

IV

条件付取得対価の取扱いに注意

改正企業結合基準等の 会計処理のポイント

有限責任あずさ監査法人
公認会計士

内田 俊也

【この章のエッセンス】

●改正基準は、将来の業績に依存する条件付取得対価について対価の一部が返還される場合、対価を追加的に交付等する場合と整合的な会計処理を要求している。
●改正基準は2019年4月1日以後に開始する事業年度から将来に向けて適用される。

はじめに

2019年1月16日に企業会計基準委員会から改正企業会計基準21号「企業結合に関する会計基準」(以下、「改正基準」という)等が公表された。改正基準等は、2019年4月1日

以後開始する事業年度の期首以後に実施される企業結合から適用されるため、12月決算企業については今期から適用が開始されることとなる。本稿では、本改正の主な目的である対価の一部が返還される条件付取得対価の取扱いについて解説する⁽¹⁾。

(1) なお、本改正では、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も行われている(結合分離適用指針27項から29項)。

改正の背景

改正前の「企業結合に関する会計基準」においては、条件付取得対価の一部が返還されるような場合に、これを条件付取得対価として会計処理すべきかどうかが明確ではなかった。特に、企業会計基準適用指針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)47項(1)なお書きでは、「なお、条件付取得対価は、企業結合日後に追加的に交付又は引渡されるものに限定されると解される」とされており、取得時に支払った対価の一部が返還される場合には、条件付取得対価には該当しないようにも考えられていた。他方で、対価の一部が返還される場合について条件付取得対価に含まれないとすれば、当初取得時に支払った対価をもとにのれんが計上され続ける一方で、返還額は利益として計上されることになり、取引実態を表さない会計処理となる可能性があるとの指摘もなされていた。

改正基準における 条件付取得対価

(1) 改正の概要

本改正では、条件付取得対価の定義のなかに対価の一部が返還される場合が追加された。そして、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おいて、対価の一部が返還される場合の会計処理は、対価が追加的に交付等される場合の会計処理と同様の考えに基づき行うこととされた。

(2) 条件付取得対価の定義

改正基準においては、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つて、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される若しくは引き渡される又は返還される取得対価」と定義されている⁽²⁾。

(2) 「改正基準」27項(注2)

(3) 条件付取得対価の会計処理

条件付取得対価の会計処理は、それが①将来の業績に依存する条件付