

平成 19 年 11 月 15 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、会社法の施行日から 1 年間適用除外とされていた合併等対価の柔軟化に関する規定が平成 19 年 5 月に施行されたことに伴い、いわゆる三角合併などについて、これまで明らかにされていなかった当該企業結合が取得に該当しない場合の会計処理について検討する必要があるものと考えられることなどから、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」（最終改正平成 18 年 12 月 22 日）（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 19 年 11 月 8 日の第 140 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 19 年 8 月 2 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。

■ 子会社が親会社株式を交付した場合（いわゆる三角合併などの場合）の会計処理（共通支配下の取引に該当する場合）

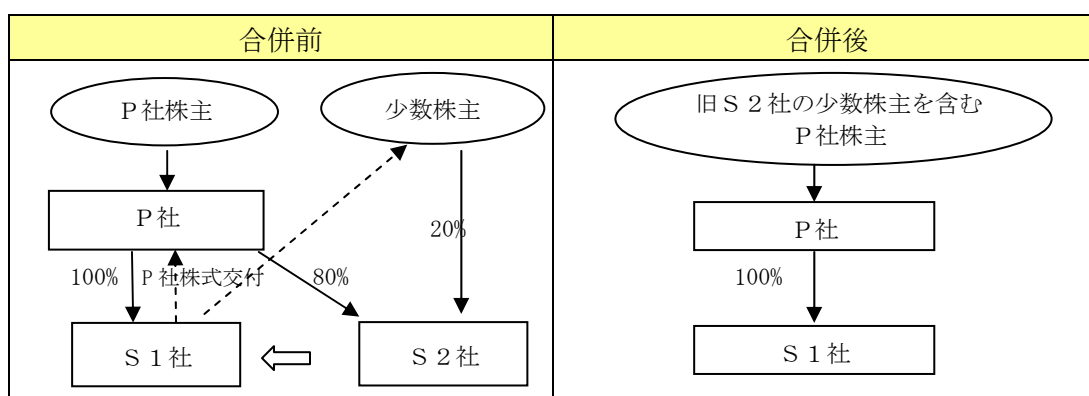
改正前適用指針では、子会社が親会社株式を支払対価として他の企業と企業結合する場合（いわゆる三角合併などの場合）において、当該企業結合が取得に該当するときの会計処理を定めている（第 82 項参照）。改正適用指針では、実務上必要と考えられるものとして、当該企業結合が共通支配下の取引に該当するときの吸収合併の会計処理を以下のとおり追加的に定めている（第 243 項から第 245 項及び第 251 項から第 253 項参照）。

➤ 子会社（吸収合併存続会社）の個別財務諸表上の処理

同一の株主に支配されている子会社同士において、子会社が親会社株式を対価として他の子会社と合併する場合、吸収合併存続会社である子会社は、吸収合併消滅会社である他の子会社から受入れる資産及び負債を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。また、吸収合併消滅会社の株主資本の額と交付した親会社株式の適正な帳簿価額との差額をのれん（又は負ののれん）として計上する（第 243 項 (1) 参照）。

➤ 親会社の連結財務諸表上の処理

企業集団からみると、親会社が合併の対価として自己株式を処分する取引と同様に考えることができるため、親会社の連結財務諸表上は資本取引として扱う（第 245 項参照）。

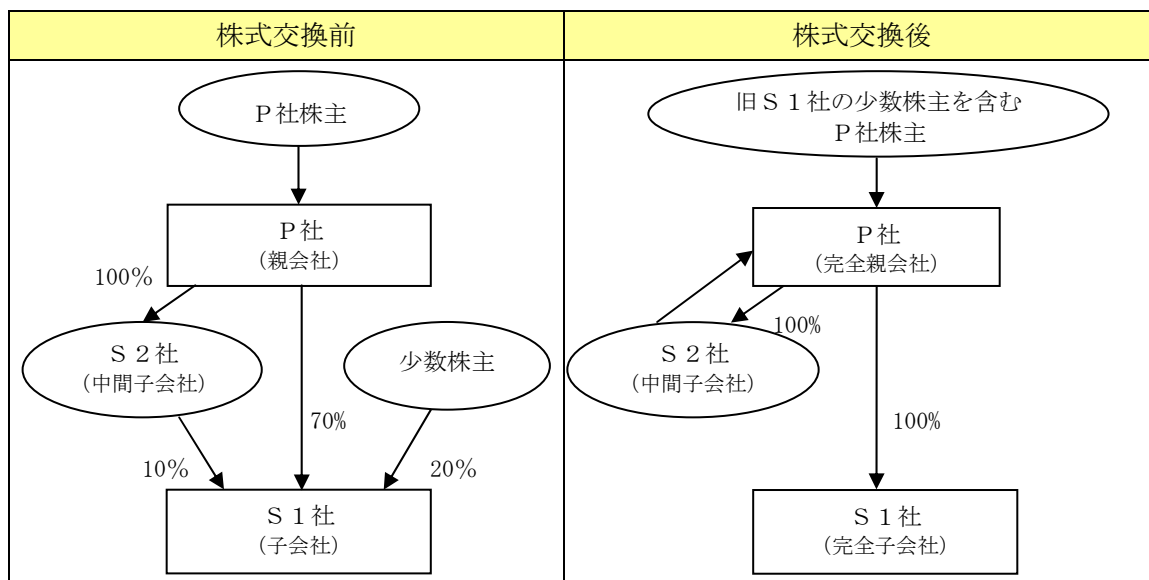


■ 親会社の子会社を株式交換完全子会社とする場合の会計処理（中間子会社がある場合）

改正前適用指針では、親会社（株式交換完全親会社）が子会社を株式交換完全子会社とする場合の会計処理を定めていた。改正適用指針では、この場合で、中間子会社から株式交換完全子会社株式を追加取得するときの会計処理についても、吸収合併の場合（第 206 項参照）と同様であることを明らかにした（第 236-4 項参照）。

すなわち、株式交換完全子会社の株主資本の額に、株式交換日の前日の持分比率を乗じて中間子会社持分相当額を算定し、その額を払込資本（資本金又は資本剰余金）として処理する。

中間子会社が株式交換完全子会社株式と引き換えに取得した株式交換完全親会社の株式の取得原価は、当該株式交換完全子会社株式の適正な帳簿価額により算定する。



なお、子会社が孫会社を株式交換完全子会社とする場合には、子会社が追加取得する株式交換完全子会社株式の取得原価は、最上位の親会社と子会社の株主との取引ではないため、中間子会社に対価を支払う場合における中間子会社持分相当額に準じて算定する（第 236-5 項参照）。

また、親会社と子会社が株式移転設立完全親会社を設立する場合についても、旧親会社持分相当額に準じて算定する（第 239 項(1)参照）。

■ その他

- ・取得に直接要した支出額として自社の株式又は新株予約権を交付した場合の取扱いを示した（第 48 項参照）。
- ・吸収合併存続会社が新株予約権を交付する場合等の扱いを整理した（第 50 項、第 110-2 項、第 121-2 項（2）、第 361 項及び第 404-2 項参照）。
- ・共通支配下の取引において自己株式を処分する場合の扱いを明確にした（第 203 項（1）参照）。
- ・分割型の会社分割における吸収分割会社等の株主は、共通支配下の取引においても、受け取る吸収分割承継会社等の株式と、これまで保有していた吸収分割会社株式等とが実質的に引き換えられたものとみなして、被結合企業の株主に係る会計処理に準じて処理することとした（第 203-2 項（2）②及び第 257 項参照）。
- ・親会社が子会社を吸収合併する場合で、中間子会社に合併の対価を支払うときの中間子会社の処理について明示した（第 206 項（3）参照）。
- ・親会社と子会社が株式移転設立完全親会社を設立する場合の旧親会社である株式移転完全子会社の処理について本文に明示した（第 239-4 項及び設例 28 参照）。
- ・共通支配下の取引である分割型の会社分割において、吸収分割承継会社等が吸収分割会社等で計上されていた株主資本の内訳を適切に配分した額をもって計上する場合、吸収分割会社等は、受け取った分割承継会社等の株式の取得原価に、これに係る繰延税金資産又は繰延税金負債を加減した額により、株主資本を変動させることを明確にした（第 409 項（3）参照）。
- ・「企業結合に係る会計基準」と「金融商品に関する会計基準」との関係の記載を追加した（第 448 項参照）。

■ 適用時期等

平成 20 年 4 月 1 日以後の組織再編について適用する。ただし、改正日以後終了する事業年度における平成 20 年 3 月 31 日以前の組織再編についても適用することができる（第 331-2 項参照）。

以 上