



IFRS news – supplement

September 2009

PRICEWATERHOUSECOOPERS 

IFRS第3号改訂版およびIAS第27号改訂版-Q&A (part 2)

企業結合および連結に関する改訂基準(IFRS第3号(改訂版)およびIAS第27号(改訂版))により、企業結合および非支配持分との取引に関する会計処理が大幅に変更されます。これらの変更により複数の課題が発生し、経営者による交渉や取引の組み立て方が変わる可能性があります。今回のIFRS news – supplementは、当該改訂基準に関するQ&Aシリーズの第二回目となります。

今回は、改訂基準によって生じる包括利益計算書上の表示およびキャッシュ・フロー計算書上の分類について見ていきます。また、連載の最終回では、非支配持分との取引に関連する話題を考察します。当該改訂基準に関する全面的な考察は、PricewaterhouseCoopersの”Global Guide to Accounting for Business Combinations and Noncontrolling Interests (「企業結合および非支配持分の会計処理に関するグローバル・ガイド」)”と”IFRS Manual of Accounting (「IFRS会計マニュアル」)”に掲載しています。

包括利益計算書

当該改訂基準では、以前は取得会計に含まれていたより多くの項目を、損益計算の一環として、包括利益計算書上において認識し測定することを求めています。また、企業結合で認識された特定の資産と負債を損益計算の一環として、包括利益計算書を通じて再測定することも求めています。以下のQ&Aで議論されている全項目は、損益計算の一環であり、「その他の包括利益」に関するものではありません。

以下は、当該改訂基準によって発生した表示に関する問題の一覧とそれに関連する規定です。

項目	改訂基準における規定
割安購入による利得	全ての利得が含まれる包括利益計算書において、利得金額および表示項目の開示が求められる。
売手に移転された取得企業の資産または負債による利得(別の事業との交換により取得した事業等)	対価を構成する個別の要素の公正価値の開示は求められるが、認識された利得または損失の開示は求められない。
段階取得による利得(または損失)	全ての利得または損失が含まれる包括利益計算書において、

	認識された全ての利得または損失の金額および表示項目の開示が求められる。
(訳者注: 企業結合の当事者間で) 従前から存在していた関係の清算	全ての利得または損失が含まれる包括利益計算書において、認識された利得または損失および表示項目を含む、各取引の清算金額の開示が求められる。
債券もしくは株式発行のための直接費用を除く、取得関連費用	全ての費用が含まれる包括利益計算書において、各取引の取得関連費用の金額および表示項目の開示が求められる。企業が包括利益計算書における表示について「機能別」または「性質別」のどちらを選択するかにより、追加の開示が求められる可能性がある。
条件付対価の価値の変動	決済により生じた変動を含む、条件付対価の認識額の変動の開示が求められる。
補償資産の価値の変動	当該基準では特定の開示は求めていない。しかしながら、IAS第19号とIAS第37号では包括利益計算書において補償金額を純額表示することを認めており、予想される補償金額と偶発負債の認識金額の開示が求められる。
偶発負債の価値の変動(補償に深く関連するもの)	決済により生じた変動を含む、認識金額の変動の開示が求められる。

以下のQ&Aでは、当該改訂基準により生じる包括利益計算書上の様々な表示に関する問題を取扱います。

1. 段階取得による利得は収益に含まれるか？

段階取得による利得は通常、収益には含まれません。収益が、その期間中に、持分の増加をもたらす企業の通常の活動過程で生ずる経済的便益のイン・フローの総額として定義されるためです。ただし、IAS第1号「財務諸表の表示」では、企業が主要な収益を創出する活動に付随する他の活動に携わり、それらを利得または損失として表示する場合があると記述されています。IAS第1号で用いられる具体例には、非流動資産の処分およびIAS第37号「引当金、偶発負債及び偶発資産」にしたがって認識される補償金額があります。

2. 企業結合取引に係る利得、損失および費用を合算し、単一の表示項目として、別個に計上することは可能か？

企業結合に係る損益は、特定の条件を満たせば、包括利益計算書の単一の表示項目に個別に計上することが可能です。ただし注記に適切な補足説明を提示し、IAS第1号における適正表示に関する全般的な要件に準拠することによって、表示項目を適切に表示する必要があります。

IAS第1号では、グルーピングが取引実体を反映する場合は、収益・費用項目の相殺とグルーピングを行うことを認めています。例えば、非流動資産の処分による利得を計算し、そこから販売費用を減算し、アウト・フローと補償金額を相殺することです。ただし、税金還付資産の価値の変動と免除された税金負債の変動は、税金費用では相殺されません。税金還付資産に関する更なる情報は、以下Q&A3および12をご参照下さい。

他の基準においても、(訳者注:企業結合に係る損益を)包括利益計算書上の特定の表示項目に表示することが要求または奨励されている場合があります。これには、貨幣の時間的価値に係る調整を金融費用の一部として表示することや、目的関連性のある表示項目の一部として補償資産の価値の変動を表示することが含まれる可能性があります。

3. 補償資産の価値の変動をどの表示項目に計上するか？

補償資産と補償項目の価値の変動に関する包括利益計算書上の調整は、法人所得税の免除を除き、一般的に相殺が可能です。補償資産は、売掛債権や棚卸資産などの資産に関連する場合がありますが、補償項目(通常、IAS第12号「法人所得税」、IAS第19号「従業員給付」またはIAS第37号「引当金、偶発負債及び偶発資産」における負債)の変動にともない変わることもあります。IAS第37号とIAS第1号には、IAS第37号で認識される項目に関する返済についてのガイダンスがあり、引当金および返済に関する収益・費用を包括利益計算書上で純額表示することを可能としています。

補償負債の変動は、当該負債がIAS第37号に準拠し測定される場合、補償資産の変動と相殺することが可能です。IAS第19号にも、明確に確定給付制度における費用の補填に関して同様のガイダンスがあるため、包括利益計算書上でIAS第19号の負債に関連する補償資産の変動と相殺することが可能であると類推できます。補償資産と補償負債は、財政状態計算書上の相殺に関するIAS第1号の要件を満たすことはほとんどないため、総額表示しなければなりません。

補償に関する最も一般的な形態の一つは、法人所得税に係る税金負債です。税金費用はIAS第12号で定義された用語で、IAS第1号にて要求される表示項目です。税金還付資産の変動は、IAS第12号の税金費用の定義を満たさないため、法人税所得の表示項目には含まれません。

4. 単一表示を使用した場合、どのような標記とするか？

表示項目の標記は、単一の金額に含まれる項目の性質を適切に示したものでなければなりません。例えば、「企業結合に係る損益」や「ABCの取得により生じた利得、損失および費用」などです。包括利益計算書上の単一の表

示項目には、対応する注記と、脚注での適切な詳細の開示が必要となります。IAS第1号は、いかなる項目も異常損益として表示してはならないとしています。

5. 単一の表示項目は営業または営業外項目か？

多くの企業では「営業利益」に対応する小計を表示し、営業と営業外の区別を行いますが、IAS第1号には営業利益の小計の表示に関する規定がありません。単一の表示項目を表示する際は、他の収益・費用項目の表示と整合させる必要があります。経営者は、企業結合がなければ当該金額を包括利益計算書のどこに表示していたのかを検討すべきです。

例えば、営業利益の表示項目が包括利益計算書に表示され、取得関連費用が単一の表示項目に含まれている場合は、この単一の表示項目を営業利益の中に含める必要があります。これは、企業結合がなければ営業利益に当該取得関連費用が反映されていたはずだからです。

6. 複数の企業結合に係る利得、損失および費用を単一の表示項目に含めることは可能か？

適切な記述や十分な注記による開示を行えば、複数の企業結合に係る利得、損失および費用を単一の表示項目に合算することが可能です。

7. 企業は企業結合に係る損益を包括利益計算書上で個別表示する必要があるか？

当該改訂基準は一般的に、企業結合から生じる特定の損益を包括利益計算書に計上し、これらの損益がどの表示項目に反映されているのかについて開示を行うことを求めています。

8. 企業が企業結合に係る利得、損失および費用を単一の表示項目に表示することを選択した場合、この表示期間における企業結合に係る全ての類似項目を単一の表示項目に含める必要があるか？

通常、全ての類似項目はまとめて表示しています。その方が首尾一貫した適正な表示ができると考えられるからです。ただし、個別の損益を他の項目に分類することが求められる状況もあります。個別の分類が行われる項目の例に、割安購入による利得が挙げられます。割安購入による利得はその性質および重要性から、収益・費用の重要項目を個別に開示するというIAS第1号の原則に準拠し、個別表示される場合があります。その場合は、どの損益を単一の表示項目に含め、どれを含めていないか、また、その他の損益は包括利益計算書のどこに反映しているかについての透明性の高い開示が必要となります。

9. 取得関連費用を包括利益計算書にどのように表示するか？

当該改訂基準では、負債証券や持分証券の発行費用以外の取得関連費用を期間費用として費用化することを求

めています。企業結合で生じた損益を単一の表示項目に表示することを選択した企業は、取得関連費用も単一の表示項目に含めることができます。ただし、企業は、全ての取得関連費用を単一の表示項目に区分する必要はなく、特に「性質別」の表示を行う場合には、この方法を選択しないことも可能です。

10. 内部の取得関連費用をどの程度、単一の表示項目に含めるか？

当該改訂基準では、取得関連費用を、内部の取得部門の維持費用を含め、「一般管理費」に計上することを明確にしています。このような内部費用には、新規取得案件を検討する個別部門の費用や、取引成功時に支払われる賞与、交渉に携わった経営幹部の配分費用が含まれる可能性もあります。経営者は、当該費用をどの程度単一の表示項目に含めるかを判断するために、どの内部費用が特定取引に関連するかを検討するための会計方針を策定する必要があります。

妥当な会計方針の例としては、企業結合から生じた増分費用のみを単一の表示項目に含む方法や、増分費用と共に消費時間により配分された継続費用を合わせる方法があります。内部費用を全て単一の表示項目に含める場合、結果として経営者は「企業結合による利得、損失および費用」を、企業結合が行われなかった期間にも表示することになります。従って、当該基準では禁じられていないものの、経営者は、これが意味のある情報提供であるかどうかを検討する必要があります。

11. 包括利益計算書を「性質別」または「機能別」のどちらで表示することは、企業が企業結合に係る損益を単一の表示項目で表示することに影響するか？

企業結合に係る損益を単一の表示項目で表示する方法は、「機能別」の包括利益計算書とより整合しています。

ただし、経営者が以下を検討することで、「性質別」表示に単一の表示項目を使用することが可能となります。

- 従業員費用の表示項目を、企業結合に係る従業員費用を除いて明確に包括利益計算書に表示する。
- 全ての従業員費用を、企業結合に係る損益への配分金額を含めて、IAS第1号に従い財務諸表に開示する。
- 上記Q&A10の会計方針を明確に開示する。

性質別または機能別で表示された包括利益計算書は、一般的に、両方を混合した表示方法よりも好ましいとされています。ただし、上述の通り透明性の高い開示が行われる場合には、混合表示を行うことも可能です。

12. 税金還付資産の変動をどこに分類するか？

税金還付資産の変動を収益または税金費用に表示することは出来ません。企業が企業結合に係る損益を単一の表示項目で表示することを選択した場合は、企業結合から生じた税金還付資産の変動をこの単一の表示項目に反映し、適切な注記による開示を行わなければなりません。

キャッシュ・フロー計算書における分類

企業結合に関するキャッシュ・フローは一般的に、キャッシュ・フロー計算書上は投資活動として別個に報告されなければなりません。ところが、当該改訂基準に伴いIAS第7号「キャッシュ・フロー計算書」の改訂が行われ、2009年度の年次改善プロジェクトでもIAS第7号が改訂されたため、企業結合に関するキャッシュ・フローの分類方法に影響が生じています。以下のQ&Aでは、キャッシュ・フロー計算書の特定の分類に関する課題を検討します。

1. 企業結合により生じた取引費用のキャッシュ・フローを、キャッシュ・フロー計算書上どのように分類するか？

取引費用の支払いは営業活動に分類されます。改訂された企業結合基準では、取引費用は発生時に費用化し、のれんには計上されません。2009年4月の年次改善プロジェクトではIAS第7号が改訂され、結果として財政状態計算書上で資産として認識される支出のみ、投資活動に分類するための要件を満たすと明確化されました。

2. 企業結合において生じ、負債に分類される条件付対価契約を決済するための支払いであるキャッシュ・フローを、キャッシュ・フロー計算書上どのように表示するか？

負債に分類される条件付対価の決済のための支払いは、投資活動と営業活動に分割されます。負債に分類された条件付対価契約は、取得日の計上金額と異なる金額で決済される可能性が非常に高くなり、この差額はその後期間において利益に計上されることとなります。

取得日の計上金額を超過する支払額は、その差額が結果として資産として認識されなかったために、営業活動によるキャッシュ・フローとして分類されます。ただし、条件付対価の取得日の公正価値に基づく支払は投資活動によるキャッシュ・フローとして分類されます。これは、条件付対価の当該部分の性質が企業結合の一部としての支払いを示すとして、投資活動に分類されるためです。

3. 子会社の非支配持分を取得するための支払金額、または売却による受取金額(取引費用に関連したものを除く)は、親会社の子会社の支配を保持する場合、連結キャッシュ・フロー計算書上どのように分類するか？

非支配持分の取得や売却に関連するキャッシュ・フローは財務活動に分類されます。IAS第7号では、当該キャッシュ・フローを所有者との他の取引と同じ方法で分類し、結果として財務活動として分類することを明確化するように改訂されました。

4. 子会社の非支配持分に支払われる配当は連結キャッシュ・フロー計算書上どのように分類するか？

子会社の配当を含む配当の支払いは、財務活動または営業活動のいずれかに分類されます。

5. 子会社の部分所有持分の売却に関する単一の取引による受取金額は、この結果親会社が子会社の支配を喪失する場合、連結キャッシュ・フロー計算書上どのように分類するか？

支配の喪失につながる子会社持分の売却による受取金額は、投資活動に分類されます。

6. (親会社が子会社の支配を保持する場合、)子会社の非支配持分の売買に関する取引費用を連結キャッシュ・フロー計算書上どのように分類するか？

子会社への支配が保持されている場合の、子会社の非支配持分の売買における増分および直接付随取引費用の支払いは、財務活動として分類されます。これはIAS第32号において、増分および直接付随取引費用を資本の控除として認識することと、首尾一貫しています。

サマリー

当該改訂基準の強制適用日が急速に近づいています(2009年7月1日以降に開始する会計年度より)。この新しいガイダンスが、企業による企業結合の会計処理、表示方法および分類方法を変えることから、上記のQ&Aではこの新しい課題を取扱いました。当連載記事のパート3では、非支配持分との取引に焦点を当てます。

あらた監査法人
東京都中央区銀座8丁目21番1号
住友不動産汐留浜離宮ビル(〒104-0061)
お問い合わせ: aaratapr@jp.pwc.com

© 2009 PricewaterhouseCoopers Aarata. All rights reserved. "PricewaterhouseCoopers" refers to PricewaterhouseCoopers Aarata or, as the context requires, the PricewaterhouseCoopers global network or other member firms of the network, each of which is a separate and independent legal entity.