

本資料は、**仮にのれんを非償却とした場合**を前提としている。

企業結合(ステップ2)の経過措置と適用時期について

1. 経緯

- 昨年公表された企業会計基準第24号「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」により、2011年(平成23年)4月1日以後開始する連結会計期間から、新会計基準において特定の経過的な取扱いを定めない場合、新たな会計処理が過去の期間のすべてに遡及適用することになる¹。
- このため、企業結合(ステップ2)において検討されている新たな定めに関して、適用初年度に関して、特定の経過的な取扱いを定めるかどうか検討する必要がある。
- IFRSでは2004年にのれんの償却を廃止し、2008年に各論点の見直しがなされた。その際の扱いとしては、表示に関しては遡及するとされたが、それ以外については下記のとおりであった。
 - 改正基準の適用日前の企業結合から生じたのれん(持分法により生じたのれんも含む)についても償却しない。また、負ののれん(持分法により生じた負ののれんも含む)は適用日に認識を中止し、期首剰余金を修正する。
理由としては、減損テストと非償却を組み合わせることが最も良く事実を忠実に表現する方法であるとされており、負ののれんについても、負債の定義を満たさない項目が含まれている²ため、一括して認識を中止する(2004年改正の結論の背景)とされている。
 - 改正基準の適用日前の企業結合から生じた資産・負債については、適用日に何も修正しない。(従来の会計処理を継続。)
理由としては、(a)多くの企業結合では必要な情報が入手できないことと(b)過去の見積りを事後的に判断することには問題がある(2004年改正の結論の背景)とされている。
 - 企業結合以外の取引(子会社の支配喪失により生じた残存投資、支配獲得後の持分変動、非支配持分が負の場合)についても、適用日に何も修正しない。
理由としては、実務上、遡及的に適用することは困難である(2008年改正の結論の背景)とされている。
- また、平成20年に改正された企業結合会計基準等(企業結合ステップ1)においては、適用日以後実施される企業結合や事業分離等から改正基準を適用するとしている。ただし、部分時価評価法が認められなくなったため、全面時価評価法への移行は、適用初年度の期首に行う。適用日以前に実施された企業結合等により生じた負ののれんについては、償却を続けることとされていた。

¹ 会計基準第24号第6項(1)。なお、特定の経過的な取扱いとは、適用開始時に遡及適用を行わないことを定めた取扱いなどをいう。

² 負債とすべき偶発債務も含まれているかもしれないが、それらを切り離すことは極めて困難であるとしている。

2. 検討

- 上記の国際的な会計基準の取扱いを踏まえると、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」の適用後は、原則として遡及することとなるが、企業結合等の会計処理に関しては過年度の必要な情報を入手することが困難なこと等から、次のとおり、特段の扱いを定めることとしてはどうか。
- ただし、表示については遡及することが考えられるのではないか。
- なお、のれんや負ののれん等の扱いについては、平成 22 年 1 月 15 日及び 4 月 22 日の企業会計基準委員会における審議を踏まえ、下記 の取扱いを示している。

	<p>改正基準の適用日前の企業結合から生じたのれん なお、負ののれん、特定勘定、持分法等により生じたのれん（負ののれん）も含む。</p>	<p>適用日以降、のれんの償却は中止する。負ののれんや特定勘定の認識は中止する。これらの影響は期首剰余金の修正とする。</p>
	<p>改正基準の適用日前の企業結合や事業分離などから生じた資産・負債（ 除く ）</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 条件付き取得対価 ・ 取得に要した支出額 ・ 暫定的な会計処理 ・ 偶発負債 ・ 支配獲得後の持分変動（非支配持分との取引） ・ 子会社の支配喪失、事業分離により生じた残存投資 ・ 子会社の欠損により非支配株主持分が負の場合の扱い³ 	<p>適用日前の企業結合や事業分離などに関連するものは、従来の会計処理を継続する。 適用日後の企業結合や事業分離などに関連するものは、改正基準を適用する。</p>
	<p>表示</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 非支配株主持分（株主資本） ・ 当期純利益 	<p>過年度に遡及し、比較財務諸表の表示を組み替える。</p>

³ 適用日以降の損失から非支配持分に負担させることになる。

専門委員会では、のれんの減損テストへの対応や財務諸表表示の変更へのシステム対応等を考慮すると、準備期間として不十分ではないか、という意見があった。

3.適用時期について

- 企業結合（ステップ１）は、2008年12月に最終基準が公表され、適用時期は、早期適用は2009年4月1日から認めることとし、強制適用は2010年4月1日からとされていた。
- このステップ１と同様に、企業結合（ステップ２）の最終基準化が、他の会計基準等の技術的な改正も含め、2011年3月までに完了した場合、ステップ１と同様に、2011年4月1日から早期適用を容認し、2012年4月1日から強制適用とすることが考えられる。
- この点、企業結合（ステップ２）では、非支配株主持分を株主資本として、連結損益計算書や連結包括利益計算書の表示についても改正を提案しているため、他の会計基準等の技術的な改正などが必要であることや、のれんの償却の個別上の扱いの検討もする必要があるため、2011年4月1日から早期適用を認めることは難しいのではないかという見方もある。
- 一方、企業結合（ステップ２）については、国際的な会計基準ですでに適用されていることから、早期に適用することを望む企業には適用を認めるべきとの意見もある。
- このため、以下の案が考えられるがどうか。
 - [A案] 2011年4月1日から早期適用を認める。
 - [B案] 早期適用を認めない。

4. 文案イメージ (連結会計基準)

44-4. 本会計基準の適用時期等に関する取扱いは、次のとおりとする。

- (1) 平成[24]年 4 月 1 日以後開始する連結会計年度の期首から適用する。なお、表示方法（第 39 項参照）に係る事項については遡及適用し、過去の財務諸表の組替えを行う。
- (2) (1)にかかわらず、平成[23]年 4 月 1 日以後開始する連結会計年度の期首から適用することができる。なお、表示方法に係る事項については遡及適用し、過去の財務諸表の組替えを行う。また、これらの適用は、平成 XX 年に改正された企業結合会計基準、事業分離等会計基準、持分法会計基準及び平成 XX 年に公表された企業会計基準第 XX 号「『固定資産の減損に係る会計基準』の一部改正」を、平成[23]年 4 月 1 日以後開始する事業年度から適用した場合に行うこととする。
- (3) 本会計基準の適用前に実施された企業結合及び事業分離等に関する会計処理及び注記事項についての従前の取扱いは、本会計基準の適用後においても継続し、本会計基準の適用日における会計処理の見直し及び遡及適用は行わない。また、子会社の欠損（第 27 項参照）についても同様に、適用初年度以降において生じた子会社の損失から適用する。
- (4) 本会計基準の適用初年度においては、会計基準等の改正に伴う会計方針の変更として取り扱う。なお、会計方針の変更による影響額の注記は要しない。

77. 本平成 20 年会計基準及び平成 XX 年改正会計基準の適用初年度においては、会計基準の変更に伴う会計方針の変更として取り扱うこととなるが、この場合であっても、企業結合や事業分離等は一般に每期継続して行われるものではないこと、また、本会計基準の適用前に実施された企業結合や事業分離等に係る従前の取扱いは本会計基準の適用後においても継続することとされたこと、さらには、企業結合や事業分離等が行われた時にはその概要等の注記が求められていること（注 15 参照）から、第 44 項(3)ただし書きによる影響を除き、会計方針の変更による影響額の注記は要しないものとした（第 44 項(4)及び第 44-4 項(4)参照）。

78. 本平成 20 年会計基準の適用初年度において、連結会計年度の企業結合及び事業分離等に関する会計処理が当該連結会計年度を構成する中間又は四半期連結会計期間における会計処理と異なることとなる場合であっても、いわゆる中間又は四半期・年度の首尾一貫性が保持されていない場合には該当しない。

ただし、本会計基準の適用日の前後において、経済的に同一の事象と考えられる企業結合及び事業分離等が同一連結会計年度（又は同一中間若しくは四半期連結会計期間）内に行われており、かつ、適用される会計処理が異なる場合には、会計処理の相違が重要なものについて、その旨及びその内容を追加情報として連結財務諸表に注記すること

が適当である。

（企業結合会計基準）

58-2. 本会計基準の適用時期等に関する取扱いは、次のとおりとする。

- (1) 平成[24]年4月1日以後開始する事業年度の期首から適用する。なお、平成[23]年4月1日以後開始する事業年度の期首から適用することができる。この場合、平成XX年に改正された連結会計基準、事業分離等会計基準、持分法会計基準及び平成XX年に公表された企業会計基準第XX号「『固定資産の減損に係る会計基準』の一部改正」についても適用する。
- (2) 本会計基準の適用前に実施された企業結合及び事業分離等に関する会計処理及び注記事項についての従前の取扱いは、本会計基準の適用後においても継続し、本会計基準の適用日における会計処理の見直し及び遡及適用は行わない。ただし、適用初年度の期首において計上されているのれんについては、当該期首以降、のれんの償却を行わないこととし、当該期首において計上されている負ののれん及び企業結合に係る特定勘定（取得後に発生することが予測される特定の事象に対応した費用又は損失であって、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認識された負債）は、期首の利益剰余金に直接加減することとする。
- (3) 本会計基準の適用初年度においては、会計基準等の改正に伴う会計方針の変更として取り扱う。なお、会計方針の変更による影響額の注記は要しない。

128. 平成20年改正会計基準及び平成XX年改正会計基準の適用初年度においては、会計基準の変更に伴う会計方針の変更として取り扱うこととなるが、この場合であっても、企業結合は一般に每期継続して行われるものではないこと、また、平成20年及び平成XX年改正会計基準改正会計基準の適用前に実施された企業結合に係る従前の取扱いは平成20年改正会計基準及び平成XX年改正会計基準の適用後においても継続することとされたこと、さらには、企業結合が行われたときにはその概要等の注記が求められていること（例えば、第49項参照）から、会計方針の変更による影響額の注記は要しないものとした（第58項及び第58-2項参照）。

129. 平成20年改正会計基準の適用初年度において、事業年度の企業結合に関する会計処理が当該事業年度を構成する中間又は四半期会計期間における会計処理と異なることとなる場合であっても、いわゆる中間又は四半期・年度の首尾一貫性が保持されていない場合には該当しない。

ただし、平成20年改正会計基準の適用日の前後において、経済的に同一の事象と考えられる企業結合が同一事業年度（又は同一中間若しくは四半期会計期間）内に行われており、かつ、適用される会計処理が異なる場合には、会計処理の相違が重要なものについて、その旨及びその内容を追加情報として財務諸表に注記することが適当である。

（持分法会計基準）

18-3. 平成 XX 年に改正された本会計基準（以下「平成 XX 年改正会計基準」という。）は、平成 [24] 年 4 月 1 日以後開始する事業年度の期首から適用する。

ただし、平成 [23] 年 4 月 1 日以後開始する事業年度の期首から適用することができる。この場合、平成 XX 年に改正された企業結合会計基準、連結会計基準、事業分離基準及び平成 XX 年に公表された企業会計基準第 XX 号「『固定資産の減損に係る会計基準』の一部改正」についても適用する。

なお、平成 XX 年改正会計基準の適用初年度においては、会計基準等の改正に伴う会計方針の変更として取り扱う。ただし、会計方針の変更による影響額の注記は要しない。

また、平成 XX 年改正会計基準の適用前に実施された非連結子会社及び関連会社に対する投資に係る会計処理についての従前の取扱いは、平成 XX 年改正会計基準の適用後においても継続し、平成 XX 年改正会計基準の適用日における会計処理の見直し及び遡及的な処理は行わない。ただし、適用初年度の期首において計上されているのれんについては、当該期首以降、のれんの償却を行わないこととし、当該期首において計上されている負ののれんは期首の利益剰余金に直接加減することとする。

連結財務諸表を作成していないが、個別財務諸表において持分法を適用して算定された財務情報に係る注記を行っている場合も同様とする。

以上