

平成 24 年 6 月 7 日

## 企業結合（ステップ 2） その他の論点の検討

### 1. 企業結合における取得に要した支出の取扱い

#### (1) 概要

- 企業結合における取得に要した支出（下表の から ）のうち、現行の日本基準では を取得原価に含め、 及び は発生時の費用として処理する扱いであるが、国際的な会計基準では から のすべてを発生時の費用として処理する扱いであり（詳細は **参考資料 1** を参照） の取扱いについて差異が生じている（「企業結合会計の見直しに関する論点の整理」（以下「論点整理」という。）第 34 項）。

企業結合における取得に要した支出		
直接要した支出 （外部のアドバイザー等に支払った特定の報酬・手数料等）	対価性が認められるもの	
	対価性が認められないもの （契約に至らなかった取引等に関連する支出）	
間接的に要した支出（例えば、社内の人件費等）		

#### (2) 現行の日本基準における考え方

- 取得企業が等価交換の判断要素として考慮した支出額に限って、取得原価に含めることにより、取得後の投資原価の回収計算を適切に行い得る。
- 資産を購入した際の付随費用については購入取引の一部と捉えて取得原価に含めることにより、購入後の投資原価の回収計算を適切に行い得るため、一般的に、付随費用の会計上の取扱いは、資産の取得原価に含める方法が広く採られている。企業結合における取得に直接要した支出についても、個別に取得した資産における付随費用と同様に、企業結合の一部と捉えて取得原価に含めることにより、企業結合において投資した原価の超過回収額が取得企業の利益となるため、これらは整合的な取扱いとなる。
- 資産の付随費用の取扱い（棚卸資産、固定資産、金融資産）と概ね整合している。
  - ✓ 企業結合の取得原価に含める支出額は、一般的な交換取引（資産の購入取引）の場合と比較して限定している（上記の表）とされる<sup>1</sup>。事前調査費用や結合当事企業との長期間にわたる交渉費用等、その発生時点では資産性が必ずしも明確でない支出額までを含めると、企業結合が実際に実行されるか否かが確実となるまで繰り延べられるおそれがある健全な会計処理とはいえないと考えられたことによる。
  - ✓ このため、契約に至らなかった取引や単なる調査に関連する支出額、社内の人件

<sup>1</sup> 斎藤静樹[編著]『逐条解説 企業結合会計基準』第 4 章 松岡寿史[執筆]、中央経済社 平成 16 年

費等は取得原価に含まれない。

- 国際的な会計基準を巡る議論でも、個別に取得した資産であるか、事業の定義を満たす資産グループの一部として取得した資産であるかにかかわらず、取得関連費は、概念的には同じように会計処理しなければならない類似の取引であるとされている（IFRS3.BC369）。

(3)国際的な会計基準における考え方

- 取得に要した支出（アドバイザー等に対する手数料）は、事業の売主と買主の間の公正な価値での交換の一部ではない。
- 取得に要した支出は、事業の買主がサービスを得るためにアドバイザー等に支払う、企業結合とは別の取引に基づくものである。得られた便益はサービスの受領時点で費消されるため、取得に要した支出は、取得企業が企業結合により取得した資産を構成するものではない。
- 取得に要した直接原価は取得原価に含まれ、間接原価は除外する、という不整合を解消することができ、すべての企業結合に公正価値測定を適用することで財務報告が改善する。なお、IASB 及び FASB は、この取扱いが、取得関連費を資産の取得原価に含めることを要求している他の基準や一般に認められた実務とは異なることを是認している（IFRS 第 3 号「企業結合」BC369）（SFAS 第 141(R)「企業結合」B369）。
- 継続的に資産を購入する場合と異なり、企業結合においては、取得に要した支出のどこまでを取得原価の範囲とするか、実務上、議論となることも多いという指摘があり（論点整理第 42 項）、国際的な会計基準と同様に、発生時の費用処理とすることも考えられるという意見が聞かれる。
  - ✓ なお、仮に取得関連費を国際的な会計基準と同様に発生時の費用と扱う場合には、金融商品会計基準等の関連する取扱いとの整合性について整理しておくことが必要であるという意見も聞かれる。

(4)検討の方向性について

（案 1）企業結合における取得に要した支出について、国際的な会計基準と同様に、費用処理する。ただし、個別財務諸表上は現行と同様に子会社株式の取得原価に含める。

< 案 1 の場合の取扱い >

	株式の購入による支配獲得	合併等による支配獲得
個別	取得原価に含める（現行と同じ）	発生時の費用とする
連結	発生時の費用とする	発生時の費用とする

- 企業結合における取得に直接要した支出を取得原価に含めるか否かは、当該支出を企業結合の一部として捉えるか、企業結合とは別の取引として捉えるかの考え方の違いによることから、国際的な会計基準とのコンバージェンスを図る観点で、取得原価に含めず費用処理することが考えられるがどうか。
- 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が解消される。
- なお、個別財務諸表における子会社株式の付随費用は、現行の金融商品会計基準における取扱いを考慮して取得原価に含めることが考えられる。これは、子会社株式について、連結財務諸表上は子会社純資産の実質価額が反映されるものの、個別財務諸表上は事業投資と同様の考え方に基づき取得原価をもって貸借対照表価額として取扱うという、会計基準の体系性に基づくものである。

（案２）企業結合における取得に要した支出について、現行の取扱いを見直さない。

- 投資原価の回収計算を適切に行い得る観点や、資産購入時の付随費用における取扱いとの整合性の観点から、現行の取扱いを見直さないことが考えられるがどうか。

### ディスカッション・ポイント 1

- ✓ 企業結合における取得に要した支出について、上記２つの案をどう考えるか。

## ２．暫定的な会計処理の取扱い

### (1)概要

- 現行の日本基準では、企業結合日以後の決算において、取得原価の配分が完了していなかった場合には、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。国際的な会計基準においても、企業結合に関する会計処理が、企業結合が生じた期の期末日までに完了していない場合には、財務諸表において会計処理が完了していない項目の暫定的な金額を報告するとされている。
- 暫定的な会計処理の確定又は見直しにより取得原価の配分額を修正した場合であって、それが企業結合年度の翌年度に行われるとき、現行の日本基準では、その影響額について企業結合年度の翌年度における特別損益に計上する。一方、国際的な会計基準では、修正後発事象に類似したものと捉え、取得日時点に遡って修正する（過年度の比較情報を修正する。）点で相違がみられる（参考資料 2 を参照）。
- なお、企業会計基準第 24 号「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」（以下「会計基準第 24 号」という。）が、平成 23 年 4 月 1 日以後開始する事業年度の期首以後に行われる会計上の変更及び過去の誤謬の訂正から適用されている。

(2) 現行の日本基準における考え方

- 暫定的な会計処理の確定又は見直しが、企業結合年度の翌年度において行われた場合には、企業結合年度の財務諸表は既に確定しているため、企業結合年度に当該修正が行われたとしたときの損益の影響額（のれんの償却額等）を、企業結合年度の翌年度において、原則として、特別損益（前期損益修正）に計上する。

(3) 国際的な会計基準における考え方

- 測定期間中の遡及修正の定めを設けることは、取得日における特定項目の公正価値を測定するにあたり、取得日時点の情報の質及び入手可能性に関する懸念解消に役立つ。
- 測定期間における修正は、取得日後に入手可能になる資産及び負債に関する取得日時点の情報により生じるものであり、見積りの変更というよりも、修正後発事象に類似するものであるため、取得日に遡及して修正することが適当である。

(4) 検討の方向性について

- 企業結合年度の翌年度に、暫定的な会計処理の確定又は見直しにより取得原価の配分額を修正した場合には、次のような理由により、取得日時点に遡って反映させることが考えられるがどうか<sup>2</sup>。
  - ✓ 当該修正は、取得日後に入手可能となる資産及び負債に関する取得日時点の情報により生じるものであり、本来的には取得日時点に遡って反映させることが適当である。
  - ✓ 現行の取扱いは、企業結合年度の財務諸表が既に確定していることを根拠にしていたものと考えられる。しかしながら、現在は会計基準第 24 号がすでに適用されている状況を踏まえると、取得日時点に遡って反映させることが財務諸表の期間比較可能性を向上させるため、適当である。
- なお、暫定的な会計処理の確定又は見直しは、誤謬ではなく、また、会計上の見積りの変更にも該当せず、国際的な会計基準と同様に、修正後発事象に類似したものであると整理することが考えられる。

ディスカッション・ポイント 2

- ✓ 企業結合年度の翌年度に、暫定的な会計処理の確定又は見直しにより取得原価の配分額を修正した場合には、会計基準第 24 号が適用されている状況を踏まえ、取得日時点に遡って反映させる（企業結合年度の財務諸表に反映させる。）方向性についてどう考えるか。

以上

<sup>2</sup> 暫定的な会計処理は、今後も原則として、時価の算定に時間を要するもの（企業結合事業分離適用指針第 69 項）に限られると考えられる。

（参考資料１）企業結合における取得に要した支出の取扱い

● 現行の日本基準における取扱い

- 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、それ以外の支出額は発生時の事業年度の費用として処理する（企業結合会計基準第 26 項）。
- これは、取得はあくまで等価交換取引であるとの考え方を重視し、取得企業が等価交換の判断要素として考慮した支出額に限って、取得原価の一部を構成するとしたことによるものである（企業結合会計基準第 94 項）。
  - ✓ 取得原価に含める支出額とは、次の(1)及び(2)を満たしたものをいう（企業結合事業分離適用指針第 48 項）。
    - (1) 企業結合に直接要した支出額
 

企業結合を成立させるために取得企業が外部のアドバイザー（例えば投資銀行のコンサルタント、弁護士、公認会計士、不動産鑑定士等の専門家）に支払った交渉や株式の交換比率の算定に係る特定の報酬・手数料等をいう。社内の人件費（例えば社内プロジェクト・チームの人員に係る人件費）等は、これに含まれない。
    - (2) 取得の対価性が認められるもの
 

現実に契約に至った企業結合に関連する支出額のことをいう。したがって、契約に至らなかった取引や単なる調査に関連する支出額は、企業結合に直接要した費用であっても取得原価に含めることはできない。
  - ✓ 企業結合に直接要した支出額であっても、被取得企業が支出した額については、取得企業の支出ではないため、それらを取得原価に含めることはできない。
  - ✓ 事業分離を伴う企業結合（共同新設分割又は吸収分割）の場合には、分離元企業が負担する取得の対価性が認められる取得に直接要した支出額は、分離元企業が取得する分離先企業（吸収分割承継会社等）の株式の取得原価に含めて処理される場合がある。
  - ✓ 企業結合に直接要した支出額として、現金に代えて自社の株式又は新株予約権を交付した場合には、その測定は、企業会計基準第 8 号「ストック・オプション等に関する会計基準」第 14 項及び第 15 項に準じて行う。
- このような取扱いは、資産の付随費用の取扱い（棚卸資産については企業会計原則第三 5A、固定資産については企業会計原則第三 5D、金融資産（デリバティブを除く。）については日本公認会計士協会 会計制度委員会報告第 14 号「金融商品会計に関する実務指針」第 56 項及び第 261 項をそれぞれ参照のこと）と概ね整合している（論点整理第 36 項）。

- なお、企業結合の際の株式の交付に伴い発生する支出は、企業結合の対価というよりは、支払対価の種類に影響される財務的な活動としての性格が強い支出と考えられるため、取得原価には含めず、別途、株式交付費として会計処理する（企業結合適用指針第49項）。一般的に株式交付費については、原則として支出時の費用として処理する<sup>3</sup>こととされている（実務対応報告第19号「繰延資産の会計処理に関する当面の取扱い」3(1)）。

<我が国の会計基準における付随費用の取扱い（現行）>

	取得に該当しない株式の購入（支配獲得後の追加購入を含む）	株式の購入による支配獲得	合併等による支配獲得
個別	取得価額に含める	取得価額に含める	取得価額に含める
連結	取得価額に含める	取得価額に含めた帳簿価額を基礎にして連結（投資と資本の消去）	取得価額に含める

● 国際的な会計基準における取扱い

- 取得に要した支出（アドバイザー、法律、会計、評価その他専門家の手数料やコンサルタントフィー等）は、その費用の発生時又はサービスの提供を受けた時の費用とする。
- これは、取得に要した支出が、事業の売主と買主の間の公正な価値での交換の一部ではなく、むしろ買主が受けるサービスの公正価値を得るために支払う別の取引に基づくものであるためであり、また、サービスは既に受け取られており、得られた便益はすでに費消されていることから、一般的には取得日における取得者の資産を構成しないと考えられることによる。

<sup>3</sup> ただし、企業規模の拡大のためにする資金調達などの財務活動（組織再編の対価として株式を交付する場合を含む。）に係る株式交付費については繰延資産に計上することができ、その場合には株式交付時から3年以内のその効果の及ぶ期間にわたって、定額法により償却する。

（参考資料２）暫定的な会計処理の取扱い

● 現行の日本基準における取扱い

- 取得原価は、識別可能資産及び負債の企業結合日時点の時価を基礎として、当該資産及び負債に対して企業結合日以後１年以内に配分する（企業結合会計基準第 28 項）。
- 企業結合日以後の決算において、取得原価の配分が完了していなかった場合には、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（企業結合会計基準（注 6）及び第 104 項）。
- 暫定的な会計処理の確定と見直しにより取得原価の配分額を修正した場合には、次の会計処理を行う（企業結合事業分離適用指針第 70 項）。
  - (1) 企業結合日におけるのれん（又は負ののれん）の額が修正されたものとして会計処理を行う。
  - (2) 当該確定又は見直しが企業結合年度の翌年度において行われた場合には、企業結合年度の財務諸表は既に確定しているため、企業結合年度に当該修正が行われたとしたときの損益の影響額（のれんの償却額等）を、企業結合年度の翌年度において、原則として、特別損益（前期損益修正）に計上する。
- 被取得企業の繰延税金資産及び負債は、暫定的な会計処理の対象となる項目の 1 つとして挙げられている。このうち、繰延税金資産の回収可能額を修正した場合、企業結合年度における修正は、企業結合日ののれんを修正し、企業結合年度の翌年度における修正は、原則として、翌年度の損益（法人税等調整額）に計上することを原則とするが、その修正内容が、明らかに企業結合年度における繰延税金資産の回収見込額の修正と考えられるときは、企業結合日に遡及してのれんを修正する（企業結合事業分離適用指針第 73 項(2)、第 74 項）。
- 暫定的な会計処理が認められる項目は、原則として、識別可能資産及び負債の企業結合日における時価と被取得企業の適正な帳簿価額が大きく異なることが想定され、その時価の算定に時間を要するものに限られると考えており、繰延税金資産及び繰延税金負債のほか、土地、無形資産、偶発債務に係る引当金など、実務上、取得原価の配分額の算定が困難な項目に限られる（企業結合事業分離適用指針第 69 項）。

● 国際的な会計基準における取扱い

- 企業結合に関する会計処理が、企業結合が生じた期の期末日までに完了していない場合には、財務諸表において会計処理が完了していない項目の暫定的な金額を報告し、取得日に存在していた新たな情報によって次のように取得日時点の会計処理を見直す

こととなる場合には修正するとされている。なお、この修正できる期間（測定期間）は、取得日から１年を超えてはならない。

- (1) 取得日時点で認識された金額の測定に影響を及ぼすと考えられる事実及び状況について新たな情報を入手した場合、それを反映するように、取得日時点で認識された暫定的な金額を遡及修正する。
  - (2) 取得日時点で追加して資産又は負債が認識されることになる事実や状況について新しい情報を入手した場合、当該資産又は負債を認識する。
- 企業結合で取得した被結合企業の繰延税金資産及び負債の測定期間内における変動があった場合、のれんの額を修正し、のれんの残高がゼロとなっているときには、その税効果相当分を損益として処理することとしている。

以 上