

国際関連情報 IFRS 財団及び IASB 情報

IASB 公開草案「概念フレームワークへの参照の更新（IFRS 第3号の修正案）」の解説

ASBJ 専門研究員 えんどう かずと
遠藤 和人

I. はじめに

国際会計基準審議会（IASB）は、2019年5月30日に、公開草案「概念フレームワークへの参照の更新（IFRS 第3号の修正案）」（以下「本公開草案」という。）を公表した（コメント期限は2019年9月27日）。本稿では、本公開草案が公表された背景及び概要について解説する。なお、本文の意見にわたる部分は、筆者の私見であることを申し添えておく。

II. 本公開草案の背景

現行のIFRS第3号「企業結合」（以下「IFRS第3号」という。）第11項では、企業結合時に取得企業が取得した識別可能な資産及び引き受けた負債の認識の条件として、取得日時点で、1989年「財務諸表の作成及び表示に関するフレームワーク」¹における資産と負債の定義を満たすものでなければならない、とさ

れている。IASBは、2018年3月に改訂版の「財務報告に関する概念フレームワーク」（以下「2018年版概念フレームワーク」という。）を公表しているが、財務報告の首尾一貫性を促進し、「概念フレームワーク」の複数の版の使用による混乱を避けるため、既に多くのIFRS基準における概念フレームワークへの参照は更新されている。

しかし、2018年版概念フレームワークでは、資産及び負債の定義が変更された（図表1参照）ため、IFRS第3号における従来の概念フレームワークへの参照を、2018年版概念フレームワークに更新した場合、企業結合時に取得企業が認識すべき資産及び負債の母集団が変わる可能性があることが懸念された。このため、IASBはこれまで意図せざる影響とそれらを回避する方法について分析を行ってきた。

今般その分析が完了し、本公開草案では、IFRS第3号における要求事項を大きく変更することなく、概念フレームワークの変更による意図せざる影響を回避するため、3つの提案を行っている。

1 IASBの前身である国際会計基準委員会（IASC）によるものである。同内容は、IASBによる2010年「財務報告に関する概念フレームワーク」に引き継がれている。

【図表】 概念フレームワークにおける資産及び負債の定義の変更

| | 改訂前の概念フレームワーク | 2018年版概念フレームワーク |
|----|---|-------------------------------|
| 資産 | 過去の事象の結果として企業が支配し、かつ、将来の経済的便益が当該企業に流入すると期待される資源 | 企業が過去の事象の結果として支配している現在の経済的資源 |
| 負債 | 過去の事象から発生した企業の現在の債務で、その決済により、経済的便益を有する資源が当該企業から流出することが予想されるもの | 企業が過去の事象の結果として経済的資源を移転する現在の義務 |

Ⅲ. 本公開草案の概要

本公開草案では、以下の3つの提案を行っている。

- (1) IFRS 第3号における古い版の「概念フレームワーク」への参照を削除し、2018年版概念フレームワークへの参照に更新する。
- (2) IFRS 第3号における認識原則の例外を追加し、別個に発生した場合にはIAS第37号「引当金、偶発負債及び偶発資産」（以下「IAS第37号」という。）又はIFRIC解釈指針第21号「賦課金」（以下「IFRIC第21号」という。）の範囲に含まれる負債及び偶発負債については、取得企業は、企業結合で引き受けた負債を識別するために、「概念フレームワーク」ではなく、IAS第37号又はIFRIC第21号をそれぞれ適用することとする。
- (3) IFRS 第3号の適用に際して、偶発資産を認識してはならない旨を明確にする。

（IFRS 第3号における「概念フレームワーク」への参照を2018年版概念フレームワークへの参照に更新する）

前述のとおり、IASBは、2018年版概念フレームワークにおける資産及び負債の定義の変更に伴う意図せざる影響とこれを回避する方法についての分析が完了したため、複数の版の「概念フレームワーク」の使用による混乱を避けるという観点から、IFRS 第3号において参照している概念フレームワークを2018年版概念フレームワークに更新することを提案している。

（認識原則に対する例外の追加）

概念フレームワークへの参照を更新した場合の懸念点

図表のとおり2018年版概念フレームワークにおいては、資産及び負債の定義が変更されている。したがって、IFRS 第3号における概念フレームワークの参照を単に更新しただけでは、取得日において認識すべき資産及び負債の範囲が広がる可能性があるとされている。

一方、IFRS 第3号は、取得企業は企業結合で認識した資産及び負債を、取得日後は他のIFRS基準に従って会計処理するものと定めている。その結果、企業結合で取得日に認識された資産又は負債の一部は、その後において認識の要件を満たさない可能性がある。この場合、取得企業は取得日の直後に当該資産又は負債の認識の中止を行い、それにより生じる損失又は利得を認識しなければならなくなる（「Day 2」損失又は利得の発生）。このような損失又は利得は、取得企業の財務業績を忠実に表現するものではないとされている。

認識原則に対する例外の追加

IASBは分析の結果、概念フレームワークにおける資産及び負債の定義の変更に伴う重大な意図せざる影響は、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られると結論づけた。そこで本公開草案では、負債及び偶発負債のうち、仮に企業結合で引き受けたのではなく別個に発生したとした場合には IAS 第 37 号又は IFRIC 第 21 号の範囲に含まれるものについては、取得企業は、取得日において過去の事象の結果として現在の義務が存在しているかどうかを判定するうえで、概念フレームワークではなく、IAS 第 37 号又は IFRIC 第 21 号を適用することを取得企業に要求することを提案している。この例外を適用することにより、前述の「Day2」損失又は利得の発生を回避することができるとしている。

なお IASB は、当該例外規定の追加により、企業結合で認識される負債の母集団は変化しないはずである旨を本公開草案の結論の根拠で述べている。

(偶発資産の認識禁止の明確化)

IAS 第 37 号では、偶発資産を、過去の事象から発生し得る資産のうち、その存在が確認さ

れるのが、企業が完全に統制できない将来の 1 つ又は複数の不確実な事象の発生又は不発生によってのみであるものとして定義しており、その認識を禁止している。同様に、IFRS 第 3 号においても企業結合で取得した偶発資産の認識を禁止しているが、この禁止は基準上明示されておらず、結論の根拠に記載がされているのみである。

IASB は、IFRS 第 3 号の「概念フレームワーク」への参照の更新により、これらの取扱いが変更になるのかどうかといった疑問を回避するため、取得企業が、取得日において偶発資産を認識してはならない旨を基準上明確化することを提案している。

IV. おわりに

企業会計基準委員会では、本公開草案の提案内容について検討したうえで、本公開草案に対して意見発信を行う予定である。