

平成 18 年 12 月 22 日
企業会計基準委員会

改正企業会計基準適用指針第 10 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」の公表**

公表にあたって

企業会計基準委員会（以下「当委員会」という。）では、平成 18 年 5 月に会社計算規則が施行されたことなどに伴い、当委員会が平成 17 年 12 月 27 日に公表した企業会計基準適用指針第 10 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」（以下「改正前適用指針」という。）について、所要の改正を行うために審議を重ねてまいりました。

今般、平成 18 年 12 月 1 日の第 118 回企業会計基準委員会において、標記の企業会計基準適用指針（以下「改正適用指針」という。）の公表を承認しましたので、本日公表いたします。

改正適用指針につきましては、平成 18 年 8 月 11 日に公開草案を公表し、広くコメントの募集を行った後、当委員会において寄せられたコメントを検討し、公開草案の修正を行った上で公表するに至ったものです。

改正適用指針の概要

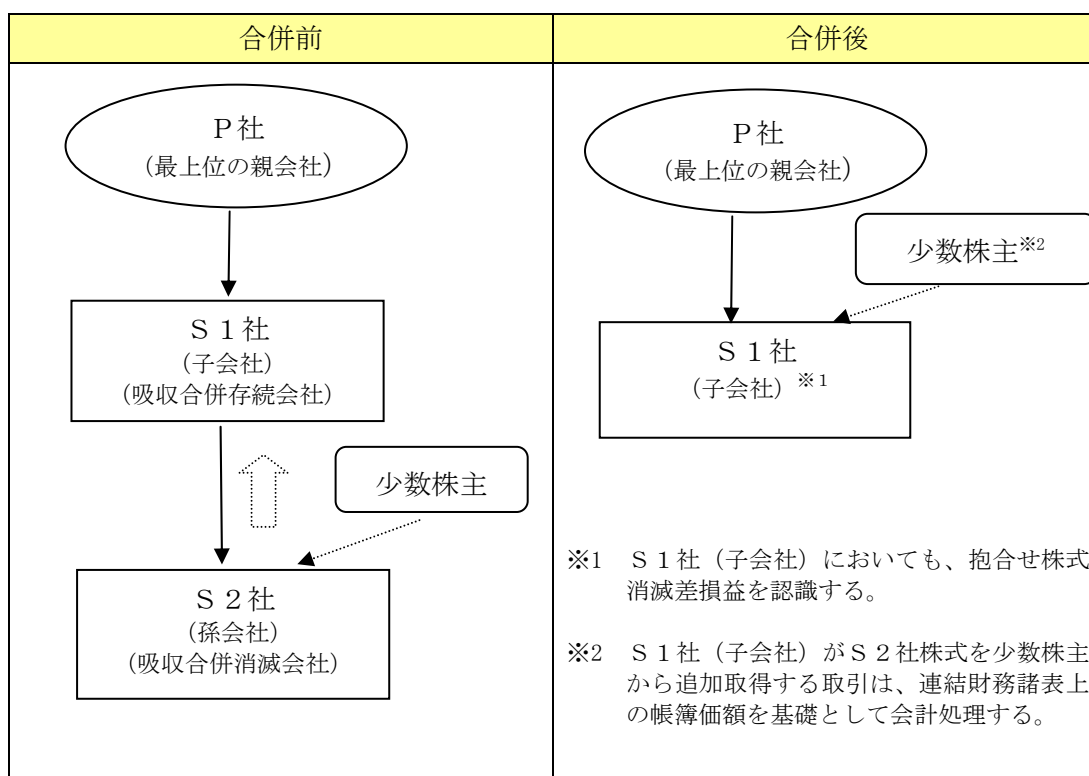
以下の概要は、改正前適用指針から改正した主な箇所について要約したものです。なお、本改正に伴い、「設例」についても改正を行っております。

■ 共通支配下の取引等に関する会計処理

(1) 子会社と孫会社の合併の会計処理（子会社が吸収合併存続会社となる場合）

改正前適用指針では、企業集団の最上位の親会社と子会社との合併の会計処理について定めていたが、改正適用指針では、企業集団の最上位の親会社以外の親会社を吸収合併存続会社としたその子会社（以下「孫会社」という。）との合併（企業集団の最上位の親会社から見た場合の子会社と孫会社との合併）の会計処理についても次のように定めて、子会社と孫会社の少数株主との取引の取扱い等についても明らかにした。

子会社と孫会社の合併は、原則として、企業集団の最上位の親会社とその子会社との合併に準じて会計処理する。ただし、子会社が孫会社株式を少数株主から追加取得する取引は、子会社にとっての連結財務諸表上の帳簿価額を基礎として会計処理する（第 206 項(4)、第 207 項及び〔設例 29-5〕参照）。



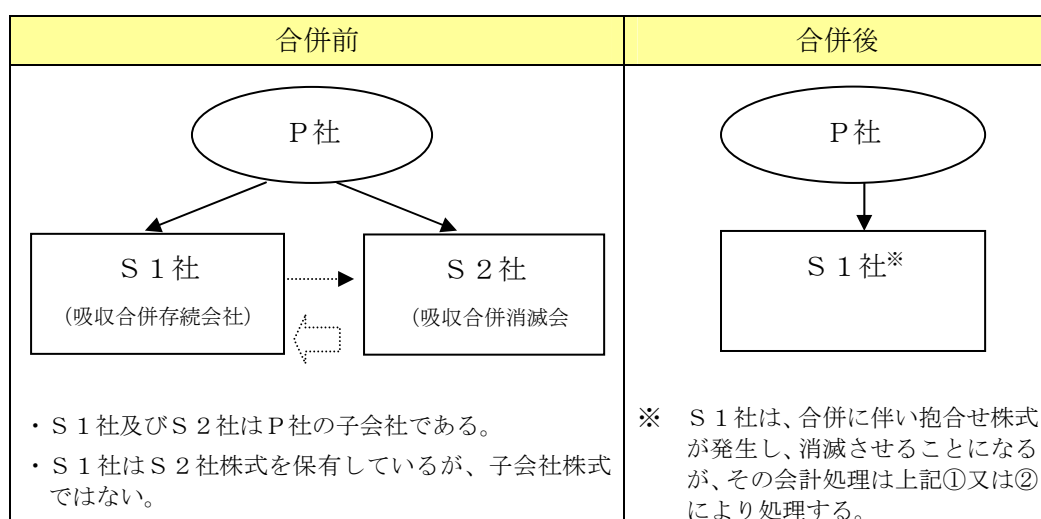
(2) 子会社と他の子会社の合併の会計処理（抱合せ株式の会計処理）

同一の株主に支配されている子会社同士の合併の会計処理については、改正前適用

指針においても取り扱っていたが、改正適用指針では、当該合併において吸収合併存続会社が吸収合併消滅会社の株式を有している場合の会計処理についても次のように明らかにした。

吸収合併存続会社が吸収合併消滅会社の株式（関連会社株式又はその他有価証券）を保有している場合で、新株を発行したときの吸収合併存続会社の増加資本の会計処理は、次のいずれかの方法による（第247項(3)及び第254項(3)参照）。

- ① 吸収合併消滅会社の株主資本の額から当該抱合せ株式の適正な帳簿価額を控除した額を払込資本の増加（当該差額がマイナスの場合にはその他利益剰余金の減少）として処理する。
- ② 吸収合併消滅会社の株主資本を引継いだ上で、抱合せ株式の適正な帳簿価額をその他資本剰余金から控除する。



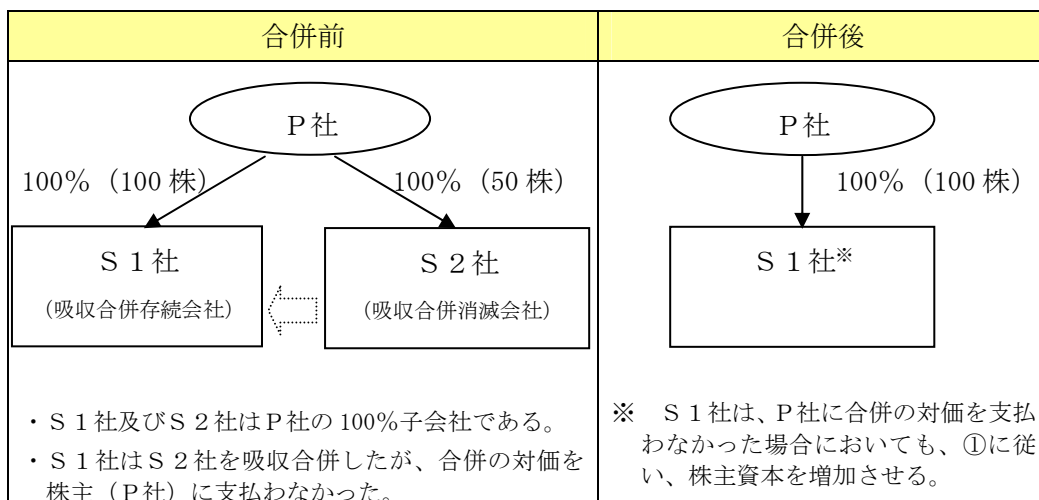
(3) 完全親子会社関係にある組織再編において対価が支払われない場合の会計処理

結合当事企業のすべてが同一の株主に株式のすべてを保有されている場合（完全親子会社関係にある場合）の子会社同士の合併等においては、実務上、親会社に合併等の対価が支払われないことがあるため、この場合の会計処理について次のように定めた。

① 合併の場合

吸収合併存続会社の株主資本項目は、合併が共同支配企業の形成と判定された場合における「認められる会計処理」に準じて処理する（第203-2項(1)参照）。

【合併の場合】

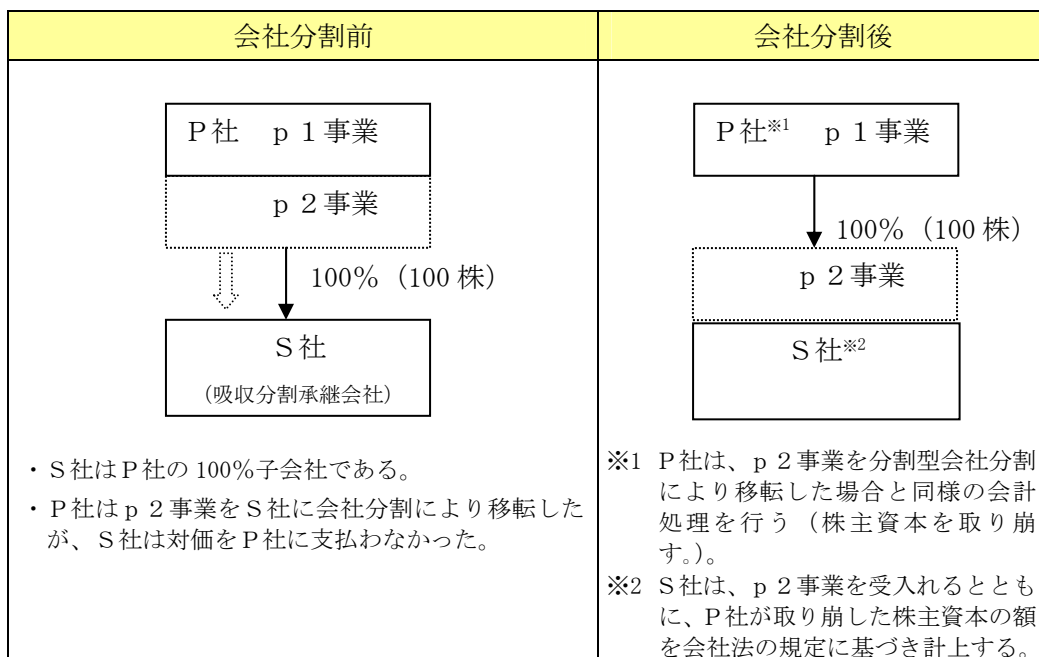


② 会社分割の場合

ア 親会社の事業を子会社に移転する場合

吸収分割会社である親会社は、分割型の会社分割における分割会社の処理に準じて、移転事業に係る資産及び負債の差額に相当する株主資本の額を変動させる。なお、変動させる株主資本の内訳は、取締役会等の会社の意思決定機関において定められた額（株主資本の内訳の配分については第446項参照）とする。吸収分割承継会社である子会社は、親会社で変動させた株主資本の額を、会社法の規定に基づき計上する（第203-2項(2)①参照）。

【会社分割の場合】（親会社の事業を子会社に移転する場合）



【留意事項】改正適用指針では、親会社が 100%子会社に事業を移転し、かつ、対価（子会社株式など）が支払われない場合、親会社の個別財務諸表においては子会社株式を増加させることはできず、株主資本を変動させることになる。なお、当該会社分割において、対価（子会社株式）が支払われる場合には、親会社は子会社株式を計上し（株主資本は変動させない）、子会社は払込資本を増加させることになる。

イ 子会社の事業を他の子会社に移転する場合

吸収分割会社である子会社は、分割型の会社分割における分割会社の処理に準じて、移転事業に係る資産及び負債の差額に相当する株主資本の額を変動させる。なお、変動させる株主資本の内訳は、取締役会等の会社の意思決定機関において定められた額（株主資本の内訳の配分については第 446 項参照）とする。吸収分割承継会社である他の子会社は、吸収分割会社である子会社で変動させた株主資本の額を、会社法の規定に基づき計上する（第 203-2 項(2)②参照）。

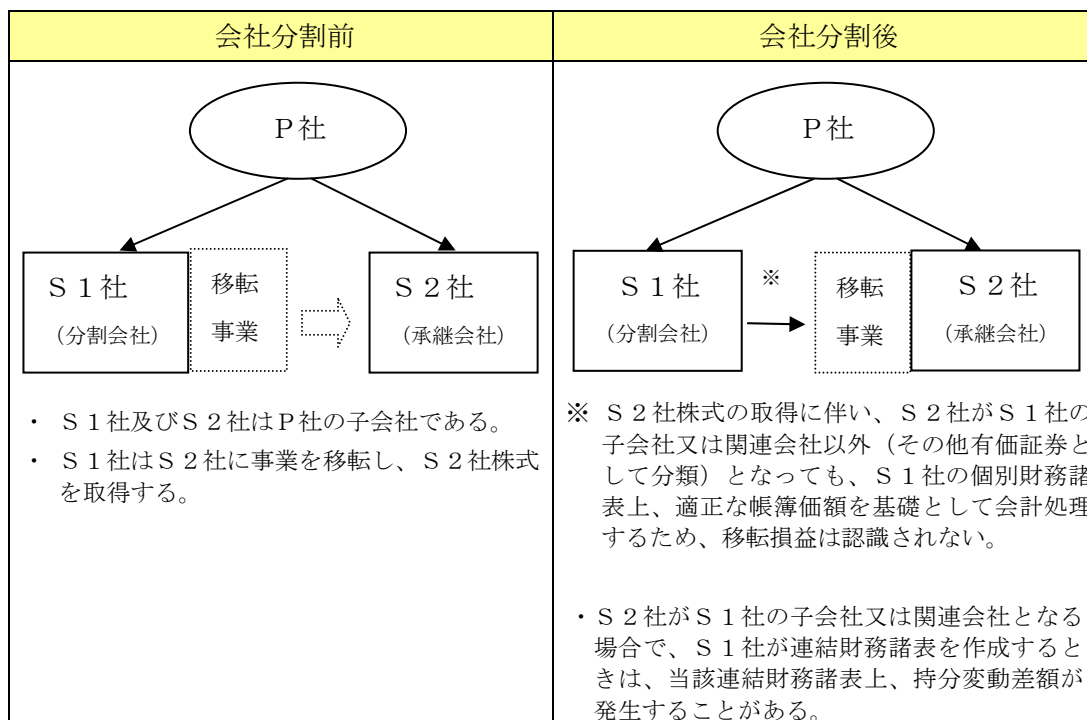
ウ 子会社の事業を親会社に移転する場合

吸収分割承継会社である親会社は、子会社が親会社に分割型の会社分割により事業を移転する場合の親会社の会計処理に準じて処理する。吸収分割会社である子会社は、子会社が親会社に分割型の会社分割により事業を移転する場合の子会社の会計処理に準じて処理する（第 203-2 項(2)③参照）。

(4) 子会社が他の子会社に会社分割により事業を移転する場合の会計処理

改正前適用指針では、子会社が他の子会社に会社分割により事業を移転する場合の会計処理について明示していなかったため、この場合の取扱いについて明らかにした。

吸収分割会社である子会社の個別財務諸表上及び連結財務諸表上、共通支配下の取引として、適正な帳簿価額を基礎とした会計処理を行う。なお、吸収分割会社である子会社の連結財務諸表上、当該会社分割に伴い持分変動差額が計上されることがあるが、のれん（又は負ののれん）は計上されない（第 254-2 項から第 254-4 項及び[設例 11-4]参照）。



■ 株式交換及び株式移転に関する会計処理

(1) 株式移転設立完全親会社による子会社株式の取得原価の算定の簡便的な取扱い

株式移転の場合、実務上、株式移転の前日における株式移転完全子会社（取得企業又は旧親会社）の適正な帳簿価額による株主資本の額を算定することが困難な場合が考えられるため、次のような簡便的な取扱いを定めた。

株式移転が取得又は共通支配下の取引と判定された場合において、株式移転設立完全親会社が取得する株式移転完全子会社（取得企業又は旧親会社）の株式の取得原価は、原則として、株式移転日の前日の株式移転完全子会社の適正な帳簿価額による株主資本の額により算定することとなるが、株式移転完全子会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と、直前の決算日に算定された当該金額との間に重要な差異がないと認められるときには、株式移転完全子会社の直前の決算日に算定された適正な帳簿価額による株主資本の額により算定することができる（第121項(1)②及び第239項(1)①イ参照）。

(2) 株式交換又は株式移転における新株予約権付社債を承継する場合の会計処理

会社法では、株式交換又は株式移転に際し、株式交換完全親会社等が株式交換完全子会社等から新株予約権付社債を承継することが可能とされているため、その場合の株式交換完全親会社等及び株式交換完全子会社等の個別財務諸表上の会計処理について次のように定めた。なお、以下では、株式移転を前提とした記載をしているが、

株式交換の場合の会計処理も、同様の考え方による。

① 株式移転設立完全親会社の会計処理

株式移転設立完全親会社が取得する株式移転完全子会社の株式を株式移転完全子会社の適正な帳簿価額による株主資本の額により評価すべき場合には、承継する新株予約権付社債を株式移転完全子会社で付されていた適正な帳簿価額により負債の部に計上するとともに、当該新株予約権付社債の承継の影響を考慮した株式移転完全子会社の株主資本相当額（税効果調整後）を株式移転完全子会社の株式の取得原価に加算する（第 121-2 項(1)など参照）。

また、株式移転設立完全親会社が取得する株式移転完全子会社の株式を時価で評価すべき場合には、承継する新株予約権付社債を時価で評価したうえで負債の部に計上するとともに、同額を株式移転完全子会社の株式の取得原価に加算する（第 121-2 項(2)など参照）。

② 株式移転完全子会社の会計処理

株式移転設立完全親会社に承継された新株予約権付社債の額を利益に計上する（第 123-2 項など参照）。

なお、株式移転設立完全親会社と株式移転完全子会社が、株式移転に伴う新株予約権付社債の承継と同時に、債権債務関係を認識すべき契約を締結した場合の会計処理の考え方も示している（第 404-2 項ただし書き参照）。

(3) 株式交換又は株式移転直前に子会社が自己株式を保有している場合等の会計処理

会社法では、株式交換又は株式移転に際し、株式交換完全親会社等は株式交換完全子会社等が保有する自己株式に株式交換等の対価を割当てることがあるため、株式交換等の対価として株式交換完全親会社等の株式が割当てられた場合の結合当事企業の会計処理を次のように定めた。

① 株式交換完全親会社等の会計処理

親会社が取得した子会社株式（子会社が保有している自己株式）の取得原価は、時価により算定する（第 238-2 項及び第 241-2 項参照）。

② 株式交換完全子会社等の会計処理

自己株式と引き換えに取得した親会社株式の取得原価は、親会社が付した子会社株式の取得原価を基礎として算定する（第 238-3 項及び第 241-3 項参照）。

■ 自己株式に関する会計処理

会社計算規則の規定と整合性を図るため、また、企業会計基準第 1 号「自己株式及び準備金の額の減少等に関する会計基準」の改正などにより、自己株式に関する会計処理について次のように改正した。

(1) **取得と判定された場合において、取得企業が対価として自己株式を処分したときの会計処理**

取得企業が自己株式を処分した場合には、自己株式処分差額を払込資本の増加（又は減少）として処理し、当該払込資本の内訳項目（資本金、資本準備金又はその他資本剰余金）は、会社法の規定に基づき決定することとする（第 80 項、第 112 項など及び〔設例 9〕参照）。

(2) **持分の結合と判定された場合において、自己株式を対価として処分したときの会計処理**

吸収合併消滅会社の合併期日の前日の株主資本の構成をそのまま引継ぎ、処分した自己株式の帳簿価額をその他資本剰余金から控除する（第 135 項及び〔設例 16〕参照）。

(3) **持分の結合と判定された場合における自己株式の消却又は消滅の会計処理**

企業会計基準第 1 号「自己株式及び準備金の額の減少等に関する会計基準」の改正に伴い、自己株式の消却又は消滅に対応して減額する株主資本項目をその他資本剰余金とし、吸収合併存続会社と吸収合併消滅会社のそれを区別せずに取り扱うこととする（第 137 項、第 138 項など及び〔設例 16〕参照）。

■ **その他**

(1) **連結財務諸表原則を適用すべき企業結合に関する会計処理及び開示の取扱い**

企業結合に適用すべき会計基準には、企業結合会計基準のほかに連結財務諸表原則があることから、連結財務諸表原則を適用すべき企業結合であっても、連結財務諸表原則に定めのない事項について企業結合会計基準の定めを適用して会計処理することが適当と考えられる場合には、企業結合会計基準の定めに基づいて会計処理することができることを明らかにした。

この場合、適用した会計処理に関連して、企業結合会計基準により一定の開示が求められているときは、当該定めに従い、必要な事項を開示する。

なお、連結財務諸表原則を適用すべき企業結合が行われた場合（上記のように企業結合会計基準の定めに基づいて会計処理した場合を除く。）であっても、企業結合会計基準で定められている事項を追加情報に基づいて開示することを妨げるものではない（第 31-2 項、第 310-2 項及び第 316-2 項参照）。

(2) **非適格合併等における税務上ののれんの税効果**

平成 18 年度税制改正により、非適格合併等における税務上ののれん（資産調整勘定又は差額負債調整勘定）に関する規定が定められたことから、税務上ののれんの税効果に係る取扱いについて次のように改正した。

税務上ののれんが認識される場合には、当該税務上ののれんの額を一時差異とみて、繰延税金資産又は繰延税金負債を計上した上で、配分残余としての会計上ののれんを計上する（第 72 項及び第 378-2 項参照）。

■ 適用時期等

(1) 次の改正部分については、「会社法施行規則及び会社計算規則の一部を改正する省令」（平成 18 年法務省令第 87 号）により改正後の会社計算規則（平成 18 年法務省令第 13 号）が適用される組織再編から適用する。

- ① 完全親子会社関係にある組織再編において対価が支払われない場合の会計処理（第 203-2 項参照）
- ② 子会社と孫会社との合併（第 206 項(4)参照）
- ③ 孫会社から子会社への分割型の会社分割（第 218 項(4)参照）
- ④ 子会社と他の子会社との合併における抱合せ株式の会計処理（第 247 項(3)及び第 254 項(3)参照）

(2) 上記(1)を除き、平成 18 年 4 月 1 日以後開始する事業年度から適用する。ただし、改正適用指針公表日以前の組織再編については、改正前適用指針によることができる。

以 上