

2019年5月

IFRS®基準  
公開草案 ED/2019/3

「概念フレームワーク」への参照  
IFRS第3号の修正案  
コメント期限：2019年9月27日

# 公開草案

## 「概念フレームワーク」への参照

IFRS 第3号の修正案

コメント期限：2019年9月27日

Exposure Draft ED/2019/3 *Reference to the Conceptual Framework* is published by the International Accounting Standards Board (Board) for comment only. The proposals may be modified in the light of comments received before being issued in final form. Comments need to be received by 27 September 2019 and should be submitted in writing to the address below, by email to [commentletters@ifrs.org](mailto:commentletters@ifrs.org) or electronically using our ‘Open for comment documents’ page at: <https://www.ifrs.org/projects/open-for-comment/>.

All comments will be on the public record and posted on our website at [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org) 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:** To the extent permitted by applicable law, the Board and the IFRS Foundation (Foundation) expressly disclaim all liability howsoever arising from this publication or any translation thereof whether in contract, tort or otherwise to any person in respect of any claims or losses of any nature including direct, indirect, incidental or consequential loss, punitive damages, penalties or costs.

Information contained in this publication does not constitute advice and should not be substituted for the services of an appropriately qualified professional.

ISBN: 978-1-911629-31-3

#### Copyright © 2019 IFRS Foundation

**All rights reserved.** Reproduction and use rights are strictly limited. Please contact the Foundation for further details at [licences@ifrs.org](mailto:licences@ifrs.org).

Copies of Board publications may be obtained from the Foundation’s Publications Department. Please address publication and copyright matters to [publications@ifrs.org](mailto:publications@ifrs.org) or visit our webshop at <http://shop.ifrs.org>.

The Japanese translation of the Exposure Draft 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 Foundation has trade marks registered around the world (Marks) including ‘IAS®’, ‘IASB®’, the ‘IASB® logo’, ‘IFRIC®’, ‘IFRS®’, the IFRS® logo, ‘IFRS for SMEs®’, the IFRS for SMEs® logo, the ‘Hexagon Device’, ‘International Accounting Standards®’, ‘International Financial Reporting Standards®’, ‘IFRS Taxonomy®’ and ‘SIC®’. Further details of the Foundation’s Marks are available from the Foundation on request.

The 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 in the Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary Wharf, London, E14 4HD, United Kingdom.

# 公開草案

## 「概念フレームワーク」への参照

IFRS 第3号の修正案

コメント期限：2019年9月27日

公開草案 ED/2019/3 『「概念フレームワーク」への参照』は、国際会計基準審議会（当審議会）がコメントを求めることのみのために公表したものである。提案は、最終の形となる前に、寄せられたコメントに照らして修正されることがある。コメントは、2019年9月27日までに到着する必要がある、下記の宛先に文書で提出するか、commentletters@ifrs.org への電子メール又は我々の ‘Open for comment documents’ ページ (<https://www.ifrs.org/projects/open-for-comment/>) を用いて電子的に提出されたい。

すべてのコメントは公開の記録に記載され、回答者が秘密扱いの要求をしない限り、我々のウェブサイト ([www.ifrs.org](http://www.ifrs.org)) に掲載される。秘密扱いの要求は、商業的な守秘事項などの正当な理由がある場合を除き、通常は認められない。この点及び回答者の個人データを我々がどのように使用するのかの詳細については、我々のウェブサイトを参照されたい。

**注意書き：**適用される法律が認める範囲で、当審議会及び IFRS 財団（当財団）は、本公表物又はその翻訳から生じるすべての責任を、契約、不法行為、その他いかなる者に対するいかなる性質の請求又は損害（直接、間接、付随的又は結果的な損害、懲罰的賠償、罰金又はコストを含む）に関するものであれ、拒絶する。

本公表物に含まれている情報は、助言を構成するものではなく、適切な資格を有する専門家のサービスの代用とすべきものではない。

ISBN: 978-1-911629-31-3

#### コピーライト © 2019 IFRS Foundation

不許複製・禁無断転載：複製及び使用の権利は厳しく制限されている。詳細については当財団の [licences@ifrs.org](mailto:licences@ifrs.org) に連絡されたい。

IASB 公表物のコピーは当財団の出版部から入手できる。公表物及び著作権に関する事項については、[publications@ifrs.org](mailto:publications@ifrs.org) に照会するか又は当財団のウェブショップ <http://shop.ifrs.org> を訪問されたい。

本公表物に含まれている公開草案の日本語訳は、IFRS 財団が指名したレビュー委員会による承認を経ていない。当該日本語訳は IFRS 財団の著作物である。



当財団は世界中で登録された商標を有しており、その中には、‘IAS®’, ‘IASB®’, ‘IASB® ロゴ’, ‘IFRIC®’, ‘IFRS®’, ‘IFRS® ロゴ’, ‘IFRS for SMEs®’, ‘IFRS for SMEs® ロゴ’, ‘Hexagon Device’, ‘International Accounting Standards®’, ‘International Financial Reporting Standards®’, ‘IFRS Taxonomy®’ 及び ‘SIC®’ がある。当財団の商標についてのより詳細な情報は、要求に応じて当財団から入手可能である。

当財団は米国デラウェア州の一般会社法に基づく非営利法人であり、イングランド及びウェールズで海外会社（会社番号：FC023235）として活動し、主たる事務所を Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary Wharf, London, E14 4HD, United Kingdom に置いている。

## 目次

|  | 開始ページ |
|--|-------|
| はじめに   | 6     |
| コメント募集                                       | 7     |
| [案] IFRS 第3号「企業結合」の修正                        | 9     |
| 審議会による2019年5月公表の公開草案「『概念フレームワーク』への参照」<br>の承認 | 12    |
| 公開草案「『概念フレームワーク』への参照」に関する結論の根拠               | 13    |

## はじめに

---

本公開草案において、国際会計基準審議会（当審議会）は、IFRS 第3号「企業結合」について3点の修正を提案している。当該諸修正は、要求事項を大きく変更することなくIFRS 第3号を更新することを意図している。

第1の提案は、IFRS 第3号から当審議会の古い版の「概念フレームワーク」への参照を削除することである。現在、IFRS 第3号における認識原則は、企業結合において認識される資産及び負債が、1989年公表の「財務諸表の作成及び表示に関するフレームワーク」（1989年版の「フレームワーク」）における資産及び負債の定義を満たすことを要求している。当審議会は、この参照を現在の版、すなわち、2018年3月公表の「財務報告に関する概念フレームワーク」（2018年版の「概念フレームワーク」）への参照に置き換えることを提案している。

2018年版の「概念フレームワーク」における資産及び負債の定義は、1989年版の「フレームワーク」における定義と異なっている。その相違があるため、IFRS 第3号に他の変更を加えずに参照を更新した場合、企業結合において認識の要件を満たす資産及び負債の母集団が増加する可能性がある。そうした資産及び負債の一部は、取得日後に他の適用されるIFRS基準を適用した場合に認識に要件を満たさない可能性がある。このため、取得企業はまず当該資産又は負債を企業結合時に認識して、それらについてその直後に認識の中止を行うことになる。これにより生じる「2日目」の損失又は利得は、経済的な損失又は利得を描写しないものであり、取得企業の財務業績のいかなる側面も忠実に表現するものではない。

当審議会は、2日目の損失又は利得の問題が重大となるのは、取得日後にIAS第37号「引当金、偶発負債又は偶発資産」又はIFRIC第21号「賦課金」を適用して会計処理される負債についてのみであろうと結論を下した。この問題を避けるため、本公開草案における第2の提案は、IFRS 第3号に認識原則の例外を追加することである。別個に発生した場合にはIAS第37号又はIFRIC第21号の範囲に含まれる負債及び偶発負債について、取得企業は、企業結合で引き受けた義務を識別するために、「概念フレームワーク」の代わりに、IAS第37号又はIFRIC第21号をそれぞれ適用すべきである。この例外を適用した場合、企業結合において認識される負債及び偶発負債は現時点でIFRS 第3号を適用して認識されるものと同じとなる。

本公開草案における第3の提案は、偶発資産に関するIFRS 第3号の要求事項をより明示的にすることである。IFRS基準は、偶発資産を、発生し得る資産のうち、その存在が確認されるのが将来の不確実な事象によってのみであるものと定義している。IFRS 第3号は偶発資産の認識を禁止しているが、この禁止は基準に付属する結論の根拠においてのみ明記されている。この要求事項を明確化し、「概念フレームワーク」への参照の更新が当該要求事項を変更することになるのかどうかに関する疑問を避けるため、当審議会は、取得企業は企業結合で取得した偶発資産を認識すべきではないという明示的な記述をIFRS 第3号に追加することを提案している。

## コメント募集

当審議会は、公開草案『概念フレームワーク』への参照に対するコメント、特に、下記の質問に対するコメントを募集している。コメントは次のようなものである場合に最も有用である。

- (a) 記載された質問に対応している。
- (b) そのコメントが関連する具体的な項を明記している。
- (c) 明確な論拠を含んでいる。
- (d) 提案の中で翻訳が困難な文言を識別している。
- (e) 当審議会が考慮すべき代替案があれば、それを含んでいる。

当審議会は、本公開草案で扱っている事項についてのみコメントを募集している。

## コメント提出者への質問

|   |
|---|
| <b>質問 1</b>   |
| 当審議会は次のことを提案している。   |
| (a) 1989年版の「概念フレームワーク」の代わりに2018年版の「概念フレームワーク」を参照するようにIFRS第3号を更新する。  |
| (b) IFRS第3号に認識原則の例外を追加する。別個に発生した場合にはIAS第37号又はIFRIC第21号の範囲に含まれる負債及び偶発負債について、取得企業は、企業結合で引き受けた義務を識別するために、「概念フレームワーク」の代わりに、IAS第37号又はIFRIC第21号をそれぞれ適用すべきである。 |
| (c) 取得企業は企業結合で取得した偶発資産を認識すべきではないという明示的な記述をIFRS第3号に追加する。   |
| 提案に同意するか。反対の場合、その理由は何か、また、その代わりにどのようなことを提案するか。  |
| BC21項からBC29項は、当審議会が検討した代替的アプローチを記述し、当審議会がそれらを提案していない理由を説明している。  |

|                              |
|------------------------------|
| <b>質問 2</b>                  |
| 本公開草案における提案について何か他のコメントはあるか。 |

## 期 限

当審議会は、2019年9月27日までに書面で受け取ったすべてのコメントを考慮する。

## コメントの方法

我々はコメントを電子的に受け取ることを希望しているが、コメントは次のいずれの方法によっても提出することができる。

**電子的に** 'Open for comment documents' ページ (<https://www.ifrs.org/projects/open-for-comment/>にある) にアクセス

**電子メール** 電子メールでのコメントの送付先 : [commentletters@ifrs.org](mailto:commentletters@ifrs.org)

**郵送** IFRS Foundation  
Columbus Building  
7 Westferry Circus  
Canary Wharf  
London E14 4HD  
United Kingdom

回答者が秘密扱いを求める場合を除き、すべてのコメントは公開の記録とされ、我々のウェブサイトに掲載される。秘密扱いの要求は、例えば商業的な守秘事項のような正当な理由がある場合を除き、通常は認められない。この点及び回答者の個人データを我々がどのように使用するのかの詳細については、我々のウェブサイトを参照されたい。

## [案] IFRS 第3号「企業結合」の修正

第11項を修正し、第11項における「財務諸表の作成及び表示に関するフレームワーク」への脚注を削除する。第14項、第21項、第22項及び第23項を修正し、第21A項、第21B項、第23A項及び第64Q項を追加する。第21A項の上の見出しを修正する。新規の文言に下線、削除する文言に取消線を付している。第10項は修正していないが参照の便宜のために含めている。

### 取得した識別可能な資産、引き受けた負債及び被取得企業に対する非支配持分の認識及び測定

#### 認識原則

- 10 取得日時点において、取得企業は、のれんとは区別して、取得した識別可能な資産、引き受けた負債及び被取得企業のすべての非支配持分を認識しなければならない。取得した識別可能な資産及び引き受けた負債の認識は、第11項から第12項に定める条件に従う。

#### 認識の条件

- 11 取得法の適用の一部として認識の要件を満たすためには、取得した識別可能な資産及び引き受けた負債は、取得日時点で、「財務諸表の作成及び表示に関するフレームワーク」+「財務報告に関する概念フレームワーク」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。例えば、被取得企業の活動を終了させるか又は被取得企業の従業員を解雇若しくは配置転換する計画を実行するために、取得企業が将来に発生すると予想しているが発生させる義務のないコストは、取得日時点の負債ではない。したがって、取得企業はそれらのコストを取得法の適用の一部として認識しない。その代わりに、取得企業はそれらのコストを他のIFRSに従って、企業結合後の財務諸表で認識する。

\* ~~本基準について、取得企業は、2018年公表の「財務報告に関する概念フレームワーク」ではなく、IASBが2001年に採用したIASBの「財務諸表の作成及び表示に関するフレームワーク」における資産及び負債の定義並びに補強的ガイダンスを適用することを要求される。~~

...

- 14 ...第2221A項から第28B項では、識別可能な資産及び負債のうち、本基準が認識の原則と条件に関して限定的な例外を設けている項目を含むものの種類を特定している。

...

#### 認識原則又は測定原則に対する例外

- 21 本基準は、認識及び測定の原則に関する限定的な例外を設けている。第2221A項から第31A項では、例外が設けられている特定の項目とその例外の内容の両方を特定している。取得企業は第2221A項から第31A項の要求事項を適用して当該項目を会計処理しな

ければならず、(以下略)

認識原則に対する例外

引当金、偶発負債及び偶発資産

21A 第21B項から第23項は、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「引当金、偶発負債及び偶発資産」又は IFRIC 第21号「賦課金」の範囲に含まれるものに適用される。

21B 「財務報告に関する概念フレームワーク」は、負債を、過去の事業の結果として企業が経済的資源を移転する現在の義務として定義している。IAS 第37号の範囲に含まれる引当金又は偶発負債について、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号の第15項から第22項を適用しなければならない。IFRIC 第21号の範囲に含まれる賦課金について、取得企業は、賦課金を支払う負債を生じさせる義務発生事象が取得日までに発生しているかどうかを判定するために IFRIC 第21号を適用しなければならない。

22 IAS 第37号「~~引当金、偶発負債及び偶発資産~~」は、偶発負債を次のように定義している。

- (a) 過去の事象から発生し得る義務のうち、その存在が確認されるのが、企業が完全には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るみである義務、又は
- (b) 過去の事象から発生した現在の義務であるが、次の理由により認識されていないもの
  - (i) 義務決済のために経済的便益を含む資源の流出が必要となる可能性が高くない。
  - (ii) 義務の金額が十分な信頼性をもって測定できない。

23 ~~IAS 第37号の要求事項は、どの偶発負債を取得日時点で認識するかを決定する際には適用しない。その代わりに、取得企業は、企業結合で引き受けた偶発負債が、過去の事象から生じた現在の義務であり、公正価値を信頼性をもって測定できる場合には、取得日時点で認識しなければならない。したがって、IAS 第37号の第14項(b)、第23項、第27項、第29項及び第30項と異なり、取得企業は、義務を決済するために経済的便益を含む資源の流出が必要とされる可能性が高くない場合であっても、企業結合で引き受けた偶発負債を取得日に認識する。本基準の第56項は、偶発負債のその後の会計処理に関する指針を示している。~~

23A 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、企業が完全には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であるものとして定義している。取得企業は、取得日において偶発資産を認識してはならない。

...

## 発効日及び経過措置

---

### 発効日

...

64Q [ 年 月] 公表の [案] 『「概念フレームワーク」』への参照により、第 11 項、第 14 項、第 21 項、第 22 項及び第 23 項が修正され、第 21A 項、第 21B 項及び第 23A 項が追加された。企業は当該修正を、取得日が [公開後に決定される日付] 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。早期適用は、企業が 2018 年 3 月公表の「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早く適用する場合には認められる。

## 審議会による2019年5月公表の公開草案「『概念フレームワーク』への参照」の承認

---

公開草案「『概念フレームワーク』への参照」は、国際会計基準審議会の14名のメンバー全員により公表が承認された。

ハンス・フーガーホースト

議長

スザンヌ・ロイド

副議長

ニック・アンダーソン

マルティン・エーデルマン

フランソワーズ・フローレス

アマロ・ルイス・デ・オリベイラ・ゴメス

ゲイリー・カブレック

陸 建橋

鶯地 隆継

ダレル・スコット

トーマス・スコット

徐 正雨

アン・ターカ

メアリー・トーカー

## 公開草案「『概念フレームワーク』への参照」に関する結論の根拠

この結論の根拠は、IFRS 第3号「企業結合」の修正案に付属しているが、その一部を構成するものではない。それは、国際会計基準審議会（当審議会）が本修正案を開発した際の考慮事項をまとめたものである。個々の審議会メンバーにより議論での重点の置き方は異なっていた。

### IFRS 第3号を修正する理由

---

- BC1 当審議会は最近、「財務報告に関する概念フレームワーク」を改訂し2018年3月に改訂版（2018年版の「概念フレームワーク」）を公表した。2018年版の「概念フレームワーク」は、2010年に公表された従前の版（2010年版の「概念フレームワーク」）に置き換わるものである。2010年版の「概念フレームワーク」自体は、その前の版、すなわち、国際会計基準委員会が1989年に公表し当審議会が2001年に採用した「財務諸表の作成及び表示に関するフレームワーク」（1989年版の「フレームワーク」）を置き換えたものである。
- BC2 2018年3月現在、IFRS 第3号「企業結合」を含むいくつかのIFRS基準が、2010年版の「概念フレームワーク」又は1989年版の「フレームワーク」のいずれかを参照することを財務諸表の作成者に要求していた。当審議会は、2018年版の「概念フレームワーク」を公表した際に、2018年版の「概念フレームワーク」を参照することを作成者に要求するようにこれらの基準を更新するという意図に留意した。当審議会は、財務報告の首尾一貫性を促進し、「概念フレームワーク」の複数の版を使用することから生じる可能性のある混乱を避けるために、参照をこの方法で更新して一致させることを意図している。
- BC3 2018年3月に、当審議会は参照の大半を更新した<sup>1</sup>。しかし、その時には、IFRS 第3号における参照を更新しなかった。IFRS 第3号に他の変更を加えずに当該参照を更新すると意図していなかった影響が生じる可能性があるからである。特に、2018年「概念フレームワーク」によって導入された資産及び負債の定義の変更により、企業結合で認識される資産又は負債の母集団が変化する可能性があった。当審議会は、まず、考えられる意図していなかった影響とそれらを回避する方法を分析することを決定した。当審議会は今では分析を完了している。
- BC4 意図しない影響を識別し、それらを回避する代替的な方法を評価することに役立てるために、当審議会は、会計基準アドバイザー・フォーラムのメンバーや大手会計事務所にいるテーマ専門家からのインプットを求めた。そのインプットは、本公開草案で示している提案に情報を与えた。

### 「概念フレームワーク」への参照を更新することの影響

---

#### 考え得る意図していなかった帰結とそれらの理由

---

<sup>1</sup> 「IFRS 基準における『概念フレームワーク』への参照の修正」（2018年3月公表）参照。

- BC5 IFRS 第3号における認識原則は、企業結合で認識される資産及び負債は1989年版の「フレームワーク」における資産及び負債のそれぞれの定義を満たさなければならないと定めている。2018年版の「概念フレームワーク」における資産及び負債の定義は、1989年版の「フレームワーク」におけるそれらの定義（2010年版の「概念フレームワーク」に引き継がれている）と異なっている。さらに、2018年「概念フレームワーク」は、定義を補強するための新しい概念を含んでおり、定義がどのように解釈されるのかを変更する可能性がある。その変更は、1989年版の「フレームワーク」への参照を2018年版の「概念フレームワーク」への参照に置き換えた場合、企業結合において認識の要件を満たす資産及び負債の母集団を増大させる可能性があった。
- BC6 当該母集団を増大させることは、取得日時時点で認識される資産及び負債のすべてが取得日後も引き続き認識の要件を満たすものであったならば、必ずしも問題とはならない。しかし、IFRS 第3号は、取得日後に取得企業は企業結合で認識した資産及び負債の大半の種類について、当該項目に適用される他のIFRS基準に従って会計処理すると定めている。その結果、企業結合で認識される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。そのような場合、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。このいわゆる「2日目」の損失又は利得は、経済的な損失又は利得を描写しないものであり、取得企業の財務業績のいかなる側面も忠実に表現するものではない。
- BC7 2日目の損失又は利得が実務において生じ得る資産又は負債のクラスを識別するため、当審議会は、2018年版の「概念フレームワーク」の定義及びこれを支える諸概念を、IFRS基準で適用されている定義及び諸概念と比較した。当審議会は、特に、定義又はこれを支える諸概念の変更によって影響を受ける可能性がある2つの種類の項目を検討した。
- (a) 取得日後にIFRIC第21号「賦課金」又はIAS第37号「引当金、偶発負債及び偶発資産」を適用して会計処理される負債（BC8項からBC11項参照）
  - (b) 経済的便益の将来の流入又は流出の蓋然性が低い資産及び負債（BC12項からBC14項参照）

### 取得日後にIFRIC第21号又はIAS第37号を適用して会計処理される負債

- BC8 IFRIC第21号は、政府が課す賦課金を扱っている。賦課金の中には、企業の過去の活動を参照して計算される（例えば、当報告期間に生み出した収益の一定率として）が、企業が将来において追加的な条件を満たす場合（例えば、企業が報告期間後の所定の日において所定の市場で営業している場合）にのみ支払うことになる。IFRIC第21号は、賦課金を支払う負債を生じさせる義務発生事象は、当該賦課金の支払の契機となる活動であると述べている。これは、企業は、当該賦課金を支払う義務が依然として将来の活動を条件としている場合には、たとえ企業がその将来の活動を回避する実際上の能力を有していない場合であっても、過去の活動を参照して計算される賦課金について負債を認識しないことを意味する。

## 「概念フレームワーク」への参照—IFRS 第3号の修正案

- BC9 IFRIC 第21号の要求事項は、2018年版の「概念フレームワーク」における諸概念と整合的ではない。当該諸概念を適用すると、賦課金に係る負債を生じさせる事象は、必ずしも、当該賦課金の支払の契機となる活動ではない。次のような場合には、それよりも早期の活動である可能性がある。
- (a) その早期の活動を行うことにより、それがなければ支払う必要がなかったであろう賦課金を企業が支払わなければならない可能性があることを意味しており<sup>2</sup>、かつ、
  - (b) 企業は当該賦課金の支払の契機となるその後の活動を回避する実際上の能力を有していない<sup>3</sup>。
- BC10 したがって、2018年版の「概念フレームワーク」における定義及びこれを支える諸概念を適用した場合、事業の取得企業は、取得企業が回避する実際上の能力を有していない将来の事象が支払の契機となる負債を取得日に認識する可能性がある、しかし、IFRIC 第21号をその後に適用すると、取得企業はそうした負債をその将来の事象が発生した時まで認識しないことになる。したがって、取得日の直後に、取得企業は当該負債の認識の中止を行い、2日目の利得を認識することになる。
- BC11 IFRIC 第21号はIAS 第37号の解釈指針であり、そのことは、2日目の利得が生じる可能性があるのは賦課金についてのみではなく、IAS 第37号の範囲に含まれる他の義務のうち企業の将来の行動を条件とするものについても生じる可能性があることを意味している。

### 将来の流入又は流出の蓋然性が低い資産及び負債

- BC12 2018年版の「概念フレームワーク」は、「期待される」将来の経済的便益についての要求を削除することによって、資産の定義を明確化した。その代わりに、資産を、過去の事象の結果として企業が支配している現在の経済的資源として定義し、経済的資源を、経済的便益を生み出す「潜在能力」を有する権利として定義している<sup>4</sup>。同様に、2018年版の「概念フレームワーク」は、負債の定義から、資源の「期待される」流出についての要求を削除した。その代わりに、義務が経済的資源を他の者に移転することを企業に要求する「潜在能力」を有していることを要求している<sup>5</sup>。当審議会は、これらの修正がIFRS 第3号に何らかの影響を及ぼすかどうかを検討した。
- BC13 当審議会は、BC12項で論じた修正は重大な影響を及ぼさないであろうと結論を下した。当審議会がこの結論に至ったのは、経済的便益の流入を生み出したり流入を要求したりする蓋然性が低い場合がある種類の資産及び負債については、IFRS 第3号の要求

<sup>2</sup> 2018年版の「財務報告に関する概念フレームワーク」（「概念フレームワーク」）の4.43項。

<sup>3</sup> 2018年版の「概念フレームワーク」の4.32項。

<sup>4</sup> 2018年版の「概念フレームワーク」の4.3項及び4.4項。

<sup>5</sup> 2018年版の「概念フレームワーク」の4.37項。

事項は「概念フレームワーク」への参照を更新することによって影響を受けないためである。特に、

- (a) 偶発負債について — IFRS 第 3 号は 1989 年版の「フレームワーク」の定義を、2018 年版の「概念フレームワーク」と整合的な方法で適用している。IFRS 第 3 号の第 23 項は、たとえ当該義務を決済するために資源の流出が要求される可能性が高くない場合であっても、取得企業が偶発負債を認識することを要求している。IFRS 第 3 号の第 56 項は、取得日に認識された偶発負債について直後に認識の中止を行うことを禁じる追加的な要求事項を有している。
- (b) 無形資産について — IAS 第 38 号「無形資産」は蓋然性規準を適用しているが、IAS 第 38 号の第 33 項は、企業結合で取得された無形資産については、当該規準は常に満たされているものとみなされている。
- (c) 繰延税金資産又は繰延税金負債について — IFRS 第 3 号は認識規準の例外を設けている。IFRS 第 3 号の第 24 項は、取得日における繰延税金資産及び繰延税金負債を IAS 第 12 号「法人所得税」に従って認識し測定することを企業に要求している。

BC14 IFRS 第 3 号は、有形固定資産についての具体的な要求事項を設けていない。このため、資産の定義から経済的便益の「期待される」流入に対する要求を削除することは、少なくとも理論的には、経済的便益を生み出す潜在能力はあるが生み出すと期待されていない有形固定資産を取得日に認識することを取得企業に要求する可能性がある。取得企業はそのような有形固定資産について、その後 IAS 第 16 号「有形固定資産」の第 67 項を適用する際に認識の中止を行うことを要求されることになる。しかし、当審議会は、このような変更から重大な実務上の影響が生じる可能性は高くないと結論を下した。たとえ売却されたとしても、経済的便益を生み出さないと期待される有形固定資産は、重要性のある公正価値を有している可能性は低いためである。

## 当審議会の結論

BC15 2018 年版の「概念フレームワーク」の定義及びこれを支える諸概念を IFRS 基準において適用される定義及び諸概念と比較した結果、当審議会は、IFRS 第 3 号に他の修正を加えずに「概念フレームワーク」への参照を改訂すると、意図していなかった影響が生じる可能性があるとの結論を下した。しかし、重大な意図していなかった影響は、BC10 項から BC11 項に述べたような、取得日後に IFRIC 第 21 号又は IAS 第 37 号を適用して会計処理される負債から生じる可能性のある 2 日目の利得に限られる。

## 2 日目の利得を避けるために考えられる方法

---

### 本公開草案における提案

BC16 2 日目の利得を避けるため、当審議会は本公開草案において、IFRS 第 3 号に企業結合で引き受けた負債の認識に関する当該基準の原則の例外を追加することを提案してい

## 「概念フレームワーク」への参照—IFRS 第 3 号の修正案

る。この例外は、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 IAS 第 37 号又は IFRIC 第 21 号の範囲に含まれる負債及び偶発負債に適用される。

- BC17 IAS 第 37 号の範囲に含まれる引当金及び偶発負債については、この例外は、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たのかどうかを判定するうえで IAS 第 37 号（「概念フレームワーク」ではなく）を適用することを取得企業に要求することになる。IFRIC 第 21 号の範囲に含まれる賦課金については、この例外は、賦課金を支払う負債を生じさせた義務発生事象が取得日までに発生していたかどうかを判定するうえで、IFRIC 第 21 号を適用することを企業に要求することになる。
- BC18 IFRIC 第 21 号は IAS 第 37 号の解釈指針である。しかし、IFRIC 第 21 号は、IAS 第 37 号の範囲に含まれる賦課金だけでなく、時期及び金額が確定している賦課金にも適用される。したがって、当審議会は、この提案している例外は IAS 第 37 号と IFRIC 第 21 号の両方を明示的に参照すべきであると決定した。
- BC19 提案している例外を適用して識別された現在の義務が偶発負債の定義を満たす場合がある。これに当てはまるのは、経済的資源を具現化した資源の流出が当該義務を決済するために要求される可能性が高くない場合、又は当該義務の金額が十分な信頼性をもって測定できない場合である。提案している例外を適用して識別された現在の義務が偶発負債の定義を満たす場合には、IFRS 第 3 号の第 23 項が適用される。当審議会は、同項の修正を提案している。どの偶発負債を取得日において認識すべきかを決定する際に適用されない IAS 第 37 号の要求事項をより精密に識別するためである。
- BC20 当審議会は、IFRS 第 3 号の修正案を適用して負債として認識される義務は、現時点で IFRS 第 3 号を適用して認識される義務と同じになると結論を下した。言い換えると、提案している例外を IFRS 第 3 号に追加することによって、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。

## 2 日目の利得を避けるための他の方法

- BC21 当審議会は、BC10 項から BC11 項に述べた 2 日目の利得を避けるための他の方法も検討した。以下の各項は、それらの他の方法を記述し、当審議会在がそれらを提案していない理由を説明している。

### 更新の延期

- BC22 当審議会は、IAS 第 37 号の諸側面を修正する提案を開発するプロジェクトを開始すべきかどうかを決定することに役立つための証拠を収集している。そのようなプロジェクトの一環として、負債の識別に関する IAS 第 37 号の要求事項（IFRIC 第 21 号の要求事項を含む）を 2018 年版の「概念フレームワーク」における負債の定義及びこれを差支える諸概念に合わせる提案を開発する可能性がある。当審議会在が IAS 第 37 号のこれらの側面を 2018 年版の「概念フレームワーク」に合わせるとした場合には、2 日目の利得の可能性を生じさせずに IFRS 第 3 号における「概念フレームワーク」への参照を更新できる。

BC23 しかし、当審議会が IAS 第 37 号をこの方法で修正することは確定しておらず、たとえそうする場合であっても、修正の開発のプロセス（コメントを求めるための提案の公開を含む）には数年を要する可能性がある。当面の間、当審議会は複数の版の「概念フレームワーク」を引き続き使用することになり、これは IFRS 基準を適用する人々を混乱させる可能性がある。

#### IFRS 第 3 号への事後の測定及び会計処理の要求事項の追加

BC24 BC6 項で述べたように、IFRS 第 3 号は、取得日後に取得企業は企業結合で認識した資産及び負債の大半の種類を当該項目に適用される他の IFRS 基準に従って会計処理すると定めている。しかし、いくつかの例外がある。IFRS 第 3 号は、企業結合において認識されるがその後に他の適用される IFRS 基準を適用する際には認識されない一部の種類の資産及び負債について、具体的な「事後の測定及び会計処理」の要求事項を含んでいる。

BC25 当審議会は、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ついて、同じアプローチを取ることができる。これは、それらの項目について具体的な事後の測定及び会計処理の要求事項を追加することによって行うことができる。このアプローチのもとでは、IFRS 第 3 号は、取得日に引き受けた負債を識別するために 2018 年版の「概念フレームワーク」における定義及び補強的概念を適用して、当該負債をその後に測定及び会計処理するために IFRS 第 3 号の新しい要求事項（IAS 第 37 号又は IFRIC 第 21 号の要求事項の代わりに）を適用することを企業に要求することになる。

BC26 当審議会は、次の理由で、このアプローチを提案していない。

- (a) 2018 年版の「概念フレームワーク」における負債の定義及びこれを支える諸概念をどのように適用すべきかに関する基準レベルの要求事項がない。取得企業が諸概念の適用方法に関して異なる見解に達する可能性があり、実務の不統一につながる。
- (b) 当審議会が後で 2018 年版の「概念フレームワーク」と整合させるために IAS 第 37 号を修正することを決定とした場合（BC22 項参照）には、修正後の IAS 第 37 号は、IFRS 第 3 号に追加された事後の測定及び会計処理の要求事項を適用するために取得企業が策定した会計方針とは異なる会計方針を要求する可能性がある。差異により、企業が IFRS 第 3 号を適用する方法について 2 回目の変更を生じさせる可能性がある。
- (c) IFRS 第 3 号に追加すべき事後の測定及び会計処理の要求事項を開発するには、本公開草案で提案している例外を追加するために必要とされる時間及び資源よりも多くの時間及び資源が必要となるであろう。また、新たな負債の定義及びこれを支える諸概念を企業が整合的に適用することに役立つための追加的な要求事項への要望も生じる可能性がある。このための時間は適用範囲がより幅広い IAS 第 37 号を修正する提案の開発に投資する方が良いという主張が考えられる。

## IFRS 第3号の認識原則の変更

BC27 IFRS 第3号における認識原則は、企業結合で認識される資産及び負債は、1989年版の「フレームワーク」における資産及び負債のそれぞれの定義を満たさなければならないと定めている。参照の更新による意図していない影響を避けるための1つの方法は、認識原則を変更することである。IFRS 第3号が次のように定めることが考えられる。

- (a) 別個に取得又は発生したとした場合には他のIFRS基準の範囲に含まれるであろう資産又は負債については、認識される資産又は負債は、当該基準で適用される資産又は負債の定義を満たさなければならない。
- (b) 他のIFRS基準の範囲に含まれない資産又は負債については、認識される資産又は負債は2018年版の「概念フレームワーク」における資産又は負債の定義を満たさなければならない。

BC28 このアプローチは、取得企業が「概念フレームワーク」における資産及び負債の定義を適用して評価することとなる項目の範囲を削減することになる。それにより、参照の更新による他のまだ識別されていない影響のリスクを下げるができる。

BC29 しかし、このアプローチは、本公開草案で提案している狭い範囲の認識の例外よりも、IFRS 第3号の幅広い変更を伴うことになる。狭い範囲の認識の例外とは異なり、企業結合で認識される資産及び負債の母集団を変化させる可能性がある。それ自体に意図していない影響がある可能性があり、それは追加的なリサーチの実施によってしか識別できず、また、IFRS 第3号の追加的な結果的修正が必要となる可能性がある。このアプローチは、当審議会のリサーチによって識別される意図していない影響に対処するために必要とされる変更よりも、IFRS 第3号に対する幅広く複雑な変更を伴うことになるため、当審議会はこれ以上このアプローチを追求しなかった。

## 偶発資産

---

BC30 IAS 第37号の第10項は、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、企業が完全には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であるものとして定義している。IAS 第37号の第31項は、偶発資産の認識を禁止している。

BC31 同様に、IFRS 第3号は企業結合で取得した偶発資産の認識を禁止している。この禁止はIFRS 第3号では明示的に記載されていないが、IFRS 第3号の認識原則から推論することができ、当該基準に付属している結論の根拠のBC276項で確認されている。ここでは次のように述べている。

したがって、IASBは、当該偶発資産が無条件となるか又は条件付でなくなることがほぼ確実であるとしても、偶発資産は認識すべきではないという結論を下した。

- BC32 IFRS 第3号における「概念フレームワーク」への参照の更新は、偶発資産に関する当該基準の要求事項を変更しない。2018年版の「概念フレームワーク」は、企業が権利を有しているかどうかの不確実である状況を論じている。その不確実性が（例えば、裁判所の決定によって）解消されるまで、資産が存在しているかどうかは不確実であると述べている<sup>6</sup>。また、状況によっては、存在が不確実である資産を企業が財務諸表に認識しないという可能性を考慮に入れている<sup>7</sup>。
- BC33 IFRS 第3号の要求事項を明確化し、「概念フレームワーク」への参照の更新がそれらを変更することになるのかどうかに関する疑問を避けるため、当審議会は、偶発資産は取得日において認識の要件を満たしていない旨を明確化した明示的な記述を追加することを提案している。

## 経過措置及び早期適用

---

### 経過措置

- BC34 当審議会は、企業が諸修正を将来に向かって適用すること、すなわち、企業が修正案を適用する最初の事業年度の期首以後に生じる企業結合のみに適用することを提案している。
- BC35 当審議会は、修正案の遡及適用、すなわち、より前の期間に生じた企業結合について適用することを企業に要求しても、そこから大きな便益は得られないと結論を下した。当審議会は、諸修正が企業結合によって認識される資産及び負債の母集団を大きく変化させるとは予想していないため、この修正の遡及適用は過去に認識された資産及び負債の大きな修正を生じさせないであろうと考えている。財務諸表の作成者は、たとえ重要性のある修正が必要とされないことを証明するためだけであっても、諸修正を遡及修正するためには追加的なコストを負担しなければならなくなり、こうしたコストは追加的な便益なしには正当化されない。

### 早期適用

- BC36 当審議会は、通常、企業が新しい要求事項を発効日の前に適用すること（早期適用）を認めており、本公開草案で提案している修正の早期適用を認めない理由がない。特に、当該諸修正は、企業結合によって認識される資産及び負債の母集団を大きく変更させないはずであるためである。
- BC37 さらに、当審議会は、IFRS 第3号において「概念フレームワーク」への更新された参照の早期適用を認めることで、他のIFRS基準における更新された参照をすでに適用している財務諸表の作成者にとっての手續を簡素化できることに留意した。「IFRS基準における『概念フレームワーク』への参照の修正」で行われた修正は、2020年1月1日以

---

<sup>6</sup> 2018年版の「概念フレームワーク」の4.13項。

<sup>7</sup> 2018年版の「概念フレームワーク」の5.14項。

## 「概念フレームワーク」への参照—IFRS 第3号の修正案

後開始する事業年度に適用され、企業はそれらをすべて同時に適用する場合には、その日の前に適用することができる。

- BC38 当審議会は、本公開草案で提案している修正の早期適用のための条件は、他の更新された参照の早期適用の条件と整合させるべきであると結論を下した。整合性を達成するため、早期適用が認められるのは、同時又はそれより前に企業が「IFRS 基準における『概念フレームワーク』への参照の修正」で行われたすべての修正も適用した場合のみである。
- BC39 一部の IFRS 基準は、諸修正を早期適用する企業に早期適用した旨を開示することを要求している。しかし、「IFRS 基準における『概念フレームワーク』への参照の修正」は、そのような開示を要求していない。当審議会は、同様に、本公開草案で提案している諸修正の早期適用についての開示の必要はないと結論を下した。当該諸修正は、企業結合によって認識される資産及び負債の母集団を大きく変化させないはずであるためである。