

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に関する適用指針」の解説

研究員 波多野 直子

I. はじめに

企業会計基準委員会（ASBJ）では、平成 18 年 12 月 22 日に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に関する適用指針」（以下「改正適用指針」という。）¹を公表している。

ここでは、その概要を紹介するが、文中の意見にわたる部分は筆者の私見であることをあらかじめお断りしておく。

II. 公表の経緯

改正適用指針は、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、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に関する適用指針」（平成 17 年 12 月 27 日公表）（以下「改正前適用指針」という。）について、所要の改正を行ったものである。

III. 改正の概要

1 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

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明確にし、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ている。

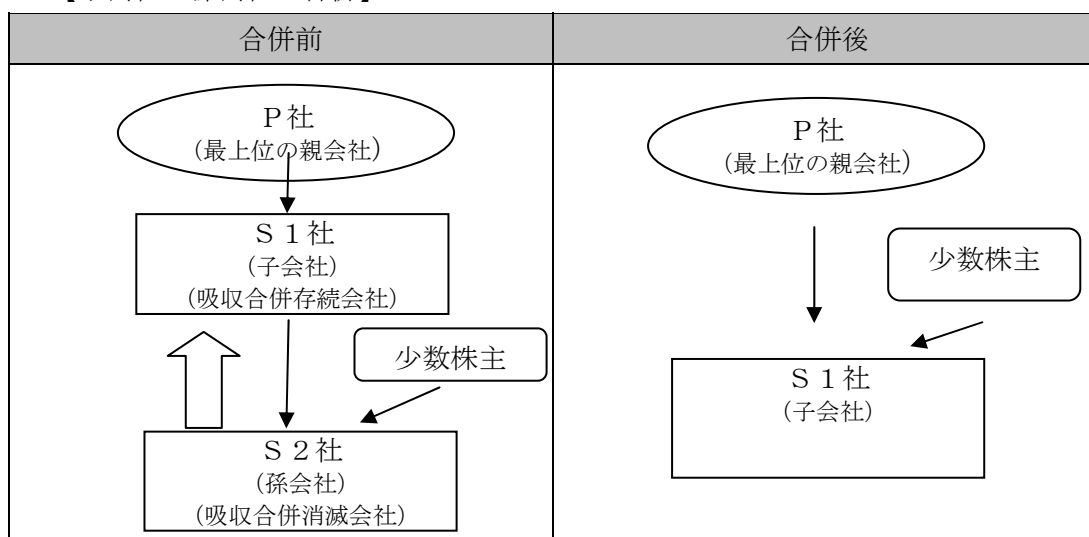
具体的には、子会社と孫会社の合併は、原則として、企業集団の最上位の親会社とその子会社との合併に準じて会計処理するものの、子会社が孫会社株式を少数株主から追加取得する取引は、企業結合会計基準にいう「少数株主との取引」²ではなく（第 200 項なお書

¹改正適用指針については、ASBJ のホームページ（<http://www.asb.or.jp/>）を参照のこと。

² 企業結合会計基準にいう「少数株主との取引」に該当する場合、少数株主から追加取得する子会社株式の取得原価は、追加取得時における時価で算定することとなる。しかしながら、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、①企業結合会計基準にいうような親会社の立場から外部取引と考えられる取引ではないと考えられること、②企業結合会計基準では、親会社が自社の株式を対価として子会社株式を追加取得した場合であっても、それを時価で算定し追加的なのれんを計上してその後の利益に影響させる点については、将来の課題として残し、専ら現行の実務に与える混乱を最小にする観点から、少数株主との取引が定められているため、その範囲はできるだけ限定的に解すべきと考えられることなどから、改正適用指針では「少数株主との取引」に該当しないものとして整理されたものと思われる。

き)、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]) こととしている。

【子会社と孫会社の合併】



(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)

改正前適用指針で示していた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、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(関連会社株式又はその他有価証券)を保有している場合³の扱いを追加し、この場合において、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こととした(第247項(3)及び第254項(3))。

- 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

結合当事企業である各子会社が親会社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、改正適用指針では、この場合の会計処理について定めた。

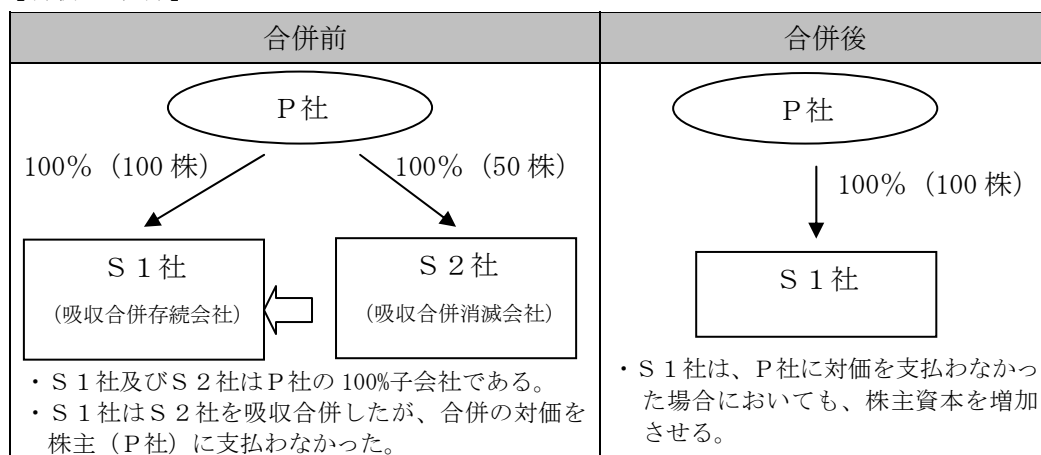
- ① 合併の場合(子会社と他の子会社との合併の場合)

³ ある子会社である吸収合併存続会社が、他の子会社である吸収合併消滅会社の株式を「子会社株式」として保有している場合には、「(1)子会社と孫会社の合併の会計処理」が適用されることとなる。

子会社と他の子会社との合併において、対価が支払われない場合、吸収合併存続会社の増加資本は、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」（吸収合併消滅会社の株主資本の項目を引継ぐ方法）に準じて処理する（第 203-2 項(1)）。ただし、会社法上、対価として株式を発行していないときは、資本金及び準備金を増加させることが適当ではないと解されるため、吸収合併消滅会社の資本金及び資本準備金はその他資本剰余金として引継ぎ、利益準備金はその他利益剰余金として引継ぐことになる。

なお、結合当事企業の株主（親会社）は、吸収合併消滅会社の株式の帳簿価額を吸収合併存続会社の株式の帳簿価額に加算することになる。

【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

親会社の事業を子会社に移転する場合で、対価が支払われない場合、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。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あたっては第 446 項）としている。

吸収分割承継会社である子会社は、吸収分割会社である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）。

なお、吸収分割会社である親会社の株主は会計処理を要しない。

このように親会社が 100%子会社に事業を移転し、対価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ため、親会社においては株主資本を変動させず、子会社株式を計上し、子会社においては払込資本を増加させる処理を行うには、当該会社分割において、対価（子会社株式）が支払われる必要がある。

イ. 子会社の事業を他の子会社に移転する場合

子会社の事業を他の子会社に移転する場合で、対価が支払われない場合、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。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あたっては第 446 項）としている。

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）。

なお、吸収分割会社である子会社の株主である親会社は、吸収分割会社の株式の帳簿価額から上記に従い算定された移転事業に係る資産及び負債の差額を減少させ、当該減少額を吸収分割承継会社の株式の帳簿価額に加算する。

ウ. 子会社の事業を親会社に移転する場合

子会社の事業を親会社に移転する場合で、対価が支払われない場合、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会計処理する。

吸収分割会社である子会社の会計処理は、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会計処理する（第 203-2 項(2)③）。

(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

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は、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ことを改正適用指針において示した。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）は計上されないこととなる（第 254-2 項から第 254-4 項、[設例 11-4]）。

2 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を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。しかし、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、改正適用指針では、簡便的な取扱いを定め、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ものとした（第 121 項(1)②及び第 239 項(1)①イ）。

(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、改正適用指針では、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)）。

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)）。

② 株式移転完全子会社の会計処理

株式移転完全子会社においては、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改正適用指針において示している（第 404-2 項ただし書き）。

(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て必要があるため、改正適用指針では、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）。時価としたのは、1) もともと、株式交換日又は株式移転日に子会社が自己株式を保有するかどうか（株式交換日又は株式移転日の直前までに自己株式を消却するかどうか）は結合当事企業の意思決定の結果に依存するため、親会社と子会社との間で行う株式の交換は、当該株式交換又は株式移転と一体の取引として捉える必要はなく、会計上は、共通支配下の取引として処理する必然性はないこと、2) 子会社が取得する親会社株式については時価を基礎として処理することによって、自己株式から資産に置き換わった（資本取引の対象から損益取引の対象に変わった）株式交換又は株式移転後の子会社の損益を適切に算定することができると考えられたことによる（第 447-3 項）。

②株式交換完全子会社等の会計処理

株式交換完全子会社等における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）。

3 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、改正適用指針では、自己株式に関する会計処理を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

取得企業は、自己株式処分差額相当額（自己株式の処分の対価（時価）と帳簿価額の差額）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した（第 80 項、第 112 項など及び〔設例 9〕）。

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

結合企業は、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こととした（第 135 項及び〔設例 16〕）。

(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、結合企業が被結合企業の有する結合企業の株式（結合企業にとって自己株式となる。）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のみとし、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した（第 137 項、第 138

項及び〔設例 16〕)。

4 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（適用対象は、合併、株式交換・株式移転、会社分割、事業譲渡・譲受、現物出資）のほかに、連結財務諸表原則（適用対象は、現金を対価とした子会社株式の取得）がある。改正適用指針では、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。また、企業結合会計基準の定めに基づいて会計処理をした場合において、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ものとした。

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であっても、企業結合会計基準の適用を「できる」とし、強制適用することとしなかったのは、「連結財務諸表原則」に会計処理に関する定めがあるものについては、（企業結合会計基準の）対象取引から除くこととする（企業結合会計基準一）と定められている点を配慮したためである。

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を適用し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た注記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）。

(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改正し、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）こととした。

なお、公開草案に対するコメントの中には、株式交換が税法上の非適格組織再編に該当した場合の株式交換完全子会社における税効果会計についても適用指針で取扱うべきとの意見があったが、これについては、税効果会計に係る会計基準に従い会計処理することで足りると考えられたため、特段言及しないこととされた。

《例》税務上ののれん（資産調整勘定）に関する税効果の処理

【前提】

- ・ X社（取得企業）（決算日は3月31日）は、Y社（被取得企業）を×1年4月1日を合併期日として吸収合併した。
- ・ 当該合併は、パーチェス法が適用され、税務上は非適格組織再編に該当する。
- ・ X社は、Y社の株主に交付した株式の時価は1,000であり、X社は資本金を1,000増加させた。また、Y社から受入れた諸資産の時価は500（税務上の受入価額も500）であり、他に税務上、資産調整勘定が500発生した。
- ・ 実効税率は40%とし、X社における繰延税金資産の回収可能性は問題ないものとする。
- ・ 会計上、のれん（300）は10年で償却する（年間償却額30）。
- ・ 税務上の資産調整勘定（500）は5年均等償却である（年間償却額100）。

【考え方】

- ・ 資産調整勘定（会計0、税務500）に対する繰延税金資産200（ $=500 \times 40\%$ ）を計上し、資産調整勘定の償却に従い、各年度末において、繰延税金資産を40（ $=200 \times 1/5$ ）ずつ減額する。この期間は、税務上、資産調整勘定の減少分100（ $=500 \times 1/5$ ）が每期損金となる。
- ・ のれんは、資産調整勘定に係る繰延税金資産200を認識した後の取得原価の配分残余となるため、 $1,000 - 500 - 200 = 300$ として算定される。なお、のれんに対する税効果は調整しない（第72項）。

(3) パーチェス法を適用した場合の株価の取扱い

企業結合が取得と判定され、市場価格のある取得企業等の株式が取得の対価として交付される場合、取得原価は、原則として、企業結合の合意公表日の直前数日間の株価により算定することになるが、改正適用指針では、当該株価には、終値のほか平均株価が含まれる旨を明記した（第38項(1)）。

(4) 設例の改正

今般の適用指針の改正にあたり、設例5、9、16、23、25を改正し、設例11-4、29-5を新設した。

5 適用時期等

次の①から④の改正部分については、会社計算規則の改正が前提となるため、「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こととなる。

- 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かった場合の会計処理（第 203-2 項）
- ② 子会社と孫会社との合併（第 206 項(4)）
- ③ 子会社と孫会社との分割型の会社分割（第 218 項(4)）
- ④ 子会社と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)）

上記以外については、平成 18 年 4 月 1 日以後開始する事業年度から適用することとしているが、改正適用指針公表日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こととしている。

(はたの なおこ)