

企業結合に関する会計基準 改正/追加論点

1. 取得関連費用

(1) 取得関連費用の会計処理

〔短答:B 論文:B〕

取得関連費用（外部のアドバイザー等に支払った特定の報酬・手数料等）は、**発生した事業年度の費用として処理する。**

(2) 従来処理と現行処理の根拠

〔短答:B 論文:B〕

取得関連費用の取扱いについては、従来の企業結合会計基準では「取得とされた企業結合に直接要した支出額のうち、取得の対価性が認められる外部のアドバイザー等に支払った特定の報酬・手数料等は取得原価に含める」こととされていた。ここで、取得関連費用については、①取得原価に含めるべきではないという見解と②取得原価に含めるべきという見解があるが、それぞれの見解の根拠を以下、示しておく。

① 取得原価に含めるべきではないという見解の根拠（現行）

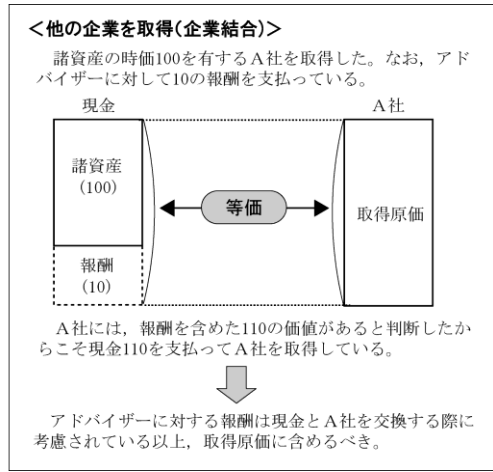
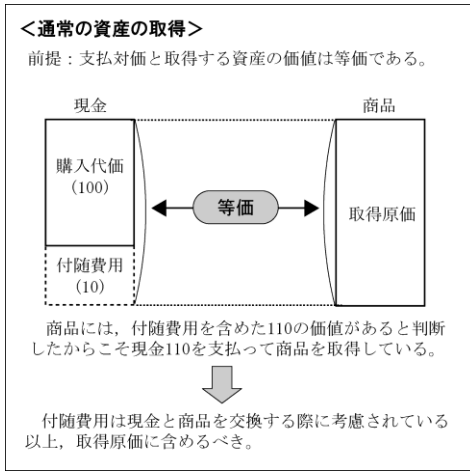
この見解は、取得関連費用は、取得企業がアドバイザーによる交渉等のサービスを得るために支払われたものであり、**当該支出は事業の売主と買主の間の公正な価値での交換とは別の取引により生じたものである**点を根拠とする。

また、従来の処理のように取得関連費用のうち直接費が取得原価に含まれる一方、間接費は除かれる点が不整合である点も根拠として挙げられる。

② 取得原価に含めるべきという見解の根拠（従来）

この見解は、取得は等価交換取引である点を重視し、取得企業が等価交換の判断要素として考慮した取得関連費用は付随費用と同様に、取得原価に含めるべきであり、またこれにより取得後の投資原価の回収計算を適切に行うことができる点を根拠とする（※）。

※ この内容については、以下の図が参考になる。



また、このように捉えると、当該取引における投資原価はアドバイザーに対する報酬を含めた 110 であると考えられ、この 110 を超えてキャッシュを獲得すれば (例えば 150)、その超過額 (40) が企業にとっての利益になるといえる (もし、10 を取得原価に含めないと、本当は当該取引に係る利益は 40 であるにもかかわらず、 $150 - 100 = 50$ が利益として計上されてしまう)。つまり、取得に要した支出額を取得原価に含めることで、投資原価の回収計算(利益計算)を適切に行うことが可能となるのである。

なお、本会計基準では、国際的な会計基準に基づく財務諸表との比較可能性を改善する観点や取得関連費用のどこまでを取得原価の範囲とするかという実務上の問題点を解消する観点から、発生した事業年度の費用として処理することとしている。

補 足

取得関連費用の注記

【短答:C 論文:C】

取得関連費用に関する情報は、企業結合の実態を把握するにあたり有用な情報であり、また、国際的な会計基準も参考にした結果、「主要な取得関連費用の内容及び金額」について注記を求めている。

なお、注記を求める趣旨に鑑みれば、すべての取得関連費用を網羅的に集計して注記する必要性は乏しいことから、企業結合の規模等を考慮して、主要な取得関連費用に限って注記を求めている。

2. 暫定的に決定した会計処理の確定手続

[短答:B 論文:C]

識別可能資産及び負債を特定し、それらに対して取得原価を配分する作業は、企業結合日以後の決算前に完了すべきであるが、それが困難な状況も考えられる。

このため、企業結合日以後の決算において、配分が完了していなかった場合は、配分する作業が完了した時点で初めて会計処理を行うのではなく、**その時点で入手可能な合理的な情報等に基づき暫定的な会計処理を行い、その後追加的に入手した情報等に基づき配分額を確定させる**ことになる。

なお、暫定的な会計処理の確定が企業結合年度の翌年度に行われた場合には、**企業結合年度に当該確定が行われたかのように会計処理を行う**。

企業結合年度の翌年度の財務諸表と併せて企業結合年度の財務諸表を表示するときには、**当該企業結合年度の財務諸表に暫定的な会計処理の確定による取得原価の配分額の見直しを反映させる**。

設例 暫定的に決定した会計処理

- ① X1年10月1日を企業結合日(合併期日)とし、A社(決算日3月31日)はB社を吸収合併した。取得企業はA社と判定され、取得原価は600であった(対価は取得企業の株式)。
- ② 企業結合日以後の年度決算(X2年3月31日)において、B社の土地については、時価が入手できず、取得原価の配分作業が完了しなかったため、その時点において入手可能な合理的な情報(評価額300)に基づき暫定的な会計処理を行った。また、その他の資産の時価は信頼性をもって評価できるものとする。
- ③ B社の企業結合日前日の貸借対照表項目の一覧及び引き継ぐ金額は、以下のとおりである。

資産項目	負債項目
売掛金:200	借入金:300
棚卸資産:200	
土地:300(暫定的に決定)	

- ④ その後、X2年4月1日に追加的な情報を入手し、当該土地の時価が400であると算定されたとする。なお、のれんは10年で償却するものとする。

<X2年3月31日の仕訳>

(借) 売掛金	200	(貸) 借入金	300
(〃) 棚卸資産	200	(〃) 資本	600
(〃) 土地*	300		
(〃) のれん	200		

* 土地への取得原価の配分は、この時点で入手可能な合理的な情報(評価額300)に基づき、暫定的に行う。

<X2年3月31日ののれん償却の仕訳>

(借) のれん償却	10	(貸) のれん	10	=200÷10年×1/2
-----------	----	---------	----	--------------

<暫定的な会計処理の確定時の会計処理 (X2年6月30日:第1四半期決算)>

暫定的な会計処理を確定させたことにより取得原価の配分額を見直した場合、企業結合日におけるのれんの額も取得原価が再配分されたものとして会計処理を行い、企業結合年度に当該確定が行われたかのように会計処理を行う。

(借) 土地	100	(貸) のれん	100	=400 (時価) - 300 (暫定的な評価額)
(借) のれん	5	(貸) 利益剰余金	5	=10 (X2年3月31日計上分) - 100 ÷ 10年 × 1/2
(借) のれん償却	2.5	(貸) のれん	2.5	= (当四半期分) 100 ÷ 10年 × 1/4

なお、暫定的な会計処理の確定が行われた年度 (X2年度) において、企業結合年度 (X1年度) の財務諸表を併せて表示するときには、X1年度に以下の仕訳が反映されたものとして、X1年度の財務諸表を表示する。

<X1年10月1日に行われた土地への配分額を見直す仕訳>

(借) 土地	100	(貸) のれん	100
--------	-----	---------	-----

<X2年3月31日 (決算日) におけるのれんの償却を修正する仕訳>

(借) のれん	5	(貸) のれん償却	5
---------	---	-----------	---

補 足

暫定的な会計処理の確定に関する注記

【短答:C 論文:C】

企業結合年度の翌年度において、暫定的な会計処理の確定による取得原価の配分額の重要な見直しが行われた場合、のれんや受け入れた資産、引き受けた負債の金額に重要な変動が生じることになる。

この場合、公表済みの前年度の財務諸表の数値と当期に公表される見直し後の前年度の財務諸表との間で会計数値が異なることから、どのような見直しが行われたかの情報は有用といえる。

よって、取得原価の当初配分額に重要な見直しが行われた場合には、当該見直しがなされた事業年度において、その見直し内容及び金額を注記することが求められている。

3. 子会社株式を追加取得した場合における個別財務諸表上の取得原価の算定

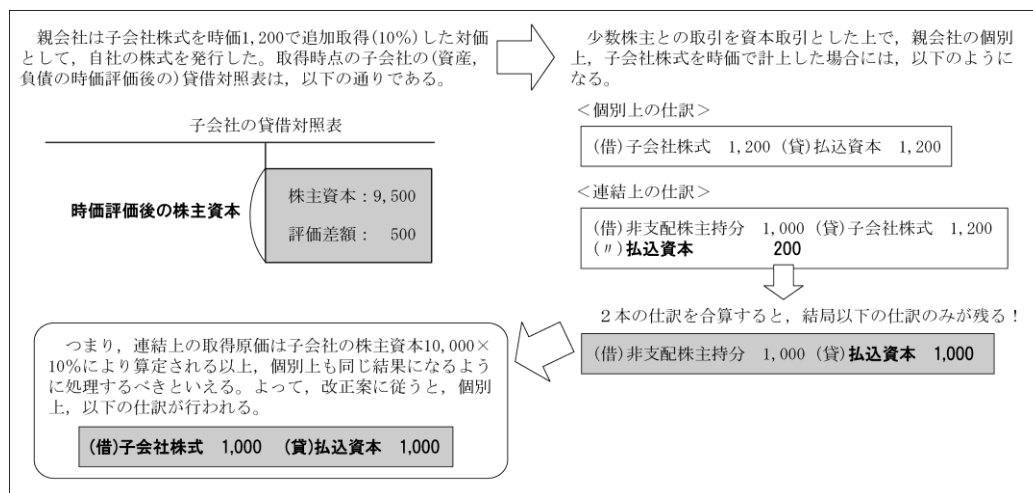
【短答:C 論文:C】

平成25年改正において、非支配株主との取引によって生じた親会社の持分変動による差額が資本剰余金とされたことを踏まえ、「自社の株式のみを対価として子会社株式を追加取得した場合における個別財務諸表上の取得原価は、企業集団内の取引に準じ、当該子会社の適正な帳簿価額による株主資本の額に基づいて算定する」ことが提案された。

ここで、この見解の根拠及び現行の企業結合会計基準の考え方をまとめると、以下のようになる。

(1) 子会社の適正な帳簿価額による株主資本の額に基づいて算定する見解の根拠

この見解は、取得原価を時価で測定しても、連結財務諸表上、その金額と減少する非支配株主持分の金額との差額は資本剰余金となる以上、**子会社株式の取得原価は結果として、連結財務諸表における当該子会社の適正な帳簿価額による株主資本の額に基づくことになる**点を根拠とする。



(2) 現行の企業結合会計基準の考え方

前提として、平成25年改正連結会計基準が公表される前段階においては、子会社株式を追加取得した場合において以下の問題点が指摘されていた(同じ内容は連結会計の章に記載あり)。

子会社の資産、負債の評価について、全面時価評価法が適用されているため、支配獲得時に時価評価を行い、その後、追加取得があっても再評価は行わない以上、資産、負債の金額に影響を及ぼさない。また、追加取得(子会社株式の取得)の対価が親会社の株式であることを前提とすると、最終的には非支配株主持分と連結上の資本の内訳が変わるのみで、資産、負債の金額に影響を及ぼさない。

つまり、追加取得の取引を行っても、連結上の資産、負債の金額に影響を与えるものではなく、そうである以上、利益の金額についても変動させないべきといえる。

ここで、現行の企業結合会計基準では、個別財務諸表上の子会社株式の取得原価を、当該株式の時価又は支払対価となる財の時価で測定しても、連結上その金額と減少する非支配株主持分の金額との差額は資本剰余金となる以上、**のれんは計上されない**。よって、上記で指摘していた問題点に対応する必要性は低いと考えられる点や、個別上の処理を変える必要性は大きくない点を考慮し、**従来からの取扱いを踏襲し**、非支配株主から追加取得する子会社株式の取得原価は、追加取得時の当該株式の時価とその対価となる財の時価のうち、より高い信頼性をもって測定可能な時価で算定することとした。