

国際関連情報 IFRS 財団及び IASB 情報

「事業の定義（IFRS 第3号の修正）」 の解説

ASBJ 専門研究員 かじた ゆきひろ
梶田 幸裕

I. はじめに

国際会計基準審議会（IASB）は、2018年10月22日に、「事業の定義（IFRS 第3号『企業結合』の修正）」を公表した。本稿では、本改訂（以下「IASBの2018年修正」という。）が公表された背景及び概要について解説する。なお、文中の意見にわたる部分はすべて筆者の個人的見解であることをあらかじめ申し添える。

II. 本改訂の背景

2008年に改訂されたIFRS第3号「企業結合」（以下「IFRS第3号」という。）は、IASBと米国財務会計基準審議会（FASB）との共同プロジェクトの成果であり、米国会計基準における定義と同じ事業の定義を含んでいた。IFRS第3号の適用後レビュー（PIR）とFASB基準書第141号（R）のPIRは、事業の定義を適用する際に同様の困難を識別していた。さらに、FASBは多くの利害関係者から、米国会計基準における事業の定義は、文言では同じであるにもかかわらず、実務上、IFRS第3号における同一の定義よりも広い範囲の取引を対象にしていると見られているとのフィード

バックを受けた。このため、FASBは2017年に会計基準更新書（ASU）第2017-01号「事業の定義の明確化」（以下「FASBの2017年修正」という。）の公表によって米国会計基準を修正している。IASBの2018年修正は、IFRS第3号のPIRの間に識別された論点に対処したものであり、文言は異なっているが、FASBが達した結論と同様の結論に基づいているとIASBは考えている。IASBは、IASBの2018年修正とFASBの2017年修正を合わせてみた場合、米国会計基準を適用する企業とIFRS基準を適用する企業との間で事業の定義を適用する際の首尾一貫性が高まる可能性があるとの結論を下している。

III. 本改訂の概要

1. 概要

IASBの2018年修正における主な変更点は以下のとおりである。詳しくは後述する。

- (1) 事業とみなされるためには、取得した活動と資産の組合せは、最低限、ともにアウトプットを創出する能力に著しく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旨を明確化した。
- (2) 市場参加者が欠けているインプット又はプ

プロセスを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かどうかの評価を削除した。

- (3) 実質的なプロセスが取得されたかどうかを企業が評価するのに役立つためのガイダンス及び設例を追加した。
- (4) 顧客に提供される財及びサービスに焦点を当て、コストを低減する能力への言及を削除することによって、事業及びアウトプットの定義を狭めた。
- (5) 取得した活動と資産の組合せが事業でない

かどうかの簡素化された評価を可能にする任意の集中度テスト (concentration test) を追加した。

具体的には、事業の定義は以下のように変更されている (下線部分は現行の IFRS 第3号より追加した部分、取消線部分は現行の IFRS 第3号より削除した部分を示している。なお、この翻訳は、筆者が参考のために作成したものであるため、必ず原文を参照いただきたい。)

改訂後	改訂前
<p>付録 A 用語の定義 事業 (business) 顧客への財又はサービスの提供、投資収益 (配当又は利息など) の生成あるいは通常の活動からの他の収益の生成の目的で実施し管理することができる、活動及び資産の統合された組合せ</p>	<p>付録 A 用語の定義 事業 (business) 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し管理することができる、活動及び資産の統合された組合せ</p>
<p>B7 事業は、インプットと、アウトプット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。事業の3つの要素は次のとおり定義される (事業の要素に関するガイダンスについては、B8 項から B12D 項参照)。</p> <p>(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。</p> <p>(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</p>	<p>B7 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。事業の3つの要素は次のとおり定義される。</p> <p>(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創出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。</p> <p>(b) プロセス：インプットに適用された場合、アウトプットを創出するか又は創出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が、アウトプットを創出するためにイ</p>

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：顧客に財又はサービスを提供する、投資収益（配当又は利息など）を生成する、あるいは通常の活動からの他の収益を生成する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。

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：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。

2. 変更内容の具体的な説明

(1) 事業であるための最低限の要求事項

事業とみなされるためには、取得した活動と資産の組合せは、最低限、ともにアウトプットを創出する能力に著しく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旨が明確化された。これは、プロセスの存在は、事業を事業ではない活動と資産の組合せと区別するものであるとの理由からである。また、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及びプロセスのすべてを含んでいなくても事業は存在し得ることを明確化するため、IASB は、IFRS 第 3 号 B7 項において「アウトプットを創出する能力」という用語を「アウトプットの創出に寄与する能力」に置き換えている。

(2) 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

改訂前の IFRS 第 3 号 B8 項は、「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、売手が当該事業を運営する際に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と述べてい

た。IFRS 第 3 号の PIR への参加者の多くは、市場参加者がこのような統合を実施できるかどうかを評価することは（特に一部の市場参加者しかそのような統合を実施できない場合には）、困難である可能性があるとして述べた。

それらのコメントを踏まえて、IASB は、その評価の基礎を、市場参加者が欠けているインプット又はプロセスを（例えば、取得した活動と資産を統合することによって）入れ替えることができるかどうかではなく、現在の状態及び状況において何が取得されているのかに置くことを決定した。したがって、IASB は、そのような統合への言及を削除している。その代わりに、前述のとおり、IASB の 2018 年修正は、取得したインプット及び取得した実質的なプロセスが、ともにアウトプットを創出する能力に著しく寄与するかどうかに焦点を当てている。

(3) 取得されたプロセスが実質的かどうかの評価

IASB の 2018 年修正は、取得したプロセスが実質的かどうかを企業が評価するのに役立つための以下のようなガイダンスを追加した。当該ガイダンスは、アウトプットがない場合には、より説得力の高い証拠を求めている。これは、アウトプットの存在は、取得した活動と資

産の組合せが事業であるという何らかの証拠をすでに提供しているためである。

① アウトプットがない場合

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には、以下の場合にのみ、取得したプロセス（又はプロセスのグループ）を実質的なものとみなさなければならない。

- A) 取得したインプットをアウトプットに開発又は変換する能力にとって重大なものであり、かつ、
- B) 取得したインプットが、以下の両方を含んでいること。
 - a) 当該プロセス（又はプロセスのグループ）を遂行するために必要な技能、知識又は経験がある組織化された労働力
 - b) 組織化された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インプット

② アウトプットがある場合

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には、取得したプロセス（又はプロセスのグループ）は、取得したインプットに適用した場合に次のいずれかであるならば、それを実質的なものとみなさなければならない。

- A) アウトプットの産出を継続する能力にとって重大であり、かつ、取得したインプットが、当該プロセス（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いる。又は、
- B) アウトプットの産出を継続する能力に著しく寄与し、かつ、
 - a) 特異若しくは希少と考えられるか、又は、
 - b) 多額のコスト、労力若しくはアウトプッ

トの産出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。

以下の追加的な議論は、上記①及び②の内容を補強するものである。

- ① 取得した契約はインプットであり、実質的なプロセスではない。しかし、取得した契約（例えば、不動産管理の外部委託や資産管理の外部委託の契約）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。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。この評価を行う際に考慮すべき要因として、契約の存続期間や更新条件がある。
 - ② 取得した組織化された労働力の入替えが困難であることは、取得した組織化された労働力が、アウトプットを創出する能力にとって重大なプロセスを遂行することを示唆している場合がある。
 - ③ プロセス（又はプロセスのグループ）は、例えば、アウトプットを創出するために必要とされるすべてのプロセスとの関連において付随的又は重要度が低いものである場合には、重大ではない。
- また、IFRS 第3号 B10 項（開発段階にある活動と資産の統合された組合せを評価する際に考慮すべき要因を記述していた）が削除されている。これは、IASB の 2018 年修正が、アウトプットのない取得した活動と資産の組合せについてのより一般的な検討を示しているからである。

(4) アウトプットの狭めた定義

アウトプットの定義が狭められ、顧客に提供される財及びサービス、投資リターン並びに通

常の活動から生じる他の収益に焦点を当て、コストの低減又は、投資者あるいは他の所有者、構成員若しくは参加者に直接的に提供されるその他の経済的便益という形でのリターンを除外するように修正されている。また、事業の定義を、狭めた後のアウトプットの定義と整合させるための修正も行われている。これらの変更が行われたのは、以下の理由からである。

- A) IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」（以下「IFRS 第 15 号」という。）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に焦点を当てている。しかし、すべての事業が IFRS 第 15 号の範囲に含まれる収益を有しているわけではないので、改訂後の定義には、投資収益又は通常の活動から生じる他の収益であるアウトプットも含まれている。
- B) アウトプットの従前の定義は、コストの低減及び投資者に直接的に提供される経済的便益に言及していた。この言及は、資産と事業を区別することには役立たなかった。資産を取得する動機と取得した活動及び資産の特徴とを混同していたからである。多くの資産取得（例えば、新しい製造設備の購入）は、コストの低減という動機で行われる場合があるが、実質的なプロセスを伴わない場合があるからである。

(5) 集中度テスト

取得した活動及び資産の組合せが事業でないかどうかの簡略化した評価を認める任意のテスト（集中度テスト）が新たに示された。企業は、このテストを適用するかどうかを選択でき、また、このような選択を取引又は他の事業ごとに個別に行うことができる。集中度テストは次のような結果を生じる。

- ① 集中度テストが満たされる場合には、活動及び資産の組合せは事業ではないと判定さ

れ、追加の評価は必要とされない。

- ② 集中度テストが満たされない場合、又は企業が当該テストを適用しないことを選択する場合には、企業は取得したプロセスが実質的なものかどうかの評価を実施しなければならない。

また、集中度テストが満たされるのは、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である。集中度テストに関しては次のように扱う。

- A) 取得した総資産は、現金及び現金同等物、繰延税金資産、並びに繰延税金負債の影響から生じたのれんを除外しなければならない。
- B) 取得した総資産の公正価値には、移転した対価（非支配持分の公正価値及び取得前に保有していた持分の公正価値を加算）が取得した正味の識別可能な資産の公正価値を超過する部分を含めなければならない。取得した総資産の公正価値は、通常は、移転した対価の公正価値（非支配持分の公正価値及び以前に保有していた持分の公正価値を加算）を引き受けた負債（繰延税金負債を除く）の公正価値に加算し、A)で識別した項目を除外することによって得られる合計額として算定することができる。ただし、取得した総資産の公正価値が当該合計額を上回る場合には、より精密な計算が必要となる場合がある。
- C) 単一の識別可能な資産には、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を含めなければならない。
- D) ある有形資産が他の有形資産に付随していて、当該他の有形資産から（又は IFRS 第 16 号「リース」で定義しているリースの対象である原資産から）物理的に除去して単独で使用することは多大なコストの発生又はいずれかの資産（例えば、土地及び建物）の効

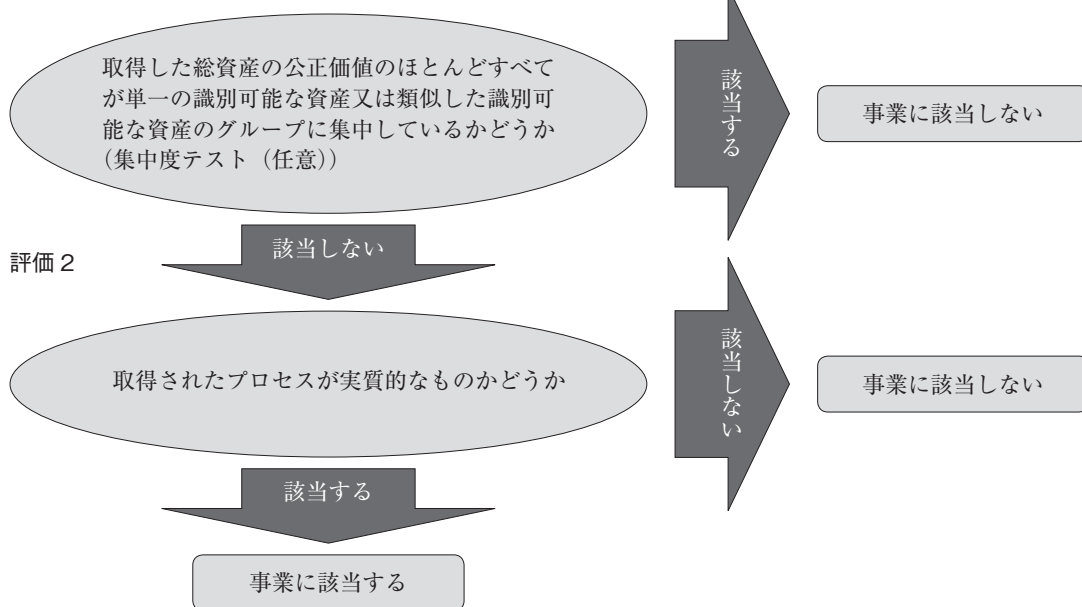
用若しくは公正価値の大幅な減少を伴わないとできない場合には、それらの資産は単一の識別可能な資産とみなさなければならない。

- E) 資産が類似しているかどうかを評価する際に、企業は、単一の識別可能な資産それぞれの性質及び当該資産からのアウトプットの管理及び創出に関連したリスク（すなわち、リスク特性）を考慮しなければならない。
- F) 次のものは類似した資産とみなしてはならない。
 - a) 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、製造設備及び自動車)。ただし、本項D)の要件に従って単一の識別可能な資産とみなされる場合は除く。

- c) 異なるクラスの識別可能な無形資産（例えば、ブランド名、ライセンス、開発中の無形資産）
- 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、営業債権と資本性金融商品に対する投資）
- f) 同じ資産クラスに属するがリスク特性が著しく異なる識別可能な資産

評価 1



(6) 追加された設例

実質的なプロセスが取得されたかどうかを企業が評価するのに役立つために、以下の設例が追加されている。

- ① 不動産の取得
- ② 新業候補の取得
- ③ バイオ技術企業の取得

- ④ テレビ局の取得
- ⑤ 閉鎖されている製造施設の取得
- ⑥ 販売権のライセンス
- ⑦ ブランドの取得
- ⑧ 貸付金ポートフォリオの取得
- ⑨ 取得した総資産の公正価値の算定

3. 経過措置及び発効日

企業は本改訂を、取得日が2020年1月1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することを要求される。早期適用は認められる。