

会計・監査ニュースフラッシュ

ASBJ、改正「企業結合に関する会計基準」等を公表

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」等（以下「本改正基準」という）を公表した。

本改正基準は、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も条件付取得対価に含まれることを明確化することに加え、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をすることとしている。また、「事業分離等に関する会計基準」と記載内容の整合性を図るため及び分割型会社分割のみなし事業年度が廃止されたことへの対応を図るため、「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」の記載内容を改正している。

本改正基準は、平成30年8月21日に公開草案を公表し、コメント募集を行った後、ASBJにてコメントを検討し、公開草案の修正が行われた上で公表されている。なお、公開草案からの重要な変更点はない。

ポイント

【条件付取得対価の定義】

- 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も、条件付取得対価に含まれる。

【条件付取得対価の会計処理】

- 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、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、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。

【適用時期等】

- 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。
- 改正された本会計基準及び本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に係る従前の取扱いについては、改正された本会計基準及び本適用指針の適用後においても継続することとし、改正された本会計基準及び本適用指針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。

I. 本改正基準の内容

【概要】

本改正基準は、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関する改正の他、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）と記載内容の整合性を図るため、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）の記載内容を改正している。

【条件付取得対価の取扱いに関する改正内容】

1. 改正前の基準の概要

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又は引き渡される取得対価は、条件付取得対価とよばれる。

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。

2. 本改正基準の概要

改正前の企業会計基準第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）では、条件付取得対価の会計処理について、上記1の通り、追加的に交付又は引き渡される取得対価についてのみ言及がされており、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が返還される場合の取扱いについて言及がされていなかった。

本改正基準では、条件付取得対価の定義に、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取得対価も含まれることとしている。

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、追加的に対価が交付される又は引き渡される場合と同様に取り扱いが適切であると考えられる。このため、本改正基準では、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ている。また、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こととしている。

【その他の改正内容】

同時に公表された結合分離適用指針の改正においては、企業結合会計基準の改正に対応した対価の返還を受ける場合の条件付取得対価の取扱いに関する改正に加え、以下2点を改正している。

- 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
- 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

II. 適用時期等

【適用時期】

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、改正された本会計基準及び本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に係る従前の取扱いは、改正された本会計基準及び本適用指針の適用後においても継続し、改正された本会計基準及び本適用指針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。

編集・発行

有限責任 あずさ監査法人

azsa-accounting@jp.kpmg.com

ここに記載されている情報はあくまで一般的なものであり、特定の個人や組織が置かれている状況に対応するものではありません。私たちは、的確な情報をタイムリーに提供できるよう努めておりますが、情報を受け取られた時点及びそれ以降における正確さは保証の限りではありません。何らかの行動を取られる場合は、ここにある情報のみを根拠とせず、プロフェッショナルが特定の状況を綿密に調査した上で提案する適切なアドバイスをもとにご判断ください。

© 2019 KPMG AZSA LLC, a limited liability audit corporation incorporated under the Japanese Certified Public Accountants Law and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved.

The KPMG name and logo are registered trademarks or trademarks of KPMG International.