

IFRS3、IAS27、IAS37、IAS19 改訂公開草案の内容

1. IFRS3改訂案の主な特徴

IFRS3 改訂案は、取得法の会計処理がすべての企業結合について用いられ、取得企業がそれぞれの企業結合について識別される旧版 IFRS 第3号における基本的規定を保持している。さらに、IFRS3 改訂案は、以下を求めている：

- (a) 取得企業が、取得日時点で、全体としての被取得企業の公正価値を測定し、かつ認識すること。
- (b) 取得法の適用を目的として、被取得企業と交換に取得企業が引き渡す対価は、以下の合計額として、取得日時点の公正価値で測定すること。
 - ()取得企業の引き渡した資産、取得企業の引き受けた負債、及び取得企業が交付した持分証券(条件付対価を含む)
 - ()取得日直前に取得企業が所有していた被取得企業に対する非支配持分投資。
- (c) 取得企業が、支払取引価格及び取得した資産又は引き受けた負債あるいは発生負債のいかなる部分も、被取得企業との交換の一部でないかどうかを評価すること。被取得企業との交換の一部である、引き渡した対価、取得した資産又は引き受けた負債あるいは発生負債だけが、企業結合会計の一部として会計処理されなければならない。
- (d) 取得企業が、企業結合に関連して発生する取得関連コストを企業結合から独立して(一般的には費用として)会計処理すること。
- (e) 取得企業が、限定した例外付きで、企業結合の一部として、取得した資産及び引き受けた負債の取得日の公正価値を測定し、かつ認識すること。当該例外は以下のとおりである：
 - ()のれんは、全体としての被取得企業の公正価値が、認識された識別可能な取得した資産及び引き受けた負債の正味額を超過する額として測定し、かつ認識される。取得企業が、取得日において、被取得企業の持分証券を 100%未満保有する場合、非支配持分に帰属するのれんが認識される。
 - ()売却目的保有として分類される非流動資産(又は処分グループ)、繰延税金資産又は負債、被取得企業の従業員給付制度に関連する資産及び負債は、その他の IFRS に従って測定される。
 - ()被取得企業がオペレーティング・リースの借主である場合、リースが市場条件であれば、資産及び関連する負債は認識されない。
- (f) 取得企業が、IAS 第 38 号「無形資産」における無形資産の定義を満たし、かつ識別可能な(すなわち、契約上・法的権利から発生する又は分離可能な)被取得企業の無

形資産をのれんから独立して認識すること。

- (g) 被取得企業に対する取得企業の持分の取得日の公正価値が、当該持分について引き渡された対価の公正価値を超過する企業結合(バーゲン・パーチェスとして呼ばれる)において、取得企業が、当該超過額について、当該企業結合に関連するのれんがゼロとなるまでのれんを減額し、次に残額を損益計算書上で認識することにより会計処理すること。
- (h) 取得企業が、企業結合の会計処理が取得日において完了したかのように、取得した資産及び引き受けた負債の暫定的価値に対して、測定期間中に行われる修正を認識すること。したがって、財務諸表に表示される過年度の比較情報は、修正されなければならない。

IFRS 第 3 号の主要な変更

IFRS 3 改訂案と旧版 IFRS 第 3 号との主要な変更は以下のとおりである。

範囲

- (a) IFRS 3 改訂案の規定は、相互会社だけを含む企業結合、契約だけで達成される企業結合に対して適用される。

企業結合の定義

- (b) IFRS 3 改訂案は、旧版 IFRS 第 3 号で規定された企業結合の定義を修正し、「取得企業が、1 つ又は複数の事業の支配を獲得する取引又はその他の事象」と定義する。

事業の定義

- (c) IFRS 3 改訂案は、事業の定義及び資産グループが事業を構成する場合を識別するための追加的な指針を規定する。IFRS 3 改訂案は、旧版 IFRS 第 3 号で規定されている定義を修正する。

被取得企業の公正価値の測定

- (d) IFRS 3 改訂案は、たとえ企業結合が段階で達成される場合であっても、又は被取得企業の 100% に満たない持分証券を取得日において所有する場合であっても、企業結合を取得日時時点で被取得企業の公正価値で測定し、かつ認識することを求めている。旧版 IFRS 第 3 号は、企業結合を結合の累積原価に基づいて測定し、かつ認識することを求めていた。
- (e) IFRS 3 改訂案は、取得企業が企業結合に関連して負担するコストを企業結合の会計処理とは独立して会計処理することを求めている。旧版 IFRS 第 3 号は、企業結

合の直接費を被取得企業の取得原価に含めることを求めている。

- (f) IFRS 3 改訂案は、取得企業が引き渡したすべての項目の対価を取得日において公正価値で測定し、かつ認識することを求めている。したがって、本 IFRS 案は、取得企業が条件付対価契約を取得日時点の公正価値で認識することを求めている。負債として分類される条件付対価の公正価値の事後的な変動は、IAS 第 39 号「金融商品：認識及び測定」、IAS 第 37 号又は適切なその他の IFRS に従って認識される。
- (g) IFRS 3 改訂案は、被取得企業に対する取得企業の持分の取得日の公正価値が、当該持分のために引き渡した対価の公正価値を超過する企業結合（バーゲン・パーチェスと呼ばれる）において、取得企業が、当該超過額について、まず当該企業結合に関連するのれんをゼロとなるまで減額し、次に超過額の残額を利益で認識することにより会計処理することを求めている。旧版 IFRS 第 3 号は、被取得企業の資産及び負債の正味の公正価値に対する取得企業の持分が、取得原価を超過する額を直ちに損益計算書上で認識することを求めている。

取得した資産及び引き受けた負債の測定及び認識

- (h) IFRS 3 改訂案は、限定した例外付きで、取得日時点に取得した資産及び引き受けた負債を公正価値で測定し、かつ認識することを求めている。旧版 IFRS 第 3 号は、見積られた公正価値に基づいて、取得の原価を個別の取得した資産及び引き受けた負債に配分することを求めている。しかしながら、旧版 IFRS 第 3 号は、公正価値の測定目的とは整合しない資産及び負債の測定に関する指針も規定していた。したがって、当該資産又は負債は、旧版 IFRS 第 3 号に従い、取得日時点に公正価値で認識されていなかったかもしれない。
- (i) たとえ資産の有する又は負債の決済に必要とされる将来の経済的便益の金額が 1 つ又は複数の不確実な将来事象の発生又は非発生を条件とする（又は条件付とする）としても、IFRS 3 改訂案は、識別可能な資産又は負債を取得日時点に公正価値で測定し、かつ認識することを求めている。旧版 IFRS 第 3 号は、取得日時点に公正価値で偶発負債を認識することを求めている。
- (j) IFRS 3 改訂案は、取得企業が取得日時点で被取得企業の 100%に満たない持分証券を保有する企業結合における取得企業が、限定された例外付きで、公正価値の全額で識別可能資産及び負債を認識すること、全体としての被取得企業の公正価値と識別可能な取得した資産及び引き受けた負債との差額としてのれんを認識することを求めている。旧版の IFRS 第 3 号は、識別可能な取得した資産及び引き受けた負債を公正価値で認識することを求めているが、のれんは取得持分の原価と識別可能な取得した資産及び引き受けた負債の公正価値に対する取得企業の比例持分との差額として認識することを求めている。企業結合が段階的に達成される場合、

IFRS 第 3 号は、のれんは個別の投資原価と各段階における識別可能な取得した資産及び引き受けた負債の公正価値に対する取得企業の持分とを段階的に比較することにより決定することを求めていた。

- (k) 企業結合後の、追加的な非支配持分証券の取得は、取得法を用いて会計処理することが認められない。IAS 第 27 号案(200X 年改訂)に従って、企業結合後の非支配持分証券の取得(又は処分)は資本取引として会計処理される。
- (l) 取得企業は、被取得企業の無形資産が IAS 第 38 号「無形資産」における無形資産の定義を満たす場合、それをのれんから独立して認識することを求められる。旧版の IFRS 第 3 号は、無形資産が IAS 第 38 号の定義を満たし、かつ信頼性をもって測定可能である場合に限り、のれんから独立して無形資産を認識することを求めていた。IFRS 3 改訂案の目的として、労働力の相乗効果は、のれんとは独立した無形資産として認識されない。

2. IAS 第 27 号の主要な変更

IAS 第 27 号の修正は、企業結合に関するプロジェクトから生じたものであり、以下のとおりである。:

- 子会社の支配が喪失される結果とはならない親会社の所有持分の変動は、持分保有者としての資格での持分保有者との取引として会計処理することを求めている。したがって、当該変動は、結果として損益計算書で認識される利得又は損失とはならない。(第 30A 項)
- 企業が子会社の支配喪失に関して生じる利得又は損失をどのように測定するのかを規定し、かつ当該利得又は損失が損益計算書で認識されることを求めている。(第 30C 項)支配喪失に関して生じる利得又は損失には、過去に資本の部で認識された旧子会社に関連する利得又は損失の親会社割合が含まれる。(第 30E 項)
- 旧子会社に対する残存する非支配持分投資を、子会社の支配喪失日に、連結財務諸表上、公正価値で再測定することを求めている。(第 30D 項)
- 第 30A 項から第 30D 項が適用される場合に、子会社の支配が喪失される結果となる 2 つ以上の取引又は取決めが単一の取引として取り扱われなければならない場合の判定に関する指針を提供する。(第 30F 項)
- 支配持分及び非支配持分からの保証又はその他の支援の取決めを独立して会計処理するとともに、非支配持分に属する損失を非支配持分に配分することを求めている。(第 35 項)

3. IAS 第 37 号及び、IAS19 号(解雇給付)の現行規定と変更内容の比較

	現行の IAS 第 37 号、19 号	変更内容
IAS 第 37 号の 範囲	引当金を「時期又は金額の不確定な負債」として定義している。	定義した用語として、「引当金」を用いず、非金融負債という用語を用いる。 IAS 第 37 号が、特定の場を除いて、他の基準書の範囲とされない、すべての非金融負債に対して適用されなければならないことを明確にする。
偶発負債	認識されない潜在的な債務又は現在の債務として偶発負債を定義している。 資源の流出が当該債務を決済するために必要とされる可能性が高くないため、又は債務の金額が十分な信頼性をもって測定することができないため、現在の債務である偶発負債は、認識されていない。 偶発負債を認識することは認めないが、偶発負債の決済に当たって経済的資源の流出の可能性がほとんどない場合を除いて、開示を求めている。	偶発負債という用語を削除する。 負債が存在するかどうかに関する不確実性ではなく、負債を決済するために必要な金額に関する不確実性に言及するために偶発事象という用語を用いる。 決済に当たって必要とされる金額が、1 つ又は複数の不確実な将来事象を条件とする負債は、不確実な将来事象が発生する(又は発生しない)蓋然性とは無関係に認識されることを明確にする。 企業の(潜在的な債務ではなく)現在の債務のみが負債を生み出し、負債は無条件の債務から生じることを明確にする。 負債の決済に必要とされる金額に影響を与える将来事象に関する不確実性を、負債の測定に反映させるように求める。
偶発資産	潜在的な資産として偶発資産を定義している。 偶発資産を認識することを認めないが、経済的便益の流入の可能性が高い場合、偶発資産を開示することを求めている。	偶発資産の用語を削除する。 資産が存在するかどうかに関する不確実性ではなく、資産がもつ将来の経済的便益の金額に関する不確実性に言及するために偶発事象という用語を用いる。 偶発資産として以前に説明された項目であるが、フレームワークにおける資産の定義を満たすものは、IAS 第 37 号ではなく、IAS 第 38 号の範囲内であることを明確にする。 (潜在的な資産ではなく)過去の取引又は事象の結果として、企業によって支配される資源のみが、資産を生み出し、資産は無条件の権利から生じる

報告事項（１）別紙

	現行の IAS 第 37 号、19 号	変更内容
		ことを明確にする。
蓋然性の認識規準	経済的便益をもつ資源の流出が、引当金を決済するために必要となる可能性が高い場合、引当金は認識されなければならない。	すべての場合に、無条件の債務は蓋然性の認識規準を満たすため、当該規準を IAS 第 37 号から削除する。したがって、信頼性をもって測定できない場合を除いて、負債の定義を満たす項目は認識される。 分析 偶発負債の改訂と整合させて、蓋然性の認識規準は常に負債(すなわち、無条件の債務)に適用されなければならないとしている。したがって、企業が条件付債務を伴う無条件の債務から生じる非金融負債を有する場合、当該規準は条件付債務ではなく、無条件の債務に適用される。 例えば、製品保証の場合、当該規準は保証請求を引き受けるために(すなわち、保証範囲を提供するために)待機状態にある無条件の債務に適用しなければならない。結果として、蓋然性の認識規準は常に満たされ、当該規準を IAS 第 37 号から削除する。
推定的債務	当該企業が特定の責務を受入れることを表明しており、その結果、企業は当該責務を果たすであろうという妥当な期待を他の当事者の側に惹起している場合、企業の行動から発生する債務として推定的債務を定義	他の当事者が、当該企業がその責務を果たすことに合理的に依存できると期待がもてる結果にならないことを明確化
測定	単一の債務に対する最善の見積は、「見積られた個々の結果のうち最も起こりそうなもの」となり得ると記載	期待値が、同一種類の債務及び単一の債務に関する非金融負債を測定する基礎としても用いられ得ることを強調
補填	引当金を決済するのに必要な支出が、他の当事者から補填されることがほぼ確実に予想される場合、補填金を認識	これまで偶発資産と扱っていた項目への解釈と整合するように、当該権利は信頼性をもって測定可能であれば認識すべき

報告事項（１）別紙

	現行の IAS 第 37 号、19 号	変更内容
不利な契約	債務を履行するための不可避免的な費用が経済的便益の見込を超過する契約 引当金として認識すべきであることを規定 どのような場合に認識されるべきかに関する指針を提供していない	企業自身の行動の結果として契約が不利となる場合には、企業が当該行動をとるまで負債を認識してはならないことを明確化
リストラクチャリング引当金	企業がリストラクチャリングに関する詳細な計画を正式に有し、 関連する人々がその実施に関しての期待を惹起している 場合、企業が推定的債務を有し、引当金を認識すべきであることを記載。	契約により残存期間にわたって発生し続けるコストに係る負債は、企業が契約によって得られた権利の使用を止める場合に認識 契約期間の終了前に契約を終了させるコストは、実際の契約終了時に認識] 従業員の解雇給付のコストは、IAS 第 19 号「従業員給付」に従って認識
解雇給付の定義 (IAS19)	解雇給付の定義には、給付と交換に自発的退職を受入れるという従業員の決定の結果支払うべき従業員給付が含まれている	給付と交換に自発的退職を受入れるという従業員の決定の結果支払うべき従業員給付は、それらが短期間に支給される場合にのみ、解雇給付に該当するよう、定義を明確化
解雇給付の認識 (IAS19)	次のいずれかを余儀なくされたと証明できる場合に、解雇給付を認識 企業が従業員の雇用を通常の退職日前に終了すること 自発的退職を勧奨するために行った募集の結果として解雇給付を支給すること	自発的退職による給付は、企業からの当該給付の申し出を従業員が受入れた時点で認識 自発的退職による給付は、企業からの当該給付の申し出を従業員が受入れた時点で認識。ただし、従業員の将来の労働サービスの対価として支給されるものである場合は、従業員の労働サービスの行われる期間にわたって認識