

IASB、「IFRS第3号『企業結合』の適用後レビュー」を公表

国際会計基準審議会(IASB)は2015年6月17日、「IFRS第3号『企業結合』の適用後レビュー(Post-implementation Review, PIR)」を公表した。適用後レビューは、新基準や既存の基準に対する重要な修正の国際的な適用から通常2年後に実施される。今回のIFRS第3号は、2013年7月に公表されたIFRS第8号「事業セグメント」の適用後レビューに続く2つめの適用例となる。

【本適用後レビューの概要】



- 本適用後レビューは、2つのフェーズに分けて行われた。
- まず、IASBは、適用後レビューで検討する論点を識別し、それらを検討するかどうかを評価した。そのうえで、情報要請(Request for information, RFI)を公表し、広く情報を求めた。
- 次に、RFIにより得られたコメントを、他の情報収集活動及び関連する学術的研究のレビューにより得られた情報とともに検討を行った。
- 本適用後レビューは、IFRS第3号(2004年版)、IFRS第3号(2008年版)に加え、関連して行われたIAS第27号「個別財務諸表」、IAS第36号「資産の減損」及びIAS第38号「無形資産」への修正を含む企業結合プロジェクト全体を対象としている。
- 本適用レビューでIASBが重点的に検討を行った領域は、次のとおりである。
 - (a) 事業の定義
 - (b) 企業結合における公正価値測定
 - (c) のれん以外の無形資産の個別の識別、及び負ののれんの会計処理
 - (d) のれん及び他の非償却無形資産の減損
 - (e) 非支配持分の会計処理
 - (f) 段階的取得や支配の喪失の会計処理
 - (g) 開示
- 本適用後レビューの報告書は、レビューを通じてIASBが把握した発見事項と、これらについてIASBがとりうる対応について記載している。

コンサルテーション及び情報収集

IFRS第3号の適用後レビューにおける第1フェーズは、IFRS第3号の適用から生じた論点の評価であった。この評価は、2013年に、文献や教育資料のレビュー及び60回に及ぶアウトリーチ会議を通じて行われた。

上記の評価の結果、IASBは本適用後レビューの範囲を決定した。本適用後レビューの対象

は、IFRS第3号(2004年版)により導入された要求事項及び2008年の改訂に含まれる要求事項とした。加えてIASBは、企業結合プロジェクトの一環として、2008年に行われたIAS第27号、IAS第36号及びIAS第38号の修正も適用後レビューの対象に含めることとした。

2014年、適用後レビュープロセスは情報収集のフェーズに入った。適用後レビューのプロセスはIFRS第3号の適用に関して結論付けるための十分な情報を入手できるようにデザインされている。

IFRS第3号の適用後レビューの情報収集の主な情報源には以下のものが含まれる。

- RFIを通じた公開コンサルテーション
- アウトリーチ活動
- 学術的研究のレビュー

2014年1月に、IASBはRFIを公表し、2014年5月30日を期限としてコメントを募集した。IASBはこの結果、93のコメントレターを入手した。

IASBのボードメンバー及びスタッフはまた、30回のアウトリーチイベントに参加した。これらのアウトリーチイベントは、地域の基準設定団体や会計事務所、学術専門家や規制当局により開催されたものである。

IASBはさらに学術的研究をレビューした。この結果は2014年9月及び12月のIASB会議で報告された。レビューの中で検討された情報は、一般に利用可能な公表された情報から入手されたものである。

適用後レビューの第2フェーズでは、IASBは、RFIに寄せられたコメントを、他のコンサルテーション活動で得られた情報と併せて検討した。本適用後レビューは、2013年7月以降のIASB会議で取り上げられた。2014年9月のIASB会議では、上記により収集された情報についての検討が行われた。また2014年12月のIASB会議では、適用後レビューでの発見事項について議論と、RFIで入手されたフィードバックと学術的な文献との比較検討が行われた。この会議の中で、IASBは、IFRS第3号の領域で、フォローアップの検討が必要となるものを識別し、その重要性について検討を行った。

発見事項の要約と次のステップ

IASBによる本適用後レビューにより検出され、追加の調査が必要と考えられる領域と、これらについての今後の考えられる対応の要約は、下表のとおりである。

なお、以下の表に含まれる重要性は、IASBが以下の基準を考慮して評価したものである。

- 現在の要求事項に基づき提供される情報の有用性について、投資者が懸念を示しているか？
- 財務諸表の作成者、監査人または規制当局は現在の要求事項の適用について懸念を示しているか？
- その領域は、会計基準アドバイザリー・フォーラム(ASAF)が追加の検討を勧告している論点に含まれているか？
- 米国財務会計財団(FAF)の財務会計基準書第141号「企業結合」(2007年改訂版)の適用後レビュー報告書または米国財務会計基準審議会(FASB)のアジェンダに含まれているか？

検討領域	重要性	PIRに対して寄せられたコメントと、考えられる次のステップ
のれんの減損テストの有効性及び複雑性	高	<p>✓ PIRの参加者の多くが、減損テストは複雑で、多くの時間と費用を要し、かつ重要な判断を伴うと考えている。</p> <p>IASBはリサーチを実施する予定である。また、IASBは、IAS第36号をレビューし、減損モデルの改善(特に、簡素化する範囲の有無)を検討する可能性がある。</p>
のれんの事後の会計処理 (減損のみのアプローチと償却及び減損アプローチとの比較)	高	<p>✓ 投資者は、のれんを償却せず減損のみのアプローチを採用していることについて、様々な見解を有している。減損のみのアプローチに肯定的な投資者は、減損のみのアプローチは、経営者の責任を評価するほか、取得が期待どおりに行われたかどうかの評価に有用であると考えている。一方、減損のみのアプローチに否定的な投資者は、減損のみのアプローチによった場合、時間とともにのれんは自己創設のれんに置き換わること、のれんの償却により純利益のボラティリティを低減させることができること等から、会計処理の再検討を求めている。</p> <p>IASBはリサーチを実施する予定である。また、IASBは、現在の減損のみのアプローチのもとで提供されている情報(これは、IASBによる学術的な文献のレビューでも価値との関連性があることが示唆されている)の有用性を損なうことなく、のれんの会計処理に要するコストを削減することができるか、またどのように削減するかを検討する可能性がある。この検討は、以下のものを含む。</p> <ul style="list-style-type: none"> ■ どのように減損のみのアプローチを改善し、懸念事項に対応するか。 ■ 減損のみのアプローチが提供する情報を損なうことなく、償却及び減損モデルを開発することができるか。
事業の定義の適用の困難さ	中／高	<p>✓ 事業の定義は広範であり、IFRS第3号は取得した資産の組合せが事業ではないと評価される場合についてほとんどガイダンスを提供していない等の理由から、PIRの参加者は、取得が事業を含むかどうかの決定が困難であると指摘している。</p> <p>IASBは、リサーチを実施する予定である。また、IASBは、事業の定義及び関連する適用ガイダンスの明確化を試みる可能性がある。</p> <p>✓ また、IFRS第3号では、「市場参加者」という用語の定義が定められていない。ある資産の組合せが、特定の市場参加者グループにとって事業に該当すると判定されたとしても、同一の資産の組合せが他の市場参加者の観点からは事業とは考えられない可能性がある。</p> <p>IASBは、企業固有アプローチよりも市場参加者アプローチが望ましいかどうかの検討を行う可能性がある。</p> <p>✓ 取引が資産の取得か企業結合かの決定が困難であることから、税効果会計、条件付支払及び取得コストの会計的な取扱いの差異が本当に正当化されるのかについて再検討するべきである。</p> <p>IASBは、企業結合と資産の取得の会計処理の相違を削減することで、事業の定義に係るプレッシャー(例えば、繰延税金の会計処理)を軽減できるかどうかを検討する可能性がある。</p>

顧客関係やブランドといった無形資産の識別及び公正価値測定	中／高	<ul style="list-style-type: none"> ✓ PIRの参加者が企業結合の会計処理における公正価値測定の中で直面した課題として、十分に信頼可能で客観的なデータがないために、無形資産をのれんから区別して識別・測定することが容易でないことが挙げられている。 ✓ また、PIRの参加者から、多くの無形資産は、それのみで市場で流通することは多くないため、活発な市場があることは稀であることは指摘されている。さらに、無形資産の多くは企業に固有であり、識別・評価を行うことが容易でなく、加えて、評価技法が複雑かつ主観的であることが指摘されている。 <p>IASBはリサーチを実施する予定である。また、IASBは、特定の無形資産(例えば、顧客関係)をのれんに含めるべきかを検討する可能性がある。</p> <p>また、IASBは、顧客関係に係る無形資産の識別及び関連する測定のために有用なものとして、どのような追加のガイダンスを提供できるかを検討する可能性がある。</p>
------------------------------	-----	---

以下の項目は重要性が中程度以下のため、2015年のアジェンダコンサルテーションに対するフィードバックの内容により、各項目の検討を開始する可能性があると、IASBは述べている。

被取得企業の事後の業績に関する情報	中	<p>このトピックはのれんの事後の会計処理の項目と関連している。</p> <p>IASBは、被取得企業の事後の業績を開示することが実務的かどうかを検討する可能性がある。また、取得後、何期間の情報を開示することが費用対効果に優れているかを検討する可能性がある。</p>
条件付対価の事後の会計処理の有用性	中	一部のPIRの参加者は、特定の状況下において、条件付対価の公正価値の変動を、取得した資産の帳簿価額を調整することにより認識するかどうかを検討することを提案した。
条件付対価及び偶発負債の公正価値測定	中	一部のPIRの参加者は、目的適合性及び忠実な表現を補強するため、条件付対価及び偶発負債の会計処理を再検討すべきかを検討することを提案した。
段階的取得及び支配の喪失の会計処理の有用性	中	一部のPIRの参加者は、段階的取得や支配の喪失から生じる再測定の利得をその他の包括利益(OCI)に認識するかどうかを検討することを提案した。
非支配持分の測定	低	一部のPIRの参加者は、現在は取引ごとの会計方針の選択となっている非支配持分の評価について、すべての企業結合について同一の会計方針を採用する1回限りの選択とすべきかどうかを検討することを提案した。
比較情報のプロフォーマ	低	一部のPIRの参加者は、比較情報のプロフォーマを作成することが実務に資するかどうか検討することを提案した。
負ののれんを純損益に認識することの有用性	低	一部のPIRの参加者は、負ののれんを純損益でなくOCIに認識するかどうか検討することを提案した。
売却株主が従業員となる場合の条件付支払いの会計処理	低	IASBは、売却株主が従業員になる(または引き続き従業員である)場合の、その売却株主に対する条件付支払いのガイダンスを再検討する可能性がある。一部のPIRの参加者は、このガイダンスは、そのような支払いを、対価か取得後費用のいずれとして取り扱われるべきかを検討する際の指標の1つとすべきであると考えている。

IASBは2015年2月に、以下の項目をそのリサーチ・アジェンダに加えることを決定した。

- のれんの減損テストの有効性及び複雑性
- のれんの事後の会計処理(減損のみのアプローチか、償却及び減損アプローチか)
- 事業の定義を適用するにあたっての困難さ
- 顧客関係やブランドといった無形資産の識別及び公正価値の測定

IASBはこれらのプロジェクトを引き続き検討する予定である。

また、米国財務会計基準審議会(FASB)も同様にこれらの項目を検討している。IASBは、FASBとどのように協働することができるかを検討する予定である。さらに、他の国の基準設定団体もこれらの領域に対して興味を示しており、IASBは人材の共有の機会があるかもしれないと考えている。

編集・発行

有限責任 あづさ監査法人

IFRSアドバイザリー室

azsa-ifrs@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。