
プロジェクト **ASAF 対応**

項目 **IFRS 第 3 号の適用後レビュー (2013 年 11 月 IASB ボード会議資料)**

本資料の目的

1. ASAF 会議 (2013 年 12 月) では、IFRS 第 3 号「企業結合」の適用後レビュー (PiR) プロジェクトについて、2013 年 11 月 22 日に審議を行うことが予定されている次の IASB 会議資料をベースに議論を行うことが予定されている。
 - (1) PiR の第 1 フェーズでこれまでに得られた情報の報告
 - (2) 「情報要請 (RFI)」のための質問事項の提案
2. IASB は、11 月の会議で質問事項 (案) について審議を行った後、12 月の会議で最終草案を確認し、2014 年 1 月から 2 月の間に、「情報要請」を公表することを予定している。
3. 本資料では、第 1 項に記載した IASB 会議資料のうち、「情報要請」に含めることを予定している質問事項 (案) について概要をまとめている。
4. 今回の委員会においては、ASAF における意見発信の観点からご審議いただきたい。

情報要請 (RFI) のための質問事項の提案

5. 2013 年 11 月の IASB ボード会議のアジェンダ・ペーパーにおいて、次の分野に関連した質問事項 (案) を暫定的に提示している。
 - (1) 事業の定義
 - (2) 公正価値測定及び関連する開示
 - (3) 無形資産及びのれんの会計処理
 - ① のれんと別の無形資産の認識
 - ② 耐用年数が確定できない無形資産及びのれんの非償却
 - (4) 非支配株主持分の会計処理
 - (5) 段階取得
 - (6) 開示
6. また、情報要請には、次の 3 つの質問を含むことが提案されている。
 - (1) 2004 年以降の企業結合会計の経験

(2) 質問で掲げている事項以外で PiR において検討すべきと考える分野

(3) 基準適用にあたっての便益とコスト

7. それぞれに関する質問事項の詳細は、次のとおりである

分野	情報要請 (RII) に含まれる暫定の質問事項
<p>事業の定義</p>	<p>1. IFRS 第 3 号 (2008 年) では、事業の定義を修正し、資産グループが事業を構成するかを判断するための追加のガイダンスが設けられた。</p> <p>取引が事業に関連するか否かによって IFRS 第 3 号の適用範囲内となるのが決定されるため、取引に事業が関連するか否かの評価は重要である。</p> <p>企業結合の会計処理は、主に次の分野で資産の取得の会計処理とは異なる。</p> <p>(a) 識別可能純資産を超えて支払われるプレミアムの会計処理 (プレミアムはのれん又は識別可能資産に配分される。)</p> <p>(b) 繰延税金の会計処理 (当初認識時の繰延税金資産又は負債の認識免除規定の適用にならない。)</p> <p>(c) 取得関連コストの会計処理 (即時費用認識)</p> <p><u>質問事項</u></p> <p>(i) 資産の取得の会計処理と比較した場合に、IFRS 第 3 号の会計処理の相対的な便益は何か。</p> <p>(ii) 「事業」が存在しているか否かを評価する際に直面した実務上の課題は何か。評価において考慮する要因にどのようなものがあるか。</p>
<p>公正価値測定及び関連する開示</p>	<p>2. 公正価値測定は長く企業結合会計の特徴であり、1983 年に公表された IAS 第 22 号「企業結合」から、企業結合で取得した資産又は引き受けた負債は、公正価値により測定することが要求されている。</p>

分野	情報要請 (RFI) に含まれる暫定の質問事項
	<p>IASB は、特に次の事項が、企業結合時の公正価値測定 の範囲や適用時の課題等に影響を有したかについて関 心がある。</p> <p>(a) IAS 第 38 号「無形資産」で定められている無形資 産の認識基準に関する修正 (IFRS 第 3 号 (2004 年) 及び IFRS 第 3 号 (2008 年) も修正されている) に よって、企業結合時に認識する無形資産が増加した 可能性があること。</p> <p>(b) 以前、公正価値の定義に「交換」の概念が含まれて いたが、2011 年公表の IFRS 第 13 号「公正価値測 定」により、「出口価格」の概念に修正されたこと。</p> <p>(c) 2007 年に始まった金融危機により、特定の資産又 は負債を公正価値により測定することの実務上の 課題が増大した可能性があること。</p> <p>公正価値は、のれん及び他の資産又は資産グループの 減損の算定にも用いられる。</p> <p>IFRS 第 3 号 (2008 年) 上、取得日時点での公正価値 測定に関する開示要求は、非支配株主持分に限定され ている。</p> <p><u>質問事項</u></p> <p>(i) 公正価値測定に関する開示は、どの程度であれば 十分であるといえるか。もし不足があるのであれば、 何が不足しているのか。</p> <p>(ii) 企業結合会計において、公正価値測定にあたって 評価 (Valuation) 上の課題として最も大きなも のは何か。</p> <p>(iii) 公正価値測定が特に困難と考えられた構成要素 (例えば、特定の資産、負債、対価) はあるか。</p>

分野	情報要請 (RFI) に含まれる暫定の質問事項
<p>のれんと別の無形資産の認識</p>	<p>4. IFRS 第 3 号 (2004 年) では、のれんとは別に企業結合で取得した識別可能な無形資産を認識しなければならないことが強調されている。これは、当該要求事項はすでに IAS 第 22 号及び IAS 第 38 号 (以前のバージョン) でも当該要求はあったが、それに関わらず、無形資産がのれんの金額に含まれていることが多かったからである。</p> <p>また、IFRS 第 3 号 (2004 年) 及び IFRS 第 3 号 (2008 年) の改訂によって、IAS 第 38 号「無形資産」で定められている無形資産の認識基準が修正された。この修正によって、企業結合の結果、無形資産を認識することが増加することが予想されていた。</p> <p><u>質問事項</u></p> <p>(i) 無形資産を別に識別することはどのような点で有用と考えるか。無形資産を別に認識することにより、取得した事業を理解又は分析するのに必要な情報が提供されるか。もしそうでないのであれば、どのような修正が必要であると考えるか。</p> <p>(ii) のれんとは別に無形資産を識別、測定することによる適用上、監査上、執行上 (enforcement) の課題としてどのようなものがあるか。</p>
<p>耐用年数が確定できない無形資産及びのれんの非償却</p>	<p>5. IFRS 第 3 号による企業結合会計の主要な改訂の一つは、のれんを償却せずに、年次の減損テストを要求したことである。この改訂の主な理由は、償却を通じた恣意的な配分と比較して、年次に減損を評価することによって、償却を通じて裁量的な配分を行うよりも、改善された情報が提供されると判断されたためである。</p> <p>また、IAS 第 38 号は、耐用年数が確定できない無形資産</p>

分野	情報要請 (RFI) に含まれる暫定の質問事項
	<p>産を償却せずに、年次の減損テストを要求するよう改訂された。</p> <p><u>質問事項</u></p> <p>(i) 年次の減損テストが提供する情報はどの程度有用か。また、それはなぜか。</p> <p>a. 改善が必要と考えるか。もしそうであれば、それはなぜか。</p> <p>(ii) のれん又は耐用年数が確定できない無形資産の減損テストを行うことによる適用上 (又は、監査上、執行上) の課題は何か。また、それはなぜか。</p>
非支配株主持分	<p>6. 2003 年の IAS 第 27 号「連結及び個別財務諸表」の改訂により、少数株主持分 (非支配株主持分) は、資本に含めて親会社株主持分とは別に表示するよう改訂された。これは、少数株主持分 (非支配株主持分) は概念フレームワークの負債の定義を満たさないと結論づけられたためである。IFRS 第 3 号 (2008 年) は、「少数株主持分」を「非支配株主持分」へ用語を変更し、非支配株主持分を再定義した。</p> <p>また、IFRS 第 3 号 (2008 年) は次の定めを導入している。</p> <p>(a) 非支配株主持分について、公正価値により測定するか、被取得企業の識別可能資産 (純額) の認識金額に対する現在の所有持分の比例的な割合により測定するかを選択できること</p> <p>(b) IAS 第 27 号 (2008 年) の改訂による企業の支配を獲得後、支配の喪失をもたらさない親会社持分の変動を資本取引として会計処理すること</p> <p><u>質問事項</u></p> <p>(i) 非支配株主持分に関する情報はどの程度有用か。非支配株主持分は親会社に帰属しない連結上の持分に対する請求権を適切に反映している</p>

分野	情報要請 (RFI) に含まれる暫定の質問事項
	<p>か。そうでない場合、どのような改善が必要と考えるか。</p> <p>(ii) 非支配株主持分の会計処理に関する、監査上、執行上の課題は何か。</p>
<p>段階取得</p>	<p>7. IFRS 第3号は、段階取得をどのように会計処理するかガイダンスを提供している。IFRS 第3号(2008年)により次の主要な改訂が行われた。</p> <p>(a) 被取得企業の資産及び負債を取得日の公正価値により測定する。また、のれんは、取得日において、従来から保有していた被取得企業の投資の公正価値、移転された対価及び非支配株主持分の金額と取得した純資産との差額により測定される。</p> <p>IFRS 第3号(2008年)の前は、段階取得において被取得企業の資産及び負債は、のれんの一部を算定するために、段階取得のそれぞれの取得時点で公正価値により測定されていた。これによって、取得企業がそれぞれの持分を購入した時点の異なる公正価値により資産が測定されるとともに、段階取得のそれぞれの取得時点でのれんが認識されることになる。</p> <p>(b) 既存持分を取得日における公正価値で再測定し、関連する利得又は損失を純損益に含めて認識する。</p> <p>これは、次のような理由によるものである。</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 被取得企業の資産及び負債に用いられる取得日における公正価値は、より有用な情報であると考えられたこと ・ 取得日において利得又は損失を純損益に認識することによって、資産及び負債に関して取得日における公正価値の利用が進むと考えられたこと ・ 支配の獲得は、投資に関する取得企業と被取得企

分野	情報要請 (RFI) に含まれる暫定の質問事項
	<p>業の関係の重大な変化を反映すると考えられたこと</p> <p><u>質問事項</u></p> <p>(i) 以前の要求事項と比較して IFRS 第3号の段階取得が提供する情報はどの程度有用か。有用でない情報がある場合、その理由をご説明ください。</p>
開示	<p>8. IFRS 第3号では、被取得企業の資産及び負債、移転された対価、グループの業績に対する被取得企業の貢献度について開示することを要求している。</p> <p><u>質問事項</u></p> <p>(i) グループとして取得の影響を適切に理解する上で、他にどのような情報が必要か。</p> <p>(ii) 開示されている情報のうち、有用といえず、再評価すべきであるのはどの部分か。</p> <p>(iii) IFRS 第3号で要求されている開示を作成、監査、又は、執行する上での課題は何か。またそれはなぜか。</p>
その他の事項	<p>9. IFRS 第3号の適用レビューを検討する際に IASB が考慮すべきその他の事項としてどのようなものがあるか。IASB は、実務上の適用上の課題（基準の適用、監査、基準の執行）に関心がある。IASB は、基準が提供する情報がどの程度有用か、また、どのような改善が必要か、またそれはなぜかについて関心がある。</p>
影響	<p>10. 基準が次のような影響を生じさせたと考える事項又は分野について記載してください。</p> <p>(i) 財務情報の利用者又は作成者に便益をもたらす</p>

分野	情報要請 (RFI) に含まれる暫定の質問事項
	<p>たか。</p> <p>(ii) 財務情報の利用者又は作成者に想定外の大きなコストを課すことになったか。</p> <p>(iii) 取得(acquisition)を行うこと自体にどのような影響があったか(例えば、契約条項への影響)、または、企業結合会計に対する経営者の考え方にどのような影響があったか。</p>

ASAF 会議における意見発信

8. ASAF 会議(2013年12月)において、主に以下のコメントを行うことが考えられる。

- 情報要請における質問事項(案)は、企業結合会計について適用後レビューでカバーすべき分野を概ね網羅していると考えられる。特に、のれんの非償却について質問事項で明示している点について評価する。
- なお、ASBJは、のれんの会計処理について、EFRAG、イタリア会計基準設定主体、インド会計基準設定主体と共同でリサーチ・プロジェクトを実施している。リサーチは、必ずしも実務上の適用実績だけに着目したものではないが、リサーチの進捗について、適宜、情報提供させていただきたい。

ディスカッション・ポイント

- ・上記のASAF会議におけるコメント案について、ご意見を頂きたい。

以 上