

公表基準等の解説

改正企業会計基準第 21 号「企業結合に関する会計基準」等の概要

ASBJ 専門研究員 わだ ゆめと
和田 夢斗

I. はじめに

企業会計基準委員会（ASBJ）は、平成 31 年 1 月 16 日に、改正企業会計基準第 21 号「企業結合に関する会計基準」（以下「改正企業結合会計基準」という。）及び改正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「改正結合分離適用指針」という。）を公表した¹。

本稿では、本会計基準等の概要を紹介する。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 月に開催された第 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 月に開催された第 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を公表している。

- 改正企業会計基準第 21 号
「企業結合に関する会計基準」
- 改正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」

III. 本会計基準等の概要

1. 条件付取得対価の定義等（改正企業結合会計基準（注 2）、（注 3）及び第 96 項）

改正前の企業結合会計基準においては、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又は引き渡される取得対価をいう。」と定義されていた。当該定義

¹ 本会計基準等の全文については、ASBJ のウェブサイト (https://www.asb.or.jp/jp/accounting_standards/accounting_standards/y2019/2019-0116.html) を参照のこと。

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た。検討の結果、改正企業結合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。

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

改正企業結合会計基準（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。

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の定義についても、対価の一部が返還される場合の取扱いを定めたことに伴い、以下のように表現を見直している（下線部分を追加）。

改正企業結合会計基準（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若しくは引き渡す又は対価の一部の返還を受ける条項がある場合等をいう。

さらに、審議の過程において、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

る場合の例示に関して、現状の実務を勘案し、例示を見直すべきであるとの意見が聞かれたことから、改正企業結合会計基準において次のように例示を追加している（下線部分を追加）。

改正企業結合会計基準第96項

被取得企業が、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、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がある。

2. 対価が返還される条件付取得対価の会計処理（改正企業結合会計基準第27項(1)及び(注4)並びに改正結合分離適用指針第47項(1)）

改正前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。

ここで、将来の業績に依存する条件付取得対価は、対価の一部が返還される場合であっても、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扱うことが適切であると考えられるため、本会計基準等では、次のように

会計処理を定めている。

- 条件付取得対価の返還が確実となり、その対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。
- 追加的に認識する又は減額するのれん又は負ののれんは企業結合日時点で認識又は減額されたものと仮定して計算し、追加認識又は減額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。

用指針の適用後においても継続することとし、改正企業結合会計基準及び改正結合分離適用指針の適用日における会計処理の見直し及び適的な処理は行わない。

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」の内容は、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っている（改正結合分離適用指針第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している（改正結合分離適用指針第109項及び第403項）。

IV. 適用時期（改正企業結合会計基準第58-3項及び第58-4項並びに改正結合分離適用指針第331-5項及び第331-6項）

本会計基準等は平成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。

なお、改正企業結合会計基準及び改正結合分離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、改正企業結合会計基準及び改正結合分離適