

1 はじめに

本連載は、主に国際会計基準審議会（IASB）の月次会議等における討議内容に基づき、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、2020年3月に公表されたディスカッション・ペーパー（DP）「企業結合 - 開示、のれん及び減損」について、2021年3月より開始されたIASBの再審議の状況について説明します。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ます。

2 プロジェクトの概要と審議状況

(1) DP公表の経緯

IASBは現在、「のれんと減損」プロジェクトを進めています。その始まりはIFRS第3号「企業結合」（2004年公表、2008年改訂）に関する適用後レビュー（Post-implementation review）まで遡ることになります。適用後レビューでは、関係者から「のれんの減損損失の認識が遅すぎる、金額が小さすぎる」といったフィードバックがあり、IASBは2015年に「のれんと減損」のリサーチ・プロジェクトを開始しました。リサーチ・プロジェクトでは、主にのれんの事後の会計処理、減損テストの改善及び関連する開示について検討が行われ、2020年3月にDP「企業結合 - 開示、のれん及び減損」が公表されたというのが大きな流れになります。

DPへのコメント期限は2020年12月31日でした。そして、2021年3月よりDPへのフィードバックに基づくIASBの再審議が開始されています。

(2) DPへのフィードバックの概要

DPにおけるIASBの予備的見解には、企業結合に関する開示の改善とのれんの会計処理の改善などが含まれていました。図表1では、IASBの主な予備的見解とフィードバックの概要についてまとめています。

【図表1】 主な予備的見解とフィードバックの概要

トピック	予備的見解の概要	フィードバックの概要
のれんの会計処理の改善	より効果的な減損テストを合理的な費用で設計することはできない。	大半の回答者は同意。多くの回答者が減損テストの適用を改善する方法を提案。
	のれん償却モデルは再導入せず、減損のみのモデルを維持。	回答者の見解は賛否両論あり。多くの回答者は、減損のみのモデルを維持すべきと同意したが、他の多くの回答者は予備的見解に反対し、のれん償却の再導入を主張。
企業結合の	以下を含む開示を企業に要求。 ・経営者の企業結合の目的	利用者を含む多くの回答者が同意したが、作成者を含む多くの回答者が反対。反対意見には、開示にかかるコストが便益を上回るとの

開示の改善	・企業結合の目的に対する成果	見解が含まれる。
コンバージェンス	プロジェクトの結果が米国会計基準と整合しているかどうか、DPの回答に影響するかどうか調査。	大半の回答者がコンバージェンスを望ましいと考えているが、多くは必ずしもコンバージェンスするかどうかでのれんの会計処理に関する意見は変わらないと回答。

(3) 2021年3月から9月までの再審議等の状況

前述のとおり、2021年3月のIASB会議より「のれんと減損」プロジェクトの再審議が始まっています。以下では、2021年3月から9月までのIASB会議の審議状況、6月開催の会計基準アドバイザー・フォーラム（ASAF）会議及び7月開催のIASBと米国財務会計基準審議会（FASB）との教育会議の概要をまとめています（図表2も参照）。

【図表2】IASBの「のれんと減損」プロジェクトの状況

会議	時期	内容
IASB	3月	フィードバックの要約について情報共有が開始され、主に企業結合に関する開示の改善及びのれんの会計処理の改善に関するフィードバックについて議論された。
IASB	4月	引き続き、フィードバックの情報共有が行われ、主に財務諸表利用者からのフィードバック及びIFRS第3号の開示要求の改善に関するフィードバックについて議論された。
IASB	5月	引き続き、フィードバックの情報共有が行われ、主に減損テストの有効性、のれんの事後の会計処理、減損テストの簡素化について議論された。
IASB	6月	「のれんと減損」プロジェクトの目的及び範囲について再審議が行われ、DPで記載したプロジェクトの目的及び範囲を変更しないことが暫定決定された。
ASAF	6月	IASBはASAFメンバーより、主に米国会計基準とのコンバージェンスに関するインプットを受けた。コンバージェンスについて、考慮すべき重要な要素であるという意見の他、そうではない、又はIASBにとって決定要因にならないという意見もあった。
IASB	7月	のれんの事後の会計処理（のれん償却を再導入すべきかどうか）に関する予備の見解についての再審議が開始され、開示及び減損テストの有効性の改善についても併せて議論された。
FASBとの	7月	IASBのプロジェクトとFASBのプロジェクトに関するそれぞれの審議状況が共有された。

教育 会議		
IASB	9 月	プロジェクトの計画の進め方について審議され、開示要求のパッケージについての暫定決定とのれん償却に関する追加の分析を行った後に、減損のみのモデルを維持するかどうか再審議することが決定された。

3月から5月のIASB会議において暫定決定はなく、主にDPへのフィードバックの内容についてIASBのスタッフより共有がありました。6月のIASB会議では、「のれんと減損」プロジェクトの目的及び範囲について再審議され、DPに記載されていた目的及び範囲について変更しないことが暫定的に決定されました。なお、本プロジェクトの目的とは、企業が合理的なコストで、当該企業が行う取得に関するより有用な情報を財務諸表利用者に提供できるかどうかを検討することです。

6月のIASB会議の数日後に、ASAF会議が開催されました。本ASAF会議において、IASBは「のれんと減損」プロジェクトについてASAFメンバーよりインプットを受ける機会を設けています。後述しますが（(4)参照）、FASBにおいてものれんの事後の会計処理に関するプロジェクトが進行中であり、のれんを償却することが暫定的に決定されています。ASAF会議に出席していたFASBのメンバーからは、のれんの償却を再導入する方向でのIASBとの協調を望む趣旨の発言がありました。また、ASAF会議ではコンバージェンスはIASBが検討すべき重要な点ではあるという意見が多く見られました。

過去のIFRS第3号「企業結合」に関するプロジェクトでは、IASBとFASBの共同プロジェクトにより一定のコンバージェンスを達成してきたという経緯があります。今回ののれんに関するプロジェクトでは、IASBはのれんの事後の会計処理の他、企業結合の開示や減損テストについても範囲に含める一方、FASBは主にのれんの事後の会計処理に焦点を当てており、それぞれのプロジェクトの範囲はやや異なっています。今回は共同プロジェクトという形式は採用されていませんが、IFRSと米国会計基準に基づく財務諸表が比較可能であることは利用者などにとって有用と考えられます。そのため、7月に開催されたIASBとFASBの教育会議においても、それぞれのプロジェクトの検討状況が共有されています。なお、この教育会議での決定事項はありません。

7月のIASB会議では、のれんの事後の会計処理（特に、のれん償却を再導入すべきか）、開示及び減損テストの有効性について再審議されました。ボードメンバーからは開示を拡充することについて肯定的な意見が聞かれた一方で、のれんの償却の再導入について現時点で判断することには慎重な意見も聞かれました。9月のIASB会議では、当初、のれんの事後の会計処理（のれん償却の再導入）について暫定決定が行われる予定でしたが、7月のIASB会議の審議状況を踏まえて、のれん償却の再導入についての審議は延期となり、プロジェクトの進め方について審議されました。その結果、9月のIASB会議では、以下の追加作業を優先して実施することが決定されました。

- ① DPの企業結合に関する開示要求のパッケージについて暫定的な決定を行う。
- ② のれんの事後の会計処理（のれんの耐用年数と減少パターンの見積りの実行可能性及び償却モデルに移行した場合ののれん残高への影響）について追加の分析を行う。

IASBは上記①及び②を実施した後に、減損のみのモデルを維持すべきとする予備的見解について再審議する予定です。

(4) FASBの状況

FASBは、IASBよりも早く2019年7月に「識別可能な無形資産及びのれんの事後の会計処理」のコメント募集を行っています。2020年7月より寄せられたコメントに基づく審議が始まっており、2020年12月のFASB会議では、のれんを定額法で償却することが暫定決定されました。これ以降、FASB会議では、償却モデルを前提とした分析等が行われています（図表3参照）。

【図表3】 のれん償却の暫定決定があった2020年12月以降のFASB会議の状況

時期	内容
2020年12月	以下について暫定決定された。 <ul style="list-style-type: none"> ・ のれんを定額法で償却する。 ・ 償却期間を10年間とする（ただし、正当化できる場合は他の償却期間も認められるが一定の上限を設ける） ・ 償却期間の見直しは要求されない。
2021年4月	償却期間として10年以外を選択した場合にのれんの耐用年数を見積もる際に考慮できる要因、その方法に関するスタッフの調査及び分析等について議論された。
2021年6月	償却を前提に、のれんの減損テストを実施する会計単位、のれんの減損テストの頻度及びのれんの減損評価のタイミングについて議論された。

3 おわりに

当初9月のIASB会議に予定されていたのれんの償却に関する決定の審議は見送られ、企業結合に関する開示要求のパッケージについて議論された後に再審議されることとなりました。10月のIASB会議より、開示要求のパッケージに関する議論が始まりますが、まずは予備的見解で示された企業結合に関する情報を（マネジメント・コメンタリーなど財務諸表の外ではなく）財務諸表の中で開示することの是非から審議が進められる予定です。のれんの事後の会計処理については、今後IASBスタッフによる追加の分析が行われます。

IFRS第3号およびIAS第36号「資産の減損」の改訂に関する詳細なスケジュールは現在のところ未定であり、のれんの償却についてもどのような判断がなされるのか不確実な状況であると言えます。本プロジェクトについてはIASB会議で動きがありましたら、今後も本連載で取り上げたいと思います。