

## ◆国際財務報告基準(IFRS)導入にむけて 第2回

### 日本基準との相違点

国際財務報告基準(IFRS)の適用に当たって、最も関心の高い事項は、日本基準との相違であるといえる。そこでシリーズ第2回以降では相違点に焦点をあて、日本基準の今後のコンバージェンスの状況を加味しながら解説していく。

我が国においては、会計ビッグバン以降のコンバージェンスの成果として、国際財務報告基準との決定的な相違はないといえる状況である。現在、日本上場の日本企業の在外事業体が、IFRSやUSGAAPに準拠して財務諸表を作成している場合にも、連結財務諸表作成上いわゆる6項目の修正を行えば日本基準の開示が行える状況でもある。(実務対応報告第18号)

ただし、利益観の相違から、投資成果の把握として計算される利益の範囲が異なることや、資産・負債の評価面における相違点等、相違は種々存在する。本項では、そういった相違点のうちトピックとなる相違点について解説する。なお、国際会計基準(IAS)とは、国際会計基準審議会(IASB)の前身である国際会計基準委員会(IASC)が設定した会計基準であり、国際財務報告基準(IFRS)の一部を構成するものをいう。また、記載した相違点については、特徴的なもののみを列挙し、その網羅性をなんら保証するものではないことに留意されたい。

(本レポートにおいては、原則として2009年1月1日以降適用となるIAS第1号(改訂版)を基礎に執筆する。)

なお、2011年以降に導入との協議が行われているが、国際財務報告基準自体の改定、及び我が国での適用の程度、及び今後のコンバージェンスの進展等、依然多くの検討課題を抱える論点であるため、本レポート執筆時点(2008年10月)から大きな相違が生じる可能性がある点、また意見の一切は執筆者の私見である点に留意する必要がある。

### 1. 企業結合の会計処理① 持分プーリング法の廃止、パーチェス法から取得法(アクイジション法)へ

現在、日本基準においては、企業結合の会計処理として、企業結合の実態が、取得と判定されたのであればパーチェス法、持分の結合と判定されたのであれば持分プーリング法という実態に応じた2つの会計処理が認められている。一方、IFRS第3号においては、持分プーリング法は認められてはならず、被取得企業の資産・負債を取得時の公正価値で再評価するパーチェス法のみが認められている(ただし、詳細は後述するが共通支配下の取引に該当する場合等を除く)(IFRS第3号第2項, 3項, 14項)。

我が国においても、コンバージェンスの一環として、企業結合の論点の見直しにおいて、持分プーリング法を廃止する方向性となっており、前号添付の「ASBJコンバージェンス・プロジェクト」によると、2008年中に持分プーリング法の廃止を含めた(企業結合会計基準案17項)会計基準または適用指針(以下、本号においては企業結合ステップ1という)が公表されるとされている。なお、現在、持分プーリング法の適用はその要件の厳格さより事実上採用されるケースは、きわめて稀なケースである。

また、2009年7月1日以降開始する会計年度から適用となるIFRS第3号(改訂版)においては、従来のパーチェス法(purchase method)は、取得法(acquisition method)に呼称が変更される。また、企業結合において取得の対価性の認められる外部コンサルタント等への支払額は、日本基準においては取得原価の一部を構成することとなっているが、IFRS第3号(改訂版)においては、取得時の費用として処理されることとなる。さらに、企業結合が、複数の取引により達成された場合、段階取得においては、日本基準は取得時の支出額を基礎に積上げて取得原価とするのに対し、過去から保有していた被取得企業の持分は取得日の公正価値で再評価し、評価差額は損益として認識することとなる(第58項, 第59項)。段階取得については企業結合ステップ1において、その他有価証券として保有していたものについては取得時点の時価により、関連会社株式として保有していたものについては、こ

企業結合の実態	国際財務報告基準 IFRS	日本基準
取得	パーチェス法 (2009年7月以降「取得法」)	パーチェス法
持分の結合	IFRS第3号の適用を 受ける企業結合はすべて取得と判定	持分プーリング法*1

\*1: 2008年中に持分プーリング法が適用できなくなる会計基準または適用指針が公表される。

(留意事項) 掲載内容は、掲載時点における情報であり、その後の法令等の改正によっては、実際の取扱いが掲載内容とは異なるおそれがあることをご理解下さい。  
また、この情報を参考にされ、何らかの意思決定をされる場合は、必ず信頼できる専門家の助言を受けた上で実施していただきますようお願いいたします。

## 2. IFRSにおける企業結合

IFRS第3号「企業結合」においては、①ジョイント・ベンチャーの形成②共通支配下の企業(または事業)同士の企業結合(以下、共通支配下の取引という)③複数の相互会社による企業結合④契約のみによる企業結合をのぞく企業結合の会計処理にはパーチェス法が適用されるとされている。(第2項, 3項)

以下では①ジョイント・ベンチャーの形成②共通支配下の企業(または事業)同士の企業結合には、どのような会計処理が適用されるのかを解説していく。

### 2-1. ジョイント・ベンチャーの形成 国際会計基準(IAS)第31号「ジョイント・ベンチャーに対する持分」

国際財務報告基準(IFRS)において、ジョイント・ベンチャー(以下、JVという)の会計処理はIAS第31号「ジョイント・ベンチャーに対する持分」において規定されており、上述のとおりIFRS第3号「企業結合」の適用から除外されている(IFRS第3号2項, 3項)。IFRSにおいては、JVとは、複数の当事者が共同支配により、ある経済活動を行う取り決めと定義付けられる。本項では、JVの会計処理の概略を解説する。

日本基準における、JVの会計処理は、共同支配に該当すれば、共同支配企業の形成として「持分法に準じた処理」による。つまり、のれんの認識、処理を除き持分法と同一の会計処理を適用することとなっている。また、日本基準においても企業結合ステップ1以降の改正において持分法を適用するとされている(企業結合会計基準案40項,適用指針案190項)

IAS第31号においては、まず、JVは①資産のJV②事業のJV③事業体のJVの3つに区分され、比例連結または持分法により会計処理されることになる。

- **資産のJV**は、共同支配の資産に対する持分に関して、自己の財務諸表で認識するとされる。資産に関連して生じた負債も同様に認識し、具体例としては、石油パイプラインの共同支配の場合には、自己の持分相当額を有形固定資産として処理することとなる(IAS第31号第20項)。また、同様にJVから生じた収益及び費用も自己の持分に応じて認識しなければならない(第20項,21項,22項)。
- **事業のJV**は、共同支配の事業に対する持分に関して、自己の財務諸表で認識するとされる。認識の対象は、資産・負債及び収益・費用とされる(第15項)。具定例としては、航空機などの生産、販売及び供給を共同で行うために、それぞれの共同支配企業のリソースを結合させるケースがある(第14項)。
- **事業体のJV**は、事業体の特徴は、一般的な企業と同様の運営が行われることにあり、JV自体の財務諸表が作成される(第24項,第28項)。事業体のJVの会計処理は、比例連結によることが推奨されているが、持分法によることも容認されている(第30項)。

### 2-2. 共通支配下の企業同士の企業結合

IFRSにおいては、上述のとおり共通支配下の取引については企業結合の会計処理の適用から除外されているにもかかわらず、共通支配下の取引の会計処理について定めが存在しない(なお、IASBのプロジェクト議題として事業分離も含めた定義、会計処理等の草案が議題となり審議されている)。このため、実務上の会計処理の整合性を欠くという現状となっているが、具体的にどのように会計処理するべきかについて現時点における1つの見解を紹介する。

IFRSにおいて規定が網羅されていない場合の対応として、IAS第8号第11項, 12項は、他の設定主体による基準等および実務慣行(ただし、国際財務報告基準から逸脱しないものに限る)を参照するものと定めている。

つまり、共通支配下の取引においては、日本基準の定めに従い「持分プーリング法に準じた処理」を適用することもひとつの選択肢であるといえる。そもそも、共通支配下の取引の会計処理の趣旨は、同一企業集団内の取引により投資者の意思決定を誤らせるような会計処理が行われることを防止することにあり、この考えはIFRSにおいても共通するものと考えられることから、上記の処理をとるべきものとする。

(留意事項) 掲載内容は、掲載時点における情報であり、その後の法令等の改正によっては、実際の取扱いが掲載内容とは異なるおそれがあることをご理解下さい。

また、この情報を参考にされ、何らかの意思決定をされる場合は、必ず信頼できる専門家の助言を受けた上で実施していただきますようお願いいたします。

### 3.のれんと負ののれん

日本基準においては、のれん及び負ののれんは20年以内の効果の及ぶ期間にわたって定額法その他合理的な方法により規則的に償却することになっているが、IFRSでは、当初認識のれんは償却せず、毎期減損テストを実施し、必要に応じて減損損失を認識することとなっている(IFRS第3号第50項、55項)。

また、負ののれんが発生した場合には、被取得企業の識別可能資産・負債および偶発債務の識別と測定、ならびに企業結合の取得原価の測定について見直しを行い、まだなお残額が残る場合には、取得時の利益として認識することとされている(第56項)。さらに、連結財務諸表において、少数株主持分の取得原価は、日本基準は支配獲得時の資産・負債の時価に基づく純資産に持分比率を乗じて算定されるのに対し、IFRSにおいては支配獲得時の公正価値(時価)が少数株主持分の取得原価とされる。負ののれんに関連して企業結合ステップ1では、負ののれんが生じると見込まれる場合には、まず、取得原価の配分が適切に行われているかどうかを見直し、それでもなお負ののれんが生じる場合には、当該負ののれんが生じた事業年度の特別利益として処理するとされている(企業結合会計基準案49項)。

このことは、少数株主持分相当額に対してものれんを認識することを意味する。(一般的に連結基礎概念において日本基準は、主として親会社の株主の立場から財務諸表を作成する親会社説を、IFRSは、少数株主をふくむ企業集団全体の株主の立場から財務諸表を作成する経済的単一体説を採用しているといわれる。)

上記の他に、在外事業体に対する、外貨建ののれんは、日本基準においては、親会社の支出した取得原価の一部であるとの考えのもと、のれんを親会社の資産ととらえ、取得時のレートにより換算される。一方IFRSにおいては、のれんを子会社が有する超過収益力との考えのもと、のれんを子会社の資産ととらえ、他の資産・負債同様、決算日のレートにより換算されることとなる(IFRS第3号第53項、54項、56項)。この論点についても、企業結合ステップ1にて決算日のレートにて換算されることとされている(適用指針案77-2項)。

	国際財務報告基準 IFRS	日本基準
のれん	のれんは償却せず、毎期減損テストを実施し、必要に応じて減損損失を認識する。	20年以内の効果の及ぶ期間にわたって定額法その他合理的な方法により償却する。
負ののれん	資産・負債及び取得原価を再度検討し、まだなお残額が残る場合は取得時の利益として認識する。	同上*2
少数株主持分の取得原価	支配獲得時の公正価値(時価)*1	支配獲得時の資産・負債の時価に基づく純資産に持分比率を乗じて算定する。
在外事業体に対する外貨建のれん	決算日のレートにより換算する。	取得時のレートにより換算する。*2

\*1：少数株主持分相当額に対してものれんを認識することを意味する。

\*2：企業結合ステップ1にて解消または一部解消される項目