

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」

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 2019 年（平成 31 年）1 月 16 日）を次のように改正する（改正部分に下線を付している。）。なお、従来和暦による表記を行っていた箇所について西暦による表記を追記するなどの形式的な修正を行っているが、当該修正のみを行っている箇所は、本新旧対照表に含めていない。

改正後	改正前
<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</p> <p style="text-align: right;">2005 年（平成 17 年）12 月 27 日 改正 2006 年（平成 18 年）12 月 22 日 改正 2007 年（平成 19 年）11 月 15 日 改正 2008 年（平成 20 年）12 月 26 日 改正 2013 年（平成 25 年）9 月 13 日 改正 2019 年（平成 31 年）1 月 16 日 <u>最終改正 2024 年 9 月 13 日</u> 企業会計基準委員会</p>	<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</p> <p style="text-align: right;">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 31 年 1 月 16 日</u> 企業会計基準委員会</p> <div style="border: 1px dashed gray; padding: 5px; margin-top: 10px;"> <p>本適用指針は、2024 年 7 月 1 日までに公表された次の会計基準による修正が反映されている。</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ <u>企業会計基準第 30 号「時価の算定に関する会計基準」</u>（2019 年 7 月 4 日公表） ・ 移管指針「移管指針の適用」（2024 年 7 月 1 日公表） </div>

改正後	改正前
<p>適用指針</p> <p>Ⅲ. 取得の会計処理</p> <p>6. 取得原価の配分方法</p> <p><u>(6-2)リースに係る使用権資産及びリース負債への取得原価の配分</u></p> <p>61-2. <u>リースに係るリース負債は、当該リースが企業結合日現在で新規のリースであったかのように残りの借手のリース料（企業会計基準第34号「リースに関する会計基準」（以下「リース会計基準」という。）第19項）の現在価値を基礎として取得原価の配分額を算定することができる。</u></p> <p><u>この場合、リースに係る使用権資産は、リース負債に次の金額を加減した金額を基礎として使用権資産への取得原価の配分額を算定する。</u></p> <p>(1) <u>リースの条件が市場の条件と比較して有利又は不利になる場合における市場と異なる条件の影響額</u></p> <p>(2) <u>借地権の設定に係る権利金等（企業会計基準適用指針第33号「リースに関する会計基準の適用指針」（以下「リース適用指針」という。）第4項(9)）が識別されている場合における当該権利金等の時価</u></p>	<p>適用指針</p> <p>Ⅲ. 取得の会計処理</p> <p>6. 取得原価の配分方法</p> <p>(新 設)</p>
<p>61-3. <u>リース適用指針第22項に定める少額リースについては、取得原価を配分しないことができる。</u></p>	<p>(新 設)</p>

改正後	改正前
<p>また、企業結合日において残りの借手のリース期間が12か月以内であるリースについては、取得原価を配分しないことができる。この場合、企業結合日後に計上した費用について、損益計算書において区分して表示していないとき、リース適用指針第100項(1)の短期リースに係る費用の発生額に含めて注記する。</p>	
<p>IX. 適用時期等</p> <p>331-7. 2024年改正の本適用指針（以下「2024年改正適用指針」という。）の適用時期は、2024年に公表されたリース会計基準と同様とする。</p> <p>ただし、2024年改正適用指針の適用前に行われた企業結合に関し、企業結合日に識別可能資産及び負債とされていなかったリースに本適用指針第61-2項を適用する場合であっても、使用権資産への取得原価の配分額の算定において、同項(1)の影響額を加減しないことができる。</p>	<p>IX. 適用時期等</p> <p>（新 設）</p>
<p>X. 議 決</p> <p>333-7. 2024年改正適用指針は、第532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。</p>	<p>X. 議 決</p> <p>（新 設）</p>
<p>結論の背景</p> <p>I. 取得の会計処理</p>	<p>結論の背景</p> <p>I. 取得の会計処理</p>

改正後	改正前
<p>3. 取得原価の配分方法</p> <p><u>(6-2)リースに係る使用権資産及びリース負債への取得原価の配分</u></p> <p>371-2. 2024年9月公表のリース会計基準に係る公開草案の公表後の審議において、<u>企業結合時における使用権資産並びにリース負債の認識及び測定に関する取扱いについて検討を行った。</u></p> <p><u>識別可能資産及び負債への取得原価の配分額は、企業結合日の時価を基礎として算定する取扱いとなっている（企業結合会計基準第28項）（本適用指針第51項参照）。当該取扱いに従うと、リースに係る使用権資産及びリース負債についても企業結合日の時価を算定することになると考えられる。</u></p> <p><u>しかしながら、使用権資産及びリース負債について企業結合日の時価を算定することは、時価で測定するための情報の入手が困難な場合があることや時価の算定が複雑となる場合があると考えられる。この点、IFRS第16号「リース」の結論の根拠においても同様の指摘がなされている。このため、リース負債は企業結合日現在で新規のリースであったかのように残りの借手のリース料の現在価値を基礎として取得原価の配分額を算定できることとした（本適用指針第61-2項参照）。</u></p> <p><u>この場合、使用権資産は、原則としてリース負債と同額を基礎として取得原価の配分額を算定するが、リースの条件が市場の条件と比較して有利又は不利になる場合や借地権の設定に係る権利金等がある場合については、使用権資産への取得原価の配分額がより適切</u></p>	<p>3. 取得原価の配分方法</p> <p>(新 設)</p>

改正後	改正前
<p><u>になるように、リース負債の額にこれらの金額を加減した金額を基礎として取得原価の配分を行うこととした（本適用指針第 61-2 項参照）。</u></p>	
<p>371-3. <u>審議の過程において、リースの条件が市場の条件と比較して有利又は不利になる場合に市場と異なる条件の影響を調整した額を基礎として使用権資産の取得原価の配分額を算定する取扱いについて、重要性がない場合まで当該調整を行うことにならないように条件を定めるかどうかについて検討を行った。この点、重要性がない場合にまで当該調整を求める必要はないと考えられるものの、明示的に条件を定めると国際的な会計基準との差異になると考えられることから、条件を定めないこととした。</u></p>	(新 設)
<p><u>少額リース及び企業結合日において残りの借手のリース期間が 12 か月以内であるリース</u></p> <p>371-4. <u>リース適用指針においては、少額リースについては、重要性が乏しい場合が多いことを理由に使用権資産及びリース負債を計上しない会計処理を認めている（リース適用指針第 22 項）。企業結合において、少額リースが企業結合時の取得原価の配分にあたって重要な影響を与えると考えられないことから、本適用指針では、企業結合時に少額リースについて取得原価を配分しないことができるとした（本適用指針第 61-3 項参照）。</u></p>	(新 設)
<p>371-5. <u>また、リース適用指針においては、短期リースについても、重要性が乏しい場合が多いことを理由に使用権資産及びリース負債を計上しない会計処理を認めている（リース適用指針第 20 項及び第 21 項）。</u></p>	(新 設)

改正後	改正前
<p>リース適用指針第 4 項(2)はリース開始日において借手のリース期間が 12 か月以内であるリースを短期リースとしているが、企業結合においては企業結合日の状況に基づいて会計処理を行うことが多いことから、企業結合日を起点として短期であるかどうかの判断を行うことが合理的と考えられる。したがって、本適用指針では、リース適用指針が定める短期リースではなく、企業結合日において残りの借手のリース期間が 12 か月以内であるリースを対象として、企業結合時に取得原価を配分しないことができることとした（本適用指針第 61-3 項参照）。</p> <p>これに関連して、リース適用指針においては、短期リースについて、金額的に重要性のあるリース負債がオフバランスとなる可能性があるという点などから、財務諸表利用者が財政状態及び経営成績を評価するために有用な情報を提供するとして短期リースに係る費用の発生額の開示を求めている（リース適用指針第 100 項及び BC146 項）。この点は企業結合日において残りの借手のリース期間が 12 か月以内であるリースについても同様と考えられることから、企業結合日後に計上した費用について、損益計算書において区分して表示していない場合、リース適用指針第 100 項(1)の短期リースに係る費用の発生額に含めて注記することとした（本適用指針第 61-3 項参照）。</p>	
<p>Ⅶ. 適用時期等</p> <p>460-2. 2024 年改正適用指針は 2024 年に公表されたリース会計基準に対応するための改正であることから、適用時期については、2024 年</p>	<p>Ⅶ. 適用時期等</p> <p>（新 設）</p>

改正後	改正前
<p><u>に公表されたリース会計基準と同様とした（本適用指針第 331-7 項参照）。</u></p>	
<p><u>460-3. リースが 2024 年改正適用指針適用前の企業結合日に識別可能資産及び負債とされていなかった場合に本適用指針第 61-2 項を遡及適用したとき、リースの条件が市場の条件と比較して有利又は不利になる場合に同項(1)の影響額を加減した金額を基礎として使用権資産への取得原価の配分額を算定すると、企業結合日におけるのれんの計上額並びに企業結合日以降におけるのれんの償却額及び減損損失の額に影響を与えることとなる。また、過去に遡ってリースの条件が市場の条件と比較して有利又は不利になるかどうかを判定することには、一定の実務上の困難さがあると考えられる。これらの遡及適用による実務上の負担に対応するため、遡及適用にあたって本適用指針第 61-2 項を適用した場合であっても、使用権資産への取得原価の配分額の算定において、同項(1)の影響額を加減しないことができるとする経過措置を設けることとした（本適用指針第 331-7 項ただし書き参照）。</u></p>	<p>(新 設)</p>

以 上