

プロジェクト 企業結合

項目 企業結合会計基準の改正に伴う四半期会計基準の改正

(暫定的な会計処理の確定についての取扱い)

1. 平成 25 年 9 月 13 日に公表された改正企業会計基準第 21 号「企業結合に関する会計基準」(以下「平成 25 年改正企業結合会計基準」という。)において、暫定的な会計処理の確定が企業結合年度の翌年度に行われた場合には、比較情報としての有用性を高めるため、国際的な会計基準と同様、企業結合年度に当該確定が行われたかのように会計処理を行い、企業結合年度の翌年度の財務諸表と併せて企業結合年度の財務諸表を表示するときには、当該企業結合年度の財務諸表に暫定的な会計処理の確定による取得原価の配分額の見直しを反映させることとしている(平成 25 年改正企業結合会計基準(注 6))。
2. また、平成 25 年改正企業結合会計基準においては、企業結合年度の翌年度において、暫定的な会計処理の確定に伴い、取得原価の当初配分額に重要な見直しがなされた場合には、当該見直しがなされた事業年度において、その見直し内容及び金額を注記することとしている(平成 25 年改正企業結合会計基準第 49-2 項)。
3. さらに、四半期財務諸表における当該注記の要否については、第 267 回企業会計基準委員会及び第 88 回企業結合専門委員会において、暫定的な会計処理の確定した四半期以降における四半期財務諸表と併せて表示される企業結合年度の四半期損益計算書及び前年度末の要約貸借対照表(四半期報告書の中で開示される比較情報)を対象として検討が行われた(第 267 回企業会計基準委員会 審議事項(6)-2。)、審議の結果、どのような重要な見直しが行われたかという情報は、財務諸表利用者にとって有用であることから、以下のとおり四半期財務諸表においても注記を求めることとしている(企業会計基準適用指針第 14 号「四半期財務諸表に関する会計基準の適用指針」第 66 項(2)②)。

66. 取得とされた重要な企業結合を行った四半期会計期間において記載が求められる注記には、以下のものを含むこととする。なお、四半期会計期間において複数の取得とされた企業結合が行われ、個々の企業結合においては重要性が乏しいが、企業結合全体で重要性がある場合には、当該企業結合全体で(1)及び(2)を注記する。

(1) (省略)

(2) 同項に定める「実施した会計処理の概要」には、被取得企業等の取得原価及び対価の種類ごとの内訳、発生したのれんに関する事項を記載する。

- ① (省略)
- ② 発生したのれんに関する事項には、のれんの金額、発生原因、償却方法及び償却期間、また、負ののれんの場合には、負ののれんの種類及び発生原因を記載する。なお、暫定的な処理により算定されている場合はその旨も記載することとする。暫定的な処理の確定に伴い、重要な見直しがなされた場合には、四半期会計期間において、その見直し内容及び金額を注記することとする。

(四半期会計基準の改正に関する審議内容)

4. 企業会計基準第12号「四半期財務諸表に関する会計基準」(以下「四半期会計基準」という。)において、会計方針の変更に伴う会計処理についての取扱い(遡及適用)が明記されている一方、暫定的な会計処理の確定による取得原価の配分額の見直しを反映する点については明示されていないことから、財務諸表作成者から会計処理の明確化を求める意見が寄せられている。
5. 上記の指摘を踏まえ、四半期会計基準において、企業結合に係る暫定的な会計処理の確定した四半期会計期間においては、企業結合会計基準(注6)に準じて、企業結合日の属する四半期会計期間に遡って当該確定が行われたかのように会計処理を行うことを明記することとしてはどうか。
6. また、企業結合に係る暫定的な処理の確定した四半期会計期間においては、企業結合に係る暫定的な処理を行った四半期会計期間では暫定的な会計処理を行った旨の注記を求めていることと平仄をとるため、暫定的な処理が確定した旨の注記を求めることとしてはどうか。¹
7. なお、暫定的な会計処理の確定した四半期会計期間における四半期財務諸表と併せて表示される企業結合年度の四半期損益計算書及び前年度末の要約貸借対照表については、比較情報としての有用性を高めるため、企業結合時に遡って当該確定が行われたかのような会計処理を反映しており、前年度に公表した暫定的な処理に基づく四半期財務諸表や前年度末の貸借対照表とは重要な違いが生じる場合がある。このような場合、第3項に記載のとおり、四半期報告書の中で開示される比較情報についても、暫定的な会計処理の確定に伴い、取得原価の当初配分額に重要な

¹ 第88回企業結合専門委員会及び第267回企業会計基準委員会の審議において、例えば、当第1四半期に暫定的な処理を行い、当第3四半期に確定した場合において、第1四半期と第2四半期の四半期財務諸表における影響額の注記を求めるかどうかの検討も行った。検討の結果、当第3四半期の四半期報告書で第1四半期財務諸表及び第2四半期財務諸表は比較情報として開示されないことや開示の適時性の要請を考慮して、影響額の注記は求めないという整理を行っている。

見直しがなされた場合には、その見直し内容及び金額の注記を求めることとするという整理を行っている。今回、四半期会計基準上、注記が求められるケースをより明確にするための対応を合わせて図ることとしてはどうか。

(改正スケジュール案)

8. 平成 25 年改正企業結合会計基準（注 6）は平成 26 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から早期適用可能とされている（平成 25 年企業結合会計基準第 58-2 項(2)）。例えば 3 月決算企業において、平成 27 年 3 月期の第 1 四半期に企業結合を行い暫定的な会計処理を行い、第 2 四半期に当該暫定的な会計処理が確定した場合は、当該第 2 四半期において改正後の取扱いに従った処理が求められることになる。したがって、仮に四半期会計基準の改正を行う場合、平成 26 年 6 月までに最終基準として確定することが望ましいと考えられる。
9. 具体的なスケジュールとしては、平成 26 年 2 月中に公開草案を公表し、2 カ月間の公開草案に対するコメント期間を設け、関係諸規則の改正手続きの関係も考慮して、5 月末を目途に最終基準として公表を行うこととして取り組むことかどうか。

ディスカッション・ポイント

上記の対応について、ご意見があれば頂きたい。

以 上

(別紙) 暫定的な会計処理の確定についての四半期財務諸表上での取扱い

(会計処理について)

1. 四半期連結財務諸表(連結子会社がない場合には四半期個別財務諸表)においては、暫定的な処理の確定のタイミングによって、以下のようなケースが考えられる(企業結合はそれぞれの四半期中で行われたものと想定)。

ケース	前第3四半期	前第4四半期	当第1四半期	当第2四半期	当第3四半期
①	暫定的な処理				確定処理
②		暫定的な処理			確定処理
③			暫定的な処理		確定処理

それぞれのケースにおける暫定的な処理の確定した当第3四半期での比較情報の開示は以下のように整理できる(四半期連結損益計算書については累計期間での開示を前提としているが、四半期会計期間の開示を行っている場合も同様である)。なお、当第3四半期の四半期連結財務諸表はいずれのケースにおいても暫定的な会計処理の確定による取得原価の配分額を反映した四半期連結財務諸表を開示することになる。

	四半期報告書で掲載される比較情報	
①のケース	前期末の要約連結貸借対照表	暫定的な会計処理の確定による取得原価の配分額を反映。
	前第3四半期の四半期連結損益計算書	暫定的な会計処理の確定による取得原価の配分額を反映。
②のケース	前期末の要約連結貸借対照表	①のケースと同じ。
	前第3四半期の四半期連結損益計算書	・前第3四半期累計期間は企業結合前のため、前期に開示したのと同じ。 ・企業結合が行われた前第4四半期、企業結合後の当第1四半期及び当第2四半期は、比較情報としては開示されない。
③のケース	前期末の要約連結貸借対照表	前年度末は企業結合前のため、前連結会計年度末に開示した連結貸借対照表。
	前第3四半期の四半期連結損益計算書	・前第3四半期累計期間は企業結合前のため、前期に開示したのと同じ。 ・企業結合が行われた当第1四半期及び企業結合後の当第2四半期は、比較情報としては開示され

		ない。
--	--	-----

(影響額の注記について)

2. 平成 25 年改正企業結合会計基準の検討時には、暫定的な処理の確定した四半期における注記について以下の整理をしている。
 - (1) 比較情報として開示される前年度の連結貸借対照表
 - ①及び②のケースでは、比較情報として開示される前年度の要約連結貸借対照表は暫定的な会計処理の確定による取得原価の配分額を反映したものであり、公表済みの前年度の連結貸借対照表とは異なっているため、確定した当第 3 四半期において、暫定的な会計処理の確定による内容及び金額を注記する。
 - (2) 比較情報として開示される四半期連結損益計算書
比較情報として開示される四半期連結損益計算書が暫定的な会計処理の確定の影響を受ける①のケースでは、暫定的な会計処理の確定による内容及び金額を注記する。
3. さらに、すべてのケースにおいて、すでに公表済みの当期の第 1 と第 2 四半期連結財務諸表に関する取扱いを整理しておく必要がある。いずれの場合も、既に公表済みの各四半期連結損益計算書及び四半期連結貸借対照表は暫定的な会計処理の確定による取得原価の配分額の見直しが行われている。しかし、四半期報告書で比較情報としては開示されていないことや、開示の適時性の要請も考慮して、影響額の開示は求めないという整理をしている。
4. ①と②のケースでは、暫定的な会計処理の確定による内容及び金額の注記がなされることから、暫定的な会計処理が確定したことを財務諸表利用者は把握することができる。③のケースでは、上記 3 の整理に基づくと、暫定的な会計処理の確定による内容及び金額の注記が行われな一方、第 3 四半期の四半期連結財務諸表は暫定的な会計処理が確定したことを反映している。したがって、暫定的な会計処理を行った際の注記と平仄をとる形での情報提供は有用であると考えられる。この点を踏まえ、暫定的な会計処理が確定した旨については、注記を求めることとしてはどうか。

以上