

III 買収先のリストラ計画や条件付対価に注意 企業結合に関する 実務論点

新日本有限責任監査法人
公認会計士 下村 祐太

はじめに

近年、国内経済の成長鈍化に伴う事業再編、選択と集中、事業領域の拡大や海外への事業エリアの拡大等を目的とした企業結合が活発に行われている。さらに、財務諸表に大きな影響を与える大規模な企業結合も多く見受けられる。そこで本稿では、IFRS3号「企業結合」の会計処理の概要と実務適用上の論点として、被取得企業のリストラクチャリング計画が企業結合の会計処理に及ぼす影響と、条件付対価の会計処理の2つの論点について解説する。なお、文中における意見に関する部分は筆者の個人的見解であり、所属する法人の正式な見解でない点はご了承いただきたい。

IFRS3号の概要

(1) 企業結合の識別

企業結合とは、「取得企業が1つ又は複数の事業に対する支配を獲得する取引又はその他の事象」である（IFRS3号付録A）。事業とは、「投資家又はその他の所有者、構成員又は参加者に対し、配当、コストの低減又はその他の経済的便益という形でのリターンを直接的に提供する目的で実施し管理することができ、活動及び資産の統合された組合せ」である（IFRS3号付録A）。IFRS3号を適用するうえで、支配を獲得する対象となる取引やその他の事象が、事業の定義に該当するか否かの判断は重要である。なぜなら、

事業に該当しない取得取引は、企業結合ではなく、単なる資産の取得として会計処理しなければならないからである。その場合は、資産の取得原価を、取得日現在の公正価値を基準として識別可能な各資産および負債に按分しなければならず、のれんは認識されない（IFRS3号2項(b)）。

なお、現在IASBでは、IFRS3号の適用後レビュー（PIR）でのフィードバックを受けて、IFRS3号の事業の定義の適用方法を明確化する改訂を提案し検討を行っている。当該改訂案では、統合された一連の活動および資産が事業を構成するかどうかに関する評価を単純化するための新たな提案などもなされており、今後の動向に注意する必要がある。

(2) 企業結合の会計処理の流れ

IFRS3号では、すべての企業結合は取得法により、図表のように4つのステップで会計処理される（IFRS3号4項、5項）。

① 取得企業の識別（ステップ1）
取得企業とは、結合企業のうち、被取得企業の支配を獲得する企業である（IFRS3号7項）。支配の獲得については、投資者が、投資先へ

(図表) 会計処理の流れ

