



IFRS News

June 2010

PRICEWATERHOUSECOOPERS 

IFRS3R の適用前レビュー

香港の PwC アカウンティング・コンサルティング・サービスの Shelley So が、国際会計基準審議会（以下、IASB）による新しい企業結合基準の適用前レビュー（pre-implementation review）で精査されている項目について解説します。

IFRS 第 3 号（2008 年改訂）（以下、IFRS 3R）は、IFRS および US GAAP の間で初めて正式にコンバージェンスされた基準です。この新基準を適用することにより、収益のボラティリティが増えることとなります。例えば、取引費用の費用処理、従前から所有する持分の公正価値測定にかかる利得／損失、および条件付対価の事後測定などです。早期適用をした企業がほとんどなかったため、多くの企業にとって、2010 年が IFRS 3R および IAS 第 27 号（改訂）（以下、IAS 27R）の適用初年度となります。

通常とは異なり、IFRS 3R および IAS 27R の発効前に、両基準に対して改訂がなされました。同基準が 2 年前に公表されて以来、IASB は明確化やガイダンスを求める多数の要望を受けています。IASB は、適用後レビュー（post-implementation review）を待たずに、早い段階でいくつかの適用上の問題を検討することを決定しました。その問題事項には、経過措置、条件付対価、非支配持分、持分会社の影響、および個別財務諸表などが含まれます。IASB と国際財務報告解釈指針委員会（以下、IFRIC）は、2009 年 5 月から適用上の問題について協議してきました。4 つの問題点は 2010 年度の年次改善に含まれましたが、その他の問題点は、IFRIC のアジェンダ決定、IASB アップデートおよびその他のガイダンスにより明確化されました。下記は、IASB および IFRIC が現在検討中の論点の概略となります。

経過措置

審議会は、下記の多くの分野における経過措置を検討しています。

- 取得日が IFRS 3R 適用前である企業結合から生じた条件付対価（適用前条件付対価）。IASB は、IFRS 3R の経過措置を改訂し、また、これに伴う改訂を IFRS7 および IAS32 についても実施し、IFRS3R 適用前の条件付対価は、IFRS3R の適用除外であることを明確にしました（2010 年年次改善）。IASB は、条件付対価の会計処理に関する IFRS 第 3 号（2004 年公表）の要件を、IFRS 3R の経過措置に含めています。

IFRS 3 の改訂は、2010 年 7 月以降に開始する事業年度より適用されます。ただし、企業が IFRS 3R を初度適用した日付から、遡及して適用しなければなりません。企業は IFRS 3R の適用と同時に当該改訂も適用しなければなりません。

IASB は、この適用免除を初度適用企業まで拡大していません。初度適用企業が、最初の IFRS 財務諸表において IFRS 3R を適用する場合、関連する取得のタイミングにかかわらず、条件付対価のその後の変動は IFRS3R に準拠して会計処理しなければなりません。

- 負の非支配持分に関する経過措置。IAS 27R は、たとえ非支配持分（以下、NCI）がマイナスになる場合でも、損失を NCI に配分することを要求しています。IASB は 2009 年 5 月の審議会において、企業は、移行時に、NCI に帰属する損失であるものの、親会社に帰属していた従前の損失について、NCI に再配分しないことを明確にしました。企業は、IAS 27R の適用時から将来に向けて、親会社と NCI の現在の所有持分に基づいてその後の包括利益の合計額を配分します。
- IAS 27R に伴う改訂。IAS 21、IAS 28 および IAS 31 が改訂され、企業は、IAS 27R に伴う改訂については、将来に向けて適用しなければならないことを明らかにしています（2010 年年次改善）。

- 取引費用。IFRIC の却下事項において、移行時に IFRS 3R に基づいて会計処理されるべき取得に関連する IFRS 3R の適用前に企業が負担した費用を取得企業がいかに会計処理すべきかに関するガイダンスを示しています。
- 初度適用企業の適用日。IFRS 3R および IFRS 1 の適用日にかかる相互関係の明確化。初度適用企業は、すべての表示期間に同一の会計方針を適用しなければならないため、IFRS 3R の早期適用の制限対象にはなりません。
- 早期適用。IFRIC の却下事項において、改訂基準を早期適用した場合、改訂基準を事業年度全体に適用することを明確にしています。

非支配持分

少数株主持分から NCI への変更は、呼称が変更されただけでなく、定義も変更されました。この変更により NCI に含まれる金融商品の範囲も広がりました。例えば、資本に分類されている自己株式のオプションまたはワラントおよび転換社債の資本部分は、現在 NCI に含まれます。IASB および IFRIC は、負の NCI(上述)の経過措置に加え、いくつかの NCI 関連の問題にも取り組んでいます。

NCI の測定

IFRS 3R は NCI を、取得日における公正価値、または被取得企業の識別可能純資産における NCI の比例持分のいずれかで測定することを認めています。IASB は、2010 年の年次改善の中で、このような測定の選択は、清算時における企業の純資産の持分比率に応じて所有者に権利を与える、現在の所有持分商品にのみ適用できることを確認しました。非支配持分の他のすべての構成要素は、取得日の公正価値で測定されますが、IFRS が他の測定基礎を要求する場合はこの限りではありません。その例としては、被取得企業の従業員のストック・オプションに関する IFRS 第 2 号が挙げられるでしょう。IASB は年次改善においてさらにいくつかの事例を挙げています。

交換されない、および任意に交換された株式報酬取引

被取得企業の持分決済型の株式報酬取引は、改訂基準では NCI に含まれます。IFRS 3R は、取得企業に被取得企業の代替義務がある株式報酬取引、または企業結合により失効する被取得企業の株式報酬取引の会計処理を定めています。

IASB は、2010 年の年次改善において、この分野に追加ガイダンスを加えました。このガイダンスでは、企業結合により失効する報酬取引(企業結合後費用)と、企業結合で失効しない報酬取引(NCI)の会計処理を区別しています。交換された株式報酬取引、または失効しない株式報酬取引は、移転対価と企業結合後費用に分かれます。

NCI の取引費用

IAS 27R は、企業に対する支配の喪失という結果にならない NCI の取得および処分を、資本取引として会計処理することを要求しています。IAS 第 1 号パラグラフ 106(d)(iii)および 109 は、NCI との取引に関連する取引費用は損益計算書に計上しないと定めています。そのため、IFRIC は、取引費用を資本に追加する処理は明確であることを確認して、NCI の取引費用の会計処理をアジェンダに追加する要求を却下しました。

その他の包括利益(OCI)の再帰属

IASB は、支配の喪失がなく子会社に対する所有持分が変動する場合、すなわち資本取引の場合、親会社は親会社の所有者と NCI との間で OCI を再帰属させることを確認しています。

金融商品会計基準の関係

IFRS 3R と金融商品会計基準との相互関係は強まっています。条件付対価は現在、IAS 第 39 号の適用範囲内にあります。さらに、NCI の売建オプションも引き続き難しい分野です。

条件付対価の指定

測定に関するガイダンスは明確ですが、IFRS 3R および IAS 第 39 号のいずれも条件付対価の資産および負債が分類されるカテゴリーを規定していません。資本に分類されない条件付対価は、概してあたかも IAS 第 39 号のデリバティブであるかのように会計処理さ

れます。公正価値の変動は損益計算書に認識されます。しかし、IAS 第 39 号(および IFRS 第 7 号)は、金融資産および金融負債の分類について、金融商品に求められる開示内容を判断する際のカテゴリーに分類することを要求しています。IASB は、2009 年 5 月の審議会で、IAS 第 39 号の改訂プロジェクトで、この問題に対処することを決定しました。さらに IFRIC も、IASB が金融商品である条件付対価の測定ガイダンスをひとつの IFRS にまとめることを推奨しています。

条件付対価の分類

「固定 対 固定」(fixed-to-fixed)の問題は、条件付対価契約が企業の自己株式で精算される場合に生じます。IAS 第 32 号は、企業が、固定数の自己株式を固定額の現金またはその他の金融資産との交換で決済するときのみ、資本に分類することを認めています。「固定 対 固定」評価は、条件付対価契約特有のものではないため、IASB は、この問題を、負債／資本プロジェクトで対処すべきであり、IFRS 3R のみで基づくべきではないと判断しています。

非支配持分の売建オプション契約

親会社は、NCI が保有する子会社の株式を取得するために、コール・オプション、売建オプション契約、または先渡購入より契約を締結するかもしれません。これらの商品の当初およびその後の会計処理は、引き続き、財務諸表作成者および監査人にとって難しい課題となっています。

IFRIC は、NCI の売建オプションの会計処理をアジェンダに追加することを決めています。IAS 第 32 号と IAS 第 39 号との間には潜在的な不一致があること、および IAS 27R における要件を考慮して、IFRIC はこの分野におけるガイダンスを提示することを試みます。IFRIC 職員は、2010 年 7 月の会議において詳細なディスカッション・ペーパーを作成する予定です。

持分会計 (IAS 第 28 号) および IAS 第 31 号の関係

IFRS 3R および IAS 27R は、持分会計およびジョイント・ベンチャーの会計基準に影響を及ぼしています。

重要な経済的事象

IASB は、以前、1 企業の支配の喪失および 1 企業に対する重要な影響力／共同支配の喪失は、経済的に類似する事象であり、類似したやり方で会計処理すべきであると結論付けました。そのため、審議会は、IAS 27R に伴う改訂の一部として、IAS 第 28 号および IAS 第 31 号における重要な影響力／共同支配の喪失の会計処理を改訂しました。

しかし、最近のジョイント・ベンチャー・プロジェクトの審議中に、IASB は、共同支配および重要な影響力の喪失の文脈における「重要な事象」を再定義し、「共同支配」から「重要な影響力」への移行は、「重要な事象」ではないとすることを仮決定しました。IASB は、この変更を、企業が被投資会社に対する共同支配を喪失したものの、重要な影響力を維持している場合、残余持分は再測定されないという結論と整合していると考えています。

さらに審議会は、企業がジョイント・ベンチャーまたは関連会社における持分の一部を処分する場合、処分することを約束(commit)した持分のみを売却目的保有に組替えること、すなわち、残余持分については処分が発生するまで持分法で会計処理を続けることを仮決定しました。

この IASB の決定の影響は、IFRS 第 5 号にとどまらず他にも影響する可能性があります。最近、IASB は、IAS 第 21 号「外国為替レート変動の影響」を改訂することを仮決定し、重要な影響力を保持する共同支配の損失を処分ではなく部分的処分として扱うこととしました。IFRIC は、IAS 第 21 号における「投資の払戻／CTA」を改訂する要求を再検討する予定であり、職員に将来の再審議のためにこの分析を継続するよう指示しています。この IASB の決定により、他にも影響があるかを引き続き注視していく必要があります。

個別財務諸表 (以下、SFS) との相互関係

多くの IFRS 財務諸表の作成者は、SFS における子会社、関連会社およびジョイント・ベンチャーへの投資の取得原価の測定ガイダンスについて、IFRS 第 3 号における企業結合の取得原価の定義を参照しています。その理由の一つは、IAS 27R の中でこの取得原価が定義されていないことが挙げられます。また、連結財務諸表と個別財務諸表の当初測定は同じであるべき、と多くの財務諸表作成者は考えています。IFRS 3R は、企業結合の「取得原価」の概念を削除しました。「取得原価」を「取得対価」に変更したことにより、SFS における投資の取得原価の測定、特に条件付対価、取引費用、および公正価値調整に関して、どのような影響があるかは不透明です。IASB は 2009 年 5 月の会議で、これらの論点に関する詳細なレビューが連結プロジェクトの一環として行われるべきだと考え

ました。しかし、当該プロジェクトの現行範囲および予定されているスケジュールを考慮すると、SFS 問題が連結プロジェクトの中で対処される可能性は低いでしょう。

すでに、特定の論点が適用後レビューの対象になる可能性があることと確認されています。これらは、契約以外に基づく顧客関係、補償資産が企業結合取引の一部かまたは別個の取引か、そして『事業とは何か』について多様な捉え方が見られるかどうか、などが含まれます。

US GAAPとのコンバージェンス

FASB は、コンバージェンスされた基準により生じている早期の問題も検討しています。IASB でも同様に引受条件付対価取引および「子会社」の意味という2つの問題が討議されています。

被取得企業の引受条件付対価

FASB は、引受条件付対価は US GAAP における条件付対価としての性質を保持しており、SFAS141(R) (損益を通じて公正価値により測定)に従って測定されると結論付けました。IASB は 2009 年 6 月の会議で、引受条件付対価は、IFRS 3R に基づく取得会社の企業結合における条件付対価の定義を満たさないことを明確にしました。その代わりに、取得後において引受けられた識別可能な契約上の負債のひとつであるとしました。しかし、US GAAP および IFRS における金融商品の会計処理の違いため、被取得企業の識別可能な資産および負債の一部として会計処理するか、または条件付対価として会計処理するかでは、一般的には IFRS において異なる結果になりません。これは、ほとんどの条件付対価債務が IAS 第 39 号の適用範囲内にある金融負債であるためです。したがって、IASB は年次改善プロジェクトにこの項目を追加しませんでした。

子会社の意味

FASB は、子会社ではない事業の処分は、ASC810を適用することを明確にしています。IASB は、ASU によって対処されているこの問題を検討しました。審議会は、子会社の定義には法人化されていない事業体を含んでいることを考慮し、さらなるガイダンスは必要ないと結論づけました。

結論

IASB は、IFRS 3R の適用前の段階において幅広い論点を取扱い、適用における実務上困難な問題の一部にも対処しました。依然として一部の問題は残されており、今年の改訂基準の適用によって実務上の問題がさらに発生してくるでしょう。改訂基準の適用は、まさに旅の出発点です。

あらた監査法人
東京都中央区銀座8丁目21番1号
住友不動産汐留浜離宮ビル(〒104-0061)
お問い合わせ: aratapr@jp.pwc.com

© 2010 PricewaterhouseCoopers Aarata. All rights reserved. "PricewaterhouseCoopers" refers to PricewaterhouseCoopers Aarata or, as the context requires, the PricewaterhouseCoopers global network or other member firms of the network, each of which is a separate legal entity.