

IASB、「事業の定義(IFRS第3号の改訂)」を公表

国際会計基準審議会（IASB）は、2018年10月22日、「事業の定義（IFRS第3号の改訂）」（以下「本改訂」）を公表した。本改訂は、IASBが2016年6月に公表した公開草案（ED/2016/1）「事業の定義及び従来保有している持分の会計処理（IFRS第3号及びIFRS第11号の改訂案）」（以下「2016年公開草案」）について寄せられたコメントを踏まえ、審議を重ねた結果として、IFRS第3号「企業結合」の改訂に関する部分について公表されたものである。



企業は、本改訂を2020年1月1日以後に開始する最初の事業年度の期首以後が取得日となる企業結合及び資産の取得に適用しなければならない。早期適用は認められる。企業が本改訂を早期適用する場合には、その旨を開示しなければならない。

【要約】

本改訂における主な変更点は以下のとおりである。

- 活動及び資産の組み合わせが事業に該当する場合は、最低限、アウトプットを創出する能力に、組み合わせられて重要な寄与をもたらすインプット及び実質的なプロセスを含まなければならないことが明確化された。
- 事業に該当するか否かの評価において、市場参加者が、欠けている要素（インプットまたはプロセス）を置きかえて、引き続きアウトプットを創出することができるか否かの評価が削除された。
- 実質的なプロセスを取得したか否かの評価に有用なガイダンスと設例が追加された。
- 事業の定義及びアウトプットの定義について、顧客に提供される財またはサービスに焦点が当てられ、また、コストを低減する能力に関する記述が削除されたことにより、定義が狭められた。
- 資産及び活動の組合せが事業か否かの評価に関して、単純化された評価方法（コンセントレーション・テスト）が新たにが容認された。この選択は、任意に実施可能なテストであり、取引またはその他の事象ごとに選択できる。

【改訂の背景】

2014年から2015年にかけて、IASBはIFRS第3号の適用後レビューを実施した。適用後レビューでは、基準に対する全体的な支持は得られたものの、事業の定義を適用することの困難さ等、検討を要するいくつかの領域も識別された。なお、IFRS第3号は、IASBと米国財務会計基準審議会（FASB）との共同プロジェクトの成果であり、FASBは、FASB基準書第141号（2007年改訂）の適用後レビューを実施した。FASBの適用後レビューにおいても、事業の定義に関する論点が識別され、FASBは、2017年に事業の定義の明確化に関する会計基準更新書（ASU）を公表している。

【改訂の内容】

IFRS第3号は、企業結合を、「取得企業が1つまたは複数の事業の支配を獲得する取引またはその事象」と定義している。

IFRS第3号において、事業の取得に対して要求されている会計処理は、事業を構成しない資産グループの取得の場合の会計処理と主に以下のような点で異なるため、事業の定義は重要である。

	事業の取得	資産グループの取得
のれん・割安購入益	認識する	認識しない
繰延税金資産・負債（取得日時点）	認識する	認識しない
取得関連コスト	費用処理	資産計上

本改訂は、企業が事業の取得と資産グループの取得とを区別するにあたっての助けとなる適用ガイダンス及び設例を提供するものである。

事業の定義（付録A）及びアウトプットの定義（B7項）

事業の定義及びアウトプットの定義が、以下のとおり変更された。

	変更後	変更前
事業	<ul style="list-style-type: none"> 顧客への財またはサービス、<u>投資収益（配当または利息など）</u>または通常の活動からの<u>他の収益をもたらす目的で実施し管理することができる、活動及び資産の統合された組合せ</u> 	<ul style="list-style-type: none"> 投資家またはその他の所有者、<u>構成員または参加者に対し、配当、コストの低減またはその他の経済的便益という形でのリターンを直接的に提供する目的で実施し管理することができる、活動及び資産の統合された組合せ</u>
アウトプット	<ul style="list-style-type: none"> 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成果であって、<u>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）</u>または通常の活動からの<u>他の収益をもたらすもの</u> 	<ul style="list-style-type: none"> 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成果であって、<u>投資家またはその他の所有者、構成員または参加者に対し、配当、低コストまたはその他の経済的便益という形でのリターンを直接的に提供するまたは提供する能力を有するもの</u>

これらの変更は、IFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」における顧客への財またはサービスの提供に焦点をあてるとともに、資産と事業を区別するのに有用でない記述（コストを低減する能力）を削除することで、事業の定義及びアウトプットの定義を狭めるものである（BC21S項）。

事業の最低限の要求事項（B8項）

事業には通常、アウトプットが存在するが、活動及び資産の統合された組合せが事業の要件を満たすうえでアウトプットは要求されない。この点を明確にするため、事業の取得と判断する際の最低限の要求事項を示すと共に、従来の記載の削除がなされた。

■ 最低限の要求事項の明確化

項目	背景
<ul style="list-style-type: none"> 活動及び資産の統合された組合せは、最低限、組み合わせられて、アウトプットを創出する能力に重要な寄与をもたらす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（B8項） 	<ul style="list-style-type: none"> 実質的なプロセスの存在が、事業と事業ではない活動及び資産の組合せを分けると考えられた（BC21F項）
<ul style="list-style-type: none"> 活動及び資産の統合された組合せは、アウトプットを「創出する能力」ではなく、アウトプットの「創出に寄与する能力」を有していればよい（B7項） 	<ul style="list-style-type: none"> アウトプットを創出するのに必要なインプットとプロセスのすべてが揃わない場合でも、事業は存在し得ることを明らかにした（BC21F項）

■ 従来の記載の削除

項目	背景
<ul style="list-style-type: none"> 市場参加者が、欠けている要素を置きかえて、引き続きアウトプットを創出することができる場合には、取得した活動及び資産の組合せは事業であるとする（B8項） 	<ul style="list-style-type: none"> 事業を取得したか否かの判断は、「市場参加者が欠けているインプットまたはプロセスを置きかえることが可能か否か」よりも、「何を取得したか」に基づいて行うべきであると考えられた（B21I項）

公正価値が単一の資産に集中するか否かの任意のテスト（B7A項-B7C項）

資産及び活動の組合せが事業か否かの評価に関して、単純化された評価（コンセントレーション・テスト）が新たに容認された。コンセントレーション・テストは、任意に選択し実施可能なテストであり、取引またはその他の事象ごとに選択できる。

■ コンセントレーション・テストの評価結果

コンセントレーション・テストの結果次第で、取扱いが以下のように異なる。

- ✓ 公正価値の集中が認められる場合：資産及び活動の組合せは事業ではないとされ、追加的な評価は不要となる。
- ✓ 公正価値の集中が認められない場合：資産及び活動の組合せに事業として必要な要素が含まれているか否か、取得したプロセスが実質的であるか否かに関する評価が必要となる（コンセントレーション・テストを実施しない場合も同様）。

■ コンセントレーション・テストの方法

コンセントレーション・テストは、①取得した総資産の公正価値のほとんどすべてが、②単一の識別可能資産または③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評価する。

それぞれの範囲は、以下に従い決定する。

項目	決定方法
①取得した総資産の公正価値	<p>a) 現金及び現金同等物、繰延税金資産及び繰延税金負債の効果により生じたのれんを除く</p> <p>b) 取得した総資産の公正価値には、取得した識別可能な純資産の公正価値を超えて移転された対価も含まれる（非支配持分及び従来保有していた持分があれば、その公正価値も加算）。</p> <p>取得した総資産の公正価値は、通常、以下の算式で算定される。</p> <p>取得した総資産の公正価値 =</p> <p>(i)移転された対価の公正価値（非支配持分及び従来保有していた持分があれば、その公正価値も加算）</p> <p>+ (ii)引き受けた負債の公正価値（繰延税金負債を除く）</p> <p>△ (iii)上記a)の項目</p> <p>しかし、この移転された対価の公正価値を基礎とした(i)～(iii)の合計よりも、取得した総資産の公正価値が大きい場合にはより精緻な計算が必要となる場合がある</p>
②単一の識別可能な資産	<p>c) 単一の識別可能な資産とは、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のことである</p> <p>d) 他の有形資産（またはIFRS第16号に基づくリースの対象となる原資産）に付随していて、物理的に除去して単独で使用することが多大なコストの発生またはいずれかの資産の効用もしくは公正価値の大幅な減少を伴ってしかできない有形資産（例えば、土地及び建物）は、単一の識別可能な資産とみなす</p>
③類似した識別可能な資産のグループ	<p>e) 資産が類似するか否かの評価に際して、単一の識別可能な資産ごとの性質及びその資産からのアウトプットの管理及び創出に関連するリスク（リスクの特徴）を考慮する</p> <p>f) 以下のような場合には類似した資産ではない</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ 有形資産と無形資産 ✓ 異なるクラスの有形資産（例えば、棚卸資産、製造設備及び自動車）。ただし、上記d)に該当する場合を除く ✓ 異なるクラスの識別可能な無形資産（例えば、ブランド名、ライセンス及び開発中の無形資産） ✓ 金融資産と非金融資産 ✓ 異なるクラスの金融資産（例えば、売掛金及び資本性有価証券） ✓ 同じクラスの識別可能な資産であるがリスクの特徴に重要な相異がある資産

取得したプロセスが実質的か否か（B12項-B12D項）

取得したプロセスが実質的か否かを判断する要件を、取得日時点で資産及び活動の組合せにアウトプットがない場合（例えば、営業活動をまだ開始していない設立間もない会社）とアウトプットがある場合に分けて定めている。

アウトプットがない場合	アウトプットがある場合
<ul style="list-style-type: none"> ■ 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よって、そのプロセスが決定的であり、<u>かつ</u>、 ■ 取得したインプットに、以下の<u>両方</u>が含まれること <ol style="list-style-type: none"> 1) プロセス（またはプロセスのグループ）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 2) 組織化された労働力が開発または変換してアウトプットにしうる他のインプット（知的財産、開発された経済的資源、必要な材料または権利へのアクセスを獲得する権利等） 	<ul style="list-style-type: none"> ■ 1) アウトプットの生産を継続する能力にとってそのプロセスが決定的であり、<u>かつ</u>、 2) 取得したインプットがプロセス（またはプロセスのグループ）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いる <p><u>または</u>、</p> <ul style="list-style-type: none"> ■ プロセスがアウトプットの生産を継続する能力に重要な寄与をもたらし、<u>かつ</u>、 1) 独特または希少と考えられるか、<u>または</u>、 2) 多大なコスト、労力またはアウトプットの生産を継続する能力の遅延を生じずに入れ替えることができない

上記検討に関連して、以下の項目が示された。

関連項目	内容
契約の取得	<ul style="list-style-type: none"> ■ 取得した契約（例えば、リース契約）はインプットであり、実質的なプロセスではない。 ■ しかし、取得した契約が、組織化された労働力へのアクセスを与える場合がある（例えば、不動産管理や資産管理の外部委託契約）。この場合、企業は組織化された労働力が、企業が支配している（したがって取得している）実質的なプロセスを遂行しているかを評価する。この評価にあたり、契約の存続期間及び更新条件等を考慮する。
組織化された労働力を置き換えることの困難さ	<ul style="list-style-type: none"> ■ 取得した組織化された労働力を置きかえることの困難さは、取得した組織化された労働力が、アウトプットを創出する能力に決定的であるプロセスを遂行していることを示唆する場合がある。
プロセスが付随的または僅少な場合	<ul style="list-style-type: none"> ■ プロセス（またはプロセスのグループ）は、例えば、アウトプットの創出に要する全てのプロセスとの関係において僅少または付随的である場合には、決定的なものではない。

削除された項目（B10項及びB12項）

改訂前のIFRS第3号に規定されていた以下の項目は、本改訂において削除された。

- 反証がない場合、資産及び活動の特定の組合せで、のれんが存在するものは、事業にあたるものとする推定（B12項）
- 開発段階にある活動及び資産の統合された組合せの評価において考慮すべき要素（B10項）

追加された設例（IE73項-IE123項）

事業に該当するか否かの評価の解釈に役立つため、以下の設例を追加している。

- 取得対象の性質に応じた、事業の定義に関するガイダンスの適用
 - ✓ 不動産の取得（設例A）
 - ✓ 新薬候補の取得（設例B）
 - ✓ バイオ技術企業の取得（設例C）
 - ✓ テレビ局の取得（設例D）
 - ✓ 閉鎖された製造施設の取得（設例E）
 - ✓ 販売権のライセンス（設例F）
 - ✓ ブランドの取得（設例G）
 - ✓ ローンのポートフォリオの取得（設例H）
- コンセントレーション・テストの適用（設例I）

【経過措置及び適用日】

企業は、本改訂を2020年1月1日以後に開始する最初の事業年度の期首以後が取得日となる企業結合及び資産の取得に適用しなければならない。早期適用は認められる。企業が本改訂を早期適用する場合には、その旨を開示しなければならない。

編集・発行

有限責任 あずさ監査法人

IFRSアドバイザリー室

azsa-accounting@jp.kpmg.com

ここに記載されている情報はあくまで一般的なものであり、特定の個人や組織が置かれている状況に対応するものではありません。私たちは、的確な情報をタイムリーに提供するよう努めておりますが、情報を受け取られた時点及びそれ以降においての正確さは保証の限りではありません。何らかの行動を取られる場合は、ここにある情報のみを根拠とせず、プロフェッショナルが特定の状況を綿密に調査した上で提案する適切なアドバイスをもとにご判断ください。

© 2018 KPMG AZSA LLC, a limited liability audit corporation incorporated under the Japanese Certified Public Accountants Law and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved.

The KPMG name and logo are registered trademarks or trademarks of KPMG International.