

「概念フレームワークへの参照 (IFRS 第3号の修正)」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、2020年5月14日に、「概念フレームワークへの参照 (IFRS 第3号の修正)」(以下「本修正」という。)を公表した。本稿では、本修正が公表された経緯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. 経緯

修正前の 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年に公表された「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、とされていた。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ため(図表1参照)、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。

これらの分析を踏まえ、IASBは2019年5月に、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「2019年公開草案」という。)を公表し、今般、2019年公開草案に寄せられたフィードバックを再審議したうえで、本修正の公表に至ったものである。

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」に引き継がれていた。

【図表 1】 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. 本修正の概要

本修正の内容は、主に次の(1)~(4)となっている。

- (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したうえで、次に示す認識原則に対する例外を追加認識原則の例外の範囲

認識原則の例外は、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するならば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。)の範囲に含まれるものに適用されるとしている。

認識原則の例外の内容

上述の範囲に含まれる負債又は偶発負債について、企業結合における取得企業は、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ために、IAS第37号又はIFRIC第21号をそれぞれ適用しなければならないとしている。

認識原則の例外を定めた背景

前述のとおり、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おり、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のではないかと懸念が指摘されていた。

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生じ、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い(「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た。

IASBは分析の結果、上述したよう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の結論に至った。そこで本修正では、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するならば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という認識原則の例外を定めることで、上述した「Day2」損失又は利得の発生を回避することとしたのである。

(2) 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化

IAS 第 37 号は、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った。

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した。

(3) 結論の根拠 BC125 項の削除 (2019 年公開草案からの追加)

IFRS 基準を適用する際には、企業は当該 IFRS 基準に定められた認識基準のみを適用すべきである。しかし、BC125 項は、IFRS 基準を適

用するに際し、取得企業は、IFRS 第 3 号に定めた認識基準と「フレームワーク」²において論じられている他の認識基準の両方を適用すべきであると読める形で「フレームワーク」を参照していた。IASB は、このような記載は誤解を生じさせる可能性があるとして、BC125 項を削除した。

IFRS 第 3 号の測定の信頼性に関する規準

BC125—IFRS 第 3 号には、企業結合で取得した資産又は引き受けた負債についての、別の認識基準も含まれていた。当該規準では、信頼性をもって測定できる場合にのみ、資産又は負債をのれんと区別して認識することを要求している。改訂 IFRS 第 3 号に至る審議において、IASB は、測定の信頼性は「フレームワーク」における全体的な認識基準の一部になっているため不要であると考え、測定の信頼性を全体的な規準としては除くことを決めた。

(4) 発効日及び経過措置

本修正について、企業は、取得日が 2022 年 1 月 1 日以後開始する事業年度の期首以後である企業結合に適用しなければならないとされている。早期適用については、企業が 2018 年 3 月に公表された「IFRS 基準における『概念フレームワーク』への参照の修正」によって行われたすべての修正も同時又はそれよりも早く適用する場合には認められている。

2 ここでの「フレームワーク」は、IASB が 2001 年に採用した IASC の「財務諸表の作成及び表示に関するフレームワーク」である (IFRS 第 3 号の結論の根拠脚注 2 参照)。