

IFRSをめぐる動向 第74回 IFRS 第3号「企業結合」の適用後レビューの検討状況

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、IASB による IFRS 第3号「企業結合」に関する適用後レビュー (Post-implementation review) の動向について取り上げます。IASB は、2013年7月の会議で、IFRS 第3号の適用後レビューの計画に合意し、現在のところ2015年第2四半期中のフィードバック・ステートメント公表を目標として検討が進められています。以下では、IFRS 第3号の適用後レビューの概要と現在の検討状況について、適用後レビューの概要を確認したうえで解説します。

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. IASB による適用後レビューの概要

IASB による適用後レビューとは、国際財務報告基準 (IFRS) の開発や大規模な修正の過程で議論の多かった論点などを対象に、基準が意図したとおりに機能しているかどうかを確認するための仕組みです。適用後レビューは、通常、基準の新たな要求事項が国際的に2年間適用された後に開始するとされています。

最初の適用後レビューは、IFRS 第8号「事業セグメント」を対象として行われ、2013年7月に実施結果に関する報告書とフィードバック・ステートメントが公表され、レビューが完了しました。IFRS 第3号はこの適用後レビュープロジェクトの対象となる2番目の基準で、現在プロジェクトが進行しているのは、この IFRS 第3号のみです。

IASB では、適用後レビューの報告書の公表後、発見事項に基づいて、IFRS の軽微な修正を行うか、より広範な改訂のためのアジェンダ提案を行うかを検討する場合があります。ただし、適用後レビューにより基準が常に変更されるといった前提は設けないこととされています。

3. IFRS 第3号の適用後レビューと現在の検討状況

(1) 当初のスケジュールとプロジェクトの進捗状況

2013年7月のIASB 会議においてIFRS 第3号の適用後レビューの実施が決定され、検討が進められることになりましたが、2013年7月時点のスケジュールと2015年4月末現在のプロジェクトの進捗状況をまとめると、下記の図表1の通りになります。

【図表1】適用後レビューの当初予定と現在の進捗状況

活動内容	時期(当初予定)	時期(実績・予定)
第1フェーズ ・市場関係者との協議を通じて、検討範囲を特定し、情報要請に含める論点を設定	2013年7月～2013年11月	2013年7月～2014年1月
情報要請(RFI)の公表	2013年12月～2014年1月	2014年1月30日(公表)
第2フェーズ ・意見募集(120日間) ・コメントの分析と広範なアウトリーチ	2014年4月～2014年5月 (コメント期限) 2014年 上期中	2014年5月30日(コメント期限) 2014年上期以降実施 2014年9月分析終了
報告書とフィードバック・ステートメントの公表	2014年第3四半期	2015年第2四半期(目標)

図表のとおり、IFRS第3号の適用後レビューは概ね順調に進められてきましたが、第2フェーズの完了とフィードバック・ステートメントの公表は予定よりやや遅れている状況です。

(2) 適用後レビューで特定された項目と今後の取組予定

上記のとおり、2015年4月末現在では、2015年第2四半期中のフィードバック・ステートメント公表に向けて作成準備が行われている段階ですが、IASB会議においては2014年5月30日のコメント期限以降、2014年9月、12月と2015年2月の3度議論が行われています。

2014年9月の会議では、提出されたコメントレターの内容や実施されたアウトリーチの結果の報告が行われるとともに、フィードバック・ステートメントの作成準備を進めるようIASBスタッフに対して指示が出されました。

2014年12月の会議では、9月のアジェンダの内容に基づいて、(1)市場関係者からのフィードバックおよび学術論文に関する議論、(2)入手したフィードバックを踏まえた今後の取組についての優先順位づけが行われました。具体的には次の12の項目が重点分野として識別され、その重要性に応じた分類が行われています。次の図表2は12項目の重点分野と今後検討すべき内容をまとめたものです(2014年12月IASB会議のアジェンダを元に作成)。

【図表2】重点分野と今後検討すべき内容

重点分野	項目の重要性	FASB と作業を行うか	IASB スタッフが提案する次のステップ ※
のれんの減損テストの非有効性及び複雑性	特に高い	特に予定なし	<ul style="list-style-type: none"> ・IAS36 号「資産の減損」のレビューを行う ・減損モデルの改善を検討 ・簡素化の範囲を検討
のれんの事後の会計処理(減損のみアプローチと償却及び減損アプローチの利点の比較を含む)	特に高い	行う	<ul style="list-style-type: none"> ・FASB は耐用年数や償却および減損アプローチの調査を開始 ・減損のみのアプローチが提供している情報を失うことなく、のれんの会計処理のコストを下げられるか(あらたな償却方法の開発)
事業の定義の適用に関する課題	中/高	行う	<ul style="list-style-type: none"> ・FASB は定義の明確化の分析と関連する適用ガイダンスに重点 ・分析の際に、企業固有のアプローチより市場参加者アプローチが望ましいかどうか検討
無形資産(たとえば顧客関係やブランド)の識別と公正価値測定	中/高	行う	<ul style="list-style-type: none"> ・FASB はのれんに含めるべきかどうか分析 ・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
被取得企業の事後の業績に関する情報	中	特に予定なし	<ul style="list-style-type: none"> ・情報の作成はどの程度実務上可能か調査 ・取得後どの程度の期間、情報提供すべきかの調査
条件付対価に関する事後の会計処理の有用性	中	特に予定なし	<ul style="list-style-type: none"> ・公正価値変動を取得した資産に含めて認識するか調査
条件付対価及び偶発負債の公正価値測定	中	特に予定なし	<ul style="list-style-type: none"> ・信頼性をもって測定可能である場合に限り認識するかどうかについて調査
段階取得及び支配の喪失の会計処理の有用性	中	特に予定なし	<ul style="list-style-type: none"> ・再測定による利得を OCI で認識すべきかどうかの調査
非支配持分の測定	低	特に予定なし	<ul style="list-style-type: none"> ・全ての企業結合に対する会計方針の選択とすべきかについて調査
プロフォーマ情報(前年度の比較情報)	低	特に予定なし	<ul style="list-style-type: none"> ・情報の作成はどの程度実務上可能か調査

負ののれんを純損益で認識することの有用性	低	特に予定なし	・負ののれんを OCI で認識すべきかどうか調査
従業員となる売却株主に対する条件付支払に関する会計処理	低	特に予定なし	・関連するガイダンスの修正が提案されている

※ 今後検討すべき項目としてスタッフから提案されたものであり、合意事項ではない。

2015年2月のIASB会議では、上記の12項目のうち、特に次の4つの項目(12月の会議で、特に高いもしくは中/高と判断されたもの)について、「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。

- ・IAS第36号「資産の減損」における減損テストの改善
- ・のれんの事後の会計処理(減損のみアプローチと償却及び減損アプローチの利点の比較を含む)
- ・事業の定義の明確化
- ・ブランドや顧客関係等の無形資産の識別と測定

なお、この4つの重点項目は、米国において財務会計財団(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(2013年5月に報告書を公表)において識別された項目ともおおむね共通していますが、米国ではこのほかに、測定期間中に新たな情報を入手した場合の遡及修正(いわゆる暫定的な会計処理)の取扱いについての検討なども行われています。

(3) ASAF 会議での議論の状況

2015年3月26日に開催された会計基準アドバイザリーフォーラム(ASAF)会議においても2015年2月までのIASB会議での検討内容を踏まえ、当該プロジェクトの状況説明が行われるとともに議論が行われています。ASAFメンバーからは、概ねネガティブなコメントは出されていませんが、IFRSと米国基準とのコンバージェンスについては維持することや、4つの項目についてはFASBでも検討が進められている部分があるため、緊密に連携しつつ共同で検討を行っていくべきであることなどが意見として出されました。

なお、わが国の基準設定主体である企業会計基準委員会(ASBJ)はこの会議において、2014年7月に欧州財務報告諮問グループ(EFRAG)、イタリア会計基準設定主体(OIC)と共同で公表したディスカッション・ペーパー「のれんはなお償却しなくてよいか」に対して寄せられたコメントをまとめたフィードバック・ステートメント(2015年2月にASBJより公表)の説明を行っています。またこれに関連してASBJは、今回IASBがのれんの事後の会計処理に関して「リサーチ・アジ

エンダ」とした点については、アジェンダ・コンサルテーションでの意見収集を行うことなく、FASBでの取組みと同様に、これまでのリサーチ結果等も踏まえて速やかに進行中のアジェンダ（Active Agenda）の一部として検討を進めるべきと主張しています。

(4) FASB の検討状況

米国の FASB でも企業結合に関する会計基準について適用後レビューが行われ、IASB と概ね同様の重点項目が識別されている事は、上述の通りですが、FASB ではIASB と異なり、すでに基準設定のアジェンダに含めて審議が進められています。項目ごとの検討状況をまとめると次の図表3のとおりです（2015 年4月末現在）。

【図表3】FASB における項目別の検討状況

項目	目的	直近の検討状況	今後の検討の方向性
のれんの事後の会計処理	のれんの事後の会計処理に関するコストと複雑性を減少させる	<ul style="list-style-type: none"> ・2013 年 11 月にテクニカルアジェンダに追加 ・代替的なアプローチの検討が行われ、リサーチとアウトリーチ活動が行われている 	<ul style="list-style-type: none"> ・以下について追加の調査 ・のれんを仮に償却とした場合の最も適切な年数 ・減損テストの簡便化 ・IASB の適用後レビューの検討状況についても考慮する
無形資産の識別と測定	企業結合において取得された特定の識別可能な無形資産をのれんに含めるべきかどうかの評価を行う	<ul style="list-style-type: none"> ・2014 年9月に非公開企業諮問会議(PCC)で顧客関係の無形資産や競業禁止の合意について、のれんに含めることを容認することについて合意 ・2014 年 11 月に公開企業の会計処理を検討するためテクニカルアジェンダに追加 	<ul style="list-style-type: none"> ・一部の無形資産をのれんに含めるべきかどうかについて検討 ・非公開企業の規定を公開企業にも適用するかどうかを検討 ・IASB の適用後レビューの検討状況についても考慮する
事業の定義と明確化	直接もしくは子会社を通じて保有する実質的な非金融資産の取引について、資産の取得と事業の取得のいずれで会計処理すべきかを明確化する	<ul style="list-style-type: none"> ・2013 年5月にテクニカルアジェンダに追加 ・2014 年 12 月に事業の定義に関する用語の概念や定義の変更を議論し暫定決定 	<ul style="list-style-type: none"> ・以下について調査/検討を行う ・インプットとアウトプットを産出する能力が包含された一つもしくは複数の実質的なプロセスを含んだ一連の活動や資産を事業として明確化

			する ・実質的なプロセスを判断する際の数値基準を定めることについての調査
--	--	--	-----------------------------------------

なお、このほかにFASBでは2015年3月の会議において、「測定期間中に新たな情報を入手した場合の会計処理の修正」に関して、アジェンダへ追加することが決定されました。これは、遡及修正の規定を削除することで企業結合の会計処理の簡素化を図ることが目的とされています。

3.(3)「ASAF 会議での議論の状況」にも記載のとおり、FASBではIASBとのコンバージェンスが求められる中、IASBに先行して検討が進められています。一方でFASBでも、IASBにおいて適用後レビューが行われていることを踏まえ、IASBの検討状況を見極めたうえで検討を進めていくことや、連携を図りながら進めることが想定されています。今後、FASBがIASBと連携して検討を進める中で、IASBの検討にも影響を与えていく可能性も考えられますので、FASBの検討状況についても注視していく必要があると考えられます。

4. 今後の予定

IFRS第3号の適用後レビューとしての残りの作業はIASBスタッフによるフィードバック・ステートメントの作成のみになります。3.(1)「当初のスケジュールとプロジェクトの進捗状況」の図表1にも記載のとおり、当初は2014年上半期中の公表が予定されていましたが、2015年5月5日現在のワークプランによれば、2015年第2四半期中が現在の目標とされており、本年6月までの公表が見込まれます。