

2016年6月

公開草案 ED/2016/1

事業の定義及び従来保有していた持分の会計処理 IFRS第3号及びIFRS第11号の修正案

コメント期限：2016年10月31日

事業の定義及び従来保有していた持分の 会計処理

(IFRS第3号及びIFRS第11号の修正案)

コメント期限 : 2016年10月31日

Exposure Draft ED/2016/1 *Definition of a Business and Accounting for Previously Held Interests* (Proposed Amendments to IFRS 3 and IFRS 11) is published by the International Accounting Standards Board (Board) for comment only. The proposals may be modified in the light of the comments received before being issued in final form. Comments need to be received by **31 October 2016** and should be submitted in writing to the address below, by email to commentletters@ifrs.org or electronically using our ‘Comment on a proposal’ page at: <http://www.ifrs.org/open-to-comment/Pages/International-Accounting-Standards-Board-Open-to-Comment.aspx>.

All comments will be on the public record and posted on our website at www.ifrs.org unless the respondent requests confidentiality. Such requests will not normally be granted unless supported by good reason, for example, commercial confidence. Please see our website for details on this and how we use your Personal Data.

Disclaimer: To the extent permitted by applicable law, the Board and the IFRS Foundation (Foundation) expressly disclaim all liability howsoever arising from this publication or any translation thereof whether in contract, tort or otherwise to any person in respect of any claims or losses of any nature including direct, indirect, incidental or consequential loss, punitive damages, penalties or costs.

Information contained in this publication does not constitute advice and should not be substituted for the services of an appropriately qualified professional.

Copyright © IFRS Foundation®

All rights reserved. Reproduction and use rights are strictly limited. Please contact the Foundation for further details at license@ifrs.org.

Copies of IASB publications may be obtained from the Foundation’s Publications Department. Please address publication and copyright matters to publications@ifrs.org or visit our webshop at <http://shop/ifrs.org>.

The Japanese translation of the exposure draft contained in this publication has not been approved by a review committee appointed by the IFRS Foundation. The Japanese translation is copyright of the IFRS Foundation.



The IFRS Foundation logo, the IASB logo, the IFRS for SMEs logo, “Hexagon Device”, “IFRS Foundation”, “eIFRS”, “IAS”, “IASB”, “IFRS for SMEs”, “IASs”, “IFRS”, “IFRSs”, “International Accounting Standards” and “International Financial Reporting Standards”, “IFRIC” and “IFRS Taxonomy” are Trade Marks of the IFRS Foundation.

Further details of the Trade Marks, including details of countries where the Trade Marks are registered or applied for, are available from the Licensor on request.

The IFRS Foundation is a not-for-profit corporation under the General Corporation Law of the State of Delaware, USA and operates in England and Wales as an overseas company (Company number: FC023235) with its principal office as above.

事業の定義及び従来保有していた持分の 会計処理

(IFRS第3号及びIFRS第11号の修正案)

コメント期限 : 2016年10月31日

公開草案ED/2016/1「事業の定義及び従来保有していた持分の会計処理」はコメントを求めるためだけに国際会計基準審議会（当審議会）が公表したものである。この提案は、最終の形となる前に、寄せられたコメントに照らして修正されることがある。コメントは、**2016年10月31日**までに到着する必要がある、下記の宛先に文書で提出するか、commentletters@ifrs.orgへの電子メール又は我々の‘Comment on a proposal’のページを用いて電子的に提出されたい。

(<http://www.ifrs.org/open-to-comment/Pages/International-Accounting-Standards-Board-Open-to-Comment.aspx>)

すべてのコメントは公開の記録に記載され、回答者が秘密扱いの要求をしない限り、我々のウェブサイト (www.ifrs.org) に掲載される。そうした要求は、例えば商業的な守秘事項のような正当な理由がある場合を除き、通常は認められない。この点及び回答者の個人データを我々がどのように使用するのかの詳細については、我々のウェブサイトを参照されたい。

注意書き：適用される法律が認める範囲で、当審議会及びIFRS財団は、本公表物又はその翻訳から生じるすべての責任を、契約、不法行為、その他いかなる者に対するいかなる性質の請求若しくは損害（直接、間接、付随的又は結果的な損害、懲罰的賠償、罰金又はコストを含む）に関するものであれ、拒絶する。

本公表物に含まれている情報は、助言を構成するものではなく、適切な資格を有する専門家のサービスの代用とすべきではない。

コピーライト © IFRS Foundation

不許複製・禁無断転載：複製及び使用の権利は厳しく制限されている。詳細については当財団に連絡されたい (licences@ifrs.org)。

IASB 公表物のコピーは当財団の出版部から入手できる。公表物及び著作権については、publications@ifrs.org に照会するか又はウェブショップ <http://shop.ifrs.org> を訪問されたい。

本公表物に含まれている公開草案の日本語訳は、IFRS財団が指名したレビュー委員会による承認を経していない。当該日本語訳は、IFRS財団の著作物である。



IFRS財団ロゴ、IASBロゴ、IFRS for SMEsロゴ、“Hexagon Device”、“IFRS Foundation”、“eIFRS”、“IAS”、“IASB”、“IFRS for SMEs”、“IASs”、“IFRS”、“IFRSs”、“International Accounting Standards”及び“International Financial Reporting Standards”、“IFRIC”並びに“IFRS Taxonomy”は、IFRS財団の商標である。

商標についてのより詳細な情報（商標が登録又は適用されている国々の詳細など）は、要求に応じて許諾権者から利用可能である。

IFRS財団は、米国デラウェア州の一般会社法に基づく非営利法人であり、主たる事務所を上記に置いて海外会社としてイングランド及びウェールズで活動している（会社番号：FC023235）。

目次

開始ページ

はじめに

コメント募集

審議会による 2016 年 6 月公表の公開草案「事業の定義及び従来保有していた持分の会計処理」
(IFRS 第 3 号及び IFRS 第 11 号の修正案) の承認

[案] IFRS 第 3 号「企業結合」の修正

IFRS 第 3 号「企業結合」の修正案に関する結論の根拠

[案] IFRS 第 3 号「企業結合」の設例の修正

[案] IFRS 第 11 号「共同支配の取決め」の修正

IFRS 第 11 号「共同支配の取決め」の修正案に関する結論の根拠

はじめに

本公開草案において、国際会計基準審議会（当審議会）は IFRS 第 3 号「企業結合」及び IFRS 第 11 号「共同支配の取決め」の修正を提案している。この修正では、次のものを明確化することを提案している。

- (a) 事業の定義
- (b) 企業が共同支配事業である事業に対する支配を獲得した場合又は共同支配事業である事業に対する共同支配を獲得した場合の、従来保有していた持分の会計処理

事業の定義

2014 年と 2015 年に、当審議会は IFRS 第 3 号の適用後レビュー（PIR）を実施した。このレビューは、利害関係者が IFRS 第 3 号における事業の定義の適用が困難であると考えていることを明らかにした。

事業を定義することは重要である。事業の取得についての財務報告の要求事項が、事業を構成しない資産グループの取得についての要求事項と異なっているからである。この修正案は、IFRS 第 3 号を適用する際に事業と資産グループを区別する助けとするための明瞭性のより高い適用指針を企業に提供することを意図している。

IFRS 第 3 号は当審議会と米国財務会計基準審議会（FASB）の共同プロジェクトの成果であるので、IFRS 基準と米国会計基準（US GAAP）における企業結合の要求事項は基本的にコンバージェンスされている。FASB は、対応する米国会計基準の PIR において、事業の定義を適用する際の困難に関して同様のフィードバックを受け取った。したがって、FASB と当審議会はこのフィードバックに対応するために作業しており、この IFRS 第 3 号の修正案と FASB が 2015 年 11 月に公表した会計基準更新書案「事業の定義の明確化」は、基本的にコンバージェンスされた暫定的結論に基づいている。

従来保有していた持分の会計処理

当審議会は、2 種類の取引において共同支配事業の資産及び負債に対して従来保有していた持分の会計処理に際して、実務に不統一があるとの情報を得た。その 2 種類の取引とは、企業が共同支配事業である事業に対する支配を獲得する取引及び共同支配事業である事業に対する共同支配を獲得する取引である。IFRS 第 3 号及び IFRS 第 11 号の修正案は、これらの種類の取引のそれぞれの会計処理を明確化することを意図している。

コメント募集

IASB は、本公開草案における提案、特に下記の質問についてコメントを募集している。コメントは次のようなものであれば非常に有用である。

- (a) 記載された質問にコメントしている。
- (b) そのコメントが関連する具体的な項を明記している。
- (c) 明確な論拠を含んでいる。
- (d) 該当のある場合、IASB が考慮すべき代替案を記載している。

IASB は、IFRS 第 3 号及び IFRS 第 11 号における事項のうち本公開草案で扱っていない事項についてはコメントを求めている。

コメントは、**2016 年 10 月 31 日**までに到着するよう書面で提出されたい。

コメント提出者への質問

質問 1

当審議会は、事業の定義に関するガイダンスを明確化するように IFRS 第 3 号を修正することを提案している (B7 項から B12C 項及び BC5 項から BC31 項参照)。IFRS 第 3 号のこれらの修正案に同意するか。

特に、取得した総資産 (すなわち、識別可能な資産及び識別不能な資産) の公正価値のほとんどすべてが単一の識別可能な資産又は類似した識別可能な資産のグループに集中している場合には、その活動及び資産の組合せは事業ではないという当審議会の結論に同意するか (B11A 項から B11C 項参照)。

賛成又は反対の理由は何か。反対の場合、どのような代替案を提案するか、また、その理由は何か。

質問 2

当審議会と FASB は、事業の定義を明確化し修正する方法について、基本的にコンバージェンスした暫定的結論に至った。しかし、当審議会の提案の文言は FASB の提案と完全には一致していない。

提案の相違点に関して、文言の相違の結果として生じる可能性のある実務の相違も含めて、何かコメントはあるか。

質問 3

共同支配事業である事業に対する持分の取得に関する実務の不統一に対処するため、当審議会は、次のことを明確化するため、IFRS 第 3 号に第 42A 項を追加し、IFRS 第 11 号の B33C 項を修正することを提案している。

- (a) 支配の獲得時に、企業は、共同支配事業の資産及び負債に対して従来保有していた持分を IFRS 第 3 号の第 42 項に記述されている方法で再測定すべきである。
- (b) 共同支配の獲得時に、企業は、共同支配事業の資産及び負債に対して従来保有していた持分を再測定すべきではない。

これらの IFRS 第 3 号及び IFRS 第 11 号の修正案に同意するか。反対の場合、どのような代替案を提案するか、また、その理由は何か。

質問 4

当審議会は、事業の定義及び従来保有していた持分の会計処理に関するガイダンスを明確化するための IFRS 第 3 号及び IFRS 第 11 号の修正を、将来に向かって適用し、早期適用を認めることを提案している。

これらの経過措置案に同意するか。賛成又は反対の理由は何か。

コメントの方法

コメントは次のいずれかの方法で提出のこと。

電子的に 'Comment on a proposal page' (go.ifrs.org/comment にある) にアクセス
(推奨している方法)

電子メール 電子メールでのコメントの送付先: commentletters@ifrs.org

郵 送 IFRS Foundation
30 Cannon Street
London EC4M 6XH
United Kingdom

すべてのコメントは公開の記録に記載され、我々のウェブサイトに掲載される。回答者が秘密扱いを求める場合は例外とする。そうした要求は、例えば商業的な守秘事項のような正当な理由がある場合を除き、通常は認められない。この点及び回答者の個人データを我々がどのように使用するのかの詳細については、我々のウェブサイトを参照されたい。

審議会による 2016 年 6 月公表の公開草案「事業の定義及び従来保有していた持分の会計処理」(IFRS 第 3 号及び IFRS 第 11 号の修正案) の承認

公開草案「事業の定義及び従来保有していた持分の会計処理」(IFRS 第3号及び IFRS 第11号の修正案)は、国際会計基準審議会の14名の審議会メンバーにより公表が承認された。

ハンス・フーガーホースト	議長
イアン・マッキントッシュ	副議長
スティーブン・クーパー	
フィリップ・ダンジョウ	
マルティン・エーデルマン	
パトリック・フィネガン	
アマロ・ゴメス	
ゲイリー・カブレック	
スザンヌ・ロイド	
鷲地 隆継	
ダレル・スコット	
徐 正雨	
メアリー・トーカー	
張 為国	

[案] IFRS 第3号「企業結合」の修正

第42A項を追加する。第41項から第42項は修正していないが、参照の便宜のため含めている。新規の文言に下線を付している。

特定の類型の企業結合に取得法を適用するための追加的な指針

段階的に達成される企業結合

- 41 取得企業は、取得日の直前に持分を保有していた被取得企業の支配を取得する場合がある。例えば、20X1年12月31日に、企業Aは企業Bの非支配持分を35%保有している。その日に、企業Aは企業Bの持分の40%を追加購入し、企業Aは企業Bの支配を得る。本基準では、このような取引を、段階的に達成される企業結合と呼ぶが、段階取得と呼ぶこともある。
- 42 段階的に達成される企業結合においては、取得企業は従来保有していた被取得企業に対する持分を、取得日公正価値で再測定し、それにより利得又は損失が生じる場合には、当該利得又は損失を、適宜、純損益又はその他の包括利益に認識しなければならない。過去の報告期間において、取得企業が、被取得企業に対する持分の価値の変動をその他の包括利益に認識している場合がある。その場合には、その他の包括利益に認識された金額は、取得企業が従来保有していた持分を直接処分したならば要求されたであろう基準と同じ基準で認識しなければならない。
- 42A 取得企業が取得日の直前に当該事業の資産及び負債に対する持分を（IFRS第11号で定義されている共同支配事業者として又は共同支配の取決めの当事者として）保有していた共同支配事業（IFRS第11号で定義）である事業に対する支配の獲得は、段階的に達成される企業結合である。したがって、取得企業は、段階的に達成される企業結合についての要求事項を、共同支配事業に対して従来保有していた持分の再測定を含めて、第42項に述べた方法で適用しなければならない。

第64N項を追加する。

発効日及び経過措置

発効日

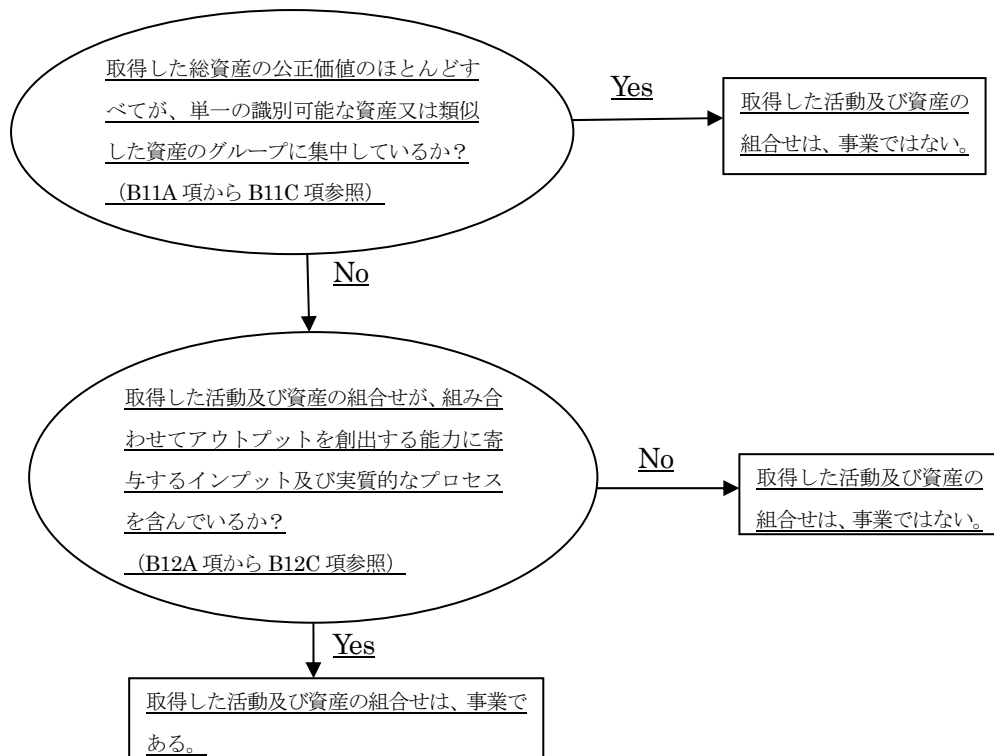
...

- 64N [案]「事業の定義及び従来保有していた持分の会計処理」（IFRS第3号及びIFRS第11号の修正）により、第42A項、B8A項、B11A項からB11C項及びB12A項からB12C項が追加され、B7項からB8項、B9項、B11項及びB12項が修正され、B10項が削除された。企業は当該修正を取得日が[発効日]以後に開始する最初の事業年度の期首以後である企業結合に適用しなければならない。当該修正の早期適用は認められる。企業が当該修正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。

B7 項から B8 項、B9 項及び B11 項を修正する。B12 項を修正し、関連する見出しを追加する。B8A 項を追加する。B11A 項から B11C 項及び関連する見出しを追加する。B12A 項から B12C 項を追加する。B10 項を削除する。新規の文言に下線を付している。削除する文言に取消線を付している。

事業の定義（第3項の適用）

- B7 事業は、インプットと、アウトプットをの創出に寄与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、活動及び資産の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。事業の3つの要素は次のとおり定義される。
- (a) インプット：1又は複数のプロセスがインプットに適用される場合にアウトプットを創出する、又はアウトプットをの創出に寄与する能力を有している経済的資源。例としては、非流動資産（無形資産又は非流動資産を使用する権利を含む）、知的財産、必要な材料又は権利に対するアクセスを獲得する能力及び従業員などを挙げることができる。
- (b) プロセス：インプットに適用された場合に、アウトプットを創出するか又はアウトプットの創出に寄与する能力を有するシステム、標準、プロトコル、慣習又は規則。例としては、戦略的経営プロセス、営業プロセス及び資源管理プロセスなどを挙げることができる。これらのプロセスは通常、文書化されるが、必要な技能を有し、規則や慣習を遵守することのできる経験を有している組織化された労働力の知的能力が、アウトプットを創出するためにインプットに適用することができる必要なプロセスを適用することもある（会計、請求業務、給与支払、及びその他の管理システムは、通常はアウトプットを創出するためのプロセスとはならない）。
- (c) アウトプット：顧客への財又はサービス、投資収益（配当又は利息など）又は他の収益をもたらす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、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、低コスト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か又は提供する能力を有するもの。
- B8 定義された目的のために実施し管理することができるためには、活動と資産の統合された組合せには2つの不可欠な要素が要求される。インプットとインプットに適用されるプロセスであり、それらが一緒にアウトプットを創出するために使用される。しかし、~~市場参加者が事業を取得して、例えば、当該事業を自己のインプット及びプロセスと統合することによって、アウトプットの産出を継続することができる場合には、事業は、売手が当該事業の運営において使用していたインプット又はプロセスのすべてを含んでいる必要はない。事業を構成するためには、活動及び資産の統合された組合せは、最低限、組み合わせてアウトプットの創出に寄与する能力を有する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。しかし、事業は、売手が当該事業の運営において使用していたインプット又はプロセスのすべてを含んでいる必要はない。~~
- B8A ある取引が事業の取得なのかどうかを評価するため、企業はまず、取得した総資産の公正価値のほとんどすべてが単一の資産又は類似した資産のグループに集中しているかどうかを評価する。公正価値がこのように集中している場合には、当該取引は事業の取得ではない。この集中が存在しない場合には、B12A 項から B12C 項の要求事項を適用して追加的な評価を行う。B12A 項から B12C 項では、取得した活動及び資産の組合せが実質的なプロセスを含んでいるかどうかを評価するための枠組みを示している。下記の図は、B11A 項から B12C 項に示す評価プロセスを要約している。



B9 事業の要素の性質は、業界ごとに、及び開発段階を含む企業の営業活動の構造ごとに異なる。新しい事業にはわずかなインプットとプロセス、時としては単一のアウトプット（製品）しか存在しないのに対し、すでに確立している事業には多くの異なるインプット、プロセス及びアウトプットが存在する。ほとんどすべての事業には負債が存在するが、事業が負債を有する必要はない。同様に、事業ではない取得した活動及び資産の組合せには、負債があるかもしれない。

B10 開発段階にある活動及び資産の統合された組合せには、アウトプットが存在しないことがある。存在しない場合には、取得企業は当該組合せが事業に該当するかどうかを判断するためにその他の要因を検討しなければならない。それだけに限られるものではないが、そうした要因としては、組合せが次に該当するかどうかを挙げることができる。

~~(a) 計画していた主要な活動を開始している。~~

~~(b) 従業員、知的財産、並びにその他のインプット及びそのインプットに適用することができるプロセスが存在している。~~

~~(c) アウトプットを創出するための計画を追求している。~~

~~(d) アウトプットを購入する顧客にアクセスすることができる。~~

開発段階にある活動と資産の特定の統合された組合せが事業の要件を満たすためには、それらの要素のすべてが存在している必要はない。[削除]

B11 活動及び資産及び活動の特定の組合せが事業に該当するかどうかは、その統合された組合せを市場参加者が事業として実行又は管理することができるかどうかに基づいて判断する。したがって、特定の組合せが事業に該当するかどうかを評価するにあたり、売手はその組合せを事業として運営していたかどうかや、取得企業がその組合せを事業として運営することを意図しているかどうかは関係がない。

公正価値の集中の評価

- B11A** 取引が主として単一の資産又は資産グループの購入である場合には、その取引は企業結合ではない。したがって、取得した総資産の公正価値のほとんどすべてが単一の識別可能な資産又は類似した識別可能な資産のグループに集中している場合には、その活動及び資産の組合せは事業ではない。取得した総資産の公正価値には、取得したインプット、契約、プロセス、労働力及び他の識別可能ではない無形資産が含まれる。取得した総資産の公正価値は、支払った対価の公正価値（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）に、引き受けた負債の公正価値を加算することによって算定することができる。
- B11B** B11A 項のテストに関して、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又は資産グループである。さらに、この評価に関しては、他の有形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又はいずれかの資産の効用若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は、単一の識別可能な資産とみなさなければならない。
- B11C** さらに、B11A 項のテストに関して、下記の資産は、単一の識別可能な資産に統合したり、類似した識別可能な資産のグループとみなしたりしてはならない。
- (a) 独立して識別可能な有形資産と無形資産
 - (b) 異なるクラスの有形資産（例えば、棚卸資産及び製造設備）。ただし、B11B 項の単一の識別可能な資産とみなされる要件に該当する場合を除く。
 - (c) 異なる無形資産クラスの中の識別可能な無形資産（例えば、顧客関連の無形資産、商標、仕掛中の研究開発）
 - (d) 金融資産と非金融資産
 - (e) 異なるクラスの金融資産（例えば、現金、売掛金、有価証券）

取得したプロセスが実質的なのかどうかの評価

- B12** 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、事業であると推定しなければならない。活動及び資産の組合せが実質的なプロセスを含んでいるかどうかの評価にあたり、僅少とはいえない金額ののれんの存在は、取得したプロセスが実質的であり、活動及び資産の組合せが事業であるという指標となる可能性がある。しかし、事業にのれんが存在する必要はない。B12A 項から B12C 項では、活動及び資産の組合せが実質的なプロセスを含んでいるかどうかを企業が評価するのに役立つ枠組みを示している。B12A 項及び B12B 項は、活動及び資産の組合せにアウトプットがあるかどうかに応じて、考慮すべき2つの異なる要件の組合せが含まれている。B12A 項では、活動及び資産の組合せにアウトプットがない場合に考慮すべき要件を示している。B12B 項では、活動及び資産の組合せにアウトプットがある場合に考慮すべき要件を示している。
- B12A** 活動及び資産の組合せに、取得日時時点で、アウトプットがない場合（例えば、まだ収益の生成を開始していない初期段階の企業である場合）には、その組合せが事業であるのは、取得した実質的なプロセス（又はプロセスのグループ）を遂行するのに必要な技能、知識又は経験のある組織化された労働力（これはインプットである）が含まれている場合のみである。さらに、この取得した実質的なプロセス（又はプロセスのグループ）は、他の取得したインプットを開発又は変換してアウト

プットにする能力にとって決定的なものでなければならない。組織化された労働力が開発できる（若しくは開発している）か又はアウトプットに変換できるインプットには、次のものが含まれる。

- (a) 財又はサービスを開発するために使用できる知的財産
- (b) アウトプットを創出するために開発できる他の経済的資源
- (c) 将来のアウトプットの創出を可能にする必要な材料又は権利にアクセスする権利

上記(a)から(c)におけるインプットの例としては、技術、仕掛中の研究開発プロジェクト、不動産、鉱業所有権などがある。

プロセス（又はプロセスのグループ）は、例えば、付随的であるか又はアウトプットの創出に要するすべてのプロセスとの関連において僅少である場合には、決定的なものではない。

B12B 活動及び資産の組合せに取得日時時点でアウトプットがある場合（例えば、取得の前に収益を生み出している場合）に、次のいずれかであれば、その組合せは事業である。

- (a) 取得した活動及び資産の組合せが、取得したインプットに適用した場合に、たとえ組織化された労働力の取得がなくても、アウトプットの生産を継続する能力に寄与するプロセス（又はプロセスのグループ）を含んでおり、かつ、当該プロセス（又はプロセスのグループ）が独特又は希少と考えられるか、あるいは多大なコスト、労力又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場合
- (b) 取得した活動及び資産の組合せが、取得したプロセス（又はプロセスのグループ）を遂行するために必要な技能、知識又は経験を有する組織化された労働力を含んでおり、それが、取得したインプットに適用した場合に、アウトプットの生産を継続する能力にとって決定的なものである場合

B12C 取得した契約は、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、不動産管理の外部委託や資産管理の外部委託に関する契約である。企業は、このような契約上の取決めを通じてアクセスされる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するのかどうかを評価しなければならない（例えば、契約の存続期間及び更新条件を考慮して）。

B42 項は修正していないが、2つの設例で言及されているので、参照の便宜のため再掲している。

被取得企業が貸手となるオペレーティング・リースに関連する資産

B42 被取得企業が貸手となるオペレーティング・リースの対象となる建物又は特許などの資産の取得日公正価値を測定するにあたり、取得企業はリースの契約条件を考慮に入れなければならない。取得企業は、オペレーティング・リースの条件が市場の条件と比べて有利又は不利であるとしても、個別の資産又は負債を認識しない。

IFRS 第 3 号「企業結合」の修正案に関する結論の根拠

この結論の根拠は、修正案に付属しているが、その一部を構成するものではない。

従来保有していた持分の会計処理

- BC1 IFRS 解釈指針委員会は、2015 年に当審議会に、企業が共同支配事業である事業に対する支配を獲得した場合に、企業が共同支配事業に対する支配を獲得する前に共同支配事業の資産及び負債に対して有していた持分を会計処理する際の実務に不統一があると伝えた。この不統一は、IFRS 第 3 号の第 41 項から第 42 項の「資本持分」という用語の解釈の相違により生じている。一部の企業は、「資本持分」には共同支配事業の資産及び負債に対する持分は含まれないと考えていた。このため、彼らは従来保有していた持分についての再測定の要求事項は適用されないと考えた。他方、共同支配事業が事業である場合には再測定の要求事項が適用されると考えていた企業もあった。
- BC2 当審議会は、共同支配事業である事業に対する支配の獲得は、段階的に達成される企業結合であることに着目した。また、当該取引が共同支配事業に対する持分の性質や当該持分を取り巻く経済的状況の著しい変化を生じることにも着目した。当審議会は、IFRS 第 3 号を開発した際に、これらの要因により、従来保有していた持分の公正価値での再測定が必要となると結論を下した。
- BC3 したがって、当審議会は、企業が共同支配事業である事業に対する支配を獲得した場合に、企業は段階的に達成される企業結合についての要求事項（従来保有していた共同支配事業の資産及び負債に対する持分を公正価値で再測定することを含む）を適用する旨を明確化することを提案している。

経過措置

- BC4 当審議会は、IFRS 第 3 号の第 42A 項を、取得日が今回の修正の発効日以後に開始する最初の事業年度の期首以後である企業結合に適用し、当該修正の早期適用を認めることを提案している。これは、その日より前に生じた取引については、従来保有していた持分を再測定しないとした場合には、この修正の遡及適用には、従来保有していた持分の取得日公正価値を算定する際に事後的判断の使用が伴う可能性があるからである。

事業の定義

- BC5 IFRS 第 3 号「企業結合」の適用後レビュー（PIR）を受けて、当審議会は 2015 年に、多くの利害関係者が、主として次のような理由で、事業の定義の解釈及び適用の方法に関して懸念を有していると結論を下した。
- (a) 取得した活動及び資産の組合せの一部として取得したプロセスの目的適合性や当該組合せから漏れているプロセスの重大性の評価が困難である。
 - (b) 事業の定義は大まかであり、IFRS 第 3 号には、取得した活動及び資産の組合せがどのような場合に事業ではないのかに関するガイダンスが、ほとんど又は全くない。
 - (c) 「事業として実施することができる」という文言は、ある取引が事業を含んでいるのかどうかを判定する際に役立たない。
 - (d) 取得された企業が収益を生み出している場合に、事業の定義をどのように適用すべきかが明確でない。

(e) 「市場参加者」という用語が IFRS 第 3 号では定義されていない。活動及び資産の組合せの中には、市場参加者の特定のグループが当該組合せをプロセスに組み込むことができるならば彼らにとって事業と考えられる可能性のあるものがある。しかし、活動及び資産の同じ組合せが、他の市場参加者の観点からは事業とは考えられない場合がある。

BC6 そうした懸念に対応するため、当審議会は、事業の定義を明確化するためのプロジェクトをアジェンダに追加した。その目的は、ある取引を資産の購入として会計処理すべきか、あるいは企業結合として会計処理すべきかを企業が決定するのに役立つことである。

BC7 IFRS 第 3 号は、当審議会と FASB の共同プロジェクトの成果であり、IFRS 基準と US GAAP における企業結合の要求事項は基本的にコンバージェンスされている。IFRS 第 3 号の PIR 及び FASB 基準書第 141 号「企業結合」(2007 年改訂)の PIR は、事業の定義を適用する際の同様の困難を識別していた。FASB は、定義は同一であるが、実務上、US GAAP を適用している法域と IFRS 基準を適用している法域との間で首尾一貫して解釈されているようには見えないと指摘した。このため、FASB は、2015 年 11 月に、US GAAP における事業の定義の適用を改善することを意図した提案を含んだ公開草案を公表した。当審議会が提案している修正は、IFRS 第 3 号の PIR において識別された論点に対処するものであり、文言は異なるが、これらの修正案と FASB の提案した修正は基本的にコンバージェンスされた暫定的結論に基づいている。当審議会は、IASB と FASB の提案した修正の複合的効果により、US GAAP を適用している法域と IFRS 基準を適用している法域での事業の定義の適用における首尾一貫性が改善されるはずであるとも考えている。

BC8 要約すると、当審議会は次のことを提案している。

- (a) 事業とみなされるためには、取得した活動及び資産の組合せは、最低限、組み合わせてアウトプットの創出に寄与する能力を有する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旨を明確化する。
- (b) 活動及び資産の組合せは、欠けている要素を市場参加者が入れ替えてアウトプットの生産を継続することができる場合には、事業であるという記述を削除する。
- (c) アウトプットの定義を顧客に提供される財又はサービスに焦点を当てるように改訂するとともに、コストを低減する能力への言及を削除する。
- (d) 活動及び資産の組合せは、取引日時点で、取得した総資産（すなわち、取得した識別可能な資産及び識別不能な資産）の公正価値のほとんどすべてが単一の識別可能な資産又は類似した識別可能な資産のグループに集中している場合には、事業ではないものとみなす。
- (e) 実質的なプロセスが取得されたかどうかを判定する助けとなるガイダンスを追加する。
- (f) 何が事業と考えられるのかの解釈に役立つ設例を追加する。
- (g) 企業は今回の修正の発効日より前に生じた取引に修正案を適用することを要求されない。

事業であるための最低限の要求事項

BC9 当審議会は、プロセスの存在が事業を資産のグループと区別するものであることに留意した。したがって、当審議会は、事業とみなされるためには、取得は最低限、組み合わせてアウトプットを創出する能力に寄与する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と決定した。

BC10 当審議会は、インプットと実質的なプロセスはともにアウトプットを創出する能力に寄与することが要求されるが、アウトプットを創出するのに十分である必要はないと決定した。言い換えると、

活動及び資産の組合せが事業であるための条件として、アウトプットを創出するために必要とされるインプットとプロセスのすべてが取得される必要はない。

欠けている要素を市場参加者が入れ替える能力があること

- BC11 IFRS 第 3 号の PIR への参加者の多くが、活動及び資産の組合せの中には、その活動及び資産の組合せを自らのプロセスに統合することができる市場参加者にとっては事業と考え得るものがあると指摘した。しかし同じ活動及び資産の組合せが、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。したがって、彼らは、取得した活動及び資産の組合せを統合できるという市場参加者の能力の評価が困難な場合があると指摘した。
- BC12 当審議会は、取得した活動及び資産の組合せを統合できるという一部の市場参加者の能力は、その取得が企業結合なのかどうかを決定する際に考慮すべきではないと決定した。当審議会がこの変更を提案した理由は、評価の基礎とすべきなのは何を取得したのかであり、ある市場参加者が取得した活動及び資産をどのように統合できる可能性があるかではないと考えるからである。
- BC13 したがって、この修正案では、活動及び資産の組合せが事業であるための最低限の要求事項が満たされているかどうかを評価するための新たなテストを設けている（すなわち、その組合せは、少なくとも、組み合わせるアウトプットの創出に寄与する能力を有する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）。
- BC14 当審議会は、取得した組合せの評価を引き続き B11 項で記述しているように市場参加者の観点から行うべきなのかどうかを検討した。IFRS 第 3 号の PIR への一部の参加者は、取引を市場参加者の観点から評価するのは、取得企業の事業の理由付けや戦略上の考慮及び目的を除外した事実に基づく評価が必要となると述べた。当審議会は、取得が事業を含んでいるかどうかの評価は、引き続き事実に基づく評価とすべきであると考えている。これは類似した取引が取得企業の意図に応じて異なる方法で会計処理されることを防ぐのに役立つ。当審議会の考えでは、取得企業の事業の理由付けや戦略上の考慮を含めると、評価の主観性が増大し、したがって実務の不統一が増大することになる。したがって、当審議会は B11 項をこの点で変更しないことを決定した。

アウトプットの定義の改訂

- BC15 当審議会は、アウトプットの定義を狭めて、顧客に提供される財又はサービスに焦点を当てることを提案している。例えば、アウトプットの定義案は、コストの低減という形でのリターンを除外しており、投資者又は他の所有者、メンバー若しくは参加者に直接提供される他の経済的便益も除外している。これは、IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」でアウトプットを議論している方法と整合的であり、そこでは、企業の通常の活動のアウトプットである財又はサービスを記述している。しかし、当審議会は、すべての企業に IFRS 第 15 号の範囲に含まれる収益があるわけではないことに留意し、したがって、他の種類のアウトプットを定義に含めることを決定した。しかし、アウトプットの定義の変更案は、便益の種類を狭めるものとなる。当審議会は、アウトプットの現行の定義（コストの低減及び投資者に直接提供される便益を含んでいる）は、資産と事業を区別するのに役立たないと考えている。取得の動機と取得した資産（及び活動）の特徴の評価とを混同したものであるからである。多くの資産購入（例えば、製造施設のための新しい設備の購入）は、活動及びプロセスの取得を伴わないがコストを低減する可能性がある。
- BC16 PIR への参加者の多くが、現行の事業の定義の中の「リターンを提供する目的で実施及び管理することができる」という語句は大まかすぎるため、事業を資産と区別するのに役立たないと述べた。しかし、アウトプットの定義を改訂する提案（実質的なプロセスに関するガイダンスを示す提案との組合せで）は、事業の定義を狭めるものとなる。したがって、当審議会は、「することができる

(capable of)」という用語の変更又は明確化は必要ないと考えている。

- BC17 当審議会は、事業を取得企業が統合して収益を生み出さなくする場合があることに留意した。例えば、企業が仕入先を取得して、その後は当該仕入先からのアウトプットのすべてを消費する可能性がある。取得された仕入先は当該取引の後には収益を生み出さなくなるが、取得したインプット及びプロセスは、B12B 項の要件が満たされる場合には、依然としてアウトプットを生成「することができる」ことになるので、事業の要件を満たす可能性がある。当審議会は、「することができる」という用語を評価の基礎として維持することを提案している。

取得した資産の公正価値が単一の資産に集中

- BC18 当審議会は、一部のケースにおいて、追加的な分析をせずに、取得された活動及び資産の組合せが事業を構成しないという判定を単純化する選別（スクリーニング）テストを設けることを提案している。これを行うため、当審議会は、活動及び資産の組合せが事業なのかどうかの追加的な評価は、取得した総資産の公正価値のほとんどすべてが単一の識別可能な資産又は類似した識別可能な資産のグループに集中している場合には、適切ではないと提案している。
- BC19 当審議회가、取得した資産の公正価値のほとんどすべてが単一の識別可能な資産又は類似した資産のグループに集中している取引を除外するためのテストを提案することを決定したのは、この当初の選別により、事業の定義の適用によるコストの低減が、当審議会の意図した結果を変更せずに行われることになるからである。当審議会は、ほとんどの場合、実質的なプロセスに関するガイダンス案とこの選別テストとが同じ結果を導くであろうと考えている。当審議会は、通常、実質的なプロセスの公正価値は、たとえ取得したプロセスの一部又は全部について資産が認識されない場合であっても、僅少とは言えないであろうと予想している。したがって、そうしたケースで、取得された組合せが実質的なプロセスを含んでいる場合には、取得した総資産の公正価値が単一の資産又は類似した資産のグループに集中していないであろう。
- BC20 当審議会は、「ほとんどすべて」という用語の適用について追加的なガイダンスを設ける必要はないと判断した。この用語はいくつかの IFRS 基準（IAS 第 23 号「借入コスト」、IFRS 第 9 号「金融商品」、IFRS 第 10 号「連結財務諸表」及び IFRS 第 15 号など）ですでに使用されているからである。
- BC21 提案している選別テストが参照するのは、取得した総資産の公正価値であり、支払った合計対価あるいは純資産の公正価値ではない。したがって、債務（例えば、不動産ローンによる建物の資金調達）又は他の負債の存在によって結論が変わることはない。当審議会は、取得した類似の資産の重大性の評価は、購入資金の調達方法を考慮せずに行うべきであると決定した。

取得したプロセスが実質的なのかどうかの評価に関するガイダンス

- BC22 当審議会は、取得されたプロセスが実質的なのかどうかを企業が判定する助けとするためのガイダンスを追加することを提案しており、何が実質的なプロセスなのかについての単一の定義を開発しようとはしていない。これは、実質的なプロセスを定義することや、どのようなプロセスが実質的なのかをすべての種類の企業について決定することは困難であろうことに当審議会が留意したからである。そうした判定は、業種ごと及び取引ごとに異なる可能性がある。当審議会は、このガイダンスは、取得した資産の公正価値が単一の資産又は類似した資産のグループに集中していない場合にのみ考慮すべきであると提案している。
- BC23 当審議会の明確化では、取得した活動及び資産の組合せにアウトプットがあるかどうかに応じて、取得したプロセスについて類似しているが異なる 2 つのテストを提案している。これは、アウトプ

ットがまだ創出されていない場合には、要求される事業の要素（すなわち、インプット及びプロセス）の当該評価に対する重要度が大きくなるからである。この理由で、当審議会は、アウトプットがない場合には説得力のより高い証拠を要求するような要件を提案している。

- BC24** 当審議会の明確化では、取得した活動及び資産の組合せにアウトプットがない場合には、事業の定義が満たされるのは、取得したインプットが、アウトプットの創出によって決定的なプロセスを遂行する組織化された労働力と、アウトプットに開発されることを意図した別のインプットの両方を含んでいる場合のみとすると提案している。当審議会は、組織化された労働力を含んだ組合せが有するインプットが、それらの要素が組合せでアウトプットの創出に寄与するように機能できるように、アウトプットにつながる可能性のあるものでなければならないことが重要と考えている。組織化された労働力だけを要求すると、単に技能のある従業員を雇用するだけで他のインプットを取得しなくても事業を取得したとみなせるという含意となるおそれがあり、これは当審議会の考えでは事業の定義と不整合である。当審議会は、組織化された労働力は事業へのインプットであり、事業そのものではないと考えている。それでも、組織化された労働力の知的能力（すなわち、組織化された労働力が、たとえプロセスが文書化されていなくても、プロセスを遂行できる能力）はプロセスである。この理由で、当審議会は **B7 項(b)**を修正することも提案している。
- BC25** これと対照的に、取得した活動及び資産の組合せにアウトプットがある場合には、その組合せが事業であるという証拠がより多くある。インプットはすでにアウトプットに変換されつつあるので、取得したインプットの種類を考慮することはそれほど重要ではない。
- BC26** 当審議会は、活動及び資産の組合せが事業であると結論を下すために組織化された労働力が要求されないのは、いくつかの限定的な状況においてのみであると考えている。こうした状況とは、(i) その組合せにアウトプットがあり、かつ、(ii) 取得した組合せが含んでいるプロセス（又はプロセスのグループ）が、独特又は希少であるか、あるいは入れ替えることが困難である状況である。この理由で、当審議会は、**B12B 項(a)**（すなわち、組織化された労働力が取得されない場合）において「独特又は希少」という用語、**B12A 項**及び**B12B 項(b)**（すなわち、組織化された労働力が取得される場合）において「決定的な」という用語を提案している。当審議会は、独特又は希少であるプロセスは通常は価値のあるものであり、当該プロセスが実質的であることを示すことが多いと考えている。したがって、当審議会の提案では、独特又は希少なプロセスが取得される場合には、組織化された労働力が取得されたインプットの1つであることを要求していない。これと対照的に、決定的なプロセスの中には、独特でも希少でもなく、広く利用可能なものがある。したがって、取引が企業結合であると結論を下すためには、決定的なプロセスを遂行するのに必要な技能のある組織化された労働力も取得されていることが必要である。
- BC27** IFRS 解釈指針委員会メンバーの一部は、IFRS 第3号は、取得された活動及び資産の組合せが事業を構成するかどうかの評価の際に、外部委託されたインプット及びプロセスを考慮すべきかどうか、また、どのように考慮すべきかに関して十分なガイダンスを提供していないと指摘した。したがって、当審議会は、**B12C 項**において、取得した外部委託契約が、実質的なプロセスを遂行する組織化された労働力へのアクセスを提供するものと考えられる場合がある旨を明確化することを提案している。
- BC28** 当審議会は、のれんの存在は取得された活動及び資産の組合せが事業であることを示唆しているという推定を削除するように **B12 項**を修正することを提案している。これは、企業は場合によっては資産又は資産の集合体に対して僅少なプレミアムを進んで支払う場合があると当審議会は考えているからである。したがって、僅少な金額ののれんの存在は、取得した資産（及び、もしあれば活動）が自動的に事業とみなされることを意味しない。

BC29 当審議会は、開発段階における活動及び資産の統合された組合せを評価する際に考慮すべき諸要因を記述していた B10 項を削除することを提案している。B12A 項がこうした種類の取引についての要求事項を含んでいるからである。

設例の追加

BC30 当審議会は、何が事業と考えられるのかについての解釈に役立てるため、IE74 項から IE107 項において設例を追加することを提案している。

修正案の文言

BC31 当審議会は、IFRS 第 3 号の適用指針について、FASB が公開した修正とは文言の異なる修正を提案することを決定した。当審議会は、この修正案は当審議会及び FASB の修正案と整合する（すでに IFRS 基準と US GAAP との間に差異がある場合は除く）ものであり、提案している文言の方が国際的な利害関係者にとって明瞭となり得ると考えている。

経過措置

BC32 当審議会は、企業はこの IFRS 第 3 号の修正案を、取得日が修正の発効日以後に開始する最初の事業年度の期首以後である企業結合に適用することを要求され、修正の早期適用は認められると提案している。これらの提案の遡及適用はコストが高く実行不可能である場合があるからである。遡及アプローチでは、資産と事業の両方の取得のすべてを新しいガイダンスを用いて遡って分析し、その会計上の影響を評価することを企業に要求することになる。また、取得した資産の公正価値の算定や企業結合の会計処理の適用に事後的判断の使用を要求することになる可能性もある。

〔案〕 IFRS 第 3 号「企業結合」の設例の修正

これらの設例は、修正案に付属しているが、その一部を構成するものではない。

IE73 項から IE107 項及び関連する見出しを追加する。新規の文言に下線を付している。

事業の定義

IE73 IE74 項から IE107 項の設例は、事業の定義に関する B7 項から B12C 項のガイダンスを例示するものである。設例のそれぞれにおいて、分析の第 1 のステップは、B11A 項から B11C 項に記述された公正価値の集中の評価である。取得した総資産の公正価値のほとんどすべてが単一の識別可能な資産又は類似した識別可能な資産のグループに集中している場合には、取得した活動及び資産の組合せは事業ではなく、追加の分析は行われない。このような集中が存在しない場合には、企業は、その組合せが、組み合わせてアウトプットの創出に寄与する能力を有するインプット及び実質的なプロセスを含んでいるかどうかを評価する。

設例 A——戸建て住宅の取得

IE74 ある企業（購入者）が、それぞれが実行中のリースのある 10 戸の戸建て住宅のポートフォリオを購入する。それぞれの戸建て住宅は、土地、建物及び内部造作を含んでいる。各戸の床面積と内装デザインは異なっている。従業員、他の資産、他の活動の移転はない。

IE75 購入者はまず B11A 項から B11C 項のガイダンスを考慮し、次のような結論を下す。

- (a) それぞれの戸建て住宅は B11B 項に従って単一の資産と考えることができる。その理由は、(i) 建物と内部造作は土地に付随しており、多大なコストを掛けないと除去できず、(ii) 建物と実行中のリースは、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ことになるので、単一の資産と考えられる (B42 項参照)。
- (b) 10 戸の戸建て住宅は類似した資産のグループである。当該資産（すべて戸建て住宅である）は性質が類似しているからである。
- (c) 取得した総資産の公正価値のほとんどすべてが、類似した有形資産のグループに集中している。

IE76 したがって、購入した活動及び資産の組合せは事業ではない。

設例 B——新薬候補の取得

IE77 ある企業（購入者）が次のものを購入する。

- (a) 最終試験段階にある仕掛中の研究開発プロジェクト。取得したプロジェクトには、試験の最終段階を完了するのに必要と見込まれるノウハウ、製法プロトコル、デザイン、及び手続が含まれている。
- (b) 外注された臨床研究を提供する契約及び外注された臨床製造を提供する契約。これらの契約は、現在の市場料率で価格が設定される。これらの契約に関連した公正価値はゼロである。

従業員、他の資産、他の活動の移転はない。

IE78 購入者はまず B11A 項から B11C 項のガイダンスを考慮し、次のような結論を下す。

- (a) 仕掛中の研究開発プロジェクトは、識別可能な無形資産であり、企業結合において単一の資産として会計処理される。
- (b) 取得した総資産の公正価値のほとんどすべてが単一の仕掛中の研究開発資産に集中している。

IE79 したがって、購入した活動及び資産の組合せは事業ではない。

設例 C——テレビ局の取得

IE80 ある企業（購入者）が、テレビ局（X 局）を他の企業（売手）から購入する。取得した活動及び資産の組合せには、通信免許、放送設備及びオフィスビルが含まれている。従業員、他の資産、他の活動の移転はない。

IE81 購入者はまず B11A 項から B11C 項のガイダンスを考慮し、次のような結論を下す。

- (a) 放送設備と建物は単一の資産とは考えられない。設備は建物に付随しておらず、多大なコストやいずれかの資産の効用又は公正価値の減少を生じさせずに除去することができる。
- (b) 免許は区分して識別可能な無形資産であるが、放送設備及び建物は異なるクラスの有形資産である。したがって、資産は B11C 項に従って互いに類似しているとは考えられない。
- (c) 区分して識別可能な資産のそれぞれが多大な公正価値を有している。したがって、購入した総資産の公正価値は単一の資産又は類似した資産のグループに集中していない。

したがって、購入者は、活動及び資産の組合せがインプットと実質的なプロセスの両方を含んでいるかどうかをさらに評価しなければならない。

IE82 この活動及び資産の組合せにはアウトプットがない。このため、購入者は B12A 項の要件を適用する。この組合せには組織化された労働力が含まれていないので、B12A 項の要件を満たさない。したがって、この活動及び資産の組合せは事業ではない。

設例 D——製造施設の取得

IE83 ある企業（購入者）が一時的に閉鎖されている製造施設（土地及び建物）及び関連する設備を売手から購入する。購入者は、その施設で働いていた従業員を雇用する。他の資産や他の活動の移転はない。

IE84 購入者はまず B11A 項から B11C 項のガイダンスを考慮し、次のような結論を下す。

- (a) 当該施設の中の設備は、多大なコストや設備と施設のいずれかの効用又は公正価値の減少を生じさせずに除去することができる。設備が建物に付随していないからである。
- (b) 設備と施設は類似した資産とは考えられない。異なるクラスの有形資産であるからである。
- (c) 設備と施設の両方に多大な公正価値がある。

したがって、取得した総資産の公正価値は、単一の資産又は類似した資産のグループに集中していない。

IE85 購入した活動及び資産の組合せは、現時点ではアウトプットを生産していない。したがって、購入者は B12A 項の要件を適用する。この組合せには組織化された労働力が含まれているが、その労働力がアウトプットに開発又は変換することのできる他の取得したインプットは含まれていない。これは、施設と設備をアウトプットに開発又は変換することができないからである。したがって、購入した活動及び資産の組合せは事業ではない。

設例 E——バイオ技術企業の取得

IE86 ある企業（購入者）が、バイオ技術企業（バイオテック社）を購入する。バイオテック社の営業には、いくつかの仕掛中の研究開発プロジェクト、研究開発活動を遂行するのに必要な技能、知識又は経験のある科学者たち、並びに有形資産（本社、研究所及び試験設備）が含まれている。バイオテック社はまだ収益を生み出していない。

IE87 購入者はまず B11A 項から B11C 項のガイダンスを考慮し、購入した総資産の公正価値は単一の資産又は類似した資産のグループに集中していないと結論を下す。有形資産と無形資産の両方に関連した多大な公正価値があるからである。さらに、購入した労働力に関連する多大な公正価値がある。したがって、購入者はさらに、活動及び資産の組合せがインプットと実質的なプロセスの両方を含んでいるかどうかを検討しなければならない。

IE88 この活動及び資産の組合せにはアウトプットがない。このため、購入者は B12A 項の要件を適用する。購入者は、B12A 項の要件は満たされていると結論を下す。科学者たちはプロセスを遂行するために必要な技能、知識又は経験のある組織化された労働力であり、仕掛中の研究開発インプットに適用した場合には、それらのインプットを顧客に提供できる商品に開発する能力にとって決定的なものである。したがって、取得した活動及び資産の組合せは、インプットと実質的なプロセスの両方を含んでいるので、事業である。

設例 F——販売権のライセンス

IE89 ある企業（購入者）が、別の企業（売手）から、製品 X を特定の法域で独占的に販売するライセンスを購入することに合意した。売手は製品 X の製造業者である。この契約の一環として、購入者は当該法域における既存の顧客契約も購入し、購入者と売手は、購入者が製品 X を売手から購入するという供給契約を締結する。従業員、他の資産、他の活動の移転はない。

IE90 購入者はまず B11A 項から B11C 項のガイダンスを考慮し、次のような結論を下す。

(a) ライセンスと顧客契約の両方に多大な公正価値がある。

(b) ライセンスと顧客契約は異なるクラスの無形資産なので、類似した資産とは考えられない。

したがって、購入者は、購入した総資産の公正価値が単一の識別可能な資産又は類似した識別可能な資産のグループに集中していないと結論を下す。したがって、購入者はさらに、活動及び資産の組合せがインプットと実質的なプロセスの両方を含んでいるかどうかを検討しなければならない。

IE91 この活動及び資産の組合せは、顧客からの収益を生み出しているので、アウトプットがある。したがって、購入者は B12B 項の要件を適用する。購入した契約は実質的なプロセスではないので、顧客契約と供給契約は、B12C 項に従ってプロセスが存在するかどうかの判定から除外される。したがって、この活動及び資産の組合せにおいて、実質的なプロセスが存在するかどうかを判定するために検討すべき唯一の要素は、インプットであるライセンス契約である。購入者は、この組合

せは事業ではないと結論を下す。組織化された労働力が含まれておらず、B12B 項の要件を満たし得る取得した実質的なプロセスがないからである。

設例 G——ブランドの取得

- IE92** 設例 F と同じ事実関係を仮定するが、購入者が製品 X に対する全世界の権利（すべての関連する知的財産を含む）を購入する点が異なる。購入した活動及び資産の組合せには、すべての顧客契約及び顧客関係、製品在庫、マーケティング資材、原材料供給契約、製品 X の製造に固有の特別仕様の設備、製品 X を生産するための文書化されたプロセス及びプロトコル、著作権及び商標が含まれている。購入者は従業員を雇用しない。
- IE93** 購入者はまず B11A 項から B11C 項のガイダンスを考慮し、購入した総資産の公正価値が単一の識別可能な資産又は類似した識別可能な資産のグループに集中していないと結論を下す。有形資産と無形資産の両方に多大な公正価値があるからである。
- IE94** この活動及び資産の組合せにはアウトプットがあるので、購入者は B12B 項の要件を適用する。この組合せは組織化された労働力が含まれていないので、B12B 項(b)の要件を満たさない。しかし、購入した製造プロセスは製品 X に特有のものであり、当該プロセスを購入したインプット（知的財産や、購入した供給契約に基づいて提供される原材料など）に適用した場合には、アウトプットの生産を継続する能力に寄与するものである。さらに、この製造プロセス及び関連する特別仕様の設備がないと、購入者は、自身のプロセスを設計して設備を入れ替えるまでは、アウトプットの生産を継続する能力に重大な遅延を生じさせることになる。したがって、B12B 項(a)の要件は満たされ、この取得した活動及び資産の組合せは事業である。

設例 H——投資不動産の取得

- IE95** ある企業（購入者）が、多数のテナントが入居している 6 棟の 10 階建のオフィスビル（すべてリースされている）を有する商業団地を購入する。この取得した活動及び資産の組合せには、土地、建物、リース並びに外注された清掃及び警備の契約が含まれている。従業員、他の資産、他の活動の移転はない。外注された清掃及び警備の契約は付随的なものであり、公正価値はゼロである。
- IE96** 購入者はまず B11A 項から B11C 項のガイダンスを考慮し、次のような結論を下す。
- (a) 建物と土地は、公正価値の集中を評価する目的上は、単一の資産と考えられる。異なるクラスの有形資産ではあるが、建物は土地に付随しており、多大なコストを生じさせずに除去することはできないからである。
 - (b) 建物とリースは単一の資産と考えられる。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ことになるからである（B42 項参照）。
 - (c) 6 棟の 10 階建のオフィスビルのグループは、類似した資産のグループである（すべてがオフィスビルである）。
 - (d) 取得した清掃及び警備の契約に関連した公正価値はゼロである。
- IE97** したがって、取得した総資産の公正価値が類似した資産のグループに集中しているので、この購入した活動及び資産の組合せは事業ではない。

設例 I——投資不動産の取得

- IE98** 設例 H と同じ事実関係を仮定するが、購入した活動及び資産の組合せが従業員を含んでおり、その従業員がリース、テナント管理、すべての運営プロセスの管理及び監督に責任を負う点が異なっている。購入価格は、取得した従業員とプロセスがあるため設例 H の場合よりも著しく高い。
- IE99** この状況において、購入者は取得した労働力に関連した多大な公正価値があると結論を下す。したがって、購入した総資産の公正価値は類似した識別可能な資産のグループに集中していない。
- IE100** この活動及び資産の組合せにはアウトプットがある。実行中のリースを通じて収益を生み出しているからである。したがって、購入者は、この組合せがインプットと実質的なプロセスの両方を含んでいるかどうかを判定するために B12B 項の要件を適用する。
- IE101** 購入者は、B12B 項(b)の要件が満たされていると結論を下す。この組合せには、取得したインプット（すなわち、土地、建物及び実行中のリース）に適用した場合に、アウトプットの生産を継続する能力にとって決定的なプロセス（すなわち、リース、テナント管理、運営プロセスの監督）を遂行する組織化された労働力が含まれているからである。したがって、取得した活動及び資産の組合せは事業である。

設例 J——石油・ガス営業の取得

- IE102** ある企業（購入者）が不動産 X（収益を生み出している生産中の油田）を取得する。購入した活動及び資産の組合せには、鉱業所有権、顧客契約、掘削設備、収集システム、及び供給契約が含まれている。この組合せには、石油及びガスの採掘及び輸送に関連した運営プロセス（これは既存の基盤設備を通じて行われる）も含まれている。従業員、他の資産、他の活動の移転はない。
- IE103** 購入者はまず B11A 項から B11C 項のガイダンスを考慮し、購入した総資産の公正価値は単一の識別可能な資産又は類似した識別可能な資産のグループに集中していないと結論を下す。異なるクラスの非金融資産（設備、収集システム及び鉱業所有権）に多大な公正価値があるからである。
- IE104** この活動及び資産の組合せにはアウトプットがあるので、購入者は、インプットと実質的なプロセスの両方を取得したのかどうかを判定するために B12B 項の要件を適用する。B12B 項(b)の要件は満たされていない。購入者は組織化された労働力を取得していないからである。B12B 項(a)の要件は満たされている。石油及びガスの採掘及び輸送に関連した運営プロセスを入れ替えると多大なコストと遅延を生じることになるからである。これらのプロセスは購入したインプット（鉱業所有権など）に適用されており、アウトプットの生産に寄与する。運営プロセスが稼働中であり既存の基盤設備を通じて引き続き遂行されるので、当該プロセスを入れ替えるには、営業を休止して設備と基盤設備を入れ替えることが必要となり、これはコストが掛かりアウトプットの生産を遅延させることになる。したがって、この取得した活動及び資産の組合せは事業である。

設例 K——不動産ローンのポートフォリオの取得

- IE105** ある銀行（購入者）が、不動産ローンのポートフォリオを別の銀行（売手）から購入する。購入者は、ポートフォリオの信用リスク及び債務者との関係を管理する売手の従業員（ブローカー、ベンダー及びリスク管理者など）も引き継ぐ。購入価格は、ポートフォリオの公正価値についての購入者の見積りよりも著しく高い。
- IE106** 購入者はまず B11A 項から B11C 項のガイダンスを考慮し、金融資産と取得した労働力の両方に関連する多大な公正価値があると結論を下す。したがって、取得した総資産の公正価値は単一の識別可能な資産又は類似した識別可能な資産のグループに集中していない。

IE107 この活動及び資産の組合せには、ローンのポートフォリオから生じるアウトプット（金利収益）がある。したがって、購入者は B12B 項の要件を適用して、B12B 項(b)の要件が満たされていると結論を下す。この組合せには、取得したインプット（すなわち、金融資産）に適用した場合に、アウトプットの生産を継続する能力にとって決定的なプロセス（すなわち、顧客関係管理及び信用リスク管理）を遂行する組織化された労働力が含まれているからである。したがって、この活動及び資産の組合せは事業である。

[案] IFRS 第 11 号「共同支配の取決め」の修正

B33C 項を修正し、C1AB 項を追加する。新規の文言に下線、削除する文言に取消線を付している。

共同支配事業に対する持分の取得の会計処理

...

B33C 共同支配事業者又は共同支配事業に参加してはいるが当該共同支配事業に対する共同支配を有していない当事者が、共同支配事業の活動が事業（IFRS 第3号で定義）を構成する共同支配事業に対する持分を、当該共同支配事業に対する追加的な持分の取得によって増加させる場合がある。当該共同支配事業について、共同支配事業者が共同支配を維持する場合や、共同支配事業に参加してはいるが共同支配を有していない当事者が共同支配を獲得する場合がある。こうした場合、共同支配事業の資産及び負債に対して従来保有していた持分は、~~共同支配事業者が共同支配を維持するときには、再測定されない。~~

発効日

...

C1AB [日付] 公表の [案]「事業の定義及び従来保有していた持分の会計処理」（IFRS 第 3 号及び IFRS 第 11 号の修正）により、B33C 項が修正された。企業は当該修正を [発効日] 以後に開始する最初の事業年度の期首以後に共同支配を獲得する取引に適用しなければならない。当該修正の早期適用は認められる。企業が当該修正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。

IFRS 第 11 号「共同支配の取決め」の修正案に関する結論の根拠

この結論の根拠は、修正案に付属しているが、その一部を構成するものではない。

従来保有していた持分の会計処理

- BC1 IFRS 解釈指針委員会は、当審議会に、投資者が共同支配事業である事業に対する共同支配を獲得する取引について、共同支配事業の資産及び負債に対して従来保有していた持分を会計処理する際の実務に不統一があると伝えた。特に、投資者が共同支配を獲得する場合に、段階的に達成される企業結合の会計処理に関する原則を従来保有していた持分に適用するのかどうかに関して、さまざまな見解が存在していた。
- BC2 当審議会は、この取引は共同支配事業の資産及び負債に対する持分の性質を変化させるものであるが、企業集団の境界の変更や共同支配事業に対して従来保有していた持分の会計処理方法の変更を生じるものではないことに着目した。この点で、この取引は、関連会社に対する投資が共同支配企業に対する投資になる取引及びその逆の取引に類似している。これらの取引の両方について、IAS 第 28 号「関連会社及び共同支配企業に対する投資」の第 24 項で述べているとおり、投資者は、段階的に達成される企業結合の会計処理に関する原則を、そうした従来保有していた持分には適用しない。当審議会は、従来保有していた持分を再測定するのは、企業が共同支配事業に対する自らの持分に関連する資産及び負債を適用される IFRS 基準に従って会計処理するという IFRS 第 11 号の要求事項と矛盾することにも着目した。
- BC3 したがって、当審議会は、投資者が共同支配事業である事業に対する共同支配を獲得した場合に、企業は共同支配事業の資産及び負債に対して従来保有していた持分を再測定すべきではないと提案している。

経過措置

- BC4 当審議会は、企業は IFRS 第 11 号の修正案を、共同支配の獲得が今回の修正の発効日以後に開始する最初の事業年度の期首以後である取引に適用し、当該修正の早期適用を認めることを提案している。当審議会がこのアプローチを提案しているのは、修正案を遡及適用することの便益がコストを上回る可能性は低いと考えているからである。これは、遡及アプローチでは、共同支配事業の取得のすべてを新しいガイダンスを用いて遡って分析して、その会計上の影響を評価することが必要となるからである。