

プロジェクト	企業結合 企業結合会計基準等の改正
項目	対価が返還される場合の取扱い

I. 本資料の目的

1. 本資料は、企業結合における対価が返還される場合の取扱いについて、第 98 回企業結合専門委員会（2018 年 5 月 7 日開催。以下「第 98 回専門委員会」という。）及び第 384 回企業会計基準委員会（2018 年 5 月 11 日開催）において聞かれた主な意見の概要及びその対応を説明することを目的とする。

II. 第 98 回専門委員会及び第 384 回企業会計基準委員会で提示した文案

2. 第 98 回企業結合専門委員会及び第 384 回企業会計基準委員会で提示した企業結合会計基準等の改正案のうち、ご意見が聞かれた文案は次のとおりである。

前回提示した文案	現行
<p>会計基準</p> <p>取得の会計処理</p> <p>取得原価の算定</p> <p>条件付取得対価の会計処理</p> <p>27. 条件付取得対価の会計処理は、次のように行う。</p> <p>(1) 将来の業績に依存する条件付取得対価</p> <p>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して、追加的に交付又は引渡される場合には、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、<u>企業結合時ののれん又は負ののれんの金額を再計算し、当該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</u></p>	<p>会計基準</p> <p>取得の会計処理</p> <p>取得原価の算定</p> <p>条件付取得対価の会計処理</p> <p>27. 条件付取得対価の会計処理は、次のように行う。</p> <p>(1) 将来の業績に依存する条件付取得対価</p> <p>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、<u>のれん又は負ののれん</u>を追加的に認識する。</p>

前回提示した文案	現行
<p>却残高より大きいときは、のれんを追加的に認識する。<u>追加的に認識したのれんの金額と追加された支払対価の金額との差額は損益として処理する。</u></p> <p>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して返還される場合には、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、当該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。<u>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。</u></p> <p>(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</p> <p>条件付取得対価が特定の株式又は社債の市場価格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、次の処理を行う。</p> <p>(以下略)</p>	<p>(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</p> <p>条件付取得対価が特定の株式又は社債の市場価格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、次の処理を行う。</p> <p>(以下略)</p>
<p>(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<u>将来の特定の事象又は取引の結果に依存して</u>、企業結合日後に追加的に交付若しくは引渡し又は返還される取得対価をいう。</p> <p>(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</p>	<p>(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又は引き渡される取得対価をいう。</p> <p>(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</p>

前回提示した文案	現行
<p>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。</p> <p>(注4) (削除)</p>	<p>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条項がある場合等をいう。</p> <p>(注4) 追加的に認識するのれん又は負ののれんは、企業結合日時点で認識されたものと仮定して計算し、追加認識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。</p>

III. 第98回専門委員会及び第384回企業会計基準委員会において聞かれた意見の概要及びその対応

3. 前項の文案について、第98回専門委員会及び第384回企業会計基準委員会において、主に次の意見が聞かれており、これらについて、次項以降で検討を行う。
 - (1) 条件付取得対価の範囲に関する意見
 - (2) 差額として生じる損益の性質に関する意見

条件付取得対価の範囲に関する意見

第96回専門委員会で聞かれた意見の概要

4. 第96回専門委員会(2017年10月13日開催)では、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。)第27項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。)第47項は、「将来の業績に依存する条件付取得対価」及び「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」の会計処理について定めているが、企業結合会計基準(注2)で定める条件付取得対価の定義(将来の「特定の事象又は特定の結果」に依存)に比して範囲が狭いように読めることから、企業結合会計基準第27項(1)及び結合分離適用指針第47項(1)の「将来の業績に依存する条件付取得対価」の記載を企業結合会計基準(注2)の記載に合わせて修正してはどうかという意見が聞かれた。

第 98 回専門委員会及び第 384 回企業会計基準委員会で示した事務局の提案

5. 前項の意見に対し、第 98 回専門委員会では、平成 25 年改正時の経緯を踏まえると、現状の企業結合会計基準第 27 項(1)及び結合分離適用指針第 47 項(1)の記載の修正を検討する場合には、より詳細な議論が必要になると考えられるが、事務局の調査によれば大多数の事例が現状の記載でカバーできていると考えられる中で、このような議論を行うことは、基準諮問会議からのテーマ提言の範囲を超えることになると考えられるため、今回は対応を行わないことを提案した。

第 98 回専門委員会及び第 384 回企業会計基準委員会で聞かれた主な意見

6. 第 98 回専門委員会では、事務局の提案に対し、次の意見が聞かれた。
 - (1) 例えば、製薬会社が薬の開発段階（いわゆるマイルストーン）に依存して対価の追加的な交付等を行うこととしているような場合についても、「将来の業績に依存する条件付取得対価」に含まれるかどうかを示すことは有用であると考えられる。
 - (2) 今回の条件付取得対価の検討にあわせて、取得原価の暫定処理（例えば、企業結合契約において、企業結合日時点の貸借対照表項目（例えば、純資産残高）に基づき取得原価が算定されることとなっているが、いったんその前の時点の貸借対照表により暫定的な支払対価を算定し、企業結合日後に該当する項目の残高が確定した時点で残額が精算されるようなケース）に関する取扱いについても整理してはどうか。
 - (3) 今回の改正は「将来の業績に依存する条件付取得対価」が返還された場合のみを対象としているため、企業結合会計基準（注 2）の条件付取得対価の定義に対価の返還を受ける場合を追記しているが、「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」の定義にも対価の返還を受ける場合を追加しなくても良いか。
7. また、第 384 回企業会計基準委員会では、前項(1)の意見に関し、昨今の経済情勢から、企業結合契約にいろいろな形の条件付の対価が含まれる場合が増えてきているように感じており、詳細な議論を要しない範囲であれば何らかの対応を行うことも考えられるとの意見も聞かれた。

第 98 回専門委員会及び第 384 回企業会計基準委員会で聞かれた主な意見への対応案

(第6項(1)への対応案)

8. 本資料の第5項に記載したとおり、「将来の業績」という記載の改正を検討する場合には対応に一定の時間を要する可能性があると考えられるものの、前項に記載したように、詳細な議論を要しない範囲で何らかの対応を行うことも考えられるとの意見が聞かれたことから、次項以降で考えられる対応について検討した。
9. 「将来の業績」の内容については、企業結合会計基準第96項において、具体的な事象として、「特定の利益水準」の維持又は達成があげられている。前回の専門委員会では、実務において比較的好くみられる条件付取得対価の事例の1つとして、製薬業界におけるマイルストーンの達成があげられ、現状の会計基準の記載からは当該事象が「将来の業績」に含まれるようには読めないのではないかとの意見が聞かれた。
10. この点、マイルストーンの達成も企業の研究活動の成果であり、企業の「将来の業績」の例示に追加することも可能と考えられるがどうか¹。
11. 具体的には、結論の背景に以下のように二重下線部分を追加することとてはどうか（下線は現行からの修正箇所）。

96. 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や製品の研究開発段階におけるマイルストーン等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して追加的に対価が交付又は引渡される場合には、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、企業結合時ののれん又は負ののれんの金額を再計算し、当該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大きいときは、のれんを追加的に認識することとした（第27項(1)参照）。

(第6項(2)及び(3)への対応案)

12. また、第6項(2)及び(3)に関しては、以下のとおり対応しないことが考えられるがどうか。
 - (1) 第6項(2)に記載したような取得原価の暫定処理に関する会計処理については、企業結合契約に定められた条件の内容に即して判断すべき事項であると考え

¹ なお、IFRS第3号「企業結合」では、取得日以降に条件付対価の会計処理を行う事象について、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が例示されている。

られ、個々のケースについて特に定めないことが考えられる。

- (2) 第6項(3)について、第96回専門委員会及び第371回企業会計基準委員会において、今回のテーマ提案の対象は、企業結合会計基準第27項(1)の場合のみであることから、企業結合会計基準第27項(2)の「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」に関する検討は行わないこととしている。

また、事務局が調査した結果、有価証券報告書において条件付取得対価の発生の根拠として開示されている事象の多くは、「将来の業績に依存する条件付取得対価」で占められており、企業結合会計基準第27項(2)に関する検討を行わないことの影響はそれほど大きくないと考えられる。

差額として生じる「損益」の性質に関する意見

第98回専門委員会で聞かれた意見

13. 第98回専門委員会では、事務局が提示した文案に対し、今回の改正により企業結合会計基準(注4)が削除されると、現行の記載では条件付取得対価の交付等による会計処理から生じる損益が過年度損益修正に伴うものであるかのように読めていたものが、当期において交付等が確実となったという事実が発生したことに伴う損益であることが明確化されることになると考えられるため、その点について結論の背景で触れることができるかという意見が聞かれた。

現行の(注4)の記載

(注4)追加的に認識するのれん又は負ののれんは、企業結合日時点で認識されたものと仮定して計算し、追加認識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。

第98回専門委員会で聞かれた主な意見への対応案

14. 前項の意見を踏まえ、企業結合会計基準の結論の背景に以下のように二重下線部分を追加することとしてはどうか(下線は現行からの修正箇所)。

96-3. なお、条件付取得対価の会計処理に関しては、対価を追加的に認識する時点が、我が国における一般的な引当金の考え方と異なっていることから、対価を減額する場合

に、どの時点で会計処理すべきかについて検討を行った。

この点、我が国におけるこれまでの考え方と整合的であり、有用な会計情報を提供できるものと考えられることや、これまでの偶発事象を資産として認識する場合の会計基準と整合的であることから、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を用いることが適切であると考えた。

したがって、条件付取得対価の会計処理を行った結果、減額されたのれんと返還された対価の金額との差額として生じる損益についても、対価の交付等を行う場合と同様に、返還を受けることが確実となった事業年度の損益として計上されることになる。

ディスカッション・ポイント

第98回専門委員会及び第384回企業会計基準委員会において聞かれた意見に対する事務局の対応案について、ご意見を伺いたい。

以 上