企業群をグループとして、一体の経営を行っている企業はよく見られます。それらの企業で、法人格は別であるものの取り扱い商品や機能が重複している際に、経営の効率化のために片方を存続



タテの分割(分社型)

ヨコの分割(分割型)

◆組織再編の会計処理
企業の組織再編における会計処理については、「企業結合に関する会計基準」(企業会計基準第21号)「事業分離等に関する

会計処理」(注1)として、合併および会社分割等の組織再編について、会計処理に焦点をあてて解説します。

会社として吸収合併を行うことがあります(図表①)。
また、単独の企業内に複数の事業が存在し、独立の経営を行う方が効果的と考えられる場合や、販売機能や物流機能など経営資源の機能別に分社化を行う場合に、会社分割という手法を用いることがあります(図表②)。
本稿では、企業グループの事業戦略上あるいは資本政策を目的とした、合併および会社分割等の組織再編について、会計処

理に焦点をあてて解説します。
「事業分離等に関する会計基準」(企業会計基準第7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」(企業会計基準適用指針第10号)に規定されています。
これに関連して、組織再編における株主資本の内訳項目については、会社計算規則において規定されています。

本稿で取り扱う100%資本関係の合併の会計処理は、「共通支配下の取引」(注1)として会計処理を行います。ここでは、企業グループ内を移転する資産および負債は、原則として移転直前に付されていた適正な帳簿価額により計上します。

100%資本関係の会社分割における、対価が分割先の会社の株式のみである場合の分割元の会社の会計処理も、共通支配下の取引とします。移転した事業に関する投資がそのまま継続するとみて移転損益を計上せず、

対価として受け取る子会社株式等の取得価額は、移転した事業に係る株主資本相当額に基づいて算定します。
(注1) 共通支配下の取引とは、企業結合を行う当事者である企業(または事業)のすべてが、同一の株主により最終的に支配され、その支配が一時的ではない場合の企業結合をいいます。

1. 吸収合併の会計処理

存続会社が消滅会社の株主に對して対価を交付し、消滅会社の資産負債や権利義務は丸ごと存続会社に引き継がれます(許認可等、一部例外はあります)。
・100%親子間の吸収合併

⑦親会社が子会社を吸収

この場合、子会社の株主(親会社)に對価として親会社株式を交付(発行)することは、親会社が自身自身に株式を発行することになるため、親会社株式を発行せずに行うことが一般

図表③ 存続会社の会計処理①

借方		貸方	
資産	XXX	負債	XXX
抱合せ株式 消滅差損(益) (PL項目)	XXX	子会社株式	XXX

図表④ 存続会社の会計処理②

借方		貸方	
資産	XXX	負債	XXX
子会社株式	XXX	株主資本*	XXX

(自己株式として存続会社純資産の△項目)

図表⑤ 分割会社(親会社)の会計処理

借方		貸方	
負債	XXX	資産	XXX
子会社株式	XXX		

図表⑥ 承継会社(子会社)の会計処理

借方		貸方	
資産	XXX	負債	XXX
		株主資本*	XXX

図表⑦ 分割会社Aの会計処理

借方		貸方	
負債	XXX	資産	XXX
子会社B株式 (受入)	XXX		
株主資本*	XXX	子会社B株式 (配当)	XXX

図表⑧ 承継会社Bの会計処理

借方		貸方	
資産	XXX	負債	XXX
		株主資本*	XXX

図表⑨ 親会社の会計処理

借方		貸方	
子会社B株式	XXX	子会社A株式**	XXX

*株主資本の内訳項目は会社法の規定に従います
**子会社Aとa事業の簿価純資産/時価純資産/事業価値等の比率で按分します

的です。これを無対価合併とい
います。

子会社の資産負債はそのまま
親会社に適正な帳簿価額で引き
継がれます。親会社が100%
保有している子会社株式は、子
会社自体が消滅するため子会社
株式の帳簿価格と増加資本との
差額を「抱合せ株式消滅差損
(益)」として消滅させ、損益項
目(損益計算書(PL))の特別
損益項目)で計上します(図表
③)。

①子会社が親会社を吸収
存続会社である子会社は、消
滅会社である親会社の株主に対
して子会社株式を交付します。
この場合は、前述のように無

対価にはできません。親会社の
資産負債は子会社に引き継がれ
ますが、親会社が保有する子会
社株式もそのまま金庫株として
引き継がれます。子会社におい
ては、当該株式は「自己株式」
として、純資産のマイナス(△)
項目となります(図表④)。

このように、同じ親子関係の
合併でも、存続会社を親会社に
するか子会社にするかによって、
合併後の財務内容(貸借対照表、
特に純資産および損益)に違い
が生じることとなります。

2. 会社分割の会計処理

会社(分割会社)の営む事業
(資産や負債をはじめ、ヒト・

モノ・カネといった経営資源)
を、新設の会社あるいは既存の
会社を受入先(承継会社)とし
て移管し、受入先は対価を交付
します。タテの分割(分社型)
やヨコの分割(分割型)といっ
た類型があります。

⑦親会社が既存の100%子会
社に対して親会社の事業を分
割する場合(分社型吸収分割
Ⅱタテの分割)

親会社は、100%子会社に
対して親会社の事業(一部門)
を分割する場合、子会社は移転
する資産負債を適正な帳簿価額
で受け入れるとともに、親会社
に対価として子会社株式を交付
(発行)します(注2)。親会社

は、事業に関する資産負債の帳
簿価額を移転する処理を行うと
同時に、子会社が発行する株式
を受け入れます(図表⑤⑥)。

①共通の親会社を持つ子会社A
と子会社Bの間において、子
会社Aのa事業を子会社Bに
分割する場合(分割型吸収分
割Ⅱヨコの分割)

子会社Aは共通の親会社を持
つ子会社Bに対してa事業(一
部門)を分割する場合、子会社
Bは移転するa事業の資産負債
を適正な帳簿価額で受け入れる
とともに、子会社Aに対価とし
てB株式を交付(発行)します
(注2・注3)。子会社Aは親会
社にB株式の現物配当を行いま
す。親会社は、a事業に関する
A株式の帳簿価額をB株式と引
き換えられたものとして適切な
比率(簿価純資産/時価純資産
/事業価値等)で按分し、B株
式を受け入れます(図表⑦⑧⑨)。

(注2) 対価を発行しない(無対価
の)場合もあります。

(注3) この場合、子会社Bの株式
をいったん子会社Aに交付し、子
会社Aが即座に親会社に配当を行
うという形をとっています。