

〔第一問〕

1

①	取得	②	持分の結合	③	パーチェス法
④	持分プーリング法	(各1点×4=4点) 合格点 4点			

2

パーチェス法は投資の継続が断たれ、投資を清算し、改めて資産負債に対して再投資を行う。
持分プーリング法は投資の継続を前提とし資産、負債、資本を簿価で引継ぐ会計処理。
(5点) 合格点5点

3.

投資原価を超えて回収した部分が利益となる。パーチェス法は再投資部分が企業結合時点の
被取得企業の資産、負債の時価を投資原価とし、持分プーリング法は企業結合前の適正な帳
簿価額が投資原価となる。利益の相違は時価を超える金額か簿価を超える金額かにある。
(5点) 合格点4点

4

交換のために支払った対価となる財の時価は、通常、取得した資産の時価と等価であると考えられており、取得原価は対価の形態にかかわらず支払対価となる財の時価で算定される。
(5点) 合格点1点

5

(1)

企業結合の成果たる収益と、その対価の一部を構成する投資消去差額の償却という費用との対応が可能になる。
(5点) 合格点5点

(2)

原因を認識不能な債務であるとし発生時に利益計上する方法。
(1点) 合格点0点

〔第二問〕

1

(1)

両者共に自社株式の交付を行う義務を負っている。

(2点) 合格点0点

(2)

新株予約権の発行に伴う払込金額と新株予約権の権利行使により払込んだ金額の合計額。

(2点) 合格点0点

2

(1)

①	払込資本	②	取得原価	③	帳簿価額
④	自己株式処分差額	⑤	利益		

(5点) 合格点4点

(2)

従業員等に付与されたストック・オプションを対価とし、これと引き換えに企業にサービスが提供され、企業はこれを消費しているから。

(5点) 合格点5点

(3)

ストック・オプションを付与しても企業には現金等の財産の流出がないから。

(5点) 合格点0点

(4)

ストック・オプションは自社株を一定の価格で引渡すことの可能性である。

したがって、権利行使されず失効した場合は、会社は無償で提供されたサービスを消費したと考えることができ、利益の発生と考えられる。

(6点) 合格点2点

〔理論問題の講評〕

〔第一問〕

企業結合に係る会計基準の内容に関する出題でした。答練でも数回出題し、直前でもAランクにしていたので比較的書きやすかったようである。

1. の用語記入は正解率が高いようである。
2. の会計処理についてはパーチェス法と持分プーリング法の2つについて説明しなければならない。この場合時価で評価か簿価で評価かが次の問に関係する。
3. 投資原価の回収計算から利益の額の違いは時価を回収するか、簿価を回収するかの相違点である。
4. パーチェス法における取得原価は、時価で引継ぐので時価が取得原価となると考えればよい。
5. のれんの償却根拠は幾つかあるが、費用配分の例が挙げられているので費用収益対応の観点からの解答がベストと考えられる。

〔第二問〕

新株予約権、ストック・オプションに関する問題でした。ストック・オプションに関する基準は理論講義に入っており、両者ともに計算ではやっている項目でした。計算の処理を思い出しながら解答をしてほしかった。

1. (1)の両者に共通する点は仕訳を思い出せば貸方資本なので株式の交付ということになる。(2)は新株の購入者の側から払込む金額を考えてほしかった。
2. (1)の用語記入は、直前講義でもやってあり正解は多いようである。
 - (2)の費用の認識の根拠は財貨、サービスの費消に鑑みてみればよい。
 - (3)の費用認識の否定論には幾つかの考えがあるのでいずれかを挙げればよい。
 - (4)の利益とする根拠は、提供を受けたサービスに対して対価の支払いがなく無償の受け入れとなり、利益と捕らえる。

〔アドバイス〕

〔第一問〕

I 「取得」と「持分の結合」の会計処理

1. 企業結合の会計処理には、パーチェス法と持分プーリング法の2つの方法がある。基準の意見書では、取得と判定された企業結合の会計処理はパーチェス法を適用し、持分の結合と判定された企業結合の会計処理には持分プーリング法を適用するものとしている。前者からのれん、負ののれんが発生する。

2. 取得の会計処理

取得(企業結合によってある企業(取得企業)が他の企業(被取得企業)に対する支配を獲得すること)と判定された企業結合の会計処理はパーチェス法による。パーチェス法とは、被取得企業の資産及び負債を時価(公正な評価額)で受け入れ、その対価として株式等を交付する会計処理である。

基準に定められているパーチェス法の会計処理の手順は次のとおりである。

- ① 取得企業を決定する(取得企業の立場から会計処理を行うため)。
- ② 取得原価を算定する。
- ③ 企業結合日に取得した資産(識別可能資産)及び引受けた負債(識別可能負債)に対して、企業結合日におけるそれらの時価に基づいて取得原価を配分する。
- ④ ②で算定された取得原価と③で資産と負債に配分した取得原価の純額の間に差額が生ずる場合には、その差額をのれん又は負ののれんとして計上する。

II 持分の継続

取 得	持分の結合
<p>被取得企業</p> <p>持分の継続が断たれているので、投資家はそこでいったん投資を清算し、改めてその資産負債に対して再投資を行ったと考える。被取得企業の資産負債は時価に評価替される。</p>	<p>すべての結合当事企業の持分は継続しているとみなされるため、結合当事企業の資産負債は帳簿価額で企業結合後もそのまま引継がれる。</p>
<p>取得企業</p> <p>持分が継続しているので、これまでの投資がそのまま継続していると考ええる。</p>	

取得企業の資産負債は帳簿価額で企業結合後も引継がれる。	
<p>損益計算・・・投資の回収</p> <p>持分の継続が断たれた場合</p> <p>投資家はいったん投資を清算し、改めてその資産負債に対して再投資を行い、それを取得企業に現物で出資したと考えられる。</p> <p>したがって、その再投資額が結合後企業にとっての新たな投資原価であり、それは企業結合時点での資産負債の時価である。この投資原価を超えて回収した超過額が企業にとっての利益である。</p>	<p>損益計算・・・投資の回収</p> <p>持分が継続している場合</p> <p>投資の清算と再投資は行われていないのであるから、結合後企業にとっては企業結合前の帳簿価額がそのまま投資原価となる。</p> <p>この投資原価を超えて回収した超過額が企業にとっての利益である。</p>

III のれんと負ののれんの会計処理

1. 償却

のれんの償却	負ののれんの償却
(原則) 20年以内規則的償却	(原則) 20年以内規則的償却
(例外) 重要性が乏しい場合には、生じた事業年度の費用として処理することができる。	(例外) 重要性が乏しい場合には、生じた事業年度の利益として処理することができる。

[のれんと負ののれんの表示]

のれんの表示	負ののれんの表示
無形固定資産の区分に表示	固定負債の区分に表示

※ のれんと負ののれんの双方が生ずる場合には、相殺して表示することができる。

2. のれんの規則償却と減損処理

(1) 争点

のれんの会計処理方法としては、その効果の及ぶ期間にわたり「規則的な償却を行う」方法と、「規則的な償却を行わず、のれんの価値が損なわれた時に減損処理を行う」方法が考えられる。

(2) 規則的な償却を行う方法の論拠

① 収益と費用の対応が可能となる。

企業結合の成果たる収益と、その対価の一部を構成する投資消去差額の償却という費用の対応が可能になる。

② 投下資本の回収超過額として利益の計算上、回収される投資原価である。

のれんは投資原価の一部であることに鑑みれば、のれんを規則的に償却する方法は、投資原価を超えて回収された超過額を企業にとっての利益とみる考え方も首尾一貫している。

③ 自己創設のれんの実質的な資産計上を防ぐことができる。

取得したのれんは時間の経過とともに自己創設のれんに入れ替わる可能性があるため、取得したのれんの非償却による自己創設のれんの実質的な資産計上を防ぐことができる。

④ 減価の認識が困難である。

価値が減価した部分の金額を継続的に把握することは困難であり、かつ煩雑であると考えられるため、ある事業年度において減価が全く認識されない可能性がある方法よりも、一定の期間にわたり規則的な償却を行う方が合理的であると考えられる。

⑤ 減価しない部分の分離が困難である。

のれんのうち価値の減価しない部分の存在も考えられるが、その部分だけを合理的に分離することは困難であり、分離不能な部分を含め「規則的な償却を行う」方法に一定の合理性があると考えた。

3. 負ののれんの会計処理

(1) 争点

負ののれんの会計処理方法としては、想定される負ののれんの発生原因を特定し、その発生原因に対応した会計処理を行う方法や、正の値であるのれんの

会計処理方法との対称性を重視し、規則的な償却を行う方法が考えられる。

(2) 想定される発生原因に対応した会計処理を行う方法

企業結合によって取得した非流動資産に負ののれんを比例的に配分し、残額が生じれば繰延利益若しくは発生時の利益として計上する方法、又は、全額を認識不能な債務やバーゲン・パーチェスとみなし、発生時に利益計上する方法等が含まれる。

① 非流動資産に比例的に配分する方法の基となる考え方

負ののれんの発生は、パーチェス法の適用時における識別可能資産の取得原価を決定する上での不備によるものとみなし、この過程で測定を誤る可能性の高い資産から比例的に控除することが妥当であるとみるものがある。

② 発生時に利益計上する方法

識別可能資産の時価の算定が適切に行われていることを前提にした上で、負ののれんの発生原因を認識不能な債務やバーゲン・パーチェスであると位置付け、現実には異常かつ発生の可能性が低いことから、異常利益としての処理が妥当であると考えられるものである。

(3) 規則的な償却を行う方法の考え方(基準の立場)

① 想定された発生原因に合理性を見出すことは困難な場合が多い。

② 取得後短期間で発生することが予測される費用又は損失について、その発生の可能性が取得の対価の算定に反映されている場合には、発生原因が明らかかなことから、取得原価の配分の過程で負債として認識されるものと考え、残額については、承継した資産の取得原価総額を調整する要素とみて、正の値であるのれんと対称的に、規則的な償却を行うこととした。

【第二問】

1.

- (1) ストック・オプションも新株予約権を付与することから、新株予約権付社債と同様権利行使が行われると株式の交付が行われるのでその点が共通する点である。株式の交付とすべきであり「新株の交付」は自己株式の交付もあるので間違いとなる。
- (2) 「新株予約権を行使して新株を手に入れるのに必要な金額」とあり、ストック・オプション以外とあることから新株予約権自体の払込金額がある場合を聞いてい

る問題である。権利行使時の払込金額はストック・オプションの権利行使においてもあるので解答のように新株予約権自体の払込金額と権利行使時の払込金額の合計額になる。

2.

(1) 「基準」の用語記入なので規定どおりの用語の記入が必要となるであろう。取得原価を取得価額、自己株式処分価額を自己株式処分差額などの解答が正解とされるかは微妙なところである。

(2) 費用認識する根拠

従業員等はストック・オプションを対価としてこれと引き換えに企業にサービスを提供し、企業はこれを消費しているから、費用認識に根拠がある。

(3) 費用認識に根拠がないとする考え

① スtock・オプションの付与によっても、新旧株主間で富の移転が生じるに過ぎないから現行の会計の枠組みの中では費用認識には根拠がない。

② スtock・オプションを付与しても企業には現金その他の会社財産の流出が生じないため費用認識に根拠がない。

③ スtock・オプションの公正な評価額の見積りに信頼性がない。

(4) 新株予約権のうち失効に対応する部分を利益とする根拠

ストック・オプションは、自社の株式をあらかじめ決められた価格で引渡す可能性であるにすぎないから、それが行使されないまま失効すれば、結果として会社は株式を時価未満で引渡す義務を免れることになる。結果が確定した時点で振り返れば、会社は無償で提供されたサービスを消費したと考えることができる。このように新株予約権が行使されずに消滅した結果、新株予約権を付与したことに伴う純資産の増加が、株主との直接的な取引によらないこととなった場合には、それを利益に計上した上で株主資本に算入する。