
プロジェクト	企業結合 企業結合会計基準等の改正
項目	経過措置等の検討

本資料の目的

1. 本資料は、企業会計基準第 21 号「企業結合に関する会計基準」（以下「企業結合会計基準」という。）及び企業会計基準適用指針第 10 号「企業結合会計基準及び事業分離等会計基準に関する適用指針」（以下「結合分離適用指針」という。また、企業結合会計基準と結合分離適用指針を合わせて「企業結合会計基準等」という。）を改正するときの経過措置等について検討することを目的とする。

経過的な取扱いの検討

2. 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」（以下「過年度遡及会計基準」という。）によれば、会計基準等で特定の経過的な取扱いを定めなければ、新たな会計方針を過去の期間のすべてに遡及適用することとなる（過年度遡及会計基準第 6 項(1)）が、これまで異なる会計処理を行ってきた企業に配慮し、何らかの経過的な取扱いを設けるかどうか論点となる。
3. 今回の企業結合会計基準等の改正案の検討対象は、以下の 2 つである。
 - (1) 対価が返還される条件付取得対価の取扱いの明確化（審議事項(3)-2-1）
 - (2) 「事業分離等に関する会計基準」と結合分離適用指針の記載内容の相違について（審議事項(3)-2-2）
4. これらについては、現行の実務においても、事務局の提案内容と同様の処理を行っている企業が多いと考えられるものの、異なる会計処理を行っている企業も存在し得ると考えられる。

また、特に前項(1)については、第 371 回企業会計基準委員会（2017 年 10 月 26 日開催）では、従前から異なる実務を行ってきた企業の事情に配慮すべきではないかという意見が聞かれている。

（分 析）

5. 過年度遡及会計基準では、「会計方針の変更等において、過去の財務諸表に遡及処理を求めることにより、財務諸表の期間比較可能性及び企業間の比較可能性が向上し、財務諸表の意思決定有用性を高めることができる」とされている（同第 30 項参照）。

一方、これまでに行われた企業結合会計基準等の公表・改正は、公表日よりも将来の一定の日以後に実施される企業結合から将来にわたり適用することとされており、今回の改正案の対象についても同様とすることが考えられる（なお、参考までにこれまでの企業結合会計基準等の適用時期に関する取扱いについて、別紙 1 に記載している。）。

6. これまでの企業結合会計基準等の公表・改正が適用日以後に実施される企業結合から将来にわたり適用することとされてきたのは、一般に企業結合取引を過去に遡って修正することは、長期にわたり相当程度の情報を入手することが必要になることが多く実務的な対応に困難を伴うためと考えられる¹。

(事務局の提案)

7. 強制適用時期については、これまでに行われた企業結合会計基準等の公表・改正の適用時期と同様に、会計基準の公表日の翌期である平成 31 年 4 月 1 日以後実施される企業結合から適用することとしてはどうか。

この場合、改正案の適用前に実施された企業結合に係る従前の取扱いは、改正案の適用後においても継続し、改正案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こととなる。

8. また、改正案の適用初年度において、これまでの会計処理と異なることとなる場合には、会計基準等の改正に伴う会計方針の変更として取扱うことが適当と考えられる。

¹ ただし、平成 25 年改正企業結合会計基準では、比較的最近の企業結合等の取引のみである場合等、遡及適用が可能な場合にはあえてその適用を妨げる必要はないという意見もあったことを受けて、過去の期間のすべてに新たな会計方針を遡及適用した場合の適用初年度の期首時点の累積的影響額を、適用初年度の期首の資本剰余金及び利益剰余金に加減し当該期首残高から新たな会計方針を適用することとしている。

ディスカッション・ポイント

適用時期及び経過措置に関する事務局の提案についてご意見をいただきたい。

以 上

(別紙1)

企業結合会計基準に適用されている会計基準等の適用時期

次の表は、企業結合会計基準改正時における適用時期を示している²。

本文	結論の背景
<p>56. 平成15年に公表された本会計基準(以下「平成15年会計基準」という。)は、平成18年4月1日以後実施される企業結合から適用する。なお、平成15年会計基準を実務に適用する場合の具体的な指針等については、次の事項を含め、適切に措置していくことが適当である。</p> <p>(1) 合併、株式交換・株式移転、会社分割、事業譲渡・譲受等、組織再編の形式ごとの連結財務諸表上及び個別財務諸表上の適用方法</p> <p>(2) 受け入れた事業用土地の時価の算定方法</p> <p>(3) 取得企業が存続会社と異なる企業結合について、パーチェス法を適用したときの影響額を注記する場合の注記事項</p>	<p>127. 平成15年会計基準については、関係各方面の準備作業や企業側の受入準備が必要であり、これらを考慮して、平成18年4月1日以後開始する事業年度から実施されるよう措置することが適当である。</p>
<p>57. 平成20年に改正された本会計基準(以下「平成20年改正会計基準」という。)は、平成22年4月1日以後実施される企業結合から適用する。</p> <p>ただし、平成21年4月1日以後開始する事業年度において最初に実施される企業結合から適用することができる。この場合、連結会計基準、企業会計基準第23号「『研究開発費等に係る会計基準』の一部改正」、平成20年に改正された企業会計基準第7号「事業分離等に関する会計基準」(以下「事業分離等会計基準」という。)及び平成20年に改正された企業会計基準第16号「持分法に関する会計基準」(以下「持分法会計基準」という。)についても適用する。</p>	<p>128. 平成20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項参照)。</p>
<p>58. 平成20年改正会計基準の適用初年度におい</p>	<p>129. 平成20年改正会計基準の適用初年度におい</p>

² 過年度遡及会計基準は平成23年4月1日以後開始する事業年度から適用されている。

本文	結論の背景
<p>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。ただし、会計方針の変更による影響額の注記は要しない。</p> <p>また、平成 20 年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 年改正会計基準の適用後においても継続し、平成 20 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適及的な処理は行わない。</p>	<p>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。</p> <p>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。</p>
<p>58-2. 平成 25 年に改正された本会計基準（以下「平成 25 年改正会計基準」という。）の適用時期等に関する取扱いは、次のとおりとする。</p> <p>(1) 平成 27 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、暫定的な会計処理の定め（注 6 参照）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から適用する。</p> <p>(2) (1) の定めにかかわらず、平成 26 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。なお、その場合には、暫定的な会計処理の定め（注 6 参照）については、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適用し、また、平成 25 年改正会計基準と同時に改正された連結会計基準（第 39 項を除く。）及び事業分離等会計基準についても同時に適用する必要がある。</p> <p>(3) (1) 及び (2) の適用にあたっては、非支配株主との取引及び取得関連費用について過去の期間のすべてに新たな会計方針を適及適用した場合の適用初年度の期首時点の累積的影響額を、適用初年度の期首の資本剰余金及び利益剰余金に加減し、当該期首残高から新たな会計方針を適用する。</p> <p>(4) (3) の定めによらず、平成 25 年改正会計基準</p>	<p>129-2. 平成 25 年改正会計基準適用前の財務諸表に対して、平成 25 年改正会計基準が定める新たな会計方針の適及適用（企業会計基準第 24 号第 4 項(9)）を行うためには、平成 25 年改正会計基準適用前の企業結合及び非支配株主との取引について、長期にわたり相当程度の情報を入手することが必要になることが多く実務的な対応に困難を伴うため、適及適用は求めるべきではないという意見があった。一方、比較的最近の企業結合等の取引のみである場合等、適及適用が可能な場合にはあえてその適用を妨げる必要はないという意見もあった。</p> <p>これらの点を踏まえ、また、適及適用による実務上の負担を考慮すべきという公開草案に寄せられた意見も検討した結果、平成 25 年改正会計基準は、企業会計基準第 24 号第 6 項(1)の会計基準等に定める特定の経過的な取扱いとして、非支配株主との取引及び取得関連費用について過去の期間のすべてに新たな会計方針を適及適用した場合の適用初年度の期首時点の累積的影響額を、適用初年度の期首の資本剰余金及び利益剰余金に加減し、当該期首残高から新たな会計方針を適用することとした。そのうえで、前述のように通常は適及適用を行うことは困難であることを考慮し、適及適用を行わない場合、それが困難である等の条件は付さず、非支配株</p>

審議事項(3)-2-3

本文	結論の背景
<p>が定める新たな会計方針を、適用初年度の期首から将来にわたって適用することができる。</p> <p>(5)平成 25 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。</p>	<p>主との取引及び取得関連費用について平成 25 年改正会計基準が定める新たな会計方針を適用初年度の期首から将来にわたって適用できることとした(第 58-2 項(3)及び(4)参照)。</p> <p>なお、平成 25 年改正会計基準の適用初年度においては、企業会計基準第 24 号第 10 項(1)から(6)に定める所定の注記を行うことに留意する。</p>

以上