

2016年10月21日

国際会計基準審議会 御中

**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) に対するコメント**

当委員会は、2016年6月に公表された国際会計基準審議会（IASB）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）（以下「本公開草案」という。）に対してコメントを提供する機会を歓迎する。

我々は、本公開草案における修正提案は IFRS 第3号「企業結合」及び IFRS 第11号「共同支配の取決め」適用に係る実務上の不統一と困難さを削減し、IFRS に準拠して作成される財務報告の質の改善に貢献するものと考えている。

IASB の IFRS 第3号と、FASB の Topic 805「企業結合」は、コンバージェンスされたものとして公表されたものの、我々は、事業の定義に関して観察された適用のばらつきを改善するため、IASB は本公開草案、FASB は会計基準更新書 (ASU) 案「企業結合 (Topic 805) : 事業の定義の明確化」(以下「ASU 案」) を公表したと理解している。我々は、法域を超えて実務を整合的なものとするを IASB と FASB が促進しようとしていることについては、これを強く支持する。

本公開草案は、FASB の ASU 案とその内容が異なる設例（設例 H）、及び ASU 案に含まれていない設例（設例 K）を含んでおり、我々は、これらの設例が実務におけるばらつきをもたらさないか懸念している。我々は、適用のばらつきを生じさせる可能性のある修正は避けるべきであると考えており、ASU 案の設例 H と同一の設例を本公開草案に含めることを提案する。また、我々は、Topic 805が、本公開草案の設例 H のように建物とリースが単一の資産であると考えられる例や、本公開草案の設例 K のように金融機関による不動産ローンのポートフォリオの取得の例を示すことは実務に有用であると考えている。

なお、IASB と FASB は、法域を超えて実務を整合的なものとするために、会計基準の文言は異なりうる、あるいは異なるべきである、と主張しているが、我々は、そのよう

な主張を支持しない。我々は、IASB と FASB は、それぞれの審議会の市場関係者が納得できる共通の言葉遣いを追求すべきであると考えており、本公開草案についても、会計基準の文言や段落の順序は、IASB と FASB で可能な限り同じにすべきであるとする。

本公開草案では「実質的な (substantive)」、「類似した (similar)」、「多大な (significant)」といった形容詞を伴う用語を提案しているが、これらの用語は適用にあたり判断を必要とする。我々は、IFRS が様々な法域、言語のもとで使用されることを勘案すると、これらの用語が実務のばらつきをもたらすことを懸念しており、実務で一貫した適用がなされるのに十分な追加的なガイダンスを IASB が提供することが望ましいと考える。

また、「組織化された労働力 (organised workforce)」について、その定義が曖昧であり、実務上、定義を満たすかどうかの判断が困難な場合があると考えられることから、何が「組織化された労働力」の定義を満たすのか、その公正価値をどのように算定するのかについての追加的なガイダンスを IASB が提供することを提案する。例えば、本公開草案では、「組織化された労働力」の公正価値の算定にあたり、将来アウトプットを創出する能力を含めることを意図しているかどうかは明確ではない。これにより「組織化された労働力」の公正価値が異なり、結果として事業の定義を満たすかどうかが変わることが想定されるため、この点について明確化することは有用であると考えられる。

従来保有していた持分に関する会計処理に関して、本公開草案は、事業の持分の変動を伴う取引のうちごく一部についてのみ対応していると理解している。我々は、IASB は従来保有していた持分を再測定するかどうかは不明確な取引の会計処理について、部分的な検討アプローチを取るのではなく、全体感をもって検討すべきであると考えている。我々は、部分的な検討を進めることにより、統合的な一貫した原則が様々な取引パターンに適用されなくなるのではないかと懸念している。

一方で、我々は、従来保有していた持分の会計処理に関する本公開草案の提案は、既存の会計基準を前提にすれば、統合的であると考えている。我々は、本論点は実務にばらつきが見られ、会計処理を明らかにする実務上の要請があることを理解している。また、本公開草案で検討の対象としなかったいくつかの取引パターンについて、他の IASB のプロジェクトの対象となっていることを理解している。

我々は、以上の状況を勘案し、IASB が従来保有していた持分の会計処理に関して本公開草案の提案を確定させたうえで、本公開草案で検討の対象としなかった取引パターンについても、早急に全体感をもった検討を行うことを提案する。

個々の質問に係る我々のコメントについては、別紙を参照されたい。

我々のコメントが、IASB の再審議に貢献することを期待している。ご質問があれば、ご連絡いただきたい。

川西 安喜

IFRS 適用課題対応専門委員会 専門委員長

企業会計基準委員会

## 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。

1. 我々は、本公開草案の提案している修正案の方向性に同意する。
2. 本公開草案では「実質的な (substantive)」、「類似した (similar)」、「多大な (significant)」といった形容詞を伴う用語を提案しているが、これらの用語は適用にあたり判断を必要とする。我々は、IFRS が様々な法域、言語のもとで使用されることを勘案すると、これらの用語が実務のばらつきをもたらすことを懸念しており、実務で一貫した適用がなされるのに十分な追加的なガイダンスを IASB が提供することが望ましいと考える。
3. また、「組織化された労働力 (organised workforce)」について、その定義が曖昧であり、実務上、定義を満たすかどうかの判断が困難な場合があると考えられることから、何が「組織化された労働力」の定義を満たすのか、その公正価値をどのように算定するのかについての追加的なガイダンスを IASB が提供することを提案する。例えば、本公開草案では、「組織化された労働力」の公正価値の算定にあたり、将来アウトプットを創出する能力を含めることを意図しているかどうかは明確ではない。これにより「組織化された労働力」の公正価値が異なり、結果として事業の定義を満たすかどうかが変わることが想定されるため、この点について明確化することは有用であると考えられる。
4. 本公開草案は、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に関して、活動及び資産の組合せに、「取得日時点において」アウトプットがあるかどうかを考慮することを提案している。しかしながら、過去にアウトプットを創出した実績があるものの、取得日時点では創出を行っていないことをもって、取得された活動及び資産の組合せにアウトプットがないと判断することは適切ではない

可能性がある。我々は、IASB が本公開草案においてこの点を明確化することを提案する。

### 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。

5. 本レター本文に記載のとおり、我々は、法域を超えて実務を統合的なものとするを IASB と FASB が促進しようとしていることについては、これを強く支持する。ただし、本公開草案は、FASB の ASU 案とその内容が異なる設例（設例 H）、及び ASU 案に含まれていない設例（設例 K）を含んでおり、我々は、これらの設例が実務におけるばらつきをもたらさないか懸念している。我々は、適用のばらつきを生じさせる可能性のある修正は避けるべきであると考えており、ASU 案の設例 H と同一の設例を本公開草案に含めることを提案する。また、我々は、Topic 805が、本公開草案の設例 H のように建物とリースが単一の資産であると考えられる例や、本公開草案の設例 K のように金融機関による不動産ローンのポートフォリオの取得の例を示すことは実務に有用であると考えている。
6. なお、IASB と FASB は、法域を超えて実務を統合的なものとするために、会計基準の文言は異なりうる、あるいは異なるべきである、と主張しているが、我々は、そのような主張を支持しない。我々は、IASB と FASB は、それぞれの審議会の市場関係者が納得できる共通の言葉遣いを追求すべきであると考えており、本公開草案についても、会計基準の文言や段落の順序は、IASB と FASB で可能な限り同じにすべきであると考えている。
7. 本公開草案では公正価値の集中に関する記述（B11A 項から B11C 項）を実質的なプロセスに関するガイダンスの記述（B12項から B12C 項）の前に記述することを提案しているが、ASU 案はこれとは逆の順序で記述されている。我々は、本公開草案の順序の方が理にかなっているため、Topic 805の記述も本公開草案と整合することが望ましいと考えている。

### 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。

- 8. 本レター本文に記載のとおり、従来保有していた持分に関する会計処理に関して、本公開草案は、事業の持分の変動を伴う取引のうちごく一部についてのみ対応していると理解している。我々は、IASB は従来保有していた持分を再測定するかどうか不明確な取引の会計処理について、部分的な検討アプローチをとるのではなく、全体感をもって検討すべきであると考えている。我々は、部分的な検討を進めることにより、統合的な一貫した原則が様々な取引パターンに適用されなくなるのではないかと懸念している。
- 9. 一方で、我々は、従来保有していた持分の会計処理に関する本公開草案の提案は、既存の会計基準を前提にすれば、統合的であると考えている。我々は、本論点は実務にばらつきが見られ、会計処理を明らかにする実務上の要請があることを理解している。また、本公開草案で検討の対象としなかったいくつかの取引パターンについて、他の IASB のプロジェクトの対象となっていることを理解している。
- 10. 我々は、以上の状況を勘案し、IASB が従来保有していた持分の会計処理に関して本公開草案の提案を確定させたいうえで、本公開草案で検討の対象としなかった取引パターンについても、早急に全体感をもった検討を行うことを提案する。

#### 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。

- 11. 我々は、これらの経過措置案に同意する。

以上