

議題	実務対応レベルの新規テーマの評価
項目	企業結合に関する会計基準に係る条件付取得対価の取扱いについて（実務対応専門委員会による評価）

I. 基準諮問会議への提案の内容

「企業結合に関する会計基準」に係る条件付取得対価の取扱いについて

（提案理由）

企業会計基準第 21 号「企業結合に関する会計基準」で規定されている条件付対価の会計処理について、実務上、判断に多様性が生じている。

現行の企業結合会計基準第 27 項及び結合分離適用指針第 47 項に関連して、取得時に支払った対価の一部が返還される場合（マイナスの支払い又は交付）に、条件付取得対価のケースに含まれるかどうかについて明確にすべきと考える。

（具体的内容）

実務上、取得に関する取引条件として様々な条件が付されるようになってきており、また、当該条件が現行の企業結合会計基準第 27 項に定める条件付取得対価で想定する「条件」に該当するかどうかの判断に迷うものもある。

特に、現行の結合分離適用指針第 47 項(1) なお書きでは、「なお、条件付取得対価は、企業結合日後に追加的に交付又は引渡されるものに限定されるものと解される。」とされており、取得時に支払った対価の一部が返還される場合（マイナスの支払い又は交付）もこの条件付対価の会計処理の対象となるかどうかの解釈の明確化してはどうか。

なお、もし条件付取得対価に含まれないとすれば、当初取得時に支払った対価を基にのれんが計上され続ける一方で、返還額（マイナスの支払い又は交付）が利益として計上されることにもなり、不健全な会計処理となると考えられる。

II. 論点の整理

1. 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渡されたりする条項が含まれているものがあるとし、企業結合会計基準においては、このような取得対価を、条件付取得対価として、「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渡される取得対価をいう」と定義している（企

業結合会計基準（注2）。

2. また、企業結合会計基準（注2）では、条件付取得対価を将来の業績に依存するものと特定の株式又は社債の市場価格に依存するものに分けた上で、それぞれ次のように会計処理するものとしている（企業結合会計基準第27項）。

(1) 将来の業績に依存する条件付取得対価

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、のれん又は負ののれんを追加的に認識する¹。

(2) 特定の株式又は社債の市場価格に依存する条件付取得対価

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、次の処理を行う。

- ① 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。
- ② 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し、当該修正により生じた社債プレミアムの減少額又はディスカウントの増加額を将来にわたって規則的に償却する。

3. この条件付取得対価は、企業結合会計基準においては「企業結合日後に追加的に交付又は引渡される」と定義されており、また、結合分離適用指針第47項(1)なお書きでは、「条件付取得対価は、企業結合日後に追加的に交付又は引渡されるものに限定されるものと解される。」とされていることから、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対価の一部が「返還」されることを企業結合契約において定めている場合について、2.の会計処理の対象取引になるのか否かについて明確化が求められている。

¹ 条件付取得対価の交付により追加的に認識されたのれん又は減額された負ののれんについては遡及処理を行わず、のれんを追加的に認識（又は負ののれんを減額）したことによる損益影響額は、その事業年度の損益として計上することとなる。当初の対価支払時に負ののれんが計上されていた場合、当該負ののれんは既に利益に計上されているため、減額された負ののれんの金額は費用に計上されると考えられる。

III. 論点の分析

条件付取得対価の考え方

4. 条件付対価の取決めは、企業結合契約の合意に至る過程において、将来の業績等の不確実性に係るリスクを分担するために当事者間で合意した場合に、企業結合契約に織り込まれるものである。一般的には、買手側の不確実性リスクを軽減するために、企業結合日の支払対価を低く抑え、将来の業績等の目標達成に応じて追加的に売手に対価を支払うケースが多く見られるが、当事者間のリスク分担の考え方によっては、将来の業績等が目標に到達しない場合には売手が受け取った支払対価の一部を買手に返還するという条件もあり得ると考えられる。

国際的な会計基準等

5. 国際財務報告基準（IFRS）では、IFRS 第3号「企業結合」における用語の定義において条件付取得対価を以下のように定義しており、対価が返還されるものが条件付取得対価に含まれることを明記している。

通常は、特定の将来事象が発生した場合や条件が満たされた場合に、被取得企業の旧所有者に対し、被取得企業に対する支配との交換の一部として、取得企業が追加的な資産又は資本持分を移転する義務。ただし、条件付取得対価は、特定の条件が満たされた場合に、以前に移転した対価の返還を受ける権利を取得企業に与えることもある。

6. そのうえで、IFRS では、条件付取得対価の会計処理について、次のように定めている。

(1) 取得日における認識

- ① 取得企業が被取得企業との交換に際し譲渡する対価には、条件付取得対価契約から発生する全ての資産又は負債が含まれ、取得日における公正価値で認識する。
- ② 取得企業は、条件付取得対価を支払う義務を、IAS 第32号「金融商品：表示」の第11項又はその他の適用されるIFRSにおける資本性金融商品及び金融負債の

定義に基づき負債又は資本に分類し、ある一定の条件が満たされる場合には以前譲渡した対価の返還を受ける権利を資産に分類する。

(2) 取得日以降の取扱い

① 取得日時点で存在していた事実及び状況に関して、取得日以降に入手した追加的な情報の結果生じた公正価値の変動は、測定期間（企業結合に関して認識した暫定的な金額を修正することができる取得日後の期間）における修正となる。

② 取得日以降の事象（例えば、利益目標の達成、一定の株価の到達又は研究開発プロジェクトにおけるマイルストーンへの到達など）により生じた公正価値の変動は、測定期間における修正ではなく、次のとおり会計処理する。

ア 資本に分類される条件付取得対価は、再測定せず、その後の決済は資本の中で会計処理する。

イ 資産又は負債に分類される条件付取得対価は、IFRS 第9号の適用範囲内となるものは公正価値で測定し、その結果生じる利得又は損失については、当期純利益又はその他の包括利益において認識する。IFRS 第9号の適用範囲に含まれないものは、IAS 第37号又は他のIFRSに従って会計処理する。

返還された対価の会計処理

7. 条件付対価の取決めに基づき対価の一部が返還された場合の会計処理としては、対価の修正であることは対価の追加の場合と同様であり、一時の収益とすることは適当ではなく、受入が確実に合理的に時価が決定可能となった時点で取得原価を減額し、のれんを減額することになると考えられる。当初の対価支払時に負ののれんが計上されていた場合には、後に対価の一部が返還された場合負ののれんの追加計上となるため、返還された事業年度の収益になると考えられる。

実務対応専門委員会において聞かれた意見

8. 専門委員会において以下のような意見が聞かれている。

- 件数は限られるが、取引事例はある。現在の基準の記載であると、返還される場合は条件付対価に該当しないように捉えることもでき、混乱が生じる可能性があるため、明確化した方が良いのではないか。
- 明確化が望まれるが、新規テーマとしての優先順位は低いのではないか。

IV. テーマアップの要否の評価

9. テーマアップの要件を基にした、テーマアップの要否に関する分析は次のとおりである。

(1) 広範な影響があるか。

企業結合の契約内容は多様化してきており、対価が返還される条件が付される契約は実際に生じているが、事例はそれほど多くないと想定される。

(2) 作成者、利用者、監査人等からのニーズはあるか。

本件の提案は、基準上の取扱いの明確化を求めて、監査人からなされたものである。

(3) 会計実務における多様性はあるか。(多様性の解消により比較可能性の改善が見込まれるか。)

結果的に、のれんの減額を行っている例が多いと想定されるが、ばらつきの程度は明確ではない。

(4) 会計基準レベルのものではないか。

企業結合会計基準の規定の明確化を求めるものであり、会計基準レベルのものには該当しないと考えられる。

(5) 適時に実務対応報告等の開発が可能か。

論点は明確であり、対応にそれほど時間を要するものではないと考えられる。

V. 実務対応専門委員会における評価

10. 上記を踏まえ、実務対応専門委員会におけるテーマアップの評価は以下の通りとする。

・取引件数は多くなく、さほど会計処理のばらつきもないと想定されるが、判断の結果により利益に重要な影響を与えるケースもあると考えられる。したがって、優先度合は低いものの、ASBJ の新規テーマとするのが適当と考えられる。

以 上