

公表基準等の解説

企業会計基準公開草案第 62 号（企業会計基準第 21 号の改正案） 「企業結合に関する会計基準（案）」等の公表

ASBJ 専門研究員 かした ゆきひろ
梶田 幸裕

I. はじめに

企業会計基準委員会（ASBJ）は、平成 30 年 8 月 21 日に、企業会計基準公開草案第 62 号（企業会計基準第 21 号の改正案）「企業結合に関する会計基準（案）」及び企業会計基準適用指針公開草案第 62 号（企業会計基準適用指針第 10 号の改正案）「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）」（以下合わせて「本公開草案」という。）（コメント募集期限：平成 30 年 10 月 22 日）を公表した¹。

本稿では、本公開草案の概要を紹介する。なお、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申し添える。

II. 公表の経緯

平成 25 年 12 月の第 277 回企業会計基準委員会において、基準諮問会議より、企業会計基準第 21 号「企業結合に関する会計基準」（以下「企業結合会計基準」という。）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た。

また、平成 29 年 3 月の第 357 回企業会計基

準委員会において、基準諮問会議より、企業会計基準第 7 号「事業分離等に関する会計基準」（以下「事業分離等会計基準」という。）及び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」（以下「結合分離適用指針」という。）の記載内容の相違について、当該適用指針の改正時に対応を図ることを依頼された。

これらを踏まえ審議を行った結果、以下の企業会計基準及びその適用指針の公開草案を公表している。

- 企業会計基準公開草案第 62 号（企業会計基準第 21 号の改正案）
「企業結合に関する会計基準（案）」（以下「本会計基準改正案」という。）
- 企業会計基準適用指針公開草案第 62 号（企業会計基準適用指針第 10 号の改正案）
「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）」（以下「本適用指針改正案」という。）

III. 本公開草案の概要

1. 条件付取得対価の定義（本会計基準改正案（注 2））

現行の企業結合会計基準においては、条件付

1 本公開草案の全文については、ASBJ のウェブサイト（https://www.asb.or.jp/jp/accounting_standards/exposure_draft/y2018/2018-0821.html）を参照のこと。

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交付又は引き渡される取得対価をいう。」と定義されている。当該定義に関し、取得時に支払った対価の一部が返還される場合に、条件付取得対価に該当するか否かについて実務上、判断に多様性が生じていることが指摘されている。このため、本公開草案では、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対価の一部の返還を受ける場合にも、条件付取得対価に含まれることを明確化することを提案している。

具体的には、条件付取得対価の定義を次のとおり改正することを提案している（下線部分を追加し、取消線部分を削除）。

本会計基準改正案（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交付される若しくは又は引き渡される又は返還される取得対価をいう。

2. 対価が返還される条件付取得対価の会計処理（本会計基準改正案第27項(1)及び（注3）並びに本適用指針改正案第47項(1)）

現行の企業結合会計基準及び結合分離適用指針では、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されている。

本公開草案では、将来の業績に依存する条件付取得対価においては、対価の一部の返還を受

ける場合においても、追加的に交付又は引渡しを行う条件付取得対価と基本的に同様の会計処理とすることを提案している。

具体的には、次の内容のとおり提案している。

- (1) 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、企業結合時ののれん又は負ののれんの金額を再計算し、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ときは、のれんを減額する。
- (2) 減額されたのれんの金額と返還された対価の金額との差額は損益として処理する。

3. 結合分離適用指針の記載内容の改正

結合分離適用指針の「記載内容の改正」の提案は、主に以下の2点である。

- (1) 結合当事企業の株主に係る会計処理に関する結合分離適用指針の記載について、事業分離等会計基準と記載内容の整合性を図るための改正を行うこと（本適用指針改正案第279項から第289項）。
- (2) 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分離元企業における税効果会計の取扱いについて、平成22年度税制改正において分割型会社分割のみなし事業年度が廃止されていることから、関連する定めを削除すること（本適用指針改正案第109項及び第403項）。

IV. 適用時期（本会計基準改正案第58-3項及び第58-4項並びに本適用指針改正案第331-5項及び第331-6項）

本会計基準改正案及び本適用指針改正案は平成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ことを提案している。

なお、本会計基準改正案及び本適用指針改正案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、本会計基準改正案及び本適用指針改正案の適用後においても継続することとし、本会計基準改正案及び本適用指針改正案の適用日における会計処理の見直し及び適及的な処理は行わないことを提案している。

V. 今後の予定

今後、本公開草案に寄せられたコメントを踏まえて検討を行い、最終基準化することを予定しているため、その動向に留意されたい。