

IASBが事業の定義の明確化及び従来保有していた持分の会計処理の修正を提案

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。

トーマツ IFRSセンター・オブ・エクセレンス

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」及び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、取得された活動及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。
 - (i) 単一の識別可能な資産（又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。
 - (ii) 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及び実質的なプロセスを含んでいる。
- 本修正案には、設例及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号及び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、共同支配の維持又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。

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、取得した活動及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号及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、又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及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。IASBI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号及び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

IASBIは、事業とみなされるためには、取得した活動及び資産の組合せは、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及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（又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又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、活動及び資産の組合せは、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又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、労働力及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：取得した活動及び資産の組合せに、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及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、取得した活動及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、取得した活動及び資産の組合せが、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及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又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、又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、又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、慣習又は規則

アウトプット：顧客への財又はサービス、投資収益（配当又は利息など）又は他の収益をもたらすインプット及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、活動及び資産の組合せ（「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又は希少と考えられるか、あるいは多大なコスト、労力又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、知識又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

IASBI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又は希少であるか、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、知識又は経験のある組織化された労働力が含まれていること、及び(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又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、又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、たとえば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、又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) 財又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又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、取得された活動又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、活動及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、活動及

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又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、共同支配の獲得又は維持は、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、経過措置及びコメント期間

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。

以上