

平成31年1月16日

### 企業会計基準第21号「企業結合に関する会計基準」

企業会計基準第21号「企業結合に関する会計基準」（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。）。

改正後	改正前
<p>企業会計基準第21号</p> <p><b>「企業結合に関する会計基準」</b></p> <p>〔平成15年10月31日〕 企業会計審議会</p> <p>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31年1月16日</u> 企業会計基準委員会</p>	<p>企業会計基準第21号</p> <p><b>「企業結合に関する会計基準」</b></p> <p>〔平成15年10月31日〕 企業会計審議会</p> <p>改正平成20年12月26日 <u>最終改正</u>平成25年9月13日 企業会計基準委員会</p>

改正後	改正前
<p><b>会計基準</b></p> <p><b>取得の会計処理</b></p> <p><b>取得原価の算定</b></p> <p><b>条件付取得対価の会計処理</b></p> <p>27. 条件付取得対価の会計処理は、次のように行う<sup>(注2)</sup>。</p> <p>(1) 将来の業績に依存する条件付取得対価<sup>(注3)</sup></p> <p>条件付取得対価が企業結合契約締結後の将来の業績に依存する場合において、対価を<u>追加的に交付する又は引き渡す</u>ときには、条件付取得対価の交付又は引渡しが<u>確実</u>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>のれんを追加的に認識する又は負ののれんを減額する</u><sup>(注4)</sup>。</p> <p>また、条件付取得対価が企業結合契約締結後の将来の業績に依存する場合において、対価の一部が返還されるときには、<u>条件付取得対価の返還が確実</u>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>のれんを減額する又は負ののれんを追加的に認</u></p>	<p><b>会計基準</b></p> <p><b>取得の会計処理</b></p> <p><b>取得原価の算定</b></p> <p><b>条件付取得対価の会計処理</b></p> <p>27. 条件付取得対価の会計処理は、次のように行う。</p> <p>(1) 将来の業績に依存する条件付取得対価</p> <p>条件付取得対価が企業結合契約締結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が<u>確実</u>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を追加的に認識する</u><sup>(注2)(注3)(注4)</sup>。</p>

改正後	改正前
<p><u>識する</u> (注4)。</p> <p>(2) (省 略)</p>	<p>(2) (省 略)</p>
<p>(注 2) 条件付取得対価とは、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<u>交付される若しくは引き渡される又は返還される</u>取得対価をいう。</p> <p>(注 3) 条件付取得対価が企業結合契約締結後の将来の業績に依存する場合とは、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<u>若しくは引き渡す又は対価の一部の返還を受ける</u>条項がある場合等をいう。</p> <p>(注 4) 追加的に認識する<u>又は減額する</u>のれん又は負ののれんは、企業結合日時点で認識<u>又は減額</u>されたものと仮定して計算し、追加認識<u>又は減額</u>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。</p>	<p>(注 2) 条件付取得対価とは、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<u>交付又は引き渡される</u>取得対価をいう。</p> <p>(注 3) 条件付取得対価が企業結合契約締結後の将来の業績に依存する場合とは、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をいう。</p> <p>(注 4) 追加的に認識するのれん又は負ののれんは、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。</p>

改正後	改正前
<p><b>適用時期等</b></p> <p><u>58-3. 平成 31 年に改正された本会計基準（以下「平成 31 年改正会計基準」という。）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企業結合から適用する。</u></p>	<p><b>適用時期等</b></p> <p>（新 設）</p>
<p><u>58-4. 平成 31 年改正会計基準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>また、平成 31 年改正会計基準の適用前に実施された企業結合に係る従前の取扱いは、平成 31 年改正会計基準の適用後においても継続し、平成 31 年改正会計基準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。</u></p>	<p>（新 設）</p>

改正後	改正前
<p><b>議 決</b></p> <p>59-3. <u>平成 31 年改正会計基準は、第 400 回企業会計基準委員会に出席した委員 13 名全員の賛成により承認された。なお、出席した委員は、以下のとおりである。</u></p> <p><u>小 野 行 雄 (委員長)</u></p> <p><u>小賀坂 敦 (副委員長)</u></p> <p><u>川 西 安 喜</u></p> <p><u>安 井 良 太</u></p> <p><u>貝 増 眞</u></p> <p><u>塩 谷 公 朗</u></p> <p><u>徳 賀 芳 弘</u></p> <p><u>西 山 賢 吾</u></p> <p><u>弥 永 真 生</u></p> <p><u>湯 川 喜 雄</u></p> <p><u>吉 田 稔</u></p> <p><u>米 田 和 敬</u></p> <p><u>渡 部 仁</u></p>	<p><b>議 決</b></p> <p>(新 設)</p>

改正後	改正前
<p><b>結論の背景</b></p> <p><b>平成 31 年改正会計基準の公表</b></p> <p>65-2. <u>平成 25 年 12 月の第 277 回企業会計基準委員会において、公益財団法人財務会計基準機構内に設けられている基準諮問会議より、本会計基準に係る条件付取得対価に関連して対価の一部が返還される場合の取扱いについて検討を求める提言がなされ、審議を行うこととなった。</u></p> <p><u>検討の結果、平成 31 年改正会計基準においては、条件付取得対価について、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される又は引き渡されるもののみでなく返還されるものも含まれる旨、及び将来の業績に依存する条件付取得対価について対価が返還される場合の会計処理を明確にする改正を行った（第 27 項(1)並びに(注 2)、(注 3)及び(注 4)参照)。なお、平成 31 年改正会計基準は、平成 30 年 8 月に公表した公開草案に対して一般から寄せられた意見を踏まえてさらに検討を行い、公開草案の内容を一部修正した上で公表するものである。</u></p>	<p><b>結論の背景</b></p> <p>(新 設)</p>

改正後	改正前
<p><b>取得の会計処理</b></p> <p><b>取得原価の算定</b></p> <p><b>段階取得の会計処理</b></p> <p>91. 審議の過程では、次の2つの理由により、段階取得の場合に個別財務諸表と連結財務諸表で会計処理を変えるべきではないという意見があった。</p> <p>(1) 組織再編の方法により経済的実態に差異がないのであれば、会計処理は異なるべきではないとする基本的な考え方が企業結合会計基準の基礎をなしている。この考え方を個別財務諸表と連結財務諸表の会計処理について敷衍すれば、段階取得の場合に個別財務諸表と連結財務諸表で会計処理を変えることは、個別財務諸表と連結財務諸表とで投資原価やその後の期間損益計算が異なることになり、企業結合会計基準の基本的な考え方は整合しない。</p> <p>(2) (省 略)</p>	<p><b>取得の会計処理</b></p> <p><b>取得原価の算定</b></p> <p><b>段階取得の会計処理</b></p> <p>91. 審議の過程では、次の2つの理由により、段階取得の場合に個別財務諸表と連結財務諸表で会計処理を変えるべきではないという意見があった。</p> <p>(1) 組織再編の方法により経済的実体<u>に</u>差異がないのであれば、会計処理は異なるべきではないとする基本的な考え方が企業結合会計基準の基礎をなしている。この考え方を個別財務諸表と連結財務諸表の会計処理について敷衍すれば、段階取得の場合に個別財務諸表と連結財務諸表で会計処理を変えることは、個別財務諸表と連結財務諸表とで投資原価やその後の期間損益計算が異なることになり、企業結合会計基準の基本的な考え方は整合しない。</p> <p>(2) (省 略)</p>
<p><b>条件付取得対価の会計処理</b></p>	<p><b>条件付取得対価の会計処理</b></p>

改正後	改正前
<p>95. 企業結合契約の中には、企業結合契約を締結した後の将来の特定の事象又は取引の結果に依存して、追加的に株式が交付されたり現金又は他の資産が引き渡されたりする条項や、<u>企業結合時に交付した株式又は引き渡した現金若しくは他の資産の一部が企業結合日後に返還される条項が含まれているものがある。</u>このように、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される若しくは引き渡される<u>又は返還される</u>取得対価は、条件付取得対価とよばれる。</p>	<p>95. 企業結合契約の中には、企業結合契約を締結した後の将来の特定の事象又は取引の結果に依存して、追加的に株式が交付されたり現金又は他の資産が引き渡されたりする条項が含まれているものがある。このように、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<u>又は</u>引き渡される取得対価は、条件付取得対価とよばれる。</p>
<p>96. 被取得企業が、<u>例えば、企業結合契約締結後の特定年度において特定の利益水準を維持又は達成したときや、特定の時期までに製品の研究開発段階におけるマイルストーンを達成したときに、</u>取得企業が株式を追加で交付する条項があるなど、条件付取得対価が企業結合契約締結後の将来の業績に依存する<u>場合がある。</u>このような場合において、対価を追加で交付する<u>又は</u>引き渡すときには、条件付取得対価の交付又は引渡しが<u>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、のれんを追加的に認識する</u>又は負の</p>	<p>96. 被取得企業が企業結合契約締結後の特定年度において特定の利益水準を維持又は達成したときに、取得企業が株式を追加で交付する条項があるなど、条件付取得対価が企業結合契約締結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、のれん又は負ののれんを追加的に認識することとした</u>（第27項(1)参照）。</p>

改正後	改正前
<p>のれんを減額することとした（第 27 項(1)参照）。</p>	
<p>96-2. <u>対価の一部が返還される条件付取得対価は、追加的に交付される又は引き渡される条件付取得対価の場合と同様に、契約交渉の過程における買手側と売手側のリスク分担によって設定されるものであり、対価の追加的な交付等を行う場合と対価の返還を受ける場合で異なる性質はないものと考えられる。したがって、対価の一部が返還される条件付取得対価の会計処理は、対価が追加的に交付される又は引き渡される場合と同様に取り扱うことが適切であると考えられるため、平成 31 年改正会計基準においては、企業結合契約締結後の将来の業績に依存して返還される条件付取得対価について、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、のれんを減額する又は負ののれんを追加的に認識することとした（第 27 項(1)参照）。</u></p>	<p>（新 設）</p>
<p>96-3. <u>なお、条件付取得対価の会計処理に関して、対価を追加的に認識する時点が我が国における一般的な引当金の考え方と異なっていることから、対価の一部が返還される場合にどの時点で会計</u></p>	<p>（新 設）</p>

改正後	改正前
<p><u>処理すべきかについて検討を行った。</u></p> <p><u>この点、我が国におけるこれまでの考え方と整合的であり、有用な会計情報を提供できるものと考えられることや、これまでの偶発事象を資産として認識する場合の会計基準と整合的であることから、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を用いることが適切であると考えた。</u></p> <p><u>したがって、条件付取得対価の会計処理を行った結果生じる損益についても、対価の交付等を行う場合と同様に、返還を受けることが確実となり、その時価が合理的に決定可能となった事業年度の損益として計上することとした（第27項(1)参照）。</u></p>	
<p><u>96-4. 平成31年改正会計基準の公開草案では、条件付取得対価の会計処理に関して、現行の会計処理をより明確に記述することを目的として、のれん又は負ののれんを追加的に認識する時点で計上される損益について、「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」旨の記載に代えて、「追加的に認識したのれんの金額と追加された支払対価の金額との差額又は減額されたのれんの金額と返還された対価の金額の差額を損益として処理する」旨の記載に表現を見直すことを提</u></p>	(新 設)

改正後	改正前
<p><u>案していた。公開草案に寄せられたコメントの中には、従来の表現を変更することにより条件付取得対価に係る現行の取扱いが変更されたとの誤解が生じることが懸念されることから、条件付取得対価に係る現行の取扱いを変更することを意図しないのであれば表現の見直しを行うことは望ましくないという意見があった。この点、公開草案の提案は条件付取得対価に係る現行の取扱いを変更することを意図したものではないことから、当該意見を踏まえ、のれん又は負ののれんを追加的に認識する時点で計上される損益に係る表現の見直しは行わないこととした。</u></p>	
<p>97. 取得企業が交付した特定の株式又は社債の市場価格が特定の日又は期間における特定の価格を下回っているときに、当初合意した価額を維持するために株式又は社債を追加で交付する条項があるなど、条件付取得対価が特定の株式又は社債の市場価格に依存する場合がある。このように当初合意された価額が維持される場合には、条件付取得対価の交付により取得原価を追加的に認識するのは適切ではないため、そ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、追加で交付可能となった条件付取得対価をその時点の時価に基づき認識すると</p>	<p>97. <u>他方</u>、取得企業が交付した特定の株式又は社債の市場価格が特定の日又は期間における特定の価格を下回っているときに、当初合意した価額を維持するために株式又は社債を追加で交付する条項があるなど、条件付取得対価が特定の株式又は社債の市場価格に依存する場合がある。このように当初合意された価額が維持される場合には、条件付取得対価の交付により取得原価を追加的に認識するのは適切ではないため、そ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、追加で交付可能となった条件付取得対価をその時点の時価に基づき認識す</p>

改正後	改正前
<p>もに、企業結合日現在で交付している株式又は社債をその時点の時価に修正することとした。また、当該修正により生じた時価が社債金額より高い場合のその差額（プレミアム）の減少額、又は時価が社債金額より低い場合のその差額（ディスカウント）の増加額を将来にわたって定期的に償却することとした（第 27 項(2) 参照）。</p>	<p>るとともに、企業結合日現在で交付している株式又は社債をその時点の時価に修正することとした。また、当該修正により生じた時価が社債金額より高い場合のその差額（プレミアム）の減少額、又は時価が社債金額より低い場合のその差額（ディスカウント）の増加額を将来にわたって定期的に償却することとした（第 27 項(2) 参照）。</p>
<p><b>適用時期等</b></p> <p><u>129-3. 平成 31 年改正会計基準について、一般に、企業結合取引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場合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企業結合から将来にわたって適用することとした（第 58-3 項参照）。</u></p>	<p><b>適用時期等</b></p> <p>（新 設）</p>

以 上