

IFRSをめぐる動向 第80回 IFRS第3号「企業結合」の適用後レビュー結果を受けた、IASB/FASBの審議状況

(12頁)

1. はじめに

本連載は、主に国際会計基準審議会 (IASB) 及び米国財務会計基準審議会 (FASB) の月次合同会議等での討議内容に基づき、IFRS をめぐる最新の動向を伝えることを目的としています。今回は、IFRS 第3号「企業結合」の適用後レビュー (Post-implementation review) の結果を受けて行われた 2015 年9月と10月のIASBの審議状況について取り上げます。

IASB は 2015 年6月に IFRS 第3号の適用後レビューの実施結果をフィードバック・ステートメントとして公表しました。その結果を受けて、IASB は 2015 年9月に FASB と合同会議を、2015 年10月には IASB 単独での会議を行い、適用後レビューで取り上げられた各論点のうち、特に重要とされた4つの論点について、今後の検討方針が議論されました。以下では、これらの論点に関するIASBの検討状況について、関連するFASBの検討状況とともに紹介します。

なお、文中の意見にわたる部分は筆者の私見であることをあらかじめお断りしておきます。

2. プロジェクト全体の概要

IASB の適用後レビューでは、IFRS 第3号に関連する12の論点が識別され、そのうち以下の4つが重要性の高い論点とされました。

- ・事業の定義の明確化
- ・のれんの事後の会計処理
- ・減損テストの改善
- ・無形資産の認識及び測定

これらは、2015年2月のIASB会議において「リサーチ・アジェンダ」へ追加することが決定されています。なお、これら4つの論点のうち3つは「のれん」に関連する論点であり、リサーチ・プロジェクトとしては「事業の定義の明確化」と「のれん及び減損」の2つのプロジェクトが設定されています。

また、上記の4つの論点は、米国の財務会計財団 (FAF) が実施した、IFRS 第3号に対応する米国の企業結合会計基準である財務会計基準書 (SFAS) 第141号 (改訂) (現在は、FASB の会計基準コード化体系 Topic 805「企業結合」に組み込まれている) の適用後レビューで識別さ

れた項目とも概ね共通しており、IASB と FASB で連携しつつ共同で検討を行っていくこととされました。この FAF による適用後レビューの報告書は 2013 年5月に公表済みであり、特に「事業の定義の明確化」に関しては先行して検討が進められていることから、IASB では FASB の検討状況を踏まえた上で議論を進めることとされています。

次の(図表1)は、プロジェクト全体の検討状況と 2015 年9月の IASB/FASB 合同会議での決定事項と今後のステップについてまとめたものです。

(図表1)プロジェクト全体の検討状況のまとめ(2015 年9月 IASB/FASB 合同審議終了時点)

| プロジェクト ／論点 | | 論点の概要 | FASB の状況 | IASB の決定事項と今後のステップ |
|-----------------|-------------------------|---|--|---|
| 事業の定義の 明確化 | | 事業の取得か資産 の取得かの判定の 困難さに対して、定 義を明確化すべき | 審議をすでに終 了しており、数か 月以内に公開草 案を公表する予 定 | スタッフが FASB の審議・合意内容を 分析していくことを決定 (IFRS 第3号 を修正すべきか、また修正する場合は どのように進めるかを決定するため) |
| のれん 及び減 損 | のれん の事後 の会計 処理 | のれんを償却すべ きかどうか | 基準設定のアジ ェンダに含めて 審議中 (*) | 今後数か月、引き続きお互いの作業を モニターした後で、どのように進める かを決定 |
| | 減損テ ストの 改善 | のれん及び他の非 金融資産の現行の 減損テストに変更 を加えるかどうか | | |
| | 無形資 産の認 識及び 測定 | のれんから、他の資 産をどの程度分け て識別すべきか | 基準設定のアジ ェンダに含めて 審議中 | |

(*) なお、減損テストの改善について、IASB は「非金融資産の減損」も含めていますが、FASB ではのれんのみを対象としています。

3. 個々の論点の検討状況

(1) 事業の定義の明確化

IFRS では、ある取引を企業結合取引として処理するか、通常の取得取引として処理するかによって会計処理が大きく異なることとなります。すなわち、事業を取得する「企業結合取引」であ

れば「取得法」によって、取得した識別可能な資産及び引き受けた負債を取得日の公正価値によって測定し、差額をのれんとして計上することになりますが、事業を構成しない資産又は資産グループの取得の場合、購入日における対応する公正価値に基づいて、取得原価を識別可能な個別の資産及び負債に配分するため、のれんは発生しません。両者の区分は、その取引が「事業」の定義を満たしているかどうかによって判断されるため、どのように「事業」を定義するかが重要になります。

IFRS 第3号は、事業の定義等について次のように定めています。

(付録A) 用語の定義

事業：投資家又はその他の所有者、構成員又は参加者に対し、配当、コストの低減又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され管理される、活動及び資産の統合された組合せ

(付録B) 適用指針

事業は、インプットと、アウトプットを創出する能力を有する当該インプットに適用されるプロセスとで構成される。事業には通常アウトプットが存在するが、統合された組合せが事業としての要件を満たすのにアウトプットが要求されるものではない (B7：抜粋)

このような事業の定義について、適用後レビューでは、「定義が広範で、取得した資産の組合せが事業でない場合のガイダンスが足りない」、「“事業として創出する能力 (capable of being conducted)” という言葉は、取引に事業が含まれるかどうかを決定する助けにはならない」、「取得された企業が収益を創出しない場合の事業の定義が明確ではない」など、さまざまな検討課題が寄せられました。

事業の定義の明確化については、FASB は先行して着手していたこともあり、すでに審議も終了し、暫定決定された内容をもとに公開草案の公表準備がすすめられています。IASB では FASB の提案内容を分析の上、修正の要否などを検討すべく、2015 年 10 月 IASB 会議においてスタッフによる分析に基づいた審議が行われました。IASB スタッフは、FASB の提案を主に6つの項目に分類し、それぞれについて対応方針をまとめています。

次の(図表2)は、この6つの項目に関する FASB の提案内容の概要をまとめたものです(2015 年 10 月 IASB 会議のスタッフ・ペーパーをもとに作成)。

(図表2) FASB の提案内容と IASB の対応方針

| 項目 | FASB 提案の概要 |
|----------|---|
| 実質的なプロセス | 「事業」に該当するためには、少なくとも、取得した活動や資産の組合せ(以下「資産の組合せ」)に、アウトプットを創出する能力に寄与するインプットと実質的なプロセスを含んでいなければならないことを明確化する。 |

| | |
|-----------------------|---|
| 欠けている要素を代替できる市場参加者の能力 | 市場参加者が欠けている要素（インプット又はプロセス）を代替できアウトプットを創出し続けることができる場合に資産の組合せが事業に該当するという現行の要求事項を削除する。 |
| 取得資産の公正価値の大部分を占める資産 | 取得した資産の公正価値のほとんどすべてが、単一又は類似のグループの識別可能な資産に集中している場合、事業とはみなさない。 |
| アウトプットの定義の見直し | アウトプットの定義を顧客への財及びサービスに焦点を当てるよう見直す。 |
| 事例の追加 | 事業とは何かについての解釈の助けになるような事例を追加する。 |
| 将来に向かっての適用 | 提案している修正を将来に向かって適用することを求める（遡及適用はしない）。 |

IASB は、このような FASB の提案について 2015 年 10 月の IASB 会議で IASB スタッフによる分析を議論し、すべて支持することを表明しました。また、IFRS 第3号について、FASB の提案内容と同様の修正を行うこととし、ディスカッションペーパーではなく、公開草案を公表することが決定されました。

(2) のれん及び減損

①IASB と FASB の検討状況の比較

前述の通り、IFRS 第3号の適用後レビューの結果を受け、IASB は「のれん及び減損」に関するプロジェクトをリサーチ・アジェンダに追加しています。論点としては、①のれんの事後の会計処理(のれんの償却に関する論点も含む)、②IAS 第 36 号「資産の減損」の減損テストの改善、③無形資産の認識及び測定、の3つが含まれています。また、IASB は、FASB と異なり、非金融資産の減損についても検討を行うこととしています。

2015 年9月の合同会議では、これらの論点の要約が説明されるとともに、各々の論点の検討時期及び内容の重複等について議論が行われました(ただし、決定事項はありません)。(図表3)は、それぞれの論点ごとの検討状況を比較したものです。

(図表3)「のれん及び減損」に関する IASB と FASB の検討状況の比較

| IASB | | FASB | |
|----------|----------------------------------|-----------------|----------------------------|
| 論点 | 検討の方向性 ^(*) | 論点 | 検討の方向性 |
| のれんの事後の会 | ・スタッフから検討の方向性と して4つのアプローチが提案さ | のれん (減損を含 む) | 以下の4つの選択肢につい て、分析と検討を実施 |

| | | | |
|-------------|--|------------------------|---|
| 計処理 | れた | | ・非公開企業モデル（10年償却など） |
| 減損テストの改善 | ・スタッフから改善/単純化すべき4つの領域が提案された | | ・見積残存年数で償却 ・直接減額 ・減損テストの簡素化 |
| 無形資産の認識及び測定 | ・顧客関係の識別及び関連する測定に有用な追加ガイダンスが提供可能かどうか検討する予定 | 企業結合における識別可能な無形資産の会計処理 | 以下の3つの見解について分析と検討を実施 ・すべての無形資産をのれんに含める ・事業の他の資産から独立して売却又はライセンス供与可能な無形資産のみを識別 ・現行のガイダンスを変更しない |

（*）IASBでは2015年10月のIASB会議で検討が開始された段階。

2015年10月IASB会議では、これらの内容を踏まえてプロジェクトの検討方針が審議されましたが、決定事項はありませんでした（次項②も併せて参照ください）。またFASBも本稿の作成日現在では結論まで至っておらず、今後の審議状況には留意が必要です。

② 2015年10月IASB会議でのスタッフ提案の概要

（図表3）に示した通り、2015年10月のIASB会議では、「のれんの事後の会計処理」と「減損テストの改善」の論点に関して、IASBの今後の検討の方向性を提案すべくスタッフ・ペーパーが用意されました。

「のれんの事後の会計処理」に関して、検討の方向性として提案された4つのアプローチとその概要はそれぞれ次のとおりです。

（アプローチ1）のれんの償却：

のれんを耐用年数で償却する（減損テストも実施）。適切な耐用年数と償却方法の決定に関するガイダンスを作成する。

（アプローチ2）のれんを区分した会計処理：

のれんを異なるコンポーネントに区分して、各々のコンポーネントで異なる会計処理が適用できるものを切り出す。

（アプローチ3）直接償却：

取得時にのれんを直接償却する。損益に計上する方法と OCI もしくは資本に直接計上する方法(損益計算書へのリサイクリングの要否の検討も含む)が考えられる。

(アプローチ4) のれんの減損テストの改善のみにフォーカスする:

のれんの会計処理は現行のまま(減損テスト改善は、「減損テストの改善」の項目で検討)。

このうち、アプローチ2及び3を採用する場合には追加の調査が必要になるとし、IASB スタッフはアプローチ4を推奨しています。2015年10月会議ではアプローチ1を支持する意見や反対する意見、アプローチ4を支持する意見、アプローチ2と3の組合せを支持する意見など様々なコメントがありましたが、現段階ではまだ議決は行われず、決定事項はありませんでした。

また、「減損テストの改善」に関しても同様にスタッフ・ペーパーが用意されていましたが、2015年10月会議では若干の議論にとどまりました。なお、提案されている、改善/単純化すべき4つの領域とその主な改善提案の概要はそれぞれ次のとおりです。

(エリア1) 回収可能額の計算方法の見直し:

処分コスト控除後の公正価値と使用価値の高い方を回収可能額とする今の方法は理論的に最善であるが、使用価値の概念を削除するアプローチとした方がコストベネフィットに優れている。

(エリア2) 年次減損テストからの救済:

減損の兆候判定について、指標のみを使用するアプローチ(年次で減損テストは行わず、兆候のあるときのみ実施)を採用し、IAS 第36号にも指標を追加する。

(エリア3) 使用価値の計算の単純化/明確化: 使用価値の計算において、税引前レートを使用する要求事項の削除や、経営者の予算/見通しから、未確定事項にかかる将来キャッシュフローの見積りを控除する調整を要求しない等の改善を行う。また、ガイダンスが無いことを補うために教育文書を作成する。

(エリア4) 資金生成単位に関するガイダンス: 資金生成単位の認識や、のれんの資金生成単位への配分に関するガイダンスを開発する。

4. 今後の予定

IFRS 第3号の適用後レビューの結果を受けたIASBの対応に関しては審議が始まったばかりですが、2015年10月30日現在のワークプランにおいて、「事業の定義の明確化」に関する公開草案を3か月以内に公表することが示されました。

「事業の定義の明確化」に関しては、FASBの審議がすでに終了し、近日中の公開草案の公表が予定されている状況であること、またIASBとしてもその公開草案ドラフトの内容に基づいて修正することを決定したことから、予定通り早い段階で公開草案が公表されるものと考えられます。

一方で、「のれん及び減損」については特段の決定事項は無く、FASB も検討中であり、今後、議論が本格化していくものと見込まれます。