

2014年1月

情報要請

# 適用後レビュー：IFRS第3号「企業結合」

意見提出期限：2014年5月30日

IASB<sup>®</sup>

 IFRS<sup>®</sup>

## 情報要請

適用後レビュー：  
IFRS第3号「企業結合」

コメント期限：2014年5月30日

Request for Information *Post-implementation Review: IFRS 3 Business Combinations* is published by the International Accounting Standards Board (IASB) for public consultation only. Submissions need to be received by **30 May 2013** and should be submitted in writing to the address below or electronically using our ‘Comment on a proposal’ page.

All responses will be on the public record and posted on our website unless the respondent requests confidentiality. Such requests will not normally be granted unless supported by good reason, for example, commercial confidence. Please see our website for details on this and how we use your personal data.

**Disclaimer:** The IASB, the IFRS Foundation, the authors and the publishers do not accept responsibility for any loss caused by acting or refraining from acting in reliance on the material in this publication, whether such loss is caused by negligence or otherwise.

International Financial Reporting Standards (including International Accounting Standards and SIC and IFRIC Interpretations), Exposure Drafts and other IASB and/or IFRS Foundation publications are copyright of the IFRS Foundation.

**Copyright © 2014 IFRS Foundation®**

**All right reserved:** Copies of the Request for Information may only be made for the purpose of preparing submission to the IASB provided that such copies are for personal or internal use, are not sold or otherwise disseminated, acknowledge the IFRS Foundation’s copyright and set out the IASB’s address in full.

Except as permitted above no part of this publication may be translated, reprinted, reproduced or used in any form either in any form either in whole or in part or be any electronic, mechanical or other means, now known or hereafter invented, including photocopying and recording, or in any information storage and retrieval system, without prior permission in writing from the IFRS Foundation.

The approved text of International Financial Reporting Standards and other IASB publications is that published by the IASB in the English language. Copies may be obtained from the IFRS Foundation. Please address publications and copyright matters to:

IFRS Foundation Publications Department,  
30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom.  
Tel: +44 (0)20 7332 2730 Fax: +44 (0)20 7332 2749  
Email: [publications@ifrs.org](mailto:publications@ifrs.org) Web: [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org)

The Japanese translation of the Request for Information contained in this publication has not been approved by a review committee appointed by the IFRS Foundation. The Japanese translation is copyright of the IFRS Foundation.



The IFRS Foundation logo/the IASB logo/the IFRS for SME logo/‘Hexagon Device’, ‘IFRS Foundation’, ‘eIFRS’, ‘IASB’, ‘IFRS for SMEs’, ‘IAS’, ‘IASs’, ‘IFRIC’, ‘IFRS’, ‘IFRSs’, ‘SIC’, ‘International Accounting Standards’ and ‘International Financial Reporting Standards’ are Trade Marks of the IFRS Foundation.

The IFRS Foundation is a not-for-profit corporation under the General Corporation Law of the State of Delaware, USA and operates in England and Wales as an overseas company (Company number FC023235) with its principal office as above.

# 目次

	開始ページ
イントロダクション	4
IFRS 第3号「企業結合」の背景	6
情報要請	10
今後のステップ	19
付録	
企業結合プロジェクトから生じた主要な変更点	20

## イントロダクション

---

「IFRS 財団デュー・プロセス・ハンドブック」(以下、「ハンドブック」)は、我々(国際会計基準審議会)が新基準及び大規模修正のそれぞれについて、意図したとおり機能していることを確保するために、適用後レビュー(PiR)を実施することを要求している<sup>1</sup>。IFRS 第3号「企業結合」はPiRの対象となる2番目のIASBの基準である<sup>2</sup>。

IFRS 第3号は企業結合プロジェクトの中で開発された。したがって、我々の考えでは、PiRの範囲には、このプロジェクトから生じたすべての基準及び他の基準の結果的修正を含めるべきである(企業結合プロジェクトの詳細については、「IFRS 第3号『企業結合』の背景」のセクションを参照)<sup>3</sup>。

我々は、IFRS 第3号に関するPiRにより、IFRS 第3号の適用が財務報告に与えている影響を、財務諸表の作成者、投資者及び他の財務諸表利用者、市場規制当局、監査専門家、会計基準設定主体、評価専門家、研究者の観点から、評価することが可能になると期待している<sup>4</sup>。特に、次のことを評価するのを目的としている。

- IFRS 第3号が財務諸表利用者に有用な情報を提供しているかどうか
- IFRS 第3号に、適用上の課題があるため、結果として、要求事項の首尾一貫した適用が損なわれている領域があるかどうか
- 当該基準の要求事項の作成、監査若しくは執行の際に、又は当該基準が提供する情報を利用する際に、予想外のコストが生じているかどうか

「ハンドブック」は、PiRの実施を2つのフェーズで組み立てている。PiRの第1のフェーズは、PiRの主題に関連した論点の当初の評価と、それらの論点に関する利害関係者との協議で構成される。IFRS 第3号に関するPiRの第1フェーズを完了する目的のため、我々は次のことを行った。

- 公開されている資料のレビューを完了した。これには、IASBと第三者の両方の文書が含まれる(例えば、基準公表時に公表されたプロジェクト・サマリー、フィードバック及び影響度分析、IFRS 解釈指針委員会(「解釈指針委員会」)への要望書、レビューの範囲に含めるべき領

---

<sup>1</sup> 「IFRS 財団デュー・プロセス・ハンドブック」は、下記で見ることができる。  
<http://www.ifrs.org/DPOC/Documents/2013/Due-Process-Handbook-February-2013.pdf>

<sup>2</sup> IFRS 第8号「事業セグメント」が、PiRの対象となった最初の基準であった。当該PiRに関する報告書及びフィードバック・ステートメントは、下記で見ることができる。  
<http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/PIR/IFRS-8/Documents/PIR-IFRS-8-Operating-Segments-July-2013.pdf>

<sup>3</sup> このPiRの範囲には、共通支配下の企業結合の会計処理を含めていない。IASBは現在、この領域を調査研究プロジェクトを通じて扱っている。この調査研究プロジェクトに関する詳細情報は、下記で見ることができる。  
<http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Business-Combinations/Pages/Business-Combinations-under-Common-Control.aspx>

<sup>4</sup> このプロジェクトの範囲は、企業結合プロジェクトから生じたすべての基準及び他の基準の結果的修正である。したがって、この文書における「IFRS 第3号」又は「基準」への言及は、企業結合から生じたすべての基準及び他の基準のすべての結果的修正を含むものとして読むべきである。

域を識別するための、監査事務所、各国基準設定主体、規制当局、財務諸表利用者からの資料)

- 財務諸表利用者、監査事務所、評価専門家、作成者、規制当局、各国基準設定主体と接触し、PiR プロセスについて伝え、フィードバックを求めた。
- 事業の定義をめぐる適用上の困難について理解するため、さまざまな業種の作成者及び作成者グループとのアウトリーチから得たインプットを分析した<sup>5</sup>。
- 既存の学術研究や他の文献の予備的レビューを実施した。
- 接触したすべての関係者から寄せられた情報に基づいて、検討すべき論点の予備的なリストをまとめた<sup>6</sup>。

このフェーズの間に実施した作業の結果として、我々は IFRS 第 3 号の PiR で扱うこととなる主要な質問を特定した。この情報要請 (RfI) はそれらの質問を記載しており、IFRS コミュニティのすべての人々から情報を集めるための我々の正式な要請の一部を構成するものである。このプロセスは公開のものであり、受け取った意見提出は IASB のウェブサイトで公表される。

この公開協議により、本 PiR の第 2 フェーズが開始される。「ハンドブック」で示しているとおおり、第 2 フェーズの間に、受け取った意見提出を、他の協議活動を通じて収集した情報（例えば、ワークショップ及び個別のインタビューからの情報や、IFRS 第 3 号の適用が財務報告に与えている影響についての学術研究のレビューによる情報）とともに、検討する。

本 PiR の第 2 フェーズの間に受け取る意見提出や収集する情報に基づいて、我々は発見事項を報告書及びフィードバック・ステートメントで提示し、レビューの結果として、行うことを計画するステップを示す。

発見事項の内容次第で、これらのステップは、IASB が次のいずれかを決定することにつながる可能性がある。

- IFRS 第 3 号を公表されたとおりに維持する。
- IFRS 第 3 号の適用を引き続きモニターする (PiR の結果が決定的でない場合)。
- PiR で識別された問題点を是正するために IFRS 第 3 号を改訂する。基準設定上の対応（年次改善又は狭い範囲の修正から、会計処理又は開示の要求事項を評価するための基準レベルのプロジェクトの提案に至るまで）は、IASB のアジェンダ設定プロセスの一部として議論されることになる。

---

<sup>5</sup> 解釈指針委員会のスタッフから得たインプットが、2013 年 5 月の解釈指針委員会の会議で提示された（アジェンダ・ペーパー6 及び 6A）。それらのペーパーは下記で見ることができる。  
<http://www.ifrs.org/Meetings/Pages/InterpretationsMay2013.aspx>

<sup>6</sup> IASB に 2013 年 11 月の会議で提示されたアジェンダ・ペーパー13A は、PiR の第 1 フェーズの間に識別された主要な論点を、予備的な学術研究レビューとともに要約している。当該ペーパーは下記で見ることができる。  
<http://www.ifrs.org/Meetings/Pages/IASB-Nov-13.aspx>

この PiR は、IFRS における企業結合基準の要求事項の影響を我々が評価する機会である。これにより、明確化又は修正によって便益が得られるであろう IFRS の領域を識別することにつながる可能性がある。改善の可能性が識別された IFRS の領域は、他の競合するプロジェクトの必要性に照らし、IASB と利害関係者の資源に対する要求をも考慮して、検討される。IASB のアジェンダについての次回の広範囲の評価は、IASB が次回のアジェンダ協議を行う 2015 年に行われる。

企業結合会計の適用に関して我々が尋ねている質問は、10 ページから 19 ページに記載している。これらの質問について理解を容易にするため、企業結合プロジェクトの背景を以下に記載している。

## IFRS 第 3 号「企業結合」の背景

---

### プロジェクトの経緯とプロジェクトの目的

企業結合プロジェクトは、IASB が 2001 年に創設された時点で、我々の当初のアジェンダの一部であった。企業結合の会計処理は、各法域内及び各法域間で重大な不統一のある領域として過去に識別されていた。このトピックに関する広範な作業が、その前の 10 年間、各国の基準設定主体及び我々の前身である国際会計基準委員会（IASB）によって行われてきた。

米国の会計基準設定主体である財務会計基準審議会（FASB）も、企業結合に関するプロジェクトを進めていた。2001 年 6 月に、FASB は当該プロジェクトの第 1 フェーズを完了して、SFAS 第 141 号「企業結合」及び SFAS 第 142 号「のれん及びその他の無形資産」を公表し、これにより持分プーリング法が廃止されるとともに、のれんの償却がのれんの減損テストに置き換えられた。我々は、欧州及びオーストラリアから、のれんの会計処理をこれと同じ様に変更することを求める多数の要望を受けた。これは、IFRS を適用する企業が、米国会計基準（US GAAP）を使用する企業に比べて不利だと考えたからである。

我々が 2001 年に開始したプロジェクトでは、企業結合の会計処理の質の改善と国際的なコンバージェンスの達成を目的として、IAS 第 22 号「企業結合」（1998 年改訂）の見直しを行った。我々は、企業結合の会計処理を 2 つのフェーズで扱うことを決定した。第 1 のフェーズは短期のもので、IAS 第 22 号の差替として、持分プーリング法、のれんの減損及び償却を扱うものであった。第 2 のフェーズは、企業結合会計をより広範囲に検討するものであった。我々はこの 2 つのフェーズをほぼ同時に開始したが、これは、第 1 フェーズが完了するまで第 1 フェーズと第 2 フェーズを並行して行うことを意味していた。第 1 フェーズが完了する前に、我々はすでに 3 つの領域、すなわち、企業結合において識別可能な取得した資産及び引き受けた負債の当初測定、被取得企業の活動の終了又は縮小に関する負債の認識、割安購入の会計処理について分析を終えていた。我々はこれらの決定を新基準 IFRS 第 3 号「企業結合」に織り込むことを決定し、これは 2004 年 3 月に公表され、プロジェクトの第 1 フェーズは終結に至った。

我々は FASB とともに第 2 フェーズの作業を行った。我々は、それぞれが取得法の適用を改善するとともに、IFRS 第 3 号（2004 年）と SFAS 第 141 号との間の差異をできるだけ解消することにより平等な競争の場を確保するためには、両者の資源を共有して論点を共同で議論することが最善の方法だと結論を下した。我々が 2004 年に IFRS 第 3 号に織り込んだ変更により、IFRS が US GAAP に

先行していたため、このフェーズは、すでに IFRS に織り込まれていた決定に FASB が追いつく機会を与えるものでもあった。第 2 フェーズは、企業結合会計をより広範に検討し、その結果として、ガイダンスのなかった M&A 活動の諸側面を扱った。我々は、IAS 第 22 号から IFRS 第 3 号 (2004 年) に再検討をせずに引き継いだ要求事項も検討した。プロジェクトの第 2 フェーズにおける作業の継続により、両審議会は、IFRS 第 3 号 (2004 年) 及び 2003 年改訂の IAS 第 27 号「連結及び個別財務諸表」<sup>7</sup>の領域のうち追加的な作業が必要となることが判明していたものを扱う機会を得た。

我々は、IFRS 第 3 号 (2004 年) の改訂版と IAS 第 27 号の修正版を 2008 年に公表した。FASB は、SFAS 第 141 号 (2007 年改訂)「企業結合」を公表するとともに SFAS 第 160 号「連結財務諸表における非支配持分」を修正した。

図 1 では、IASB が企業結合プロジェクトの間に行った主要な基準設定上の決定を説明しており、付録では、IFRS 第 3 号 (2004 年) 及び IFRS 第 3 号 (2008 年) 並びに他の基準の主な修正によってもたらされた会計処理の変更点のより詳細な記述を提供している。

---

<sup>7</sup> IAS 第 27 号は、2011 年に連結に関する IASB のプロジェクトの結果として修正された。IFRS 第 10 号「連結財務諸表」(2011 年公表)は、支配の原則及び連結財務諸表の作成に関する要求事項を扱っている。その結果、企業結合プロジェクトによって IAS 第 27 号 (2008 年) にもたらされた修正は、IFRS 第 10 号に含まれている。IAS 第 27 号 (2011 年) の内容は、個別財務諸表のみに関する要求事項となっている。

図 1——企業結合プロジェクト		
2001 年	IAS 第 22 号「企業結合」の見直しを開始	第 1 フェーズ
2002 年 12 月	公開草案第 3 号「企業結合」を、IAS 第 36 号「資産の減損」及び IAS 第 38 号「無形資産」の関連する修正とともに公表	
2003 年 4 月	コメント期限——136 通のコメントレターを受領	
2004 年 3 月	IFRS 第 3 号「企業結合」、IAS 第 36 号及び IAS 第 38 号の改訂版を公表	
	主要な変更点： <ul style="list-style-type: none"> <li>● <b>取得法</b>を企業結合の唯一の会計処理方法とする（持分プーリング法を認めないものとした）。</li> <li>● 被取得企業の<b>活動の終了又は縮小に関する負債及び偶発負債の別個</b>の認識は、それらが取得日時時点で IAS 第 37 号「引当金、偶発負債及び偶発資産」に従って被取得企業の負債である場合に限る（従来は、取得の原価に含めていた）。</li> <li>● <b>無形資産をのれんと区分して認識する</b>。企業結合で取得した無形資産についての蓋然性の認識規準は、常に満たされているものとみなされる。公正価値は、のれんと区分して認識すべき無形資産について、通常は十分な信頼性をもって測定できる。</li> <li>● <b>耐用年数が確定できない資産及びのれん</b>は、償却してはならず、<b>減損テストを毎年行う</b>。</li> <li>● <b>負ののれん</b>は、取得企業が<b>純損益</b>に認識する。</li> </ul>	
2005 年 6 月	IFRS 第 3 号「企業結合」の修正案の公開草案を、IAS 第 27 号「連結及び個別財務諸表」の修正案の公開草案とともに公表	FASB と共同の 第 2 フェーズ
2005 年 10 月	コメント期限——280 通以上のコメントレターを受領	
2008 年 1 月	IFRS 第 3 号「企業結合」（2008 年改訂）及び IAS 第 27 号「連結及び個別財務諸表」（2008 年修正）を公表	
	主要な変更点： <ul style="list-style-type: none"> <li>● <b>相互会社のみ</b>が関与する企業結合及び<b>契約だけで達成される</b>企業結合を、IFRS 第 3 号の<b>範囲に含める</b>。</li> <li>● <b>取得関連コスト</b>は費用であり、<b>条件付対価</b>は取得日に公正価値で認識し、認識した負債の公正価値の変動は他の適用可能な基準に従って認識する（当該変動は通常は純損益に認識される）。</li> </ul>	

	<ul style="list-style-type: none"><li>● <b>非支配持分 (NCI)</b> は、<b>公正価値</b>又は被取得企業の識別可能純資産の認識金額に対する現在の所有金融商品の<b>比例的な持分</b>のいずれかで測定する。</li><li>● <b>段階取得</b>におけるのれんの測定を単純化し、<b>NCIの取得又は処分</b>を<b>資本取引</b>として会計処理することを要求し、また、<b>包括利益合計を NCI に帰属させる</b>ことを要求する (これにより NCI が負の残高となる場合がある)。</li><li>● <b>ガイダンスのなかった領域に対処</b> : 再取得した権利、補償資産、リース、保険契約、偶発負債の会計処理について。</li></ul>
--	-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

## 情報要請

---

IASB は、IFRS 第 3 号の適用及び企業結合プロジェクトから生じた他の基準の結果的修正のあらゆる側面に関する情報を求めている<sup>8</sup>。

情報は、公表された財務諸表又は他の適切な証拠の裏付けがあれば、IFRS 第 3 号の適用の影響を我々が評価する際に、非常に有用である。

回答者はすべての質問に回答する必要はなく、また、IFRS 第 3 号の適用のレビューに関連性があると考えられる追加的な事項があればコメントを提供することが推奨される。

IFRS 第 3 号が適用されてきた期間のうち重要な部分が、2007 年に始まったグローバルな金融危機の影響を受けている。これらの質問に回答する際には、当該基準についての回答者の経験がグローバルな金融危機の影響を受けた可能性があるかどうかを考慮していただきたい。影響を受けた場合には、どのように影響を受けたのかを説明されたい。

我々は **2013 年 5 月 30 日**までに受け取ったすべての意見提出を考慮する。我々の評価は、提供された情報の利点に基づいて行うものであり、各質問への回答の件数によるのではない。

### 1. 回答者の経歴及び経験

財務報告に関する回答者の役割がどのようなものか、及び企業結合の会計処理における回答者の経験がどのようなものかが分かれば、回答者が提供する情報を我々が理解するのが容易になる。

回答者が IFRS 以外の環境にいる場合でも、インプットは依然として有用であるが、その場合、回答者の情報を当該背景に基づいて評価できるようにするため、当該会計基準における企業結合に関する要求事項がどのようなものかについて把握させていただきたい。

---

<sup>8</sup> 適用、監査、執行に関する側面及び IFRS 第 3 号に関する有用な情報の提供についての本情報要請の質問は、企業結合プロジェクトから生じた他の基準に対する結果的修正すべてについてお願いしたい。

## 質問 1

次の事項を記載していただきたい。

- (a) 企業結合に関する回答者の役割について（すなわち、財務諸表の作成者、監査人、評価専門家、財務諸表利用者、規制当局、基準設定主体、研究者、会計専門家団体など）<sup>(a)</sup>
- (b) 回答者の主たる法域。財務諸表利用者である場合には、どの地域を追跡又は投資の対象としているか。
- (c) 関与した企業結合会計は、主として IFRS 第 3 号（2004 年）又は IFRS 第 3 号（2008 年）のどちらであったか。
- (d) 財務諸表の作成者である場合には、
  - (i) 回答者の法域又は会社は、IFRS を最近採用したのかどうか、また、その場合には、採用後の年数
  - (ii) 回答者の組織は、2004 年以降、何件の企業結合を IFRS に基づいて会計処理したか、また、当該結合における被取得企業の業種はどのようなものか
- (e) 財務諸表利用者である場合には、2004 年以降に分析した IFRS に基づいて会計処理された主な企業結合を簡潔に記述願いたい（例えば、当該取引が行われた地域、当該企業結合における被取得企業の業種はどのようなものであったかなど）。
- (a) 利用者の種類には、購入サイドのアナリスト、販売サイドのアナリスト、信用格付けアナリスト、与信者・融資者などがある（明示願いたい）。

## 2. 事業の定義

IFRS 第 3 号（2008 年）では、事業(business)の定義を修正し、どのような場合に資産グループが事業を構成するかを識別するための追加のガイダンスが設けられた<sup>9</sup>。取引が事業を伴うものかどうかを判定するための評価は、取引が基準の範囲に含まれるのか、それとも資産又は資産グループの取得なのかを判定するために決定的に重要である。

企業結合の会計処理は、主に次の分野で、資産の取得の会計処理とは異なっている。

<sup>9</sup> IFRS 第 3 号（2004 年）では、「事業(business)」を「次のいずれかを提供する目的で実施され管理される活動及び資産の統合された組合せ：(a) 投資者へのリターン、又は(b) 契約者又は参加者にとっての直接的で比例的なコストの低減又は経済的便益」と定義し、「企業結合」を「別個の企業又は事業を単一の報告企業に統合すること」と定義していた。IFRS 第 3 号（2008 年）では、「事業」の定義を次のように修正した。「投資家又はその他の所有者、構成員又は参加者に対して、配当、コストの低減又はその他の経済的便益という形でのリターンを直接的に提供する目的で実施され管理される、活動及び資産の統合された組合せ」。また、「企業結合」の定義も次のように修正した。「取得企業が 1 つ又は複数の事業に対する支配を獲得する取引又はその他の事象。『真の合併』又は『対等合併』と呼ばれることのある取引も、本基準で使用されている意味での企業結合である」。

- 識別可能な純資産を超えて支払われるプレミアムの会計処理。こうしたプレミアムは、企業結合においては別個の資産（のれん）として認識され、資産の取得においては識別可能な資産に公正価値の比率に基づいて配分される。
- 繰延税金の会計処理。資産及び負債の当初認識により生じる繰延税金資産又は繰延税金負債は、企業結合の場合には取得日に認識されるが、資産の取得の場合には認識されない。
- 取得関連コストの会計処理。資産の取得の場合には、取得した資産の取得原価の一部として資産計上されるが、企業結合の場合には費用として認識される（ただし、負債証券又は持分証券の発行コストは例外とする）。

## 質問 2

- (a) 企業結合が資産の取得と、異なる会計処理を有していることの便益はあるか。あるとすれば、便益はどのようなものか。
- (b) 事業に該当するかどうかを判定するために取引を評価する際に直面した、実務における適用、監査又は執行上の主な課題は何か。実務における適用上の課題について記述いただく場合、回答者が評価の際に考慮に入れている主要な考慮事項についても記述いただきたい。

## 3. 公正価値

公正価値測定は、長い間、企業結合取引で取得した資産及び引き受けた負債の原価を測定するための企業結合会計の特徴となっている。1983年に公表されたIAS第22号「企業結合」では、企業結合で取得した資産又は引き受けた負債のそれぞれについて、公正価値により測定することを要求されていた。

IASBは、次の要因（あるいは他の要因）が、企業結合における公正価値測定の使用の範囲や、適用上の課題、監査又は執行等に影響を与えてきたかどうかについて関心がある。

- IFRS第3号（2004年）及びIFRS第3号（2008年）の結果としてなされたIAS第38号「無形資産」における無形資産の認識の要件の修正（質問4参照）は、企業結合において、より多くの無形資産を（のれんに含めるのではなく）認識する結果となることを意図していた。
- 2007年に始まったグローバルな金融危機により、特定の資産又は負債を公正価値で測定することに関する実務上の課題が増大した可能性がある。

公正価値は、のれん及び他の資産又は資産グループの減損の計算において、回収可能価額の測定にも使用されている。

## 質問 3

- (a) 公正価値測定から得られる情報にどの程度の目的適合性があり、公正価値測定について開示される情報は十分か<sup>(a)</sup>。もし不足があるとすれば、それはどのような点か。
- (b) 企業結合会計において公正価値を測定する際に最も重大な評価上の課題であった点は何か。当

該公正価値測定について監査又は執行をする上で最も重大な課題であった点は何か。

- (c) 公正価値測定が、特定の構成要素について特に困難であったか（例えば、特定の資産、負債、対価）。
- (a) 「概念フレームワーク」によれば、情報は、予測価値、確認価値又はその両方を有している場合には、目的適合性があるとされている。

#### 4. 無形資産をのれんと区分して認識すること及び負ののれんの会計処理

IFRS 第3号（2004年）では、のれんとは別に企業結合で取得した無形資産を認識しなければならないことが、強調された。これは、当該要求事項はすでにIAS第22号及び従前版のIAS第38号にもあったが、それにもかかわらず、無形資産がのれんとして認識された金額に含まれていることが多かったことにIASBが気付いたからである。IASBは、企業結合で取得した無形資産をのれんと区別すれば、財務諸表の有用性が高まると考えた。これは、無形資産は、明確に耐用年数が確定できて償却すべきものであるか、又は耐用年数が確定できず減損テストの対象となるかのいずれかだからである。この結果、IFRS第3号（2004年）及びIFRS第3号（2008年）の改訂によって、企業結合から生じた無形資産の認識についてのIAS第38号における要件が修正された。当該変更の予想される影響は、企業結合の結果として認識される無形資産の増加である。我々は、そうした要求事項の変更が、財務諸表利用者が経営者の受託責任又は説明責任を評価する上でも役立っていると期待している。

さらに、IFRS第3号（2004年）は、負ののれんを純損益に直ちに認識することを要求するよう、会計処理を変更した。IASBは、割安購入から生じた負ののれんについて最も忠実な表現となる処理は、純損益に直ちに認識することであると結論を下した。IFRS第3号（2004年）では、純損益に認識した超過額の内容に関する開示も企業に要求していた<sup>10</sup>。IFRS第3号（2008年）では、この開示を、取引により利得が生じた理由の説明の要求によって置き換えた。

##### 質問4

- (a) 無形資産を区分して認識することは有用と考えているか。その場合、理由は何か。無形資産を区分して認識することは、取得された事業の理解や分析にどのように役立っているか。或いは、当該要求事項について変更が必要と考えるか。その場合、どのような変更が必要と考えるか、また、理由はどのようなものか。
- (b) 無形資産をのれんと区分して認識するにあたって、主要な適用上、監査上、執行上の課題は何か。そうした課題の主要な原因はどのようなものかと考えるか。
- (c) 負ののれんを純損益に認識すること及び取引により利得が生じた理由に関する開示は、どの程度有用と考えるか。

<sup>10</sup> IFRS第3号（2004年）は、負ののれんを、被取得企業の識別可能な資産、負債及び偶発負債の正味の公正価値に対する取得企業の持分が企業結合の原価を超過する額と呼んでいた。

## 5. のれん及び耐用年数が確定できない無形資産の非償却

IFRS 第 3 号 (2004 年) で導入された企業結合会計の主要な変更点の 1 つは、のれんの償却を禁止するとともに、のれんの減損テストを毎年行うことを要求したことである。この変更の主な理由は、のれんの減損の検討を毎年行う方が、償却費を通じた原価の配分 (これは、取得したのれんの耐用年数や、のれんが減少するパターンなど、一般的に予測が可能でない要因に左右される) よりも、改善された情報が提供されると我々が判断したからである。我々は、のれんの非償却は、財務諸表利用者が企業結合で投資された資本に対する経営者の説明責任を評価する上で役立っているものと予測している。

さらに、IAS 第 38 号は、すべての関連性のある要因の分析に基づいて、資産が企業への正味キャッシュ・インフローを生み出すと見込まれる期間について予見可能な限度がない場合には、無形資産を耐用年数が確定できないものとみなすことを要求するように修正された。耐用年数が確定できない無形資産は、償却を行わず、減損テストを毎年行う。

のれん及び耐用年数を確定できない無形資産の毎年の減損テストについての要求事項は、IAS 第 36 号「資産の減損」で示されている。のれんの資金生成単位 (又は資金生成単位グループ) への配分も、IAS 第 36 号において明確化された。これには、次のことが含まれていた。

- 以前、資金生成単位 (又は資金生成単位グループ) 中の事業(operation)に配分されたのれんについて、企業が当該事業を処分する場合の取扱いを明示した。
- のれんが配分されていた資金生成単位 (又は資金生成単位グループ) の構成を変更するような方法で、企業が報告構造を再編する場合の、のれんの再配分の方法を示した。

### 質問 5

- (a) のれん及び耐用年数を確定できない無形資産について減損を毎年検討することから得られる情報は、どの程度有用であったか。また、その理由はどのようなものか。
- (b) 減損テストによって提供される情報について改善が必要と考えるか。その場合、それはどのような点か。
- (c) のれん又は耐用年数が確定できない無形資産の減損テストにおける主要な適用上、監査上又は執行上の課題は何か、また、その理由はどのようなものか。

## 6. 非支配株主持分

2003 年の IAS 第 27 号「連結及び個別財務諸表」の改訂の一環として、少数株主持分 (非支配持分) は、連結財務諸表において、資本の中で親会社の株主の持分とは区別して表示することが要求された。その時点で、IASB は、少数株主持分 (非支配持分) は、「概念フレームワーク」における負債の定義

を満たさないので、企業集団の負債ではないと結論を下した。IFRS 第3号（2008年）は、「少数株主持分」という用語を「非支配持分（NCI）」に変更し、非支配持分の定義を改めた<sup>11</sup>。

さらに、IFRS 第3号（2008年）は次のものを導入した。

- 企業結合ごとに、現在の所有持分である NCI の測定基礎に関して、公正価値で測定するか、又は被取得企業の識別可能純資産の認識金額に対する現在の所有持分の比例的な持分で測定するかを選択肢を設けた。
- IAS 第27号（2003年）を修正し、企業に対する支配を獲得した後は、支配の喪失に至らない親会社の所有持分の変動を資本取引として会計処理することを要求した。当該変更は、こうした変動による利得又は損失を純損益に認識すべきではないことを意味する。また、子会社の資産（のれんを含む）又は負債の変動を、こうした取引の結果として認識すべきではないことも意味している。
- IAS 第27号（2008年）を修正し、包括利益の総額の内 NCI 分を、たとえ NCI が負の残高となるとしても、NCI に帰属させることを企業に要求した。

#### 質問6

(a) NCI に関する表示及び測定の要求事項からもたらされる情報は、どの程度有用か。また、当該要求事項からもたらされる情報は、親会社に帰属しない連結上の持分に対する請求権を反映しているか。そうでない場合、どのような改善が必要と考えるか。

(b) NCI の会計処理、又はそうした会計処理の監査又は執行における課題はどのようなものか。また、課題が生じる場合の NCI の測定の選択肢について明示していただきたい。

我々が回答をより適切に理解するため、回答者が、現在の所有持分である NCI を会計処理する際の測定の選択肢と、この測定の選択が取得ごとに行われているのかどうかを明記していただけると有り難い。

## 7. 段階取得及び支配の喪失

IFRS 第3号は、段階取得の会計処理方法に関するガイダンスを提供している。これらは段階的に達成される企業結合である。取得企業がまず対象企業の少数（非支配）持分を購入し、その後に別個の独立した取引で、1回又は複数回の追加的な取得をし、累計で対象企業に対する支配を得る。IFRS 第3号（2008年）で導入された段階取得の会計処理の2つの主要な変更点は、次のものである。

<sup>11</sup> IAS 第27号（2003年）では、「少数株主持分」を「子会社の純損益及び純資産のうち、親会社が直接的に又は子会社を通じて間接的に所有していない資本持分に帰属する部分」と定義していた。IFRS 第3号（2008年）では、この用語を「非支配持分」に変更し、定義を「子会社に対する持分のうち、親会社に直接又は間接に帰属しないもの」に変更した。

- 被取得企業の資産及び負債を取得日の公正価値で測定し、のれんは、取得日での、取得前に保有していた被取得企業に対する投資の価値、移転された対価、非支配持分の金額と、取得した純資産の取得日の金額との差額により測定される<sup>12</sup>。

IFRS 第3号（2008年）の前は、段階取得における被取得企業の資産及び負債は、のれん部分を算定するために、段階取得の各段階における公正価値で測定されていた。これにより、資産が、取得企業が購入した日ごとの異なる公正価値の複合により測定される結果となることが多く、のれんが段階取得の各段階で認識されていた。

- 取得企業は、以前に保有していた持分を取得日公正価値で再測定し、関連する利得又は損失を純損益に認識する。

IASBがこの会計処理を要求することを決定したのは、次のような理由からである。

- 被取得企業の資産及び負債に用いられる取得日公正価値が、より有用な情報をもたらすと考えられた。取得日において利得又は損失を純損益に認識することは、取得企業と被取得企業との関係の重大な変更を反映している。言い換えると、IASBは、支配の獲得は、投資の性質及び投資を取り巻く経済的環境の重大な変更（すなわち、重大な経済事象）だと考えた。
- IASBは、段階的に達成される企業結合の改訂後の処理は、提供される情報の理解可能性と目的適合性を改善するとともに、こうした取引の会計処理のコストの低減ともなると判断した。

さらに、IFRS 第3号（2008年）によりIAS 第27号（2003年）が修正され、親会社が支配喪失後に旧子会社に対して保持している投資を支配喪失時の公正価値で測定することを要求するとともに、それにより生じた利得又は損失を純損益に認識することを要求するものとした。IASBは、取得企業が被取得企業に対する支配を得た時に、以前に保有していた持分を再測定するという要求に合わせて、保持している投資を公正価値で再測定することは、子会社に対する支配の喪失は重大な経済事象であるというIASBの見解を反映するものだと考えた。

#### 質問7

- (a) IFRS 第3号における段階取得のガイダンスからもたらされる情報は、どの程度有用か。有用でない情報がある場合には、その理由を説明していただきたい。
- (b) 親会社が支配喪失時点で旧子会社に対して引き続き保持している投資の会計処理からもたらされる情報は、どの程度有用と考えるか。有用でない情報がある場合、その理由について説明していただきたい。

## 8. 開示

<sup>12</sup> IFRS 第3号（2008年）は、「取得日」を「取得企業が被取得企業に対する支配を獲得する日」と定義している。

IFRS 第 3 号は、当報告期間中又は報告期間末日後財務諸表の発行承認日までの間に行われた企業結合の内容及び財務的影響を、財務諸表利用者が評価できるようにする情報の開示を要求している。特に、IFRS 第 3 号は以下に関する情報を要求している。

- 被取得企業の資産及び負債
- 移転された対価（取得企業の資本持分及び条件付対価を含む）
- 企業結合での資産の取得及び負債の引受けとは別個に認識した取引
- 企業集団の業績に対する被取得企業の貢献

さらに、企業結合プロジェクトは、当該プロジェクトから生じた主要な会計上の変更を反映するため、IAS 第 27 号（2008 年）、IAS 第 36 号及び IAS 第 38 号など他の基準の開示要求も修正した。

#### 質問 8

- (a) 取得が企業集団に与える影響を適切に理解するために、他に情報が必要か。その場合、どのような情報が必要か、また、当該情報はなぜ有用であるか。
- (b) 開示が要求されている情報の中で、有用ではなく要求すべきでないものはあるか。該当するものがある場合、理由を説明していただきたい。
- (c) IFRS 第 3 号又は関連した修正によって要求されている開示を作成、監査、又は執行する上での主要な課題はどのような点か、また、その理由はどのようなものか。

### 9. その他の事項

企業結合の会計処理は、幅広い領域を含んでいる。これまでの質問は、最も重大な課題が生じる可能性がある我々が理解している領域に焦点を当てている。この質問は、コメント提出者が、関連性があると考えていて、情報要請の各質問では扱っていない追加の事項に関して、コメントを提出する機会を与えるようにすることを目的としている。

#### 質問 9

- IFRS 第 3 号の適用後レビューを検討する際に IASB が知っておくべきと考える事項は他にあるか。
- IASB は、次の事項に関心がある。
- (a) 当該基準及び関連した修正によって提供されている情報がどの程度有用か、改善が必要か及びその理由について理解すること
  - (b) 実務的な適用上の課題について知ること（基準及び関連した修正を適用、監査、又は、執行する観点から）
  - (c) 基準設定プロセスに関して学ぶべき点

## 10. 影 響

我々は、改訂 IFRS 第 3 号を 2008 年に公表した際に、当該基準は、企業結合の会計基準に関して、IFRS と US GAAP の双方において共通の高品質な理解可能で強制可能な基準へコンバージェンスが達成されることにより、財務諸表の作成者と利用者の両方が便益を得ると考えた。我々は、世界の主要な資本市場にわたって企業結合会計を統一すれば、財務諸表の比較可能性が向上し、IFRS と US GAAP の両方に従って財務諸表を発行する企業にとって、会計処理が単純化され会計処理のコストが低減すると考えた。

また、関係者が次の理由で便益を受けるとも考えた。

- IFRS 第 3 号（2008 年）のガイダンスは過度に複雑ではない。
- IFRS 第 3 号（2008 年）は、基本的な会計処理を変更することなく、IFRS 第 3 号（2004 年）及び IAS 第 27 号（2003 年）の不備に対処している。

この質問に回答する際には、回答者に次のことが生じたのかどうかに焦点を当てていただきたい。

- 多額の予想外のコストが発生した（IFRS 第 3 号又は関連した修正の要求事項を導入、使用、監査又は執行する際の一時的費用として、あるいは、各期の継続的成本として）。
- IFRS 第 3 号又は関連した修正がもたらした変更で、提供される情報の目的適合性が改善したこと（すなわち、予測価値と確認価値の高い情報）によって便益を得た（提供される情報が企業結合をより忠実に表現したこと、あるいは追加的なガイダンスが含められたことによって）。

### 質問 10

回答者の観点から見て、IFRS 第 3 号及び関連した修正のうち、次のような影響を生じさせたと考える領域について記載していただきたい。

- (a) 財務諸表の利用者、財務情報の作成者、監査人、又は執行者にとって便益となった（及びその理由）。
- (b) 財務諸表の利用者、財務情報の作成者、監査人、又は執行者に相当な予想外のコストを生じさせた（及びその理由）。
- (c) 取得の実行方法に影響を与えた（例えば、契約条件に対する影響）。

## 今後のステップ

IASB は、この RfI への意見提出を **2014 年 5 月 30 日**まで募集する。IASB のメンバーとスタッフは、このフィードバックの収集で役立てるために広範囲のアウトリーチ活動を国際的に実施する。我々は寄せられた意見提出とアウトリーチ活動からのフィードバックを 2014 年第 3 四半期の IASB の公開の会議で検討する予定である。

### 書面での意見提出

回答者は意見提出を、可能ならばインターネット経由で <http://go.ifrs.org/PIR-of-IFRS-3> に送信することができる。あるいは、我々の郵便アドレスに文書を送るか又は [commentletters@ifrs.org](mailto:commentletters@ifrs.org) に電子メールを送信することができる。すべての意見提出は公開文書であり、我々のウェブサイトで公開する。

### イベントへの参加

我々は、作成者、規制当局、監査事務所、財務諸表利用者との討議フォーラムを開催するつもりである。これらの多くは公開の会議とし、我々が準備するか又は各国の基準設定主体若しくは規制当局を通じて準備する。プロジェクトのページで、これらの会議や IFRS 第 3 号の PiR に関する他の計画されている会議をお知らせする (<http://go.ifrs.org/PIR-of-IFRS-3>)。

### 財務諸表利用者のために

我々は、IFRS 第 3 号が財務諸表利用者にと与えている影響を理解することに特に関心がある。接触を望む場合には、Barbara Davidson [bdavidosn@ifrs.org](mailto:bdavidosn@ifrs.org) にご連絡願いたい。

### 常に最新情報を

我々の適用後アラートは、我々の PiR プロセスに関して常に最新情報をお届けする。

登録は下記にて。

<http://eifrs.ifrs.org/IB/Register>

### PiR の日程



## 付 録

### 企業結合プロジェクトから生じた主要な変更点

領 域	IAS 第 22 号	IFRS 第 3 号 (2004 年)	IFRS 第 3 号 (2008 年)
<b>企業結合の会計処理方法</b>	持分プーリング法又はパーチェス法を認めていた。	すべての企業結合を取得法を適用して会計処理する。	
<b>適用範囲</b>	IAS 第 22 号の適用範囲は、相互会社の企業結合及び契約だけで達成される企業結合を除外していなかった。	相互会社の企業結合及び契約だけで達成される企業結合を適用範囲から除外していた。	相互会社の企業結合及び契約だけで達成される企業結合を、適用範囲に含めている。
<b>企業結合の原価</b>	支払った現金又は現金同等物、取得企業が与えた他の購入対価の公正価値に、取得に直接起因するコストを加算して算定。	取得企業が与えた資産、発生したか又は引き受けた負債、及び発行した資本性金融商品の公正価値に、企業結合に直接起因するコストを加算して算定。	移転された資産、取得企業に発生した被取得企業の旧所有者に対する負債、及び取得企業が発行した資本持分の公正価値。取得関連コストは費用として認識しなければならない。
<b>企業結合で識別可能な取得した資産及び引き受けた負債の当初測定</b>	<p>選択肢を認めていた。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● 標準処理：取得した資産及び引き受けた負債の当初測定を、公正価値（取得企業の所有持分）及び取得前の帳簿価額（少数株主持分）で行う。 <p>又は</p> <li>● 認められる代替処理：取得した資産及び引き受けた負債を公正価値で当初測定</li> </li></ul>	取得企業は、識別可能な取得した資産及び引き受けた負債を取得日公正価値で測定しなければならない。	

領域	IAS 第 22 号	IFRS 第 3 号 (2004 年)	IFRS 第 3 号 (2008 年)
被取得企業の活動の終了又は縮小に関する負債の認識	企業は、取得日の被取得企業の負債ではない、被取得企業の活動の終了・縮小に関する引当金を認識するよう要求されていた。	被取得企業が IAS 第 37 号「引当金、偶発負債及び偶発資産」に従って負債を有している場合に、活動の終了・縮小に関する負債を認識する。	
偶発負債	偶発負債の原価は、のれん又は負ののれんとして認識される金額に含まれていた。	取得企業が被取得企業の偶発債務を別個に認識することを要求（公正価値が信頼性をもって測定できる場合）。	IFRS 第 3 号 (2004 年) のガイダンスを維持しているが、偶発負債が取得日時点で被取得企業の負債ではない場合は偶発負債を認識すべきでないことを明確化
条件付対価	条件付対価は、可能性が高く、かつ、信頼性をもって測定できる場合にだけ認識されていた。取得日後において、可能性が高く、信頼性をもって測定できる場合には、追加的な対価を企業結合の原価の修正として処理し、したがって、認識するのれんの金額に影響させていた。 当初の契約又は事後の支払に関する具体的な開示要求はなかった。	条件付対価の負債は、企業結合の一部として公正価値で認識しなければならない。 取得日後は、認識した負債の公正価値の変動を他の適用すべき基準に従って会計処理（通常は、公正価値の変動は純損益に認識）。 契約の記述、支払金額の算定基礎及び結果の範囲の見積りを開示。	
企業結合で取得した無形資産	(IAS 第 38 号の企業結合より前の修正) 無形資産は、次の場合に、かつ、次の場合にのみ認識されていた。  ● 当該資産に起因する将来の経済的利益が企業に流入する可能性が高い（蓋然性の認識規	(IAS 第 38 号の修正) 企業結合で取得した無形資産は、常に蓋然性の認識基準を満たす。  無形資産は、公正価値が信頼性をもって測定できる場合には認識される。企業結合で取得した無形資産の公正価値は、通常は、のれんと区別して認識するのに十分な	企業結合で取得した無形資産は、のれんと区別して認識するのに十分な信頼性をもって測定できる。

領域	IAS 第 22 号	IFRS 第 3 号 (2004 年)	IFRS 第 3 号 (2008 年)
	<p>準)、かつ、</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● 原価が信頼性をもって測定できる。</li> </ul>	<p>信頼性をもって測定できる。無形資産の耐用年数を確定できる場合には、公正価値を信頼性をもって測定できるという反証可能な推定がある。</p>	
のれん	<p>のれんは耐用年数にわたり規則的に償却していた。耐用年数は 20 年を超えることができなかった。</p>	<p>次のように当初測定：のれん = (A) 企業結合の原価 - (B) 識別可能な資産、負債及び偶発負債の正味公正価値に対する取得企業の持分。 のれんの償却は禁止され、のれんは減損テストを毎年行うことが要求される。</p>	<p>次のように当初測定：のれん = (A) 企業結合の原価 + NCI + 被取得企業に対して従来保有していた資本持分 (公正価値で) - (B) 被取得企業の識別可能な資産及び負債の正味の公正価値。 のれんは減損テストを毎年行うことが要求される。</p>
無形資産の耐用年数	<p><b>(IAS 第 38 号の企業結合より前の修正)</b> 無形資産について 20 年の推定的な上限耐用年数を規定していた。</p>	<p><b>(IAS 第 38 号の修正)</b> 無形資産の耐用年数は、関連性するすべての要因の分析に基づいて、資産が企業への正味のキャッシュ・インフローをもたらすと期待される期間に予見可能な限度がない場合には、確定できないとみなすことが要求される。企業は耐用年数が確定できない無形資産の帳簿価額及び耐用年数を確定できないという判定の根拠となる理由の開示が要求される。耐用年数を確定できない無形資産は、償却されない (下記参照)。</p>	
資産の減損	<p><b>(IAS 第 36 号の企業結合より前の修正)</b> 資産の回収可能価額は、資産が減損している可能性があるという兆候がある場合はいつでも、測定することが要求されていた。 のれんは、関連する資金</p>	<p><b>(IAS 第 36 号の修正)</b> 耐用年数が確定できない無形資産の回収可能価額は、減損している可能性があるという兆候の有無を問わず、毎年測定される。 のれんは、企業結合のシナジーによる便益を受けると見込まれる取得企業の CGU 又は CGU グループのそれぞれに配分される。これは、被取得企業の他の資産又は負債が当該単位又は単位グループに割り振られているかどうかを問わない。</p>	

領 域	IAS 第 22 号	IFRS 第 3 号 (2004 年)	IFRS 第 3 号 (2008 年)
	<p>生成単位 (CGU) の減損テストの一部として減損テストを行うことが要求されていた。「ボトムアップ/トップダウン」アプローチが使用され、のれんの減損テストは、のれんの帳簿価額を当該帳簿価額の一部分が合理的かつ首尾一貫した基礎で配分できる各 CGU 又は CGU グループに配分することによって行われていた。</p>	<p>のれんが配分される各単位又は単位グループは、次のようなものであるべきである。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● のれんが内部管理目的で監視している企業内の最少のレベルを表している。</li> <li>● IAS 第 14 号「セグメント報告」に従った企業の基本的又は補足的報告様式のいずれかに基づくセグメントよりも大きくない、あるいは、IFRS 第 8 号「事業セグメント」に従って決定される事業セグメントよりも大きくない。</li> </ul> <p>企業がのれんを配分した CGU (又は CGU グループ) 中の事業を処分する場合には、当該事業に関連したのれんを次のようにすべきである。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● 処分による利得又は損失を算定する際に、当該事業の帳簿価額に含める。</li> <li>● 処分する事業と保持する部分の CGU (又は CGU グループ) の価値の比率に基づいて測定する。ただし、他の方法の方が、処分する事業に関連したのれんを適切に反映できる場合を除く。</li> </ul> <p>企業がのれんを配分した CGU (又は CGU グループ) の構成を変更するような方法で報告構造を再編成した場合には、のれんをその影響を受ける単位 (又は単位グループ) に再配分すべきである。この再配分は、企業が CGU (又は CGU グループ) を処分する場合に用いる方法と同様の相対価値アプローチを用いて行うべきである。</p>	<p>付録 C ののれん及び非支配持分のある資金生成単位の減損テストにおける要求事項が修正され、NCI の 2 つの測定方法が反映された。公正価値での測定又は被取得企業の識別可能な純資産の一定割合として</p>

領 域	IAS 第 22 号	IFRS 第 3 号 (2004 年)	IFRS 第 3 号 (2008 年)
			の測定である。
資産の減損(続き)	<p><b>(IAS 第 36 号の企業結合より前の修正)</b></p> <p>過去の期間にのれんについて認識した減損損失は、特定の場合には戻し入れることが要求されていた。それは、減損損失の原因が、反復するとは予想されない例外的な性質の特定の外部事象であり、その後当該事象の影響を逆転させる外部事象が発生した場合である。</p>	<p><b>(IAS 第 36 号の修正)</b></p> <p>のれんについての減損損失の戻入れは認識されない。</p>	
非支配持分 (NCI)	<p>2つの選択肢を認めていた。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● 標準アプローチ：少数株主持分を取得前の帳簿価額で測定</li> <li>● 認められた代替的アプローチ (IFRS 第 3 号 (2004 年) 参照)</li> </ul>	<p>取得した資産及び引き受けた負債の正味公正価値に対する少数株主の比例的部分で当初測定 (IAS 第 22 号における認められた代替的アプローチ)</p>	<p>企業結合ごとに、NCI を次のいずれかで当初測定しなければならない。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● 公正価値で</li> <li>● 被取得企業の識別可能純資産に対する比例的な持分として</li> </ul>
割安購入	<p>ほとんどの場合、負ののれんは繰り延べられて純損益で償却され、場合によっては純損益への即時認識が要求されていた。</p>	<p>のれんが負である場合には、直ちに純損益に認識される。</p> <p>負ののれんが認識されている金額及び損益計算書上の表示科目の開示が要求される。</p>	<p>取引により利得が生じた理由の説明を提供する。</p>
		純損益に認識した負ののれんの内容の説明を提供する。	

領 域	IFRS 第 3 号 (2008 年) の前	IFRS 第 3 号 (2008 年)
段階取得	段階取得における被取得企業の資	<b>(IAS 第 27 号の修正)</b>

	<p>産及び負債は、のれん部分の計算の目的上、段階取得の各段階での公正価値で測定されていた。これは、資産の測定が、取得企業が各部分を購入した異なる日における異なる公正価値の複合となる結果を生じることが多く、のれんが段階取得の各段階で認識されていた。</p>	<p>被取得企業の資産及び負債は、支配獲得日の公正価値で測定され、のれんは、取得日時点で、取得前に保有していた被取得企業に対する投資の価値、移転された対価、NCI の金額と、取得した純資産の取得日の金額との差額として測定される。取得企業は、以前に保有していた持分を取得日公正価値で再測定し、関連する利得又は損失を純損益に認識する。</p>
<p><b>子会社に対する所有持分の変動の会計処理</b></p>	<p>IAS 第 27 号 (2003 年) では、持分保有者の間の取引の会計処理を扱っていなかった。</p>	<p><b>(IAS 第 27 号の修正)</b>          企業に対する支配の獲得後は、支配の喪失に至らない親会社の所有持分の変動は、資本取引として会計処理される。これは、これらの変動による利得又は損失が純損益に認識されないことを意味する。また、子会社の資産 (のれんを含む) 又は負債の帳簿価額の変動が、こうした取引の結果として認識されることはないことも意味する。</p>
<p><b>支配の喪失</b></p>	<p>IAS 第 27 号 (2003 年) は、支配喪失日に、保持している投資の帳簿価額を、金融資産としてその後会計処理するにあたって、当初測定とすることを要求していた。</p>	<p><b>(IAS 第 27 号の修正)</b>          親会社が支配喪失後に旧子会社に対して有する投資は、支配喪失日の公正価値で測定され、それによる利得又は損失は純損益に認識される。</p>
<p><b>損失の帰属</b></p>	<p>IAS 第 27 号 (2003 年) は、少数株主持分 (非支配持分) に帰属する損失が、子会社の資本に対する少数株主の持分を超える場合には、当該超過額及び少数株主にかかるさらなる損失額を支配持分に配分すると述べていた。ただし、少数株主が拘束力のある義務を有し、かつ、当該損失を補填するために行う追加投資の範囲を除く。</p>	<p><b>(IAS 第 27 号の修正)</b>          企業は、たとえ NCI が負の残高となる場合であっても、包括利益合計を NCI に帰属させることが要求される。</p>