

第 1 回: 共通支配下の取引等の会計処理(吸収合併)

2015.05.07

新日本有限責任監査法人 公認会計士 内川 裕介

新日本有限責任監査法人 公認会計士 高野 昭二

1. はじめに

本解説シリーズでは組織再編行為の会計上の分類のうち、共通支配下の取引等について設例を用いて解説します。

回数	組織再編行為	設例
第1回	吸収合併	(1) 親会社の子会社を吸収合併(子会社が100%子会社の場合) (2) 親会社の子会社を吸収合併(非支配株主が存在する場合)
第2回	事業譲渡及び会社分割	(1) 事業譲渡により親会社の子会社に事業を移転(対価が現金等の財産のみの場合) (2) 会社分割により親会社の子会社に事業を移転(対価が子会社株式のみの場合)
第3回	株式交換	(1) 株式交換により子会社を完全子会社化
第4回	株式移転	(1) 株式移転により完全親会社(ホールディングス会社)を設立
第5回	子会社同士の吸収合併	(1) 子会社同士の吸収合併(対価が現金等の財産のみの場合) (2) 子会社同士の吸収合併(対価が子会社株式のみの場合)

平成 25 年 9 月 13 日改正「企業結合に関する会計基準(企業会計基準第 21 号)及び「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)に基づいています。なお、文中の意見に関する部分は私見であることをお断り申し上げます。

2. 組織再編行為の会計上の分類

組織再編行為の会計上の分類は、取得、共同支配企業の形成、共通支配下の取引等の 3 つに分類されます。このうち本解説シリーズでは共通支配下の取引等を取り上げて解説します。

共通支配下の取引等とは、結合当事企業(又は事業)のすべてが、企業結合の前後で同一の株主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をいいます。つまり、親会社と子会社、子会社同士など、連結グループ内で組織再編行為が行われた場合の企業結合が該当します。

この共通支配下の取引等には(1)共通支配下の取引と(2)非支配株主との取引があり、基本的な考え方は以下のとおりです。

(1) 共通支配下の取引

連結グループ内での内部取引となるため、各社の帳簿価額での処理が前提となります。

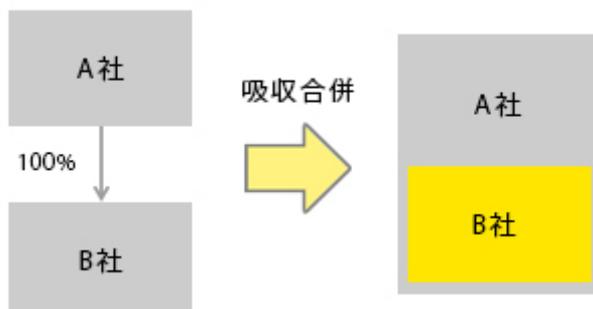
(2) 非支配株主との取引

連結グループ外の外部取引となるため、各社の帳簿価額ではなく、時価または取得の対価での処理が前提となります。

3. 親会社が子会社を吸収合併(100%子会社の場合)

【設例】

- A社はB社発行済株式総数の100%保有している。
- A社はB社を吸収合併した(吸収合併存続会社はA社)。
- B社はA社が新規設立した会社である。
- B社は設立後に当期純利益100を計上している。



- 合併期日前日の貸借対照表は以下のとおりである。

A社 (親会社)			B社 (子会社)		
諸資産	1,300	諸負債	諸資産	1,000	諸負債
B社株式	700	500			200
		資本金			資本金
		1,000			700
		利益剰余金			利益剰余金
		500			100

(1) 吸収合併存続会社である親会社 A 社の仕訳

- 親会社 A 社が子会社 B 社から受け入れる資産及び負債は、合併期日の前日に付された適正な帳簿価額により計上します。
- 親会社 A 社が合併直前に保有していた子会社株式の適正な帳簿価額と B 社から受け入れる資産及び負債との差額は、特別損益(抱合せ株式消滅差益)に計上します。

(借)	諸資産	1,000	(貸)	諸負債	200
				B社株式	700
				抱合せ株式消滅差益	100

(2) 合併後の A 社貸借対照表

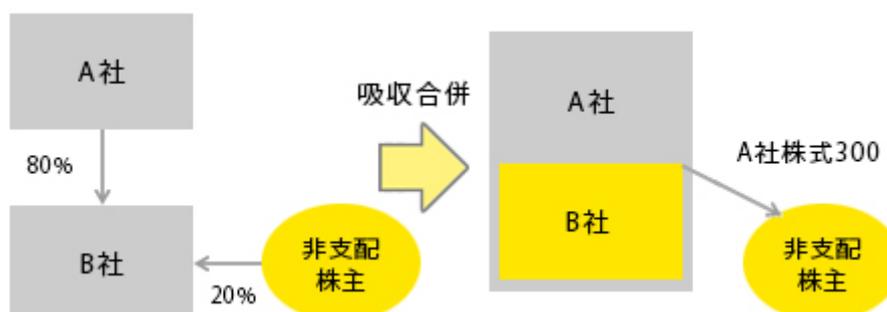
- 合併後の A 社貸借対照表は次のようになります。

A社（親会社）	
諸資産	2,300
諸負債	700
資本金	1,000
利益剰余金	600

4. 親会社の子会社を吸収合併（非支配株主が存在している場合）

【設例】

- A 社は B 社発行済株式総数の 80% 保有している。
- A 社は B 社を吸収合併した（吸収合併存続会社は A 社）。
- A 社は B 社の非支配株主に新株 300 を発行した。



- 合併期日前日の貸借対照表は以下のとおりである。

A社（親会社）		B社（子会社）	
諸資産	1,300	諸資産	1,000
B社株式	560	諸負債	200
諸負債	360	資本金	500
資本金	1,000	利益剰余金	300
利益剰余金	500		

(1) 吸収合併存続会社である親会社 A 社の仕訳

- 親会社 A 社が子会社 B 社から受け入れる資産及び負債は、合併期日の前日に付された適正な帳簿価額により計上することになります。
- 親会社 A 社は、子会社 B 社の株主資本を合併期日直前の持株比率に基づき、①親会社持分相当額と②非支配株主持分相当額に按分し、次のように処理します。

① 親会社持分相当額

親会社 A 社が合併直前に保有していた子会社株式の適正な帳簿価額と、B 社から受け入れる資産及び負債との差額は、特別損益(抱合せ株式消滅差益)に計上します。

② 非支配株主持分相当額

取得の対価と非支配株主持分相当額との差額は、その他資本剰余金として計上します。

① 親会社持分相当額(80%)

(借)	諸資産 ※1	800	(貸)	諸負債 ※2	160
				B社株式	560
				抱合せ株式消滅差益	80

※1 B 社諸資産 $1,000 \times 80\%$

※2 B 社諸負債 $200 \times 80\%$

② 非支配株主持分相当額(20%)

(借)	諸資産	200	(貸)	諸負債	40
	資本剰余金(その他資本剰余金)※3	140		資本剰余金(その他資本剰余金)※4	300

※3 取得の対価と非支配持分相当額との差額 $300 - 160$

※4 新株発行による増加資本 300 については、払込資本の増加(資本金または資本剰余金)として処理します。資本金、資本準備金、その他資本剰余金のいずれを増加するかは会社法の規定に基づき決定することになります。ここでは資本剰余金(その他資本剰余金)の増加としています。

(2)合併後の A 社貸借対照表

- 合併後の A 社貸借対照表は次のようになります。

A社(親会社)	
諸資産	2,300
諸負債	560
資本金	1,000
資本剰余金	160
利益剰余金	580

(2) 分離先企業 B 社の仕訳

- 子会社 B 社が親会社 A 社から受け入れる a 事業に係る諸資産は、移転直前の適正な帳簿価額により計上します。
- a 事業に係る株主資本相当額と、交付した現金等の財産の適正な帳簿価額との差額は、のれんとして処理します。

(借)	a事業諸資産	50	(貸)	現金	100
	のれん	50			

(3) 移転後の A 社及び B 社の貸借対照表

- 移転後の A 社及び B 社の貸借対照表は次のようになります。

A社（親会社）			B社（子会社）		
諸資産	1,350	諸負債	諸資産	950	諸負債
B社株式	640	440	(うち a 事業の 諸資産 50)		200
		資本金	のれん	50	資本金
		1,000			500
		利益剰余金			利益剰余金
		550			300

(4) 連結財務諸表における仕訳

- 投資と資本の相殺消去

(借)	資本金	500	(貸)	B社株式	640
	利益剰余金	300		非支配株主持分	160

- 移転損益とのれんの相殺消去

個別財務諸表上で計上された移転損益は、連結会計基準における未実現損益の消去に準じて処理します。すなわち、連結財務諸表において相殺消去されます。

B 社で計上されたのれんは連結グループ内の取引となるため移転損益と相殺消去します。

(借)	移転損益	50	(貸)	のれん	50
-----	------	----	-----	-----	----

(5) 事業譲渡前後の連結貸借対照表

- 事業譲渡前後の連結貸借対照表は次のようになります。連結グループ外の非支配株主との取引は発生しないため、事業譲渡前後で連結財務諸表に影響のある項目はありません。

(1)分離元企業 A 社の仕訳

- 共通支配下の取引として、移転した事業に係る株主資本相当額に基づき、取得する B 社の株式の取得原価を算定します。なお、移転損益は発生しません。

〈借〉	B社株式	50	〈貸〉	諸資産	50
-----	------	----	-----	-----	----

(2)分離先企業 B 社の仕訳

- A 社から a 事業を受け入れます。B 社が A 社から受け入れる a 事業に係る諸資産は、分割期日前日に付された適正な帳簿価額により計上します。

〈借〉	諸資産	50	〈貸〉	資本金※	50
-----	-----	----	-----	------	----

※a 事業に係る株主資本相当額は払込資本(資本金又は資本剰余金)として処理します。ここでは資本金とします。

(3)吸収分割後の A 社及び B 社の貸借対照表

A社 (親会社)			B社 (子会社)		
諸資産	1,250	諸負債	諸資産	1,050	諸負債
B社株式	690	440	(うち a 事業の 諸資産 50)	200	200
		資本金	資本金	550	
		1,000	利益剰余金	300	
		利益剰余金			
		500			

(4)連結財務諸表における仕訳

- 投資と資本の相殺(80%)

〈借〉	資本金	500	〈貸〉	B社株式	640
	利益剰余金	300		非支配株主持分	160

- 追加取得相当に係る投資と資本の相殺(10%)

〈借〉	資本金	50	〈貸〉	B社株式	50
-----	-----	----	-----	------	----

- 持分変動による差額の計上

B 社に係る A 社の持分増加額 80(※1)と、移転した a 事業に係る A 社持分減少額 5(※2)との差額 75 は資本剰余金として計上します。なお、連結会計基準の改正により追加取得持分の取得原価と減少する非支配株主持分との差額は資本剰余金として処理することとされた点、留意が必要です。

第 3 回: 共通支配下の取引等の会計処理(株式交換)

2015.06.18

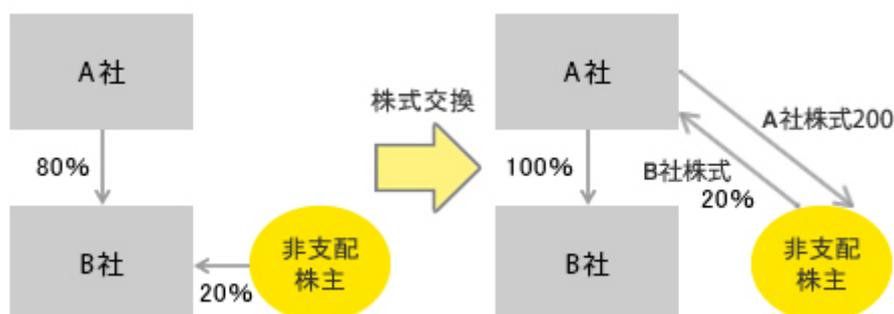
新日本有限責任監査法人 公認会計士 内川 裕介

新日本有限責任監査法人 公認会計士 高野 昭二

1. 株式交換により子会社を完全子会社化

【設例】

- A 社は B 社発行済株式総数の 80%を保有している。
- A 社は株式交換することにより B 社を完全子会社化した。
- 株式交換に当たり A 社は B 社の非支配株主に対して新株の発行を行った。時価相当額は 200 である。
- B 社は A 社が新規設立した会社である。
- B 社は設立後に当期純利益を計上していないものとする。



- 株式交換直前の貸借対照表は以下のとおりである。

A社 (親会社)			B社 (子会社)		
諸資産	1,300	諸負債	諸資産	1,000	諸負債
B社株式	640	440			200
		資本金			資本金
		1,000			500
		利益剰余金			利益剰余金
		500			300

(1) A 社の仕訳

- 親会社 A 社が追加取得する B 社株式の取得原価は、株式交換直前に付された適正な帳簿価額ではなく、取得の対価に基づき算定します。すなわち、非支配株主との取引ですので非支配株主に交付した A 社株式の時価に基づき算定します。

(借)	B社株式	200	(貸)	資本剰余金	200
-----	------	-----	-----	-------	-----

※新株発行による増加資本 200 については、払込資本の増加(資本金又は資本剰余金)として処理します。資本金、資本準備金、その他資本剰余金のいずれを増加するかは会社法の規定に基づき決定することになります。ここでは資本剰余金の増加としています。

(2) B 社の仕訳

- 株式交換に伴う仕訳は発生しません。

(3) 連結財務諸表における仕訳

- 投資と資本の相殺

(借)	資本金	500	(貸)	B社株式	640
	利益剰余金	300		非支配株主持分	160

- 追加取得による持分変動

追加取得したB社株式の取得原価と、減少する非支配株主持分との差額は資本剰余金に計上します。なお、連結会計基準の改正により追加取得持分の取得原価と減少する非支配株主持分との差額は資本剰余金として処理することとされた点、留意が必要です。

(借)	非支配株主持分	160	(貸)	B社株式	200
	資本剰余金	40			

(4) 株式交換前後の連結貸借対照表

- 株式交換前後の連結貸借対照表は次のようになります。株式交換により、B社が100%子会社となったことから、移転後の非支配株主持分は減少してゼロとなり、払込資本(ここでは資本剰余金)が増加します。

連結貸借対照表(株式交換前)			連結貸借対照表(株式交換後)		
諸資産	2,300	諸負債	諸資産	2,300	諸負債
		640			640
		資本金			資本金
		1,000			1,000
		利益剰余金			資本剰余金
		500			160
		非支配株主持分			利益剰余金
		160			500

第 4 回: 共通支配下の取引等の会計処理(株式移転)

2015.07.22

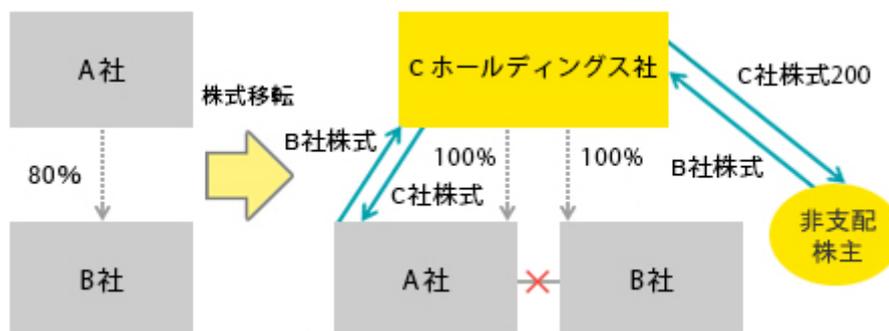
新日本有限責任監査法人 公認会計士 内川 裕介

新日本有限責任監査法人 公認会計士 高野 昭二

1. 株式移転により完全親会社(ホールディングス会社)を設立

【設例】

- A 社は B 社発行済株式総数の 80%を保有している。
- A 社及び B 社は株式移転により C ホールディングス社を設立した。
- C ホールディングス社は新株を発行し、A 社及び B 社の株主へ割り当てた。
- B 社の非支配株主へ交付した C 社株式の時価相当額は 200 である。
- C ホールディングス社の増加資本は、資本金 1,500 及び資本剰余金 840 とする。
- また、各社において損益は発生していないものとする。



- 株式移転直前の貸借対照表は以下のとおりである。

A社 (親会社)			B社 (子会社)		
諸資産	1,300	諸負債	諸資産	1,000	諸負債
B社株式	640	440			200
		資本金			資本金
		1,000			500
		利益剰余金			利益剰余金
		500			300

(1) A 社の仕訳

- A 社は B 社の株主として C ホールディングス社株式を取得します。共通支配下の取引となりますので、完全親会社 C ホールディングス社株式の取得原価は、旧子会社 B 社株式の株式移転直前の適正な帳簿価額に基づき計上します。
- B 社株式と C ホールディングス社株式の株式交換による損益は認識しません。

〈借〉	C社株式	640	〈貸〉	B社株式※	640
-----	------	-----	-----	-------	-----

※B社株式の適正な帳簿価額

(2) B社の仕訳

- B社は株主がA社及び非支配株主からCホールディングス社に変更するのみとなります。従って、株式移転に伴う仕訳は発生しません。

(3) C社の仕訳

- 旧親会社A社株式の取得原価は、共通支配下の取引となるため、原則としてA社の株式移転日の前日における適正な帳簿価額による株主資本の額に基づいて算定します。

旧親会社A社株式

〈借〉	A社株式※	1,500	〈貸〉	資本金	1,500
-----	-------	-------	-----	-----	-------

※1,500＝資本金 1,000+利益剰余金 500

増加資本 1,500については、払込資本の増加(資本金又は資本剰余金)として処理します。ここでは資本金の増加としています。

- 旧子会社B社株式の取得原価は、株式移転日の前日の持株比率に基づき、①旧親会社A社持分相当額と②非支配株主持分相当額に按分します。

① 親会社A社持分相当額(80%)

共通支配下の取引となるため、B社の株式移転日の前日における適正な帳簿価額による株主資本の額に基づいて算定します。

〈借〉	B社株式※	640	〈貸〉	資本剰余金	640
-----	-------	-----	-----	-------	-----

※640＝(資本金 500+利益剰余金 300) × 80%

増加資本 640については、払込資本の増加(資本金又は資本剰余金)として処理します。ここでは資本剰余金の増加としています。

② 支配株主持分相当額(20%)

非支配株主との取引となるため、C社が非支配株主に対して交付したC社株式の時価に基づいて算定します。

〈借〉	B社株式※	200	〈貸〉	資本剰余金	200
-----	-------	-----	-----	-------	-----

※時価相当額 200

増加資本 200については、払込資本の増加(資本金又は資本剰余金)として処理します。ここでは資本剰余金の増加としています。

(4) 株式移転後の C ホールディングス社貸借対照表

移転直後の C ホールディングス社貸借対照表は次のようになります。

Cホールディングス社(完全親会社)			
A社株式	1,500	資本金	
B社株式	840		1,500
		資本剰余金	
			840

(5) 連結財務諸表における仕訳

- 投資と資本の相殺消去

(借)	資本金	1,000	(貸)	A社株式	1,500
	利益剰余金	500			
(借)	資本金	500	(貸)	B社株式	840
	資本剰余金※	40			
	利益剰余金	300			

※B社株式の取得原価 200と減少する非支配株主持分 160(=(資本金 500+利益剰余金 300)×20%)との差額は資本剰余金として処理します。

- 自己株式へ振り替え

A社が受け入れたCホールディングス社株式は、連結財務諸表上では自己株式となるため、自己株式に振り替えます。

(借)	自己株式	640	(貸)	C社株式	640
-----	------	-----	-----	------	-----

- 株主資本項目の調整

共通支配下の取引であるため、株式移転前後で連結財務諸表の資本構成が異なる場合には、株式移転前の連結財務諸表上の資本構成に戻す必要があります。すなわち、利益剰余金の金額は株式移転前後で影響はないため、株式移転前の利益剰余金の金額に調整する必要があります。

また、連結財務諸表上の資本金はCホールディングス社の資本金となるため、株式移転前のA社(旧親会社)の資本金が異なる場合には、その差額を資本剰余金に振り替えます。

(借)	資本剰余金※	500	(貸)	利益剰余金	500
-----	--------	-----	-----	-------	-----

※Cホールディングス社資本金 1,500－A社資本金 1,000

(6) ホールディングス会社設立前後の連結貸借対照表

- ホールディングス会社設立前後の連結貸借対照表は次のようになります。親会社がA社からCホールディングス社となったことにより、純資産の部の構成がホールディングス会社設立前後で異なります。

C ホールディングス社設立前 連結精算表

	A社	B社	単純合算	連結仕訳	連結貸借対照表
(資産の部)					
諸資産	1,300	1,000	2,300		2,300
A社株式	640		640	△ 640	0
(負債の部)					
諸負債	△ 440	△ 200	△ 640		△ 640
(純資産の部)					
資本金	△ 1,000	△ 500	△ 1,500	500	△ 1,000
利益剰余金	△ 500	△ 300	△ 800	300	△ 500
非支配株主持分				△ 160	△ 160

※△は貸方を意味します。

C ホールディングス社設立後 連結精算表

	A社	B社	C社	単純合算	連結仕訳	連結貸借対照表
(資産の部)						
諸資産	1,300	1,000		2,300		2,300
A社株式			1,500	1,500	△ 1,500	0
B社株式			840	840	△ 840	0
C社株式	640			640	△ 640	0
(負債の部)						
諸負債	△ 440	△ 200		△ 640		△ 640
(純資産の部)						
資本金	△ 1,000	△ 500	△ 1,500	△ 3,000	1,500	△ 1,500
資本剰余金			△ 840	△ 840	540	△ 300
利益剰余金	△ 500	△ 300		△ 800	300	△ 500
自己株式					640	640

※△は貸方を意味します。

• 連結貸借対照表

連結貸借対照表(設立前)		連結貸借対照表(設立後)	
諸資産	2,300	諸資産	2,300
諸負債	640	諸負債	640
資本金	1,000	資本金	1,500
利益剰余金	500	資本剰余金	300
非支配株主持分	160	利益剰余金	500
		自己株式	△ 640

第 5 回: 共通支配下の取引等の会計処理(子会社同士の吸収合併)

2015.08.07

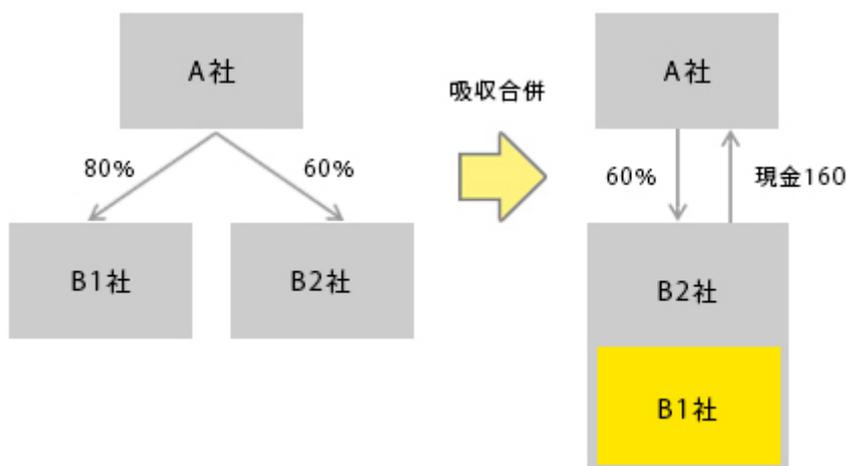
新日本有限責任監査法人 公認会計士 内川 裕介

新日本有限責任監査法人 公認会計士 高野 昭二

1. 子会社同士の吸収合併(対価が現金等の財産のみの場合)

【設例】

- A 社は子会社である B1 社(持分比率 80%)及び B2 社(持分比率 60%)を有している。
- B2 社は B1 社を吸収合併した。これにより B1 社の株主は現金 200(A 社は現金 160)を受け取る。
- 吸収合併後の A 社の B2 社に対する持分比率は変わらないものとする。
- また、各社において損益は発生していないものとする。



- 合併期日前日の貸借対照表は以下のとおりである。

A社(親会社)	
諸資産	1,300
B1社株式	80
B2社株式	360
諸負債	240
資本金	1,000
資本剰余金	100
利益剰余金	400

B1社（子会社）			B2社（子会社）		
諸資産	110	諸負債	諸資産	620	諸負債
		10			20
		資本金			資本金
		80			400
		利益剰余金			利益剰余金
		20			200

(1) 親会社 A 社の仕訳

- 親会社 A 社が受け取った現金等の財産 (160=現金 200×80%) は移転前に付された適正な帳簿価額により計上します。
- 現金等の帳簿価額と B1 社株式の適正な帳簿価額との差額は、原則として交換損益として計上します。対価として現金を受け取った場合には、一般的な売買取引と同様に考え、差額を損益として認識します。

(借)	現金	160	(貸)	B1社株式	80
				交換損益	80

(2) 子会社 B1 社の仕訳

- B1 社は B2 社との合併により消滅します。

(借)	諸負債	10	(貸)	諸資産	110
	資本金	80			
	利益剰余金	20			

(3) 子会社 B2 社の仕訳

- 共通支配下の取引となるため、B1 社から受け入れる資産及び負債は合併期日前日の適正な帳簿価額により計上します。
- B1 社の株主資本と取得の対価として支払った現金等との差額はのれんとして計上します。

(借)	諸資産	110	(貸)	諸負債	10
	のれん	100		現金	200

(4) 合併後の A 社及び B2 社貸借対照表

合併後の A 社及び B2 社の貸借対照表は次のようになります。

A社（親会社）			B2社（子会社）		
諸資産	1,300	諸負債	諸資産	530	諸負債
現金	160	240	のれん	100	30
B2社株式	360	資本金			資本金
		1,000			400
		資本剰余金			利益剰余金
		100			200
		利益剰余金			
		480			

(5) 連結財務諸表の仕訳

- 投資と資本の相殺（開始仕訳）

（借）	資本金	80	（貸）	B1社株式	80
	利益剰余金	20		非支配株主持分	20
（借）	資本金	400	（貸）	B2社株式	360
	利益剰余金	200		非支配株主持分	240

- B1社はB2社に合併され消滅しているため、上記のB1社に係る開始仕訳を振り戻します。

（借）	B1社株式	80	（貸）	資本金	80
	非支配株主持分	20		利益剰余金	20

- 交換損益の修正
- 交換損益は、連結会計基準における未実現損益の消去に準じて処理します。すなわち、連結財務諸表においてはグループ内取引となるため相殺消去されます。
- のれんは全額消去し、のれんと交換損益との差額は資本剰余金として処理します。B2社で生じたのれんのうち、20%はA社の持分変動により生じたものであるため、資本剰余金として処理することになります。

（借）	交換損益	80	（貸）	のれん	100
	資本剰余金	20			

(6) 吸収合併前後の連結貸借対照表

- 吸収合併前後の連結貸借対照表は次のようになります。連結グループ外の非支配株主へ現金40(=200×20%)を支払っているため、吸収合併後は資産合計が40減少しています。また、B1社株主資本相当額に対する持分比率が減少したことにより、資本剰余金及び非支配株主持分が吸収合併前後で増減しています。

B1 社吸収合併前 連結精算表

	A社	B1社	B2社	単純合算	連結仕訳	連結貸借対照表
(資産の部)						
諸資産	1,300	110	620	2,030		2,030
B1社株式	80			80	△ 80	0
B2社株式	360			360	△ 360	0
(負債の部)						
諸負債	△ 240	△ 10	△ 20	△ 270		△ 270
(純資産の部)						
資本金	△ 1,000	△ 80	△ 400	△ 1,480	480	△ 1,000
資本剰余金	△ 100			△ 100		△ 100
利益剰余金	△ 400	△ 20	△ 200	△ 620	220	△ 400
非支配株主持分					△ 260	△ 260

※△は貸方を意味します。

B1 社吸収合併後 連結精算表

	合併後 A社	合併後 B1社	合併後 B2社	単純合算	連結仕訳	連結貸借対照表
(資産の部)						
諸資産	1,300		530	1,830		1,830
現金	160			160	0	160
B2社株式	360			360	△ 360	0
のれん			100	100	△ 100	0
(負債の部)						
諸負債	△ 240		△ 30	△ 270		△ 270
(純資産の部)						
資本金	△ 1,000		△ 400	△ 1,400	400	△ 1,000
資本剰余金	△ 100			△ 100	20	△ 80
利益剰余金	△ 480		△ 200	△ 680	280	△ 400
非支配株主持分					△ 240	△ 240

※△は貸方を意味します。

• 連結貸借対照表

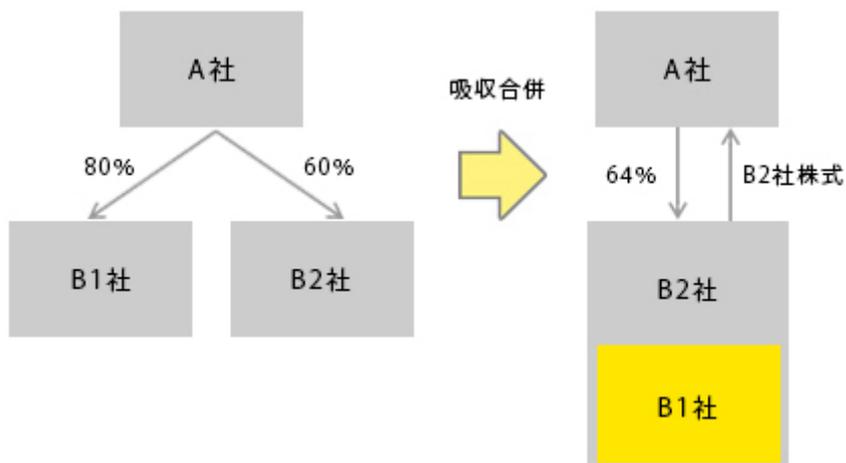
連結貸借対照表 (吸収合併前)		連結貸借対照表 (吸収合併後)	
諸資産	2,030	諸資産	1,830
		現金	160
諸負債	270	諸負債	270
		資本金	1,000
資本金	1,000	資本剰余金	80
資本剰余金	100	利益剰余金	400
利益剰余金	400	非支配株主持分	240
非支配株主持分	260		

2. 子会社同士の吸収合併(対価が子会社株式のみの場合)

【設例】

- A社は子会社であるB1社(持分比率80%)及びB2社(持分比率60%)を有している。
- B2社はB1社を吸収合併した。これによりB1社の株主であるA社はB2社株式を受け取る。

- 吸収合併後の A 社の B2 社に対する持分比率は 64%となるものとする。
- また、各社において損益は発生していないものとする。



- 合併期日前日の貸借対照表は以下のとおりである。

A社（親会社）			
諸資産	1,300	諸負債	
B1社株式	80		240
B2社株式	360	資本金	1,000
		資本剰余金	100
		利益剰余金	400

B1社（子会社）		B2社（子会社）	
諸資産	110	諸資産	620
	諸負債		諸負債
	10		20
	資本金		資本金
	80		400
	利益剰余金		利益剰余金
	20		200

(1) 親会社 A 社の仕訳

- 親会社 A 社が受け取った B2 社株式の取得原価は、引き換えられた B1 社株式の企業結合日直前の適正な帳簿価額に基づいて計上します。
- 対価として株式を受け取った場合には、一般的な売買取引と同様とは考えられず、投資は継続しているものと考え、損益は認識しません。従って、交換損益は計上しません。

- 開始仕訳の振り戻し

B1社はB2社に合併され消滅しているため、上記のB1社に係る開始仕訳を振り戻します。

(借)	B1社株式	80	(貸)	資本金	80
	非支配株主持分	20		利益剰余金	20

- A社の持分変動

(i) B2社に対する持分変動

- B2社がB1社を吸収合併し、B1社の株主であるA社が対価としてB2社株式を受け取ったため、A社のB2社に対する持分比率が60%から64%へ4%増加します。一方でB2社非支配株主のB2社に対する持分比率は40%から36%へ4%減少します。
- B2社の持分変動表

	吸収合併前	吸収合併後	増減
A社持分比率	60%	64%	+4%
B2社非支配株主持分比率	40%	36%	△4%

(ii) 旧B1社株主資本相当額に対する持分変動

- また、A社のB2社に対する持分比率が64%となった結果、A社の旧B1社株主資本相当額に対する持分比率が80%から64%へ16%減少します。一方でB2社非支配株主の旧B1社株主資本相当額に対する持分比率は、0%から36%となります。
- 旧B1社株主資本相当額の持分変動表

	吸収合併前	吸収合併後	増減
A社持分比率	80%	64%	△16%
B1社非支配株主持分比率	20%	-	※△20%
B2社非支配株主持分比率	-	36%	+36%

※B1社非支配株主持分比率の減少については、上記開始仕訳の振り戻し処理により反映されています。

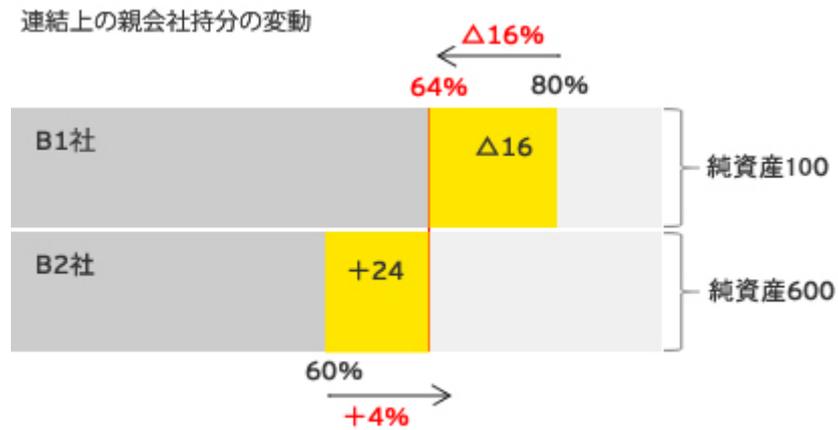
(iii) 会計処理

- A社のB2社に対する持分比率の増加4%及びA社の旧B1社株主資本相当額に対する持株比率の減少16%は、いずれもA社の持分変動により生じたものであるため、資本剰余金として処理することになります。

(借)	資本金	80	(貸)	B2社株式	80
	利益剰余金	20		資本剰余金※1	8
				非支配株主持分※2	12

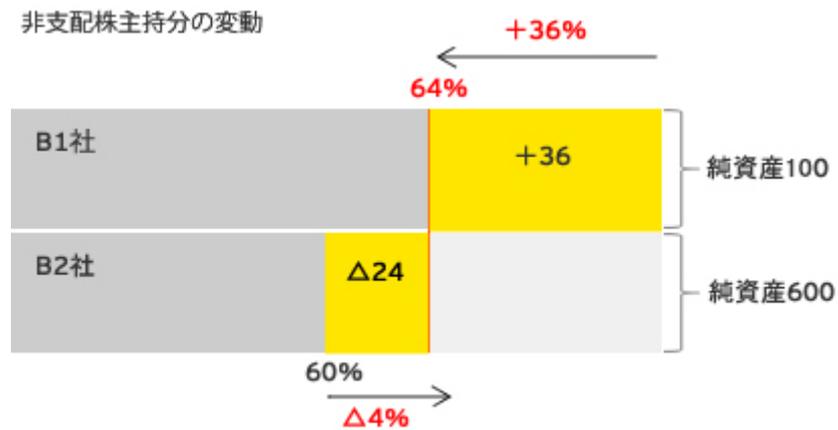
※1 A社の旧B1社株主資本相当額に対する持分比率 80%から 64%へ減少 $100 \times \Delta 16\% = \Delta 16$
 A社のB2社に対する持株比率 60%から 64%へ増加 $600 \times 4\% = 24$
 資本剰余金 $8 = \Delta 16 + 24$

- 資本剰余金の増減を図示すれば以下のとおりです。



※2 B2社非支配株主の旧B1社株主資本相当額に対する持分比率 $100 \times 36\% = 36$
 B2社非支配株主のB2社に対する持分比率 40%から 36%へ減少 $600 \times \Delta 4\% = \Delta 24$
 非支配株主持分 $12 = 36 - 24$

- 非支配株主持分の増減を図示すれば以下のとおりです。



(6) 吸収合併前後の連結貸借対照表

- 吸収合併前後の連結貸借対照表は次のようになります。吸収合併の対価が現金等の財産の場合と異なり子会社の株式であるため、吸収合併前後で総資産に増減はありません。また、B1社の株主資本相当額に対する持分比率が減少したことにより、資本剰余金及び非支配株主持分が吸収合併前後で増減しています。

B1 社吸収合併前 連結精算表

	A社	B1社	B2社	単純合算	連結仕訳	連結貸借対照表
(資産の部)						
諸資産	1,300	110	620	2,030		2,030
B1社株式	80			80	△ 80	0
B2社株式	360			360	△ 360	0
(負債の部)						
諸負債	△ 240	△ 10	△ 20	△ 270		△ 270
(純資産の部)						
資本金	△ 1,000	△ 80	△ 400	△ 1,480	480	△ 1,000
資本剰余金	△ 100			△ 100		△ 100
利益剰余金	△ 400	△ 20	△ 200	△ 620	220	△ 400
非支配株主持分					△ 260	△ 260

※△は貸方を意味します。

B1 社吸収合併後 連結精算表

	合併後 A社	合併後 B1社	合併後 B2社	単純合算	連結仕訳	連結貸借対照表
(資産の部)						
諸資産	1,300		730	2,030		2,030
B1社株式						
B2社株式	440			440	△ 440	0
(負債の部)						
諸負債	△ 240		△ 30	△ 270		△ 270
(純資産の部)						
資本金	△ 1,000		△ 480	△ 1,480	480	△ 1,000
資本剰余金	△ 100			△ 100	△ 8	△ 108
利益剰余金	△ 400		△ 220	△ 620	220	△ 400
非支配株主持分					△ 252	△ 252

※△は貸方を意味します。

- 連結貸借対照表

連結財務諸表 (吸収合併前)		連結財務諸表 (吸収合併後)	
諸資産	2,030	諸資産	2,030
諸負債	270	諸負債	270
資本金	1,000	資本金	1,000
資本剰余金	100	資本剰余金	108
利益剰余金	400	利益剰余金	400
非支配株主持分	260	利益剰余金	252