

平成24年11月22日

企業結合（ステップ2） 経過措置と適用時期等について

1. 経過措置

(1) 前回委員会における審議の状況

- 前回委員会において、以下の事務局提案が行われた。
 - 企業結合及び事業分離等（非支配株主との取引を含む。以下同様。）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、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しては、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については過去の財務諸表の組替えを行う。
- 上記事務局提案に対して、前回委員会において、以下のような意見が聞かれた。
 - 適用初年度において、表示関係の改正事項のみについて過去の財務諸表の組替えを行うと、非支配株主との取引について適用年度とその前年度で会計処理が異なるため、単純に科目を変更して比較することは、かえってミスリードになるのではないか。
 - 遡及適用を行わないのであれば、会計基準の変更による当期の影響を把握するという観点から、変更に伴う影響額の注記の記載を求めた方が望ましい。

(2) 検討

① 会計処理に関する遡及適用について

- 企業結合及び事業分離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、遡及適用を行わないことが考えられる。
- 一方、システム対応等の実務負担を考慮して、遡及適用が可能な場合には、それをさまたげなくともよいのではないかと意見が聞かれている。
- 上記のような意見も踏まえ、原則として遡及適用を行うこととするが、遡及適用を行っていない旨を注記することを前提に、遡及適用を行わないことを認めることが考えられるかどうか¹。

¹ なお、IFRS 第3号（2008年改訂）及びSFAS 第141号（2007年改訂）では、表示に関しては遡及するが、会計処理については遡及しないこととされていた。

②表示関係の改正事項に関する、過去の財務諸表の組替えについて

- 表示関係の改正事項について、過去の財務諸表の組替えを行わない場合の連結損益計算書、連結損益及び包括利益計算書の表示イメージは(参考資料1)のようになるが、当期純利益が2箇所表示される等、明瞭性に欠ける点があると思われる。
- 上記を踏まえ、表示関係の改正事項については過去の財務諸表の組替えを行うこととしてはどうか。

2. 適用時期

(1) 前回委員会における審議の状況

- 前回委員会において、以下の事務局提案が行われた。
 - 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、一定の準備期間を確保する観点により、平成27年4月1日から強制適用とする。
 - 仮に早期適用を認める場合には、平成26年4月1日からの適用が考えられる。
 - 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同時に適用することを前提として、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。 |

- 上記事務局提案に対して、前回委員会において、以下のような意見が聞かれた。
 - 今回の改正点のボリュームを考慮すると、平成27年4月1日からの強制適用では少し遅い印象を受ける。
 - 国際的な比較可能性を求めるニーズもあると考えられることから、すべて同時に早期適用を認めた方が良いのではないか。
 - 周知の手段や方法も合わせて検討しておく必要があると考える。特に、非支配株主との取引が資本取引となる点については良く理解してもらうように留意しておく必要がある。

(2) 検討

① 強制適用

- 前記1.に記載のように、今回の改正事項に関しては、特にシステム対応が必要になることが想定され、その事務負担が大きいことから、平成26年からの強制適用は困難なのではないかとの意見が聞かれている。
- このような意見も踏まえ、平成27年4月1日から強制適用としてはどうか。

② 早期適用

- 早期適用した場合の各期における改正事項の適用イメージは(参考資料2)を参照。
- 前記[C案]では、改正事項を2回に分けてまで、早期適用を求めるニーズは低いのではないかとの意見が聞かれている。
- このような意見も踏まえ、すべての取扱いについて同時に適用することを前提として、平成26年4月1日から早期適用を認めることとするかどうか。

3. 基準諮問会議において聞かれた意見

- 第16回基準諮問会議（平成24年11月8日）において、企業結合（ステップ2）の審議の状況について報告した際に、以下のような意見が聞かれた。
 - 少数株主との取引の考え方の変更に関して、資本の範囲の概念をどう整理するのか懸念している。我が国の概念フレームワークの討議資料で検討した枠組みの中で整理すべきではないか。
 - 当期純利益という用語は、日本において定着している概念であり、同じ用語を用いて異なる内容を表すことで混乱をきたす可能性がある。別の名称を検討してはどうか。また、少数株主という名称を非支配株主へ切り替えることについても、少数株主という名称の概念は定着していると考えられるため、強い理由がない限り、名称を変えない方がよいのではないか。

以上

（参考資料1）連結損益計算書又は連結損益及び包括利益計算書の表示イメージ

1. 過去の財務諸表の組替えを行わない場合

【2 計算書方式】

<連結損益計算書>

| | 前連結会計年度 | 当連結会計年度 |
|-----------------|---------|---------|
| 売上高 | XXX | XXX |
| ----- | | |
| 税金等調整前当期純利益 | XXX | XXX |
| 法人税等 | XXX | XXX |
| 少数株主損益調整前当期純利益 | XXX | — |
| 当期純利益 | — | XXX |
| 少数株主利益 | XXX | — |
| 非支配株主に帰属する当期純利益 | — | XXX |
| 当期純利益 | XXX | — |
| 親会社株主に帰属する当期純利益 | — | XXX |
| (以下、省略) | | |

【1 計算書方式】

<連結損益及び包括利益計算書>

| | 前連結会計年度 | 当連結会計年度 |
|-----------------|---------|---------|
| 売上高 | XXX | XXX |
| ----- | | |
| 税金等調整前当期純利益 | XXX | XXX |
| 法人税等 | XXX | XXX |
| 少数株主損益調整前当期純利益 | XXX | — |
| 当期純利益 | — | XXX |
| (内訳) | | |
| 親会社株主に帰属する当期純利益 | — | XXX |
| 非支配株主に帰属する当期純利益 | — | XXX |
| 少数株主利益（控除） | XXX | — |
| 当期純利益 | XXX | — |
| (以下、省略) | | |

2. 過去の財務諸表の組替えを行う場合

【2 計算書方式】

<連結損益計算書>

| | 前連結会計年度 | 当連結会計年度 |
|-----------------|---------|---------|
| 売上高 | XXX | XXX |
| ----- | | |
| 税金等調整前当期純利益 | XXX | XXX |
| 法人税等 | XXX | XXX |
| 当期純利益 | XXX | XXX |
| 非支配株主に帰属する当期純利益 | XXX | XXX |
| 親会社株主に帰属する当期純利益 | XXX | XXX |
| （以下、省略） | | |

【1 計算書方式】

<連結損益及び包括利益計算書>

| | 前連結会計年度 | 当連結会計年度 |
|-----------------|---------|---------|
| 売上高 | XXX | XXX |
| ----- | | |
| 税金等調整前当期純利益 | XXX | XXX |
| 法人税等 | XXX | XXX |
| 当期純利益 | XXX | XXX |
| （内訳） | | |
| 親会社株主に帰属する当期純利益 | XXX | XXX |
| 非支配株主に帰属する当期純利益 | XXX | XXX |

以上

(参考資料2) 早期適用のイメージ

前提: X期から強制適用、X-1期からの早期適用を認める

新: 改正後の会計処理及び表示 旧: 改正前の会計処理及び表示

1. 会計処理は遡及しないが、表示については組み替える場合

A案

X-1期の財務諸表
早期適用会社

| | X-2期 | X-1期 |
|-----------|------|------|
| 表示 | 新 | 新 |
| 非支配株主との取引 | 旧 | 新 |
| 取得関連費用 | 旧 | 新 |
| 暫定的な会計処理 | 旧 | 新 |

X期の財務諸表
早期適用会社

| | X-1期 | X期 |
|-----------|------|----|
| 表示 | 新 | 新 |
| 非支配株主との取引 | 新 | 新 |
| 取得関連費用 | 新 | 新 |
| 暫定的な会計処理 | 新 | 新 |

強制適用会社

| | X-2期 | X-1期 |
|-----------|------|------|
| 表示 | 旧 | 旧 |
| 非支配株主との取引 | 旧 | 旧 |
| 取得関連費用 | 旧 | 旧 |
| 暫定的な会計処理 | 旧 | 旧 |

強制適用会社

| | X-1期 | X期 |
|-----------|------|----|
| 表示 | 新 | 新 |
| 非支配株主との取引 | 旧 | 新 |
| 取得関連費用 | 旧 | 新 |
| 暫定的な会計処理 | 旧 | 新 |

C案

X-1期の財務諸表
早期適用会社

| | X-2期 | X-1期 |
|-----------|------|------|
| 表示 | 旧 | 旧 |
| 非支配株主との取引 | 旧 | 旧 |
| 取得関連費用 | 旧 | 新 |
| 暫定的な会計処理 | 旧 | 新 |

X期の財務諸表
早期適用会社

| | X-1期 | X期 |
|-----------|------|----|
| 表示 | 新 | 新 |
| 非支配株主との取引 | 旧 | 新 |
| 取得関連費用 | 新 | 新 |
| 暫定的な会計処理 | 新 | 新 |

強制適用会社

| | X-2期 | X-1期 |
|-----------|------|------|
| 表示 | 旧 | 旧 |
| 非支配株主との取引 | 旧 | 旧 |
| 取得関連費用 | 旧 | 旧 |
| 暫定的な会計処理 | 旧 | 旧 |

強制適用会社

| | X-1期 | X期 |
|-----------|------|----|
| 表示 | 新 | 新 |
| 非支配株主との取引 | 旧 | 新 |
| 取得関連費用 | 旧 | 新 |
| 暫定的な会計処理 | 旧 | 新 |

C-1案(表示についてのみ、早期適用を認めない)

X-1期の財務諸表
早期適用会社

| | X-2期 | X-1期 |
|-----------|------|------|
| 表示 | 旧 | 旧 |
| 非支配株主との取引 | 旧 | 新 |
| 取得関連費用 | 旧 | 新 |
| 暫定的な会計処理 | 旧 | 新 |

X期の財務諸表
早期適用会社

| | X-1期 | X期 |
|-----------|------|----|
| 表示 | 新 | 新 |
| 非支配株主との取引 | 新 | 新 |
| 取得関連費用 | 新 | 新 |
| 暫定的な会計処理 | 新 | 新 |

強制適用会社

| | X-2期 | X-1期 |
|-----------|------|------|
| 表示 | 旧 | 旧 |
| 非支配株主との取引 | 旧 | 旧 |
| 取得関連費用 | 旧 | 旧 |
| 暫定的な会計処理 | 旧 | 旧 |

強制適用会社

| | X-1期 | X期 |
|-----------|------|----|
| 表示 | 新 | 新 |
| 非支配株主との取引 | 旧 | 新 |
| 取得関連費用 | 旧 | 新 |
| 暫定的な会計処理 | 旧 | 新 |

2. 会計処理を遡及せず、表示も組み替えない場合

A案

X-1期の財務諸表

早期適用会社

| | X-2期 | X-1期 |
|-----------|------|------|
| 表示 | 旧 | 新 |
| 非支配株主との取引 | 旧 | 新 |
| 取得関連費用 | 旧 | 新 |
| 暫定的な会計処理 | 旧 | 新 |

強制適用会社

| | X-2期 | X-1期 |
|-----------|------|------|
| 表示 | 旧 | 旧 |
| 非支配株主との取引 | 旧 | 旧 |
| 取得関連費用 | 旧 | 旧 |
| 暫定的な会計処理 | 旧 | 旧 |

C案

X-1期の財務諸表

早期適用会社

| | X-2期 | X-1期 |
|-----------|------|------|
| 表示 | 旧 | 旧 |
| 非支配株主との取引 | 旧 | 旧 |
| 取得関連費用 | 旧 | 新 |
| 暫定的な会計処理 | 旧 | 新 |

強制適用会社

| | X-2期 | X-1期 |
|-----------|------|------|
| 表示 | 旧 | 旧 |
| 非支配株主との取引 | 旧 | 旧 |
| 取得関連費用 | 旧 | 旧 |
| 暫定的な会計処理 | 旧 | 旧 |

C-1案

X-1期の財務諸表

早期適用会社

| | X-2期 | X-1期 |
|-----------|------|------|
| 表示 | 旧 | 旧 |
| 非支配株主との取引 | 旧 | 新 |
| 取得関連費用 | 旧 | 新 |
| 暫定的な会計処理 | 旧 | 新 |

強制適用会社

| | X-2期 | X-1期 |
|-----------|------|------|
| 表示 | 旧 | 旧 |
| 非支配株主との取引 | 旧 | 旧 |
| 取得関連費用 | 旧 | 旧 |
| 暫定的な会計処理 | 旧 | 旧 |

X期の財務諸表

早期適用会社

| | X-1期 | X期 |
|-----------|------|----|
| 表示 | 新 | 新 |
| 非支配株主との取引 | 新 | 新 |
| 取得関連費用 | 新 | 新 |
| 暫定的な会計処理 | 新 | 新 |

強制適用会社

| | X-1期 | X期 |
|-----------|------|----|
| 表示 | 旧 | 新 |
| 非支配株主との取引 | 旧 | 新 |
| 取得関連費用 | 旧 | 新 |
| 暫定的な会計処理 | 旧 | 新 |

X期の財務諸表

早期適用会社

| | X-1期 | X期 |
|-----------|------|----|
| 表示 | 旧 | 新 |
| 非支配株主との取引 | 旧 | 新 |
| 取得関連費用 | 新 | 新 |
| 暫定的な会計処理 | 新 | 新 |

強制適用会社

| | X-1期 | X期 |
|-----------|------|----|
| 表示 | 旧 | 新 |
| 非支配株主との取引 | 旧 | 新 |
| 取得関連費用 | 旧 | 新 |
| 暫定的な会計処理 | 旧 | 新 |

X期の財務諸表

早期適用会社

| | X-1期 | X期 |
|-----------|------|----|
| 表示 | 旧 | 新 |
| 非支配株主との取引 | 新 | 新 |
| 取得関連費用 | 新 | 新 |
| 暫定的な会計処理 | 新 | 新 |

強制適用会社

| | X-1期 | X期 |
|-----------|------|----|
| 表示 | 旧 | 新 |
| 非支配株主との取引 | 旧 | 新 |
| 取得関連費用 | 旧 | 新 |
| 暫定的な会計処理 | 旧 | 新 |

以上