

## IFRS 第 3 号の改訂 —概念フレームワークへの 参照

### 重要ポイント

- ▶ IASB は、「2018 年概念フレームワーク」への参照を更新するために IFRS 第 3 号の改訂を公表した。
- ▶ 本改訂は、IAS 第 37 号又は IFRIC 第 21 号が適用される負債及び偶発負債に関する認識原則に例外規定を追加した。
- ▶ 本改訂は、偶発資産の既存のガイダンスを明確化している。
- ▶ 本改訂は、2022 年 1 月 1 日以降開始する事業年度から将来に向けて適用されるが、早期適用も認められる。

### 背景

国際会計基準審議会(以下、IASB 又は審議会)は 2020 年 5 月、IFRS 第 3 号「企業結合」の改訂「概念フレームワークへの参照」を公表した。本改訂は、現行の IFRS 第 3 号の会計処理の要求事項を大きく変更することなく、1989 年に公表された「財務諸表の作成及び表示に関する概念フレームワーク」(以下、フレームワーク)への参照から、2018 年 3 月に公表された「財務報告に関する概念フレームワーク」(以下、2018 年概念フレームワーク)への参照に置き換えることを意図している。

IASB はまた、IAS 第 37 号「引当金、偶発負債及び偶発資産」又は IFRIC 第 21 号「賦課金」が適用される負債及び偶発負債が別個に生じる場合、「Day2」利益又は損失が発生する可能性があることから、そうした問題を回避するために IFRS 第 3 号の認識原則に例外規定を追加した。

同時に IASB は、「フレームワーク」への参照を置き換えても影響がない偶発資産については IFRS 第 3 号の既存のガイダンスをより明確化することを決定した。

本改訂は、2022 年 1 月 1 日以降開始する事業年度から将来に向かって適用される。「2018 年概念フレームワーク」と同時に公表された「IFRS 基準における概念フレームワークへの参照の改訂」(2018 年 3 月)に含まれるすべての改訂を同時、もしくはそれ以前に適用する場合には早期適用も認められる。

## IAS 第 37 号又は IFRIC 第 21 号が適用される負債及び偶発負債に関する認識の例外規定

IFRS 第 3 号の認識原則は、企業結合で認識した資産と負債は、「フレームワーク」における資産と負債のそれぞれの定義を満たさなければならないが、取得日後は、企業結合で認識した大部分の資産及び負債は、それらの項目に適用される IFRS 基準に従って会計処理しなければならないと規定している。

IASB はまた、「2018 年概念フレームワーク」を公表する時点で、各 IFRS 基準における既存のフレームワークへの参照の大部分を、「2018 年概念フレームワーク」への参照に更新した。しかし、IFRS 第 3 号における参照については更新しなかった。というのも、IFRS 第 3 号の他の規定を変更することなく、「2018 年概念フレームワーク」への参照のみを更新した場合、意図しない結果が生じる可能性が懸念されたからである。

特に「2018 年概念フレームワーク」では資産と負債の定義が変更されており、その結果企業結合で認識される資産及び負債の数が増加する可能性があった。そして、それらの資産又は負債の一部が、取得日後に適用されるその他の IFRS 基準の認識要件を満たさない場合には、「Day2」利益又は損失が生じる可能性があった。

IASB は前述の意図しない結果の可能性を分析し、取得日後に IAS 第 37 号又は IFRIC 第 21 号を適用して会計処理される負債に限っては、「Day2」利益又は損失が実務において大きな問題になる可能性があるとして結論付けた。この問題を避けるために、IASB は、IFRS 第 3 号の認識原則に例外規定を追加することを決定した。

「2018 年概念フレームワーク」の定義を適用することにより取得企業は、IFRIC 第 21 号に従って事後的に認識されることのない負債を取得日時時点で認識する可能性がある。その場合、取得日直後に「Day2」利益が認識されることになる。これは、IFRIC 第 21 号が「企業は、賦課金の支払いを生じさせる事象が発生している場合にのみ、賦課金に対する負債を認識する」と規定している一方で、「2018 年概念フレームワーク」を適用すると、企業は以下を条件に、取得日以前に義務発生事象が生じている場合には負債を認識することになるからである。

- a. 取得日以前に行われた賦課金の支払いの直接のトリガーとはならない活動が、本来であればその活動のみをもって賦課金の支払いを余儀なくされるわけではない場合であっても、フレームワーク上はあたかもそれを支払わなければならないかのように適用される、かつ
- b. 賦課金を生じさせる取得日後の活動を回避する実務上の能力を有していない。

この認識される「Day2」利益は、経済的な利得ではなく、企業の財務業績の側面を忠実に表さないことになる。

さらに IFRIC 第 21 号は IAS 第 37 号の解釈指針である。したがって「Day2」利益の問題は、IAS 第 37 号が適用される企業の将来の活動が条件になるその他の債務に関しても生じ得る。この問題を回避するために、IFRS 第 3 号が改訂され、IAS 第 37 号又は IFRIC 第 21 号が適用される負債及び偶発負債が、企業結合において引き受けられるのではなく、別個に発生する場合には IFRS 第 3 号第 11 項の規定を免除する例外措置が加えられた。当該例外措置では、企業は、現在の債務が取得日時時点で存在しているかどうかを判断するために、IAS 第 37 号と IFRIC 第 21 号の要件をそれぞれに適用することを要求している。当該例外措置は、IFRIC 第 21 号は、時期と金額が確実であり、IAS 第 37 号の適用範囲外となる賦課金にも適用されるため、IFRIC 第 21 号と IAS 第 37 号の両方を参照する。

## EY について

EY は、アシュアランス、税務、トランザクションおよびアドバイザリーなどの分野における世界的なリーダーです。私たちの深い洞察と高品質なサービスは、世界中の資本市場や経済活動に信頼をもたらします。私たちはさまざまなステークホルダーの期待に応えるチームを率いるリーダーを生み出していきます。そうすることで、構成員、クライアント、そして地域社会のために、より良い社会の構築に貢献します。

EY とは、アーンスト・アンド・ヤング・グローバル・リミテッドのグローバルネットワークであり、単体、もしくは複数のメンバーファームを指し、各メンバーファームは法的に独立した組織です。アーンスト・アンド・ヤング・グローバル・リミテッドは、英国の保証有限責任会社であり、顧客サービスは提供していません。EY による個人情報の取得・利用の方法や、データ保護に関する法令により個人情報の主体が有する権利については、[ey.com/privacy](http://ey.com/privacy) をご確認ください。EY について詳しくは、[ey.com](http://ey.com) をご覧ください。

## EY 新日本有限責任監査法人について

EY 新日本有限責任監査法人は、EY の日本におけるメンバーファームであり、監査および保証業務を中心に、アドバイザリーサービスなどを提供しています。詳しくは、[www.shinnihon.or.jp](http://www.shinnihon.or.jp) をご覧ください。

© 2020 Ernst & Young ShinNihon LLC.  
All Rights Reserved.

## ED None

本書は一般的な参考情報の提供のみを目的に作成されており、会計、税務およびその他の専門的なアドバイスを行うものではありません。EY 新日本有限責任監査法人および他の EY メンバーファームは、皆様が本書を利用したことにより被ったいかなる損害についても、一切の責任を負いません。具体的なアドバイスが必要な場合は、個別に専門家にご相談ください。

本資料は EYG No. 003151-20Gbl の翻訳版です。

[shinnihon.or.jp](http://shinnihon.or.jp)

## 偶発資産に関するガイダンスの明確化

IFRS 第 3 号は、企業結合で取得された偶発資産の認識を禁止している。これは、IFRS 第 3 号に明確に規定されている訳ではないが、IFRS 第 3 号の認識原則から推測でき、また IFRS 第 3 号の結論の根拠 BC276 項に説明されている。

IASB はそれを踏まえ、偶発資産が取得日時時点で認識の要件を満たすことはないということを確認するために、新しく項目を IFRS 第 3 号に加える決定をした。IASB は、偶発負債と偶発資産の認識に関する規定が同様の箇所に定められれば、より明確になると考え、この新しい項目を、IFRS 第 3 号の「認識原則に対する例外」のセクションに付け加えた。IASB の根拠を説明するために結論の根拠も修正された。

## 経過措置及び発効日

IFRS 第 3 号の改訂は、取得日が 2022 年 1 月 1 日以降開始する事年度の開始日以降に生じる企業結合から適用される。「2018 年概念フレームワーク」と同時に公表された「IFRS 基準における概念フレームワークへの参照の改訂」(2018 年 3 月)に含まれる改訂のすべてを同時に又はそれ以前に適用する場合には、早期適用も認められる。

## 弊社のコメント

我々は IFRS 第 3 号の改訂に同意する。それにより財務報告における一貫性が増すと考えている。

本改訂により、複数の「概念フレームワーク」が存在することで生じる混乱を回避することができ、またそれらを調整する過程で生じていた問題が解消される。