

## 2019年7月号 財務諸表論 つぶ問

### 2問目

**【問題】** 企業結合の経済的実態と会計処理に関する各問に答えなさい。それぞれ指定された字数を目安とすること。

(問1) 「取得」と「持分の結合」とは、それぞれどのような経済的実態であるか、説明しなさい。なお、企業同士の取引を前提とし、事業については言及しなくてよい。(問2) も同様とする。(100字程度)

(問2) 理論上、「取得」と「持分の結合」には、それぞれどのような会計処理が適用されるべきか、説明しなさい。(250字程度)

### 【解答】

(問1) 「取得」とは、ある企業が他の企業に対する支配を獲得する企業結合をいう。他方、「持分の結合」とは、いずれの企業の株主も他の企業を支配したとは認められない企業結合をいう。(85字)

(問1) まず「取得」には、パーチェス法が適用されるべきと考えられる。パーチェス法では被取得企業の資産および負債を企業結合日の時価で受け入れ、取得企業が対価として交付した財産の企業結合日における時価との差額を、のれんまたは負ののれんとして処理する。他方、「持分の結合」には、持分プーリング法が適用されるべきと考えられる。持分プーリング法では、すべての結合当事企業の資産および負債を、それらの帳簿価額のまま結合後企業が引き継ぐことになる。(213字)

### 【解説】

企業会計基準第21号「企業結合に関する会計基準」(以下、企業結合基準)から、取得と持分の結合、パーチェス法と持分プーリング法に関する基本的な問題を出題しました。持分プーリング法は、現行の企業結合基準では採用されていません(ごく一部の取引にのみ、適用されます)が、企業結合の経済的実態と密接に関連する論点なので、基本事項は理解しておくようにしましょう。

(問 1)

「取得」は、**通常の資産取得と同様**の経済的実態を、企業結合にあてはめる考え方です。資産の取得＝当該資産に対する**支配の獲得**という実態があることから、他の企業に対する支配の獲得＝取得のように位置づけます。他方で「持分の結合」は、2 つ以上の結合当事企業が**単純に1 つにまとまる**に過ぎない企業結合です。どの企業の株主も**他の企業に対する支配を獲得していない**ことから、資産の取得と整合的に処理することも適当でないと考えます。

(問 2)

「取得」には「パーチェス法」が適用されます。「パーチェス」(purchase)とは、「購入する」という意味ですから、文字通り**企業を購入したかのように処理**をするわけです。企業結合の結果として獲得される収益が、企業の取得原価を上回るなら、当該超過額が利益と考えられます。他方、「持分の結合」では、単純に**企業同士の資産および負債を合算**するだけの、「持分プーリング法」が適用されるべきと考えられます(「べき」とあるのは、現行制度とは異なる点を考慮した言い回しです)。

「取得」と「持分の結合」は、持分の継続・非継続という観点から判断されますが、この**持分の継続・非継続**は非貨幣財同士の交換取引や事業分離でも用いられる、**投資の継続・非継続と同様の考え方**であるという点も、押さえておきましょう。