

注：本資料は Deloitte の IFRS Global Office が作成し、有限責任監査法人トーマツが翻訳したものです。
この日本語版は、読者のご理解の参考までに作成したものであり、原文については英語版ニュースレターをご参照下さい。

IFRS in Focus

IASB が事業の定義の明確化および従来保有していた持分の会計処理の修正を提案

目次

- ・なぜ本修正案が提案されたか？
- ・本修正案で提案された変更点は何か？
- ・発効日、経過措置およびコメント期間

本 IFRS in Focus は、国際会計基準審議会 (IASB) が公表した公開草案 (ED) 2016/1 における IFRS 第 3 号「企業結合」および IFRS 第 11 号「共同支配の取決め」の修正案を要約したものである。

要点

IASB は事業の定義を明確化するために、IFRS 第 3 号「企業結合」の修正を提案した。提案された主な修正点は、取得された活動および資産の組合せが事業とみなされるためには、次の要件を満たさなければならないことを示すことである。

- 単一の識別可能な資産（または類似した識別可能な資産のグループ）に、取得した総資産の公正価値が集中していない。
- 組み合わせてアウトプットの創出に寄与する能力を有するインプットおよび実質的なプロセスを含んでいる。

本修正案には、設例および適用指針が含まれている。

IASB はまた、共同支配事業である事業の支配の獲得にあたり、他の段階的に達成される企業結合と同様、企業は、従来保有していた共同支配事業の持分を再測定しなければならないことを明確化するために、IFRS 第 3 号および IFRS 第 11 号「共同支配の取決め」を修正することを提案している。ただし、共同支配事業者である企業は、共同支配の維持または獲得を目的として、共同支配事業の追加持分を取得した際、従来保有していた共同支配事業の持分を再測定してはならない。

本修正案のコメント期限は、2016 年 10 月 31 日である。

詳細は下記 Web サイト参照

www.iasplus.com

www.deloitte.com

www.deloitte.com/jp/ifrs

なぜ本修正案が提案されたか？

事業の定義

2014 年に IASB は、IFRS 第 3 号の適用後レビュー (PIR) を実施した。このプロセスの中で、回答者からは、現行の IFRS 第 3 号で規定されている事業の定義の適用が困難であるとの懸念が寄せられた。この懸念は、事業の定義が大まかであり、取得した活動および資産の組合せが事業であるか否かを評価するためのガイダンスがほとんどないというものである。IASB はこの懸念に対応することを決定し、事業の定義を明確化するために、IFRS 第 3 号の修正を提案した。

見解

IFRS 第 3 号および米国会計基準における企業結合の要求事項は、実質的にコンバージェンスされている。米国財務会計基準審議会(FASB)は、独自の PIR の結果を受けて、2015 年 11 月、米国会計基準における事業の定義を修正するための公開草案を公表した。IASB は、FASB による提案の文言が IASB による提案の文言とは異なるものの、いずれの修正案も、類似の結論をもたらすことを意図していることを示している。

従来保有していた共同支配事業の持分の会計処理

IASB は、企業が共同支配事業である事業の支配あるいは共同支配を獲得する場合、または共同支配を維持する場合における、共同支配事業の資産および負債に対して従来保有していた持分の会計処理に際して、実務に不統一があることを認識した。IASB は、そのような取引の会計処理を明確化するために、IFRS 第 3 号および IFRS 第 11 号を修正する提案を行った。

本修正案で提案された変更点は何か？

事業の定義

IASB は、事業とみなされるためには、取得した活動および資産の組合せは、最低限、組み合わせてアウトプットの創出に寄与する能力を有する**インプット**および**実質的なプロセス**を含んでいなければならない旨を明確化することを提案した。この評価を行うために、企業は、次のステップを実施しなければならない。

ステップ1: 取得した総資産の公正価値が、単一の識別可能な資産(または類似した識別可能な資産のグループ)に集中しているか否かの決定

本修正案では、取引日において、**取得した総資産の公正価値のほとんどすべてが、単一の識別可能な資産または類似した識別可能な資産のグループに集中しているか否か**を企業が評価することを要求している。該当する場合、活動および資産の組合せは、事業とみなされず、それ以上の分析は必要とされない。

本修正案では、「**単一の識別可能な資産**」を、企業結合において単一の識別可能な資産として認識され測定されるであろう資産または資産グループと定義している。さらに、多大なコストの発生を伴わずに他の資産から分離して使用することができない資産は、単一の資産とみなさなければならない。

見解

本修正案では、取得した総資産の公正価値には、取得したインプット、契約、プロセス、労働力および他の識別可能ではない無形資産(結果的に、企業結合で認識されたのれんの価値の一部を構成)が含まれることが示されている。本修正案ではまた、企業が、支払った対価の公正価値に、引き受けた負債の公正価値を加算することによって、取得した総資産の公正価値を算定することができる旨が示されている。

したがって、企業は、「集中」の要件を満たすか否かを決定するため、公正価値に係る数種類の手続きを実施しなければならない可能性がある。

ステップ2: 取得した活動および資産の組合せに、組み合わせてアウトプットの創出に寄与する能力を有するインプットおよび実質的なプロセスが含まれているか否かの決定

ステップ 1において、取得した活動および資産の組合せが事業に該当しないと判断されなければ、企業は、取得した活動および資産の組合せが、組み合わせてアウトプットの創出に寄与する能力を有するインプットおよび実質的なプロセスを含んでいるか否かを決定する必要がある。この評価にあたっては、次の重要な定義が適用される。

インプット: 1または複数のプロセスが適用される場合にアウトプットを創出する、またはアウトプットの創出に寄与する能力を有している経済的資源

プロセス: インプットに適用された場合に、アウトプットを創出するか、またはアウトプットの創出に寄与する能力を有するシステム、標準、プロトコル、慣習または規則

アウトプット: 顧客への財またはサービス、投資収益(配当または利息など)または他の収益をもたらすインプットおよび当該インプットに適用されたプロセスの結果

取得したプロセスが実質的であるか否かの評価

取得したプロセスが実質的であるか否かの評価(取得日に実施)は、活動および資産の組合せ(「組合せ」)にアウトプットがあるか否かによって異なる。

組合せにアウトプットがある場合、本修正案では、次のいずれかに該当すれば、その組合せは事業であると述べている。

- (i) 組合せが、取得したインプットに適用した場合に、(たとえ組織化された労働力の取得がなくても)アウトプットの生産を継続する能力に寄与するプロセスを含んでおり、かつ、当該プロセスが独特または希少と考えられるか、あるいは多大なコスト、労力または遅延を生じずに入れ替えることができない場合
- (ii) 組合せが、取得したプロセスを遂行するために必要な技能、知識または経験を有する組織化された労働力を含んでおり、それが、取得したインプットに適用した場合に、アウトプットの生産を継続する能力にとって決定的なものである場合

見解

IASB は、組織化された労働力を伴わずに、組合せが事業となり得る状況は極めて限定的な状況であると考えている。これらの状況とは、(i) 組合せにアウトプットがあり、かつ、(ii) 取得したプロセスが独特または希少であるか、あるいは入れ替えることが困難な状況である。IASB は、そのようなプロセスは、通常は価値があるものであり、当該プロセスが実質的であることが多いと考えている。

組合せにアウトプットがない場合、本修正案では、組合せが事業であるとみなされるためには、2つの要件を満たすことを要求している。それら2つの要件とは、(i) 組合せに、取得した実質的なプロセスを遂行するのに必要な技能、知識または経験のある組織化された労働力が含まれていること、および(ii) 取得した実質的なプロセスは、他の取得したインプットを開発または変換してアウトプットにする能力にとって決定的なものでなければならない。プロセスは、付随的であるか、またはアウトプットの創出に要するすべてのプロセスとの関連において僅少である場合には、決定的なものではない。

見解

IASB は、組織化された労働力は事業へのインプットであるが、事業そのものではないと考えている。それでも、組織化された労働力の知的能力(すなわち、たとえプロセスが文書化されていなくても、組織化された労働力が、プロセスを遂行できる能力)はプロセスである。

IASB は、アウトプットがない場合は、組合せが事業であることを示す、より説得力のある証拠が求められると考えている。したがって、取得したインプットの種類を検討することがより重要となる。本修正案では、組織化された労働力が開発できるか、またはアウトプットに変換できるインプットの例を以下のとおり挙げている。

- (i) 財またはサービスを開発するために使用できる知的財産
- (ii) アウトプットを創出するために開発できる他の経済的資源
- (iii) 将来のアウトプットの創出を可能にする必要な材料または権利にアクセスする権利

事業の定義を明確化するために提案されたその他の修正案は、以下のとおりである。

- (i) のれんの存在は、取得された活動または資産の組合せが事業であることを示唆しているという推定を削除する。その代わりに、本修正案では、僅少とはいえない金額ののれんの存在は、取得したプロセスが実質的であり、活動および資産の組合せが事業であるという指標となる可能性があることを提案している。
- (ii) 市場参加者が、欠けている要素を入れ替え、アウトプットの創出を継続できる場合は、活動および資産の組合せが事業であるという記述を削除する。
- (iii) 取得した契約は、(組織化された労働力へのアクセスを企業に与える場合を除き)実質的なプロセスではない旨を明確化する。

従来保有していた共同支配事業の持分の会計処理

本修正案では、次のことを提案している。

- (i) 事業の定義を満たす共同支配事業の支配の獲得にあたり、(IFRS 第 3 号において段階的に達成されるその他の企業結合と同様)従来保有していた共同支配事業における持分を再測定しなければならないことを明確化するために、IFRS 第 3 号を修正する。
- (ii) 共同支配事業者である企業が、共同支配事業に対する追加的な持分を取得し、共同支配を維持する場合または共同支配を獲得する場合は、従来保有していた共同支配事業の持分を再測定してはならないことを明確化するために、IFRS 第 11 号を修正する。

見解

IASB は、共同支配事業である事業の支配の獲得は、段階的に達成される企業結合であると考えている。これは、そのような取引が、共同支配事業の持分の性質を変化させる重大な経済的事象であると考えられるためである。

他方、IASB は、共同支配の獲得または維持は、企業集団の境界や共同支配事業に対して従来保有していた持分の会計処理を変更させるものではないと考えている。

発効日、経過措置およびコメント期間

公開草案では、本修正案の発効日が明示されていない。IASB は、本公開草案に対して寄せられたコメントを検討したうえで、発効日を決定する予定である。

本公開草案では、IFRS 第 3 号の修正を、取得日が、修正の発効日以後開始する最初の事業年度の期首以後である企業結合に適用されることを提案している。IFRS 第 11 号の修正は、共同支配の獲得が今回の修正の発効日以後開始する最初の事業年度の期首以後である取引に適用されることを提案している。いずれの場合においても、早期適用が認められる。

公開草案へのコメント期限は、2016 年 10 月 31 日である。

デロイト トーマツ グループは日本におけるデロイト トウシュ トーマツ リミテッド(英国の法令に基づく保証有限責任会社)のメンバーファームおよびそのグループ法人(有限責任監査法人 トーマツ、デロイト トーマツ コンサルティング合同会社、デロイト トーマツ ファイナンシャルアドバイザー合同会社、デロイト トーマツ 税理士法人および DT 弁護士法人を含む)の総称です。デロイト トーマツ グループは日本で最大級のビジネスプロフェッショナルグループのひとつであり、各法人がそれぞれの適用法令に従い、監査、税務、法務、コンサルティング、ファイナンシャルアドバイザー等を提供しています。また、国内約 40 都市に約 8,700 名の専門家(公認会計士、税理士、弁護士、コンサルタントなど)を擁し、多国籍企業や主要な日本企業をクライアントとしています。詳細はデロイト トーマツ グループ Web サイト(www.deloitte.com/jp)をご覧ください。

Deloitte(デロイト)は、監査、コンサルティング、ファイナンシャルアドバイザーサービス、リスクマネジメント、税務およびこれらに関連するサービスを、さまざまな業種にわたる上場・非上場のクライアントに提供しています。全世界 150 を超える国・地域のメンバーファームのネットワークを通じ、デロイトは、高度に複合化されたビジネスに取り組むクライアントに向けて、深い洞察に基づき、世界最高水準の陣容をもって高品質なサービスを Fortune Global 500® の 8 割の企業に提供しています。“Making an impact that matters”を自らの使命とするデロイトの約 225,000 名の専門家については、[Facebook](#)、[LinkedIn](#)、[Twitter](#) もご覧ください。

Deloitte(デロイト)とは、英国の法令に基づく保証有限責任会社であるデロイト トウシュ トーマツ リミテッド(“DTTL”)ならびにそのネットワーク組織を構成するメンバーファームおよびその関係会社のひとつまたは複数指します。DTTL および各メンバーファームはそれぞれ法的に独立した別個の組織体です。DTTL(または“Deloitte Global”)はクライアントへのサービス提供を行いません。DTTL およびそのメンバーファームについての詳細は www.deloitte.com/jp/about をご覧ください。

本資料は皆様への情報提供として一般的な情報を掲載するのみであり、その性質上、特定の個人や事業体に具体的に適用される個別の事情に対応するものではありません。また、本資料の作成または発行後に、関連する制度その他の適用の前提となる状況について、変動を生じる可能性もあります。個別の事案に適用するためには、当該時点で有効とされる内容により結論等を異にする可能性があることをご留意いただき、本資料の記載のみに依拠して意思決定・行動をされることなく、適用に関する具体的事案をもとに適切な専門家にご相談ください。