



IFRS 第 3 号および IAS 第 27 号の修正

国際会計基準審議会 (IASB) は、国際財務報告基準 (IFRS) と米国会計基準 (US GAAP) のコンバージェンス・プログラムの一環として、企業結合および連結財務諸表に関する基準の修正を承認しました。当修正は 6 月末に承認されました。IASB は、これを 9 月前半に公表する予定です。また財務会計基準審議会 (FASB) も企業結合および連結財務諸表に関する基準の修正を予定しています。PwC の Mary Dolson が、IFRS 利用者のために、この修正について解説します。

改訂 IFRS 第 3 号「企業結合」は、3 つの例外、すなわち、全部のれん、再取得権、および偶発資産及び偶発債務の認識に関する規定を除き、原則および用語が、FASB 基準書改訂第 141 号「企業結合」と同一となります。これにより、企業結合における当初の会計処理に関して従来存在していた差異がほとんどすべて解消されることになります。その後の会計処理については、減損テスト、偶発資産・債務の会計処理および繰延税金の要件が異なるため、重要な差異が解消されずに残ります。

改訂 IAS 第 27 号「連結および個別財務諸表」は、広義な原則においてコンバージェンスされますが、両基準は同一の用語を用いて作成されていません。したがって、主に、実質的支配権の運用法、FIN 第 46 号「変動持分事業体の連結—ARB 51 の解釈」および SIC-12「連結—特別目的事業体」に起因する差異は解消されずに残ります。

IFRS 第 3 号の修正

改訂 IFRS 第 3 号の適用範囲および適用可能性

この企業結合に関する基準では IFRS にいくつかの重要な変更が行われましたが、対応する US GAAP における基準の変更に比べると大幅なものではありません。改訂 IFRS 第 3 号では取得モデル (acquisition model) をさらに発展させています。今回の改訂により、契約のみによる結合と相互会社の結合が適用範囲に含まれるため、当基準はさらに多くの取引に適用されることになります。共通支配下の取引及びジョイント・ベンチャーの創設については当基準の適用範囲から除外されたままです。事業の定義は僅かに修正され、「管理する (are managed)」に替えて「管理することができる (capable of being managed)」という用語が用いられました。ただしこの変更は、より多くの取引を資産取引ではなく企業結合取引として扱うためのものではありません。IFRS において取得日に関する変更はなされませんでした。取得日に関しては、US GAAP が IFRS の現行の規定にコンバージェンスされることになります。

対価

対価とは、被取得企業に対して支払われる金額を意味します。最も重要な変更は当改訂基準の対価に関するところで、この変更により対価の金額が増加したり、減少したりする影響があります。取引費用は購入価格には含めず、発生時に費用処理します。対価には取得企業が被取得企業に対して有していたはずのすべての持分に係る公正価値が含まれます。これには、関連会社あるいはジョイント・ベンチャーの持分、オプション、ワラント、あるいはその他の被取得企業の資本持分が含まれます。被取得企業に対する持分が公正価値で評価されなかった場合には、当該持分を公正価値で再測定し、この変更を損益計算書で認識します。

偶発対価の認識に関する規定も修正されました。この修正により、偶発対価は、取得日に支払われる可能性が低い場合でも、公正価値で認識することが要求されます。偶発対価のその後の修正はすべて、のれんで認識するのではなく損益計算書に認識します。

のれんおよび非支配持分の測定

取得企業が支配持分を取得しているものの 100% 取得ではない場合の企業結合において、「全部のれん」の認識を求めることは、この公開草案の中で議論を呼んだもののひとつです。改訂基準により、企業は非支配持分 (以前の少数株主持分) を識別可能資産・負債の公正価値あるいは全面公正価値のいずれかで測定するオプションが与えられます。最初のアプローチによると、のれんを測定することになり、従来の IFRS 第 3 号と違いはありません。2 つ目のアプローチによると、取得した支配持分に係るのれんだけでなく

非支配持分に係るのれんをも計上することになります。「割安購入 (bargain purchase)」に関する指針は修正されず、「負ののれん (negative goodwill)」を損益計算書で直ちに認識することが要求されています。

資産および負債の認識

改訂 IFRS 第 3 号は、取得貸借対照表 (acquisition balance sheet) で認識する資産・負債に関する修正に限定されています。被取得企業におけるすべての識別可能資産・負債の認識を要求する従来の規定はそのまま維持されました。繰延税金債務および年金債務などの一部の例外を除き、ほとんどの資産は公正価値で認識されます。また偶発事象に係る資産を公正価値で認識することを要求する規定が新しく設けられました。これは偶発負債を公正価値で認識する従来の指針に類似しています。さらにこれらの資産・負債を被取得企業に含めるかそれとも取得貸借対照表から除外するかをどのように決定するかに関する追加指針が含まれています。

改訂基準には、取引日における被取得企業の契約および取引に関する追加指針が含まれています。これらは、リースおよび保険契約を除き、分類するために取引日に評価されます。リースおよび保険契約は、契約締結時 (あるいは契約条件の大幅な変更時) の事実に基づき評価されます。その他のすべての契約は取得日に評価されます。

その他の修正

改訂基準には、株式報酬の会計処理に関する追加指針が含まれています。この指針は、株式報酬の差し替えが企業結合の対価の一部か、それとも企業結合後のサービスに対する報酬かの決定方法および、その評価方法を具体的に示しています。

パーチェス会計を完了させる期間は、取引日から 1 年であることに変更はありません。

現行の指針は、企業結合日には認識されなかったがその後認識規準が満たされた時点で認識された被取得企業の繰延税金資産について、のれんの調整を要求しています。改訂基準では、パーチェス会計を完了させるための 1 年以内においてのみ、のれんの調整が認められます。

IAS 第 27 号への変更

この連結基準の改訂により、IFRS では経済的単一体モデルが強制適用されることとなります。現行の IFRS に基づく処理は、圧倒的に親会社アプローチに基づくものです。経済的単一体アプローチでは、親会社株主でなくともすべての資本提供者を企業の株主として扱います。

親会社が支配権を保有する子会社に対する持分の一部を売却した場合、損益は生じませんが、資本が増減します。非支配持分の一部あるいは全部の取得は、自己株式の取引とみなし、資本に計上します。親会社が子会社の支配権を失うものの、持分を保有する場合 (例えば、関連会社) の持分の一部売却について、持分全体について損益を認識します。売却部分については実現損益を認識し、また保有持分については保有持分の公正価値と帳簿価額との差額を計算して保有利益を認識します。

結論

基準の改訂により、取得会計モデルの適用が増え、また経済的単一体アプローチが強制適用されます。IASB は「フェーズ 3 はない」と公言していますが、将来の改善プロジェクトの一環として、共通支配取引および (企業結合における) プット、コールおよびフォワードの会計処理について検討することが期待されます。

PwCは、企業結合に関するQ&Aガイドを刊行します

『改訂IFRS第3号：利益に与える影響－意思決定者に不可欠なQ&A』

- 20 ページに及ぶ、財務担当取締役、会計監査役および交渉担当者向けのガイド
- 新基準の背景
- 財務諸表および支配に与える影響
- Q&A
- 米国会計基準 (US GAAP) との相違の概要

2007年9月の刊行を予定しています。詳しくは、michael.w.gaul@uk.pwc.comまでお問い合わせください。

お問合せ： あらた監査法人 (広報)

〒108-0014

東京都港区芝浦4丁目2-8

住友不動産三田ツインビル東館13階

電話:03-6858-0179 (直通)

メールアドレス: aratapr@jp.pwc.com

あらた監査法人は、世界 149ヶ国 771 の都市に 14 万人以上のスタッフを擁するプライスウォーターハウスクーパース(PwC)のメンバーファームです。PwCのメンバーファームとして、会計及び監査においてPwCの手法に完全に準拠した国際的なベストプラクティスを採用し、PwCのグローバルネットワークで培われた経験、専門知識、リソースを最大限に活用し、日本において国内企業および国際企業に対して、国際水準の高品質の監査を提供していきます。

© 2007 PricewaterhouseCoopers Aarata. All rights reserved.

'PricewaterhouseCoopers' refers to the Japanese firm of PricewaterhouseCoopers Aarata or, as the context requires, the other member firm of PricewaterhouseCoopers International Limited, each of which is a separate and independent legal entity.