

平成 30 年 8 月 21 日

**企業会計基準適用指針公開草案第 62 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（案）」**

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 25 年 9 月 13 日）を次のように改正する（改正部分に下線を付している。）。

公開草案	現行
<p data-bbox="248 483 1115 694"><b>企業会計基準適用指針第 10 号</b> <b>「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」</b></p> <p data-bbox="680 770 1115 1054">平成 17 年 12 月 27 日 改正平成 18 年 12 月 22 日 改正平成 19 年 11 月 15 日 改正平成 20 年 12 月 26 日 改正平成 25 年 9 月 13 日 <u>最終改正平成 XX 年 XX 月 XX 日</u> 企業会計基準委員会</p>	<p data-bbox="1137 483 2000 694"><b>企業会計基準適用指針第 10 号</b> <b>「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」</b></p> <p data-bbox="1570 770 2000 1015">平成 17 年 12 月 27 日 改正平成 18 年 12 月 22 日 改正平成 19 年 11 月 15 日 改正平成 20 年 12 月 26 日 <u>最終改正平成 25 年 9 月 13 日</u> 企業会計基準委員会</p> <div data-bbox="1144 1070 2000 1214" style="border: 1px solid black; padding: 5px;"><p data-bbox="1155 1078 1989 1161">本適用指針は、平成 30 年 2 月 16 日までに公表された次の会計基準等による修正が反映されている。</p><ul data-bbox="1189 1177 1989 1209" style="list-style-type: none"><li>・ <u>企業会計基準適用指針第 26 号「繰延税金資産の回収可能性に</u></li></ul></div>

公開草案	現行
	<p>関する適用指針」(平成 27 年 12 月 28 日公表)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・ <u>企業会計基準適用指針第 28 号「税効果会計に係る会計基準の適用指針」(平成 30 年 2 月 16 日改正)</u></li> </ul>
<p><b>目 的</b></p> <p>1-2. 平成 XX 年に改正された本適用指針では、平成 XX 年に企業結合会計基準を改正したことに伴い、<u>所要の改正を行った。また、結合当事企業の株主に係る会計処理に関する適用指針の記載について事業分離等会計基準の記載と整合性を図るなどの改正を行った (第 338-6 項参照)。</u></p>	<p><b>目 的</b></p> <p>(新 設)</p>
<p><b>Ⅲ. 取得の会計処理</b></p> <p><b>5. 取得原価の算定方法</b></p> <p><b>(8) 条件付取得対価の会計処理</b></p> <p>47. 条件付取得対価の会計処理は、次のように行うものとされている。</p> <p>(1) 将来の業績に依存する条件付取得対価 [設例 5]</p>	<p><b>Ⅲ. 取得の会計処理</b></p> <p><b>5. 取得原価の算定方法</b></p> <p><b>(8) 条件付取得対価の会計処理</b></p> <p>47. 条件付取得対価の会計処理は、次のように行うものとされている。</p> <p>(1) 将来の業績に依存する条件付取得対価 [設例 5]</p>

公開草案	現行
<p>条件付取得対価(企業結合会計基準(注2))が企業結合契約締結後の将来の業績に依存する場合(企業結合会計基準(注3))において、追加的に対価が交付される又は引き渡されるときには、条件付取得対価の交付又は引渡しが確実となり、その時価が合理的に決定可能となった時点で、支払対価を取得原価として追加的に認識するとともに、<u>企業結合時ののれん又は負ののれんの金額を再計算する。その上で、支払対価を追加的に認識する時点で、再計算されたのれんの未償却残高が当初ののれんの未償却残高より大きい場合は、のれんを追加的に認識する。</u></p> <p>また、<u>追加的に認識したのれん</u>の金額と追加された支払対価の金額との差額は損益として処理する。</p> <p>一方、<u>対価の一部が返還される</u>ときには、条件付取得対価の返還が確実となり、その時価が合理的に決定可能となった時点で、返還される対価の金額を取得原価から減額するとともに、<u>企業結合時ののれん又は負ののれん</u>の金額を再計算する。その上で、<u>対価の返還を認識する</u>時点で、再計算されたのれんの未償却残高が当初ののれんの未償却残高より小さい場合は、<u>のれんを減額する。</u></p> <p>また、<u>減額されたのれん</u>の金額と返還された対価の金額との</p>	<p>「<u>企業結合契約において定められるものであって、企業結合契約締結後の将来の特定の事象又は取引の結果に依存して、企業結合日後に追加的に交付又は引き渡される取得対価</u>」(企業結合会計基準(注2)) (以下「<u>条件付取得対価</u>」という。)が、「<u>被取得企業又は取得した事業の企業結合契約締結後の特定事業年度における業績の水準に応じて、取得企業が対価を追加で交付する条項がある場合等</u>」(企業結合会計基準(注3))、<u>企業結合契約合意後の将来の業績に依存する場合には、「条件付取得対価の交付又は引渡し</u>が確実となり、その時価が合理的に決定可能となった時点で、支払対価を取得原価として追加的に認識するとともに、<u>のれん又は負ののれん</u>を追加的に認識する」(企業結合会計基準第27項(1))とされている。</p> <p>「<u>追加的に認識するのれん又は負ののれん</u>は、<u>企業結合日時点で認識されたものと仮定して計算し、追加認識する事業年度以前に対応する償却額及び減損損失額は損益として処理する</u>」(企業結合会計基準(注4))とされている。</p>

公開草案	現行
<p>差額は損益として処理する（企業結合会計基準第 27 項(1)）。</p> <p>なお、条件付取得対価は、<u>その追加的な交付若しくは引渡し又は返還が企業結合日後に行われるもの</u>に限定されるものと解される。</p> <p>(2) (省 略)</p>	<p>なお、条件付取得対価は、企業結合日後に<u>追加的に交付又は引渡されるもの</u>に限定されるものと解される。</p> <p>(2) (省 略)</p>
<p><b>1 2. 分離先企業における企業結合が取得とされた場合の分離元企業の会計処理</b></p> <p><b>(4) 分離元企業の税効果会計</b></p> <p>分割型会社分割が非適格組織再編となり、分割期日が分離元企業の期首である場合の取扱い</p> <p>109. <u>(削 除)</u></p>	<p><b>1 2. 分離先企業における企業結合が取得とされた場合の分離元企業の会計処理</b></p> <p><b>(4) 分離元企業の税効果会計</b></p> <p>分割型会社分割が非適格組織再編となり、分割期日が分離元企業の期首である場合の取扱い</p> <p>109. <u>分割期日が分離元企業の期首である分割型の会社分割において、適格組織再編（適格合併等、税務上、簿価引継又は簿価譲渡として取り扱われる組織再編をいう。以下同じ。）に該当しない場合、分割期日の前日である前期末において、税務上の移転損益に係る未払法人税等と当該一時差異に対する繰延税金資産及び繰延税金負債が計上されるが、当該繰延税金資産の回収可能性の判断についても、原則として、第 107 項(1)と同様に、分離元企業における事業分離日以後の将来年度の収益力に基づく一時差異</u></p>

公開草案	現行
	<p style="text-align: center;"><u>等加減算前課税所得等により判断する（第 403 項参照）。</u></p>
<p><b>Ⅶ. 結合当事企業の株主に係る会計処理</b></p> <p><b>1. 被結合企業の株主に係る会計処理</b></p> <p><b>（3）受取対価が結合企業の株式のみである場合の被結合企業の株主に係る会計処理</b></p> <p><b>関連会社を被結合企業とした企業結合の場合</b></p> <p>279. 関連会社を被結合企業とする企業結合において、企業結合前に、被結合企業の株主が被結合企業の株式（関連会社株式）に加え、結合企業の株式（子会社株式又は関連会社株式）も有していることから、当該被結合企業の株主としての持分比率が増加（結合企業の株主としての持分比率は減少）する場合（関連会社株式から子会社株式又は関連会社株式）、当該被結合企業の株主は、次の処理を行う（事業分離等会計基準第 42 項）。</p> <p>(1) （省 略）</p> <p>(2) 連結財務諸表上、結合後企業に係る被結合企業の株主としての持分の増加については、結合後企業が関連会社となる場合に</p>	<p><b>Ⅶ. 結合当事企業の株主に係る会計処理</b></p> <p><b>1. 被結合企業の株主に係る会計処理</b></p> <p><b>（3）受取対価が結合企業の株式のみである場合の被結合企業の株主に係る会計処理</b></p> <p><b>関連会社を被結合企業とした企業結合の場合</b></p> <p>279. 関連会社を被結合企業とする企業結合において、企業結合前に、被結合企業の株主が被結合企業の株式（関連会社株式）に加え、結合企業の株式（子会社株式又は関連会社株式）も有していることから、当該被結合企業の株主としての持分比率が増加（結合企業の株主としての持分比率は減少）する場合（関連会社株式から子会社株式又は関連会社株式）、当該被結合企業の株主は、次の処理を行う（事業分離等会計基準第 42 項）。</p> <p>(1) （省 略）</p> <p>(2) 連結財務諸表上、結合後企業に係る被結合企業の株主としての持分の増加については、結合後企業が関連会社となる場合に</p>

公開草案	現行
<p>は持分法適用会社の株式の追加取得に準じ、子会社となる場合には段階取得により関連会社が連結子会社になった場合における連結手続に準じて会計処理する。また、結合企業の株主としての持分の減少については、<u>結合後企業が子会社となる場合には、第 98 項(2)①における分離元企業の会計処理に準じて行い、結合後企業が関連会社となる場合には、関連会社の時価発行増資等における投資会社の会計処理に準じて行う。</u></p>	<p>は持分法適用会社の株式の追加取得に準じ、子会社となる場合には段階取得により関連会社が連結子会社になった場合における連結手続に準じて会計処理する。また、結合企業の株主としての持分の減少については、<u>子会社又は関連会社の時価発行増資等における親会社又は投資会社の会計処理に準じ、持分変動差額を認識する。</u></p>
<p><b>子会社や関連会社以外の投資先を被結合企業とした企業結合の場合</b></p> <p>281. 子会社や関連会社以外の投資先（その他有価証券）を被結合企業とする企業結合において、企業結合前に、被結合企業の株主が被結合企業の株式に加え結合企業の株式（子会社株式又は関連会社株式）も有していることから、当該被結合企業の株主としての持分比率が増加（結合企業の株主としての持分比率は減少）し、結合後企業が当該株主の関連会社となる場合（その他有価証券から関連会社株式）、当該被結合企業の株主は、次の処理を行う（事業分離等会計基準第 44 項）。</p> <p>(1) （省 略）</p> <p>(2) 連結財務諸表上、結合後企業に係る被結合企業の株主として</p>	<p><b>子会社や関連会社以外の投資先を被結合企業とした企業結合の場合</b></p> <p>281. 子会社や関連会社以外の投資先（その他有価証券）を被結合企業とする企業結合において、企業結合前に、被結合企業の株主が被結合企業の株式に加え結合企業の株式（子会社株式又は関連会社株式）も有していることから、当該被結合企業の株主としての持分比率が増加（結合企業の株主としての持分比率は減少）し、結合後企業が当該株主の関連会社となる場合（その他有価証券から関連会社株式）、当該被結合企業の株主は、次の処理を行う（事業分離等会計基準第 44 項）。</p> <p>(1) （省 略）</p> <p>(2) 連結財務諸表上、結合後企業に係る被結合企業の株主として</p>

公開草案	現行
<p>の持分の増加については、段階取得による持分法の適用に準じて会計処理する。また、結合企業の株主としての持分の減少については、<u>関連会社の時価発行増資等における投資会社の会計処理に準じて行う。</u></p>	<p>の持分の増加については、段階取得による持分法の適用に準じて会計処理する。また、結合企業の株主としての持分の減少については、<u>子会社又は関連会社の時価発行増資等における親会社又は投資会社の会計処理に準じ、持分変動差額を認識する。</u></p>
<p>281-2. 子会社や関連会社以外の投資先（その他有価証券）を被結合企業とする企業結合において、企業結合前に、被結合企業の株主が被結合企業の株式に加え結合企業の株式（子会社株式又は関連会社株式）も有していることから、当該被結合企業の株主としての持分比率が増加（結合企業の株主としての持分比率は減少）し、結合後企業が当該株主の子会社となる場合（その他有価証券から子会社株式）、当該被結合企業の株主は、次の処理を行う（事業分離等会計基準第44項）。</p> <p>(1) (省 略)</p> <p>(2) 連結財務諸表上、当該結合企業の株式の取得原価は企業結合日の時価に基づくこととし、その時価と適正な帳簿価額との差額は、当期の段階取得に係る損益として処理する。なお、結合後企業に係る被結合企業の株主としての持分の増加については、段階取得による連結手続に準じて会計処理する。また、結</p>	<p>281-2. 子会社や関連会社以外の投資先（その他有価証券）を被結合企業とする企業結合において、企業結合前に、被結合企業の株主が被結合企業の株式に加え結合企業の株式（子会社株式又は関連会社株式）も有していることから、当該被結合企業の株主としての持分比率が増加（結合企業の株主としての持分比率は減少）し、結合後企業が当該株主の子会社となる場合（その他有価証券から子会社株式）、当該被結合企業の株主は、次の処理を行う（事業分離等会計基準第44項）。</p> <p>(1) (省 略)</p> <p>(2) 連結財務諸表上、当該結合企業の株式の取得原価は企業結合日の時価に基づくこととし、その時価と適正な帳簿価額との差額は、当期の段階取得に係る損益として処理する。なお、結合後企業に係る被結合企業の株主としての持分の増加については、段階取得による連結手続に準じて会計処理する。また、結</p>

公開草案	現行
<p><u>合企業の株式を子会社株式として有しており、結合後企業が子会社となる場合には、結合企業の株主としての持分の減少については、第 98 項(2)①における分離元企業の会計処理に準じて行う。</u></p>	<p><u>合企業の株主としての持分の減少については、子会社又は関連会社の時価発行増資等における親会社又は投資会社の会計処理に準じ、持分変動差額を認識する。</u></p>
<p><b>2. 結合企業の株主に係る会計処理</b></p> <p><b>(1) 結合企業の株主に係る会計処理の考え方</b></p> <p>285. 結合企業の株主に係る会計処理は、子会社を結合企業とする企業結合により、当該結合企業の株主の持分比率が減少する場合には、<u>子会社を被結合企業とする企業結合における被結合企業の株主の会計処理に準じて処理し、また関連会社を結合企業とする企業結合により、当該結合企業の株主の持分比率が減少する場合には、関連会社を被結合企業とする企業結合における被結合企業の株主の会計処理に準じて処理する（事業分離等会計基準第 48 項(1)①）。</u>企業結合前に、結合企業の株主が結合企業の株式に加え被結合企業の株式も有していることから、当該結合企業の株主としての持分比率が増加（被結合企業の株主としての持分比率は減少）し、結合後企業は当該株主の子会社又は関連会社となる場合</p>	<p><b>2. 結合企業の株主に係る会計処理</b></p> <p><b>(1) 結合企業の株主に係る会計処理の考え方</b></p> <p>285. 結合企業の株主に係る会計処理は、<u>子会社や関連会社</u>を結合企業とする企業結合により、当該結合企業の株主の持分比率が減少する場合には、<u>子会社又は関連会社の時価発行増資等における親会社の会計処理に準じて処理する（事業分離等会計基準第 48 項(1)①）。</u>企業結合前に、結合企業の株主が結合企業の株式に加え被結合企業の株式も有していることから、当該結合企業の株主としての持分比率が増加（被結合企業の株主としての持分比率は減少）し、結合後企業は当該株主の子会社又は関連会社となる場合には、<u>受取対価が結合企業の株式のみである場合の被結合企業の株主に係る会計処理における被結合企業の株主としての持分比率が減少する場合の処理（第 286 項、第 291 項、第 293 項及び第 293-</u></p>



公開草案	現行
<p>には、受取対価が結合企業の株式のみである場合の被結合企業の株主に係る会計処理における被結合企業の株主としての持分比率が減少する場合の処理（第 286 項、第 291 項、第 293 項及び第 293-2 項参照）による（事業分離等会計基準第 48 項(2)①）。</p>	<p>2 項参照）による（事業分離等会計基準第 48 項(2)①）。</p>
<p><b>（2）子会社を結合企業とする企業結合の場合</b></p> <p>287. 子会社を結合企業とする企業結合によっても、結合企業の株主（親会社）は、当該結合企業の株式を直接引き換えないが、当該企業結合により結合企業の株主（親会社）としての持分比率が減少し、結合後企業が引き続き子会社である場合（子会社株式から子会社株式）<u>又は</u>関連会社となる場合（子会社株式から関連会社株式）、結合企業の株主（親会社）は、次の処理を行う（事業分離等会計基準第 48 項(1)①）。</p> <p>(1) （省 略）</p> <p>(2) 連結財務諸表上、<u>次のように処理する。</u></p> <p>① <u>結合後企業が引き続き子会社である場合において、企業結合前に、結合企業の株主（親会社）が被結合企業の株式を子会社株式として有している場合には第 286 項の処理を行</u></p>	<p><b>（2）子会社を結合企業とする企業結合の場合</b></p> <p>287. 子会社を結合企業とする企業結合によっても、結合企業の株主（親会社）は、当該結合企業の株式を直接引き換えないが、当該企業結合により結合企業の株主（親会社）としての持分比率が減少し、結合後企業が引き続き子会社である場合（子会社株式から子会社株式）<u>や</u>関連会社となる場合（子会社株式から関連会社株式）、結合企業の株主（親会社）は、次の処理を行う（事業分離等会計基準第 48 項(1)①）。</p> <p>(1) （省 略）</p> <p>(2) 連結財務諸表上、<u>親会社の持分の一部が非支配株主持分に振り替わることから生じる差額は、資本剰余金に計上する。</u>  <u>なお、結合企業が子会社から関連会社に該当することとなった場合には、連結から持分法への修正を行う。</u></p>

う。

② 結合後企業が引き続き子会社である場合において、企業結合前に、結合企業の株主（親会社）が被結合企業の株式を有していない又は被結合企業の株式をその他有価証券若しくは関連会社株式として有している場合、結合後企業に係る株主（親会社）の持分の増加額（企業結合直前の被結合企業の時価のうち、結合企業の株主の持分比率の増加に対応する額）と、従来の結合企業に係る結合企業の株主（親会社）の持分の減少額との間に生じる差額は、資本剰余金に計上する。

なお、結合企業の株主は、被結合企業を取得することになるため、連結財務諸表上、パーチェス法を適用する。

③ 結合後企業が関連会社となる場合、これまで連結していた結合企業の株式については、持分法へ修正するとともに、結合後企業に係る結合企業の株主（親会社）の持分の増加額（企業結合直前の被結合企業の資本（原則として、部分時価評価法の原則法により、資産及び負債を時価評価した後の評価差額を含む。）に増加する結合企業の株主の持分比率を乗じた額）と、従来の結合企業に係る結合企業の株主（親会社）の持分の減少額との間に生じる差額は、のれん（又は負

公開草案	現行
<p><u>ののれん</u>と持分変動差額に区分して処理する。ただし、<u>のれん（又は負ののれん）と持分変動差額のいずれかの金額に重要性が乏しいと考えられる場合には、重要性のある他の金額に含めて処理することができる。</u></p>	
<p><b>（３）関連会社を結合企業とする企業結合の場合</b></p> <p>289. 関連会社を結合企業とする企業結合によっても、結合企業の株主は当該結合企業の株式を直接引き換えないが、当該企業結合により結合企業の株主としての持分比率が減少し、結合後企業が引き続き関連会社である場合（関連会社株式から関連会社株式）、結合企業の株主は、次の処理を行う（事業分離等会計基準第 48 項 (1)①）。</p> <p>(1) (省 略)</p> <p>(2) 連結財務諸表上、結合後企業に係る結合企業の株主の持分の増加額と、従来の結合企業に係る結合企業の株主の持分の減少額との間に生じる差額は、<u>のれん（又は負ののれん）と持分変動差額に区分して処理する。ただし、のれん（又は負ののれん）と持分変動差額のいずれかの金額に重要性が乏しいと考えられる場合には、重要性のある他の金額に含めて処理</u></p>	<p><b>（３）関連会社を結合企業とする企業結合の場合</b></p> <p>289. 関連会社を結合企業とする企業結合によっても、結合企業の株主は当該結合企業の株式を直接引き換えないが、当該企業結合により結合企業の株主としての持分比率が減少し、結合後企業が引き続き関連会社である場合（関連会社株式から関連会社株式）、結合企業の株主は、次の処理を行う（事業分離等会計基準第 48 項 (1)①）。</p> <p>(1) (省 略)</p> <p>(2) 連結財務諸表上、当該結合企業の株主の持分の<u>一部が他の株主の持分に振り替わることから生じる差額は、持分変動差額とする。</u></p>

公開草案	現行
<p><u>することができる。</u></p>	
<p><b>IX. 適用時期等</b></p> <p><u>331-5. 平成 XX 年改正の本適用指針は、平成 31 年 4 月 1 日以後開始する事業年度の期首以後実施される組織再編から適用する。</u></p> <p><u>331-6. 平成 XX 年改正の本適用指針の適用初年度において、これまでの会計処理と異なることとなる場合には、会計基準等の改正に伴う会計方針の変更として取り扱う。</u></p> <p><u>なお、平成 XX 年改正の本適用指針の適用前に行われた企業結合及び事業分離等の会計処理の従前の取扱いについては、同適用指針の適用後においても継続することとし、同適用指針の適用日における会計処理の見直し及び遡及的な処理は行わないものとする。</u></p>	<p><b>IX. 適用時期等</b></p> <p>(新 設)</p> <p>(新 設)</p>
<p><b>結論の背景</b></p>	<p><b>結論の背景</b></p>

公開草案	現行
<p><b>検討の経緯</b></p> <p>338-6. 平成 XX 年には、同年改正の企業結合会計基準に対応し、対価の返還を受ける場合の条件付取得対価の取扱いに関して改正を行った。また、結合当事企業の株主に係る会計処理に関する適用指針の記載について事業分離等会計基準の記載と整合性を図るなどの改正を行った。</p>	<p><b>検討の経緯</b></p> <p>(新 設)</p>
<p><b>I. 取得の会計処理</b></p> <p><b>6. 分離元企業の会計処理</b></p> <p><b>(4) 分離元企業の税効果会計</b></p> <p>398. 分離元企業において、事業分離により移転する事業に係る資産及び負債が、現金以外の受取対価と引き換えられ、新たに当該受取対価が計上される場合には、一般的な交換の場合と同様に、新たに貸借対照表に計上された資産及び負債の金額と課税所得計算上の資産及び負債の金額（税務上の帳簿価額）との間に差額（一時</p>	<p><b>I. 取得の会計処理</b></p> <p><b>6. 分離元企業の会計処理</b></p> <p><b>(4) 分離元企業の税効果会計</b></p> <p>398. 分離元企業において、事業分離により移転する事業に係る資産及び負債が、現金以外の受取対価と引き換えられ、新たに当該受取対価が計上される場合には、一般的な交換の場合と同様に、新たに貸借対照表に計上された資産及び負債の金額と課税所得計算上の資産及び負債の金額（税務上の帳簿価額）との間に差額（一時</p>

公開草案	現行
<p>差異)が生じる場合がある。例えば、分離先企業の株式のみを受取対価とする事業分離では、次のような場合がある。</p> <p>(1) 分離元企業において移転損益が認識されない場合、分離先企業株式の取得原価は、移転事業に係る株主資本相当額(第87項(1)①参照)に基づいて算定される(第98項参照)。適格組織再編(適格合併等、税務上、簿価引継又は簿価譲渡として取り扱われる組織再編をいう。以下同じ。)に該当する場合、税務上も、分離先企業株式の取得原価は、移転した事業に係る資産及び負債の税務上の帳簿価額に基づくため、この場合には、分離先企業株式に関して、移転した事業に係る資産及び負債の一時差異と同額の一時差異が生じる。</p> <p>(2) (省 略)</p>	<p>差異)が生じる場合がある。例えば、分離先企業の株式のみを受取対価とする事業分離では、次のような場合がある。</p> <p>(1) 分離元企業において移転損益が認識されない場合、分離先企業株式の取得原価は、移転事業に係る株主資本相当額(第87項(1)①参照)に基づいて算定される(第98項参照)。適格組織再編に該当する場合、税務上も、分離先企業株式の取得原価は、移転した事業に係る資産及び負債の税務上の帳簿価額に基づくため、この場合には、分離先企業株式に関して、移転した事業に係る資産及び負債の一時差異と同額の一時差異が生じる。</p> <p>(2) (省 略)</p>
<p>403. <u>(削 除)</u></p>	<p>403. <u>分割型の会社分割において適格組織再編に該当しない場合、税務上は分割期日の前日において移転損益に課税されることとなり、分離元企業が移転する事業に係る資産及び負債は時価に評価替えされたものと同様と考えられるため一時差異が生じ、翌日の分割期日に当該一時差異は解消することとなる。</u></p> <p><u>特に、分割期日が分離元企業の期首である場合には、分割期日</u></p>

公開草案	現行
	<p><u>の前日である前期末において、税務上の移転損益に係る未払法人税等と当該一時差異に対する繰延税金資産及び繰延税金負債が計上されるが、当該繰延税金資産の回収可能性の判断についても、原則として、分離元企業における事業分離日以後の将来年度の収益力に基づく一時差異等加減算前課税所得等により判断することとなると考えられる。</u></p>
<p><b><u>VII. 適用時期等</u></b></p> <p>458. (削 除)</p> <p>459. (削 除)</p> <p><u>460. 平成 XX 年改正の本適用指針について、一般に、組織再編の会計処理を過去に遡って処理することは、長期にわたり相当程度の情報を入手することが必要になることが多く実務的な対応に困難を伴うことが考えられるため、平成 31 年 4 月 1 日以後開始する事業年度の期首以後実施される組織再編から将来にわたって適用することとした (第 331-5 項参照)。</u></p>	<p>458. (削 除)</p> <p>459. (削 除)</p> <p>(新 設)</p>

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 25 年 9 月 13 日）の設例を次のように改正する（改正部分に下線又は取消線を付している。）。

**【設例 5】 取得原価の算定－条件付取得対価の会計処理**

1. 将来の業績に依存する条件付取得対価の場合

(1)-1. 対価の追加的な交付又は引渡しが行われる場合

① 前提条件

X1 年 9 月 30 日、A 社（3 月決算）及び B 社（12 月決算）（いずれも公開企業で決算日は 3 月 31 日）は、A 社が B 社を株式交換により完全子会社化する（企業結合日は X2 年 4 月 1 日）ことについて、それぞれの株主総会で承認を受けた。企業結合日において認識されたのれんの金額は 50 であった。

企業結合契約において、B 社の X23 年 123 月 31 日終了事業年度の B 社の経常利益が 500 を上回っている場合には、A 社はその時点の時価相当額が 100 となる A 社株式を B 社株主に対して追加で交付する条項が含まれているものとする。

X3 年 3 月 31 日に、B 社の X23 年 123 月 31 日終了事業年度の B 社の経常利益は 1,000 となることがほぼ確実となったため、A 社は旧 B 社株主に対して A 社株式を追加交付することとなったとする。A 社は、X3 年 4 月中に当該株式を旧 B 社株主に対して追加交付した。

なお、のれんの償却期間は 10 年とする。

② X3 年 3 月 31 日の A 社の連結財務諸表上の会計処理



(借) の	れ	ん (*1)	90	(貸) 未	払	金 (*12)	100
損		益					
(	差	額)	10				
<del>の</del>	<del>れ</del>	<del>ん</del>		<del>償</del>	<del>却</del>		

(\*1) A社は、追加的に認識された支払対価 100 が企業結合日における取得原価に追加されたものと仮定して企業結合時ののれん 150 (=当初ののれん 50 + 追加的に認識されたのれん 100) を再計算する。

その上で、支払対価を追加的に認識する時点(X3年3月31日)において、再計算されたのれんの未償却残高 135 (=150 - (150 × 1/10)) が当初ののれんの未償却残高 45 (=50 - (50 × 1/10)) より大きいため、当該差額 90 をのれんとして追加的に認識する。

A社は、条件付取得対価の交付が確実となり、その時価が合理的に決定可能となった時点で、支払対価を取得原価として追加的に認識するとともに、のれん又は負ののれんを追加的に認識する。追加的に認識するのれん又は負ののれんは、企業結合日(X2年4月1日)時点で認識されたものと仮定して計算し、追加認識する事業年度以前に対応する償却額は損益として処理する。追加的に認識されたのれん 90 と支払対価 100 の差額 10 は損益として認識する。この損益 10 は、追加的に認識したのれんの X3年3月31日終了事業年度以前に対応する償却額 10 (=100 × 1/10) により構成される(第 47 項(1)参照)。

(\*12) 株式発行時に払込資本へ振り替える。

(1)-2. 対価の返還が行われる場合

① 前提条件

X1年9月30日、A社(3月決算)はB社(12月決算)の株主と、A社が現金を対価とする株式の取得によりB社を完全子会社化することについて合意した(株式の譲渡日はX2年4月1日)。企業結合日において認識されたのれんの金額は150であった。

株式譲渡契約において、取得対価の支払はX2年4月1日に行われるものの、B社のX2年12月31日終了事業年度の経常利益が1,000を下

回った場合には、A社はB社株主に支払った当初の取得対価の金額から100の返還を現金で受ける条項が含まれていた。

X3年3月31日にB社のX2年12月31日終了事業年度の経常利益は500となることが事実となったため、A社は旧B社株主から100の返還を受けることとなった。その後、A社はX3年4月中に100の返還を受けた。

なお、のれんの償却期間は10年とする。

② X3年3月31日のA社の連結財務諸表上の会計処理

(借) 未収入金	100	(貸) のれん	(*1)	90
		損益		
		(差額)	(*2)	10

(\*1) A社は、返還される対価100を取得原価から減額し、企業結合時ののれん50(=当初ののれん150-返還される対価の金額100)を再計算する。

対価の返還を認識する時点(X3年3月31日)において、再計算されたのれんの未償却残高45(=50-(50×1/10))が当初ののれんの未償却残高135(=150-(150×1/10))より小さいため、当該差額90をのれんから減額する。

(\*2) 減額されたのれん90と返還される対価100との差額10は損益として認識する。この損益10は、対価の返還を認識する事業年度以前に計上済の当初ののれんの償却額15(=150×1/10)と再計算されたのれんのX3年3月31日終了事業年度以前に対応する償却額5(=50×1/10)との差額により構成される(第47項(1)参照)。

**【設例 30】 被結合企業の株主に係る会計処理－受取対価が結合企業の株式のみの場合**

(1) 前提条件

A社の40%関連会社X社(諸資産の適正な帳簿価額は100(株主資本100)、諸資産の時価は150、企業の時価は200)を吸収合併消滅会社とし、30%関連会社Y社(株式数80株、諸資産の適正な帳簿価額は600(株主資本600)(時価も同額)、企業の時価は800)を吸収合併存続会社とする吸収合併により、X社の株主はY社の株式20株を受け取る。

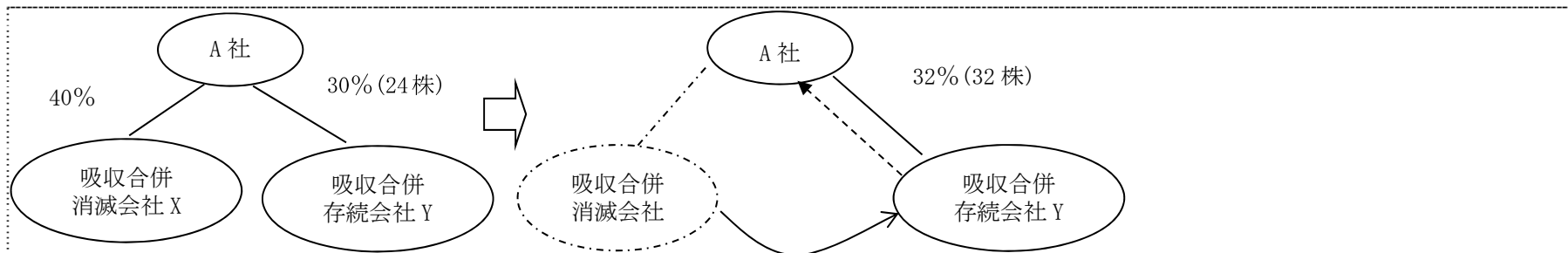
この結果、合併後のY社(株式数100株)に対する持分比率は、A社が32%(32株)、A社以外の旧X社の株主が12%(12株)、A社以外の旧Y社の株主が56%(56株)となるものとする。

なお、A社の関連会社である吸収合併消滅会社X社と吸収合併存続会社Y社の企業結合直前の個別貸借対照表は、それぞれ次のとおりである。

X社個別貸借対照表							
諸	資	産	100	資	本	金	80
				利	益	剰	余
				金			20
合		計	100	合		計	100

Y社個別貸借対照表							
諸	資	産	600	資	本	金	400
				利	益	剰	余
				金			200
合		計	600	合		計	600

また、A社の保有するX社の株式の適正な帳簿価額は32、Y社の株式の適正な帳簿価額は120であった。



(2) 考え方

① 吸収合併消滅会社の株主A社の個別財務諸表上の会計処理(第277項(1)参照)

(借) 関連会社株式 Y	32	(貸) 関連会社株式 X	32
--------------	----	--------------	----

② 吸収合併消滅会社の株主A社の連結財務諸表

ア 吸収合併存続会社 Y 社の個別財務諸表上の会計処理(第 277 項(2)参照)

・ A 社の関連会社 Y 社が関連会社 X 社を合併(取得)

(借) 諸	資	産	150	(貸) 払	込	資	本	200
の	れ	ん	50					

イ 吸収合併消滅会社 X 社の個別財務諸表上の会計処理

・ A 社の関連会社 X 社は関連会社 Y 社との合併により消滅

(借) 資	本	金	80	(貸) 諸	資	産	100
利	益	剰	余	金			
			20				

ウ 吸収合併消滅会社の株主 A 社の連結財務諸表上の会計処理

<連結修正仕訳>

- ・ 関連会社株式(X社株式)に関する開始仕訳

(借) 関連会社株式	8	(貸) 利益剰余金	8
------------	---	-----------	---

- ・ 関連会社株式(Y社株式)に関する開始仕訳

(借) 関連会社株式	60	(貸) 利益剰余金	60
------------	----	-----------	----

- ・ Y社株式の取得によるのれんの算定(30%から32%へ)

合併により、Y社に対するA社の持分が30%から32%に増加した。追加取得に準じて会計処理するため、持分法適用上、部分時価評価法の原則法の適用により、のれん4(=吸収合併存続会社Y社に対して追加投資したとみなされる額16(\*1)－追加取得によるA社の持分の増加額12(\*2))を算定する。

(仕訳なし)

(\*1) 追加投資したとみなされる額16=合併前のY社の時価800×2%

(\*2) 追加取得によるA社の持分の増加額12=合併前のXY社の追加取得時の資産及び負債の時価による株主資本600×2%

- ・ 持分変動差額の認識(40%から32%へ)

合併により、吸収合併存続会社Y社の株主A社の連結上、被結合企業X社に対する持分が交換されたとみなされる額16(\*3)と、被結合企業X社に係る株主A社の持分の減少額8(\*4)との間に生ずる差額8については、持分変動差額として取り扱う。

(借) 関連会社株式 8 (貸) 持分変動差額 8

(\*3) 被結合企業 X 社に対する持分が交換されたとみなされる額 16 (上記の結合企業に対する追加投資額と同額となる。)

= 交換された被結合企業 X 社の時価 200 × 減少した株主 A 社の持分比率 8%

(\*4) 被結合企業 X 社に係る株主 A 社の持分の減少額 8

= 被結合企業 X 社に係る帳簿価額による株主資本 100 × 減少した株主 A 社の持分比率 8%

X 社及び Y 社に係る企業結合直前の A 社の抜粋連結財務諸表			
関連会社株式 (X 社 40 + Y 社 180)	220	利益剰余金 (X 社 8 + Y 社 60)	68

X 社及び Y 社に係る企業結合直後の A 社の抜粋連結財務諸表			
関連会社株式	228	利益剰余金 (X 社 8 + Y 社 60)	68
		持分変動差額	8

(以下略)

以上