

平成 24 年 11 月 6 日

企業結合（ステップ 2） 経過措置と適用時期について

1. 経過措置

（１）経緯

- 平成 21 年に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、平成 23 年 4 月 1 日以後開始する連結会計年度から、改正する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、新たな会計処理を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 において 2004 年及び 2008 年に企業結合に関する基準が改正された際の扱いとしては、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改正基準の適用日前の企業結合から生じた資産・負債や企業結合以外の取引（支配獲得後の持分変動等）については、適用日に何も修正しない（従来 of 会計処理を継続。）こととされていた。
（理由）(a) 多くの企業結合では必要な情報が入手できない。
（b）実務上、遡及的に適用することは困難である。
- 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。

（２）検討

- 上記（１）を踏まえ、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。
改正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、改正会計基準の適用後においても継続し、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適用は行わない。
- ただし、表示関係の改正事項（連結貸借対照表等における非支配株主持分の表示、連結損益計算書等における当期純利益の表示）については過去の財務諸表の組替えを行うことが考えられるがどうか。

¹ 企業会計基準第 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.適用時期

（１）強制適用

- 企業結合（ステップ１）は、平成 20 年 12 月に最終基準が公表され、適用時期は、早期適用は平成 21 年 4 月 1 日から認めることとし、強制適用は平成 22 年 4 月 1 日からとされていた。
- 企業結合（ステップ２）の最終基準化が、仮に平成 25 年中に完了する場合、ステップ 1 と同程度の準備期間を確保する観点により、平成 27 年 4 月 1 日²から強制適用とすることが考えられるがどうか。

（２）早期適用

- （１）に記載のとおり、企業結合（ステップ１）は、平成 20 年 12 月に最終基準が公表され、早期適用は平成 21 年 4 月 1 日から認めることとされていた。
- 仮に早期適用を認める場合には、企業結合（ステップ２）の最終基準化が、平成 25 年中に完了する場合、ステップ 1 と同様に、平成 26 年 4 月 1 日から考えられる。
- 早期適用を認めるかどうかについては、以下の方向性が考えられる。

	方向性	根拠
[A 案]	すべての取扱いについて、平成 26 年 4 月 1 日から早期適用を認める。	企業結合（ステップ２）については、国際的な会計基準ではすでに適用されている取扱いに係る改正であることから、早期に適用することを望む企業には適用を認めるべきである。
[B 案]	すべての取扱いについて、早期適用を認めない。	比較可能性の観点から、早期適用を認めるべきでない。
[C 案]	一部の取扱い（取得関連費、暫定的な会計処理）について平成 26 年 4 月 1 日から早期適用を認めるが、非支配株主持分の取扱いについては、早期適用を認めない。	非支配株主持分の取扱いについて早期適用を認めると、「非支配株主に帰属する当期純利益」が当期純利益に含まれるものと含まれないものの双方が早期適用期間において混在することになり、望ましくないと考えられる。

- [A 案]、[B 案]及び[C 案]を比較衡量の上で総合的に判断して、[C 案]でどうか。

以上

² 連結会計基準については、平成 27 年 4 月 1 日以後開始する連結会計年度の期首、企業結合会計基準については、平成 27 年 4 月 1 日以後開始する事業年度の期首以後実施される企業結合、以下同様。