

## 企業結合等関係（連結）

以下の資料に基づき、連結財務諸表における企業結合等関係に関する注記について、①～⑩に記載すべき事項を解答しなさい。

### 【解答上の留意事項】

- 金額や株式数の記載が不要な箇所には「－」を記載すること。
- 【資料】から判明しない事項は考慮する必要はない。

### 【本問を解答する上での前提事項】

- 当社（A株式会社）は、東京証券取引所第1部の上場企業である。
- 当社グループの連結会計年度は、当期が第20期（×23年4月1日～×24年3月31日）である。なお、連結グループには、当社以外に連結子会社があるが、各社の事業年度は連結会計年度と一致している。
- 当社は当期中に、B株式会社を吸収合併している。なお、当該合併は当社が取得企業となっている。

### 【資料】

- 合併当事会社の概要（一部）

商号	×23年3月31日現在	×23年3月31日現在
	A株式会社 (合併会社)	B株式会社 (被合併会社)
資本金	122,000百万円	1,000百万円
発行済株式数	1,000,000,000株	20,000,000株
純資産	531,635百万円	4,231百万円
総資産	2,619,500百万円	21,800百万円
決算日	3月31日	3月31日

- 合併の要旨

- (1) 合併の日程

合併決議取締役会                      ×23年 6月 10日  
合併期日（効力発生日）              ×23年 10月 1日

- (2) 合併方式

A株式会社を存続会社とする吸収合併方式である。

- (3) 株式の割当比率

B株式会社の普通株式1株に対して、A株式会社の普通株式0.5株を割当て交付する。

- (4) 合併により発行する新株式数

普通株式9,000,000株

なお、合併期日におけるA株式会社株式の時価は500円／株であった。

- (5) 合併交付金

合併交付金は交付しないものとする。

3. ×23年10月1日時点のB株式会社の資産及び負債の簿価及び時価

(単位：百万円)

	簿価	時価
流動資産	3,421	3,821
固定資産	5,824	5,929
流動負債	3,321	3,321
固定負債	1,693	1,693

なお、これらはすべて識別可能資産及び負債としての要件を満たしているものとする。

4. その他の資料

- (1) 当該吸収合併を行うにあたり、A株式会社はアドバイザー費用等として50百万円を支払っている。
- (2) A株式会社によるB株式会社株式の先行持分は、普通株式2,000,000株（簿価440百万円）であった。

なお、合併期日におけるB株式会社株式の時価は250円／株であった。

【注記】

当連結会計年度（自 ×23 年 4 月 1 日 至 ×24 年 3 月 31 日）

取得による企業結合

1. 企業結合の概要

(1) 被取得企業の名称及びその事業の内容

被取得企業の名称 B 株式会社

事業の内容 卸売事業

(2) 企業結合を行った主な理由

卸売事業の規模の拡大と間接業務の一体的運用による効率化を図り、卸売事業の競争力を高めるため。

(3) 企業結合日

×23 年 10 月 1 日

(4) 企業結合の法的形式

合併

(5) 結合後企業の名称

A 株式会社

(6) 取得した議決権比率

合併直前に所有していた議決権比率 10%

企業結合日に追加取得した議決権比率 90%

取得後の議決権比率 100%

(7) 取得企業を決定するに至った根拠

対価の種類が株式であるため、当該株式を交付した当社を取得企業と決定いたしました。

2. 連結財務諸表に含まれる被取得企業の業績の期間

×23 年 10 月 1 日から×24 年 3 月 31 日まで

3. 被取得企業の取得原価及びその内訳

取得の対価 合併直前に保有していた B 株式会社の企業結合日における時価 ( ① ) 百万円

企業結合日に交付した A 株式会社の普通株式の時価 ( ② )

取得に直接要した費用 アドバイザリー費用等 ( ③ )

取得原価 ( )

4. 株式の種類別の交換比率及びその算定方法並びに交付した株式数

(1) 株式の種類別の交換比率

A 株式会社の普通株式 1 株 : B 株式会社の普通株式 ( ④ ) 株

(2) 株式交換比率の算定方法

A 株式会社は α 証券株式会社を、B 株式会社は β 証券株式会社をそれぞれ第三者機関として選定して株式交換比率の算定を依頼し、その算定結果をもとに当事者間で協議の上、算定しました。

(3) 交付した株式数

( ⑤ ) 株

5. 被取得企業の取得原価と取得するに至った取引ごとの取得原価の合計額との差額

( ) 百万円

6. 発生したのれんの金額、発生原因、償却方法及び償却期間

(1) 発生したのれん金額

( ⑥ ) 百万円

(2) 発生原因

主としてB株式会社が卸売事業を展開する地域における間接業務の効率化によって期待される超過収益力であります。

(3) 償却方法及び償却期間

5年間にわたる均等償却

7. 企業結合日に受け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

流動資産	( ⑦ ) 百万円
固定資産	( ⑧ )
資産合計	( )
流動負債	( ⑨ )
固定負債	( ⑩ )
負債合計	( )

8. 企業結合が連結会計年度開始の日に完了したと仮定した場合の当連結会計年度の連結損益計算書に及ぼす影響の概算額及びその算定方法

売上高	4,050 百万円
営業利益	155 百万円
経常利益	120 百万円
税金等調整前当期純利益	86 百万円
当期純利益	51 百万円
1株当たり当期純利益	5.10 円

(概算額の算定方法)

企業結合が当連結会計年度開始の日に完了したと仮定して算定された売上高及び損益情報と取得企業の連結損益計算書における売上高及び損益情報との差額を、影響の概算額としております。

なお、当該注記は監査証明を受けておりません。

## 【出題論点】

### 1. 取得による企業結合の場合の注記（吸収合併のケース）

## 【解説】（単位：百万円）

### 1. 取得による企業結合

企業結合が「取得」に該当する場合、その会計処理は「パーチェス法」によることとなります（企業結合会計基準第17項）。その概要は以下のとおりとなります。

- ・ 結合当事企業のいずれかを取得企業とします。
- ・ 取得企業は、被取得企業または被取得企業から受け入れた事業の取得原価を、原則として、取得の対価として交付した現金及び株式等の時価とします。
- ・ 取得原価は、被取得企業から受け入れた資産及び引き受けた負債に配分されます。
- ・ 取得原価が、被取得企業から受け入れた資産及び引き受けた負債に配分された純額と異なった場合、のれん又は負ののれんが発生します。

### 2. 取得企業の決定

取得企業を決定するためには、基本的に企業会計基準第22号「連結財務諸表に関する会計基準（以下、連結会計基準といいます。）」の考え方をを用いることになっています（企業結合会計基準第18項）。これは、企業結合が「取得」に該当するためには「支配」を獲得することが必要となりますが、その「支配」の概念を連結会計基準が規定（連結会計基準第7項）しており、かつ、連結会計基準の概念をそのまま利用することによって基準間の整合性を保つ事ができるためです。

なお、本問では取得企業は所与（問題文にてA株式会社と記載）となっているため、皆さんが判断する必要はありません。

### 3. 取得原価の決定

#### (1) 基本的な考え方

被取得企業（本問においては吸収合併消滅会社）の取得原価は、取得の対価に、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。）を加算して算定します。

支払対価として取得企業の株式が交付された場合の取得の対価の算定は、取得企業の株式に市場価格がある場合には、「企業結合日における株価」に交付株式数を乗じた額で行います。

また、取得に直接要した支出額とは、次の(1)及び(2)を満たしたものをいいます。

#### ① 企業結合に直接要した支出額

企業結合を成立させるために取得企業が外部のアドバイザー（例えば投資銀行のコンサルタント、弁護士、公認会計士、不動産鑑定士等の専門家）に支払った交渉や株式の交換比率の算定に係る特定の報酬・手数料等をいいます。

#### ② 取得の対価性が認められるもの

現実に契約に至った企業結合に関連する支出額のことをいいます。したがって、契約に至らなかった取引や単なる調査に関連する支出額は、企業結合に直接要した費用であっても取得原価に含めることはできません。

#### (2) 取得が複数の取引により達成された場合

##### ① 個別財務諸表上の会計処理

取得が複数の取引により達成された場合、個別財務諸表上は、支配を獲得するに至った個々の取引ごとの原価の合計額をもって、被取得企業の取得原価とします（企業結合会計基準第25項（1））。

##### ② 連結財務諸表上の処理

連結財務諸表上は、支配を獲得するに至った個々の取引すべてについて、企業結合日における時価を

もって、被取得企業の取得原価を算定します。そして、当該被取得企業の取得原価と、支配を獲得するに至った個々の取引ごとの原価の合計額（持分法適用関連会社ではない場合には個別財務諸表上の取得原価）との差額は、当期の段階取得に係る損益として処理することになります（企業結合会計基準第 25 項（2））。また、これに見合う金額は、個別財務諸表において計上されたのれん（又は負ののれん）の修正として処理されます。

投資会社が持分法適用関連会社と企業結合した場合には、支配を獲得するに至った個々の取引ごとの原価は持分法による評価額を指すことになります（企業結合会計基準第 25 項（2）なお書き）。その場合には、企業結合日直前の被取得企業の株式（関連会社株式）の持分法による評価額と企業結合日の時価との差額を当期の損益とし、これに見合う金額をのれん（又は負ののれん）の修正として処理します。

以上より、本問における取得原価は、以下のように算定することになります。

（個別財務諸表）

取 得 の 対 価：500 円/株×9,000,000 株+440=4,940  
交付株式の時価 先行持分簿価

取得に直接要した支出額：50

取 得 原 価：4,940+50=4,990

（連結財務諸表）

取 得 の 対 価：500 円/株×9,000,000 株+250 円/株×2,000,000=5,000  
交付株式の時価 先行持分時価

取得に直接要した支出額：50

取 得 原 価：5,000+50=5,050

なお、この個別財務諸表と連結財務諸表の取得原価の差額は、【注記】「5. 被取得企業の取得原価と取得するに至った取引ごとの取得原価の合計額との差額」となります。

#### 4. 取得原価の配分

事業等に含まれていた資産及び負債のそれぞれの取得原価は、事業等の取得原価が決まったとしても当然に決まるものではありません。そこで、これらを決定する手続きが必要になります。これを企業結合会計基準では取得原価の配分と呼んでいます（企業結合会計基準第 28 項）。原則としては、企業結合日における時価を基礎として、取得原価を配分していきます。

被結合企業から受け入れた資産及び引き受けた負債のうち企業結合日において識別可能なものを識別可能資産及び負債といいます。企業結合においては、この識別可能資産及び負債を、取得した事業等の資産及び負債として計上することになります。そして、配分とは言うものの、実際には識別可能資産及び負債の時価等をそのまま取得原価とします。このため、事業等の取得原価と識別可能資産及び負債の取得原価とには差額が生じ、その差額をのれん又は負のれんとして処理することになります。なお、どのようなものを識別可能資産及び負債とするかが問題となりますが、これについては、被取得企業の企業結合前の貸借対照表に計上されていたかどうかにかかわらず、企業がそれらに対して対価を支払って取得した場合、原則として我が国において一般に公正妥当と認められる企業会計の基準の下で認識されるものに限定しています（企業結合会計基準第 99 項）。

## 5. のれんの会計処理

取得原価と取得原価の配分額との差額はのれん（又は負ののれん）として資産に計上（又は利益として処理）します。

なお、負ののれんが見込まれる場合には、取得企業は、すべての識別可能資産及び負債が把握されているか、また、それらに対する取得原価の配分が適切に行われているかを見直す必要があります。その上で、この見直しを行っても、取得原価が受け入れた資産及び引き受けた負債に配分された純額を下回る場合には、当該不足額を生じた事業年度の利益として処理することになっています（企業結合会計基準第 33 項）。ただし、当該下回る金額に重要性が乏しい場合には、上記のような見直しを行うことなく下回る金額を当期の利益として処理することができます。

## 6. 本間における合併の仕訳

上記を踏まえると、本間における合併の仕訳は以下のとおりとなります。

（個別財務諸表）

（流 動 資 産）	3,821※1	（流 動 負 債）	3,321※1
（固 定 資 産）	5,929※1	（固 定 負 債）	1,693※1
（の れ ん）	254※5	（資 本 金）	4,500※2
		（B 株 式 会 社 株 式）	440※3
		（現 金 預 金）	50※4

※1 企業結合日時点の時価

※2  $500 \text{ 円/株} \times 9,000,000 \text{ 株} = 4,500$ （交付した株式の時価）

※3 A株式会社が保有していたB社株式の簿価

※4 アドバイザリー費用等

※5 貸借差額

（連結修正）

（の れ ん）	60	（段階取得に係る差益）	60
---------	----	-------------	----

※  $250 \text{ 円/株} \times 2,000,000 \text{ 株} - 440 = 60$ （先行持分の簿価と時価の差額）

なお、上記ののれんの合計が【注記】「6. 発生したのれんの金額」となります。

## 【記入例】

当連結会計年度（自 ×23 年 4 月 1 日 至 ×24 年 3 月 31 日）

取得による企業結合

### 1. 企業結合の概要

#### (1) 被取得企業の名称及びその事業の内容

被取得企業の名称 B 株式会社

事業の内容 卸売事業

#### (2) 企業結合を行った主な理由

卸売事業の規模の拡大と間接業務の一体的運用による効率化を図り、卸売事業の競争力を高めるため。

#### (3) 企業結合日

×23 年 10 月 1 日

#### (4) 企業結合の法的形式

合併

#### (5) 結合後企業の名称

A 株式会社

#### (6) 取得した議決権比率

合併直前に所有していた議決権比率 10%

企業結合日に追加取得した議決権比率 90%

取得後の議決権比率 100%

#### (7) 取得企業を決定するに至った根拠

対価の種類が株式であるため、当該株式を交付した当社を取得企業と決定いたしました。

### 2. 連結財務諸表に含まれる被取得企業の業績の期間

×23 年 10 月 1 日から×24 年 3 月 31 日まで

### 3. 被取得企業の取得原価及びその内訳

取得の対価 合併直前に保有していた B 株式会社の企業結合日における時価 ( 500 ) 百万円

企業結合日に交付した A 株式会社の普通株式の時価 ( 4,500 )

取得に直接要した費用 アドバイザリー費用等 ( 50 )

取得原価 ( 5,050 )

### 4. 株式の種類別の交換比率及びその算定方法並びに交付した株式数

#### (1) 株式の種類別の交換比率

A 株式会社の普通株式 1 株 : B 株式会社の普通株式 ( 0.5 ) 株

#### (2) 株式交換比率の算定方法

A 株式会社は α 証券株式会社を、B 株式会社は β 証券株式会社をそれぞれ第三者機関として選定して株式交換比率の算定を依頼し、その算定結果をもとに当事者間で協議の上、算定しました。

#### (3) 交付した株式数

( 9,000,000 ) 株

### 5. 被取得企業の取得原価と取得するに至った取引ごとの取得原価の合計額との差額

( 60 ) 百万円



6. 発生したのれんの金額、発生原因、償却方法及び償却期間

(1) 発生したのれん金額

( 314 ) 百万円

(2) 発生原因

主としてB株式会社が卸売事業を展開する地域における間接業務の効率化によって期待される超過収益力であります。

(3) 償却方法及び償却期間

5年間にわたる均等償却

7. 企業結合日に受け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

流動資産	( 3,821 ) 百万円
固定資産	<u>( 5,929 )</u>
資産合計	<u>( 9,750 )</u>
流動負債	( 3,321 )
固定負債	<u>( 1,693 )</u>
負債合計	<u>( 5,014 )</u>

8. 企業結合が連結会計年度開始の日に完了したと仮定した場合の当連結会計年度の連結損益計算書に及ぼす影響の概算額及びその算定方法

売上高	4,050 百万円
営業利益	155 百万円
経常利益	120 百万円
税金等調整前当期純利益	86 百万円
当期純利益	51 百万円
1株当たり当期純利益	5.10 円

(概算額の算定方法)

企業結合が当連結会計年度開始の日に完了したと仮定して算定された売上高及び損益情報と取得企業の連結損益計算書における売上高及び損益情報との差額を、影響の概算額としております。

なお、当該注記は監査証明を受けておりません。