

解説

PwC あらた有限責任監査法人 公認会計士 松田由貴

IFRSをめぐる動向 第150回 「のれんと減損」プロジェクトの最近の動向(2022年10月～2022年12月IASB会議での再審議)

(58頁)

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」に関する、2022年10月以降のIASBの再審議の状況について説明します。DPの公表経緯及び2022年9月までの再審議の状況については、本連載の第136回(No.3529・2021年11月1日号)、第143回(No.3560・2022年6月20日号)及び第146回(No.3576・2022年10月17日号)の解説をご参照ください。

なお、本稿の内容は今後のIASBの討議状況によって変更される可能性があり、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. 再審議の主な論点と概要

IASBは、「のれんと減損」プロジェクト(以下、「本プロジェクト」)について2021年9月に以下の2点を優先して検討することを決定し、審議を進めてきました。

- ・ 企業結合に関する開示要求のパッケージについての暫定決定
- ・ のれんの事後の会計処理に関するフィードバックについての具体的な諸側面の分析

上記のうち1点目の開示要求のパッケージの方向性については、2022年9月のIASB会議において暫定決定があり、主な内容を【図表1】に示しています。

【図表1】企業結合の開示に関する主な暫定決定の内容(2022年9月時点)

項目	概要
IFRS第3号の開示目的の追加	<p>企業結合について、以下の理解に役立つ情報を開示する</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 事業の取得価格に合意した際に企業が企業結合から期待した便益

	<ul style="list-style-type: none"> ・ 企業結合の目的がどの程度達成されているか
追加の開示項目	<ul style="list-style-type: none"> ・ 企業結合の戦略的根拠 ・ 期待されるシナジーに関する定量的情報(※)
戦略的に重要な企業結合の追加の開示項目	<ul style="list-style-type: none"> ・ 企業結合に関する経営者の目的 ・ 上記目的の達成程度を経営者がモニターするための指標及び目標(※) ・ 企業結合後の期間に、経営者の目的がどの程度達成されているか(上記指標を用いて)

(※)特定の状況における開示免除のガイダンスが整備される予定

2点目ののれんの事後の会計処理については、IASB が分析と追加調査を行った後、2022 年 11 月の IASB 会議において、本プロジェクトではのれんの償却の再導入は検討せずに減損のみのモデルを維持することを暫定決定していますので、以下では、主にのれんに関する再審議の状況を説明します。

3. 直近の IASB 会議の状況

2022 年 10 月から 12 月の IASB 会議における主な審議状況を【図表2】に示しています。大きな動きとしては、のれんの事後の会計処理に関する暫定決定の他、本プロジェクトを基準設定の段階に移行する決定がありました。

【図表2】2022 年 10 月以降の IASB 会議における主な審議内容

時期	トピック	決定事項	概要
2022 年 10 月	のれん	なし	減損のみのアプローチを維持すべきか、のれんの償却の再導入を検討すべきかについて議論
2022 年 11 月	のれん	あり	減損のみのモデルを維持するという予備的見解を維持することを暫定決定

2022年12月	プロジェクト その他	あり	リサーチプログラムから基準設定へ移行することを決定
----------	---------------	----	---------------------------

(1) のれんに関する議論

IASBは、2022年11月のIASB会議において、DPの予備的見解のとおり減損のみのモデルを維持することを暫定決定しました。

この暫定決定に先立ち、2022年9月末には、IASBと米国財務会計基準審議会(FASB)の合同教育会議が開かれています。この会議では、FASBが2022年6月にのれん償却再導入の議論を基準開発のアジェンダから取り下げる決定をしたことについて、FASBのスタッフからの説明とIASBボードメンバーとの意見交換がありました。FASBのスタッフは、特に便益とコストに関して、以下のように述べました。

- ・ のれんの償却再導入を前提に償却期間等の検討を行ってきたが、暫定的に検討・開発された償却再導入を伴うモデルは、現行モデルと比較して意思決定の有用性を大きく変えるものではないとほとんどのFASBボードメンバーが考えた。
- ・ のれんの償却再導入によるコスト削減の程度に疑問を持つFASBボードメンバーもいた。

また、FASBのスタッフは、FASBの2021年アジェンダ協議のプロセスを通じたフィードバックにおいて、財務諸表利用者がこのプロジェクトは最優先事項ではないと考えていることが示唆された点にも言及しました。結果的に、便益(新たなアプローチの適用による情報の有用性)がコストを上回り、かつ、FASBボードメンバーの過半数の支持を得られるようなモデルの提案・改訂には至らなかったものと考えられます。

2022年10月のIASB会議では、FASBとの合同教育会議で共有された内容のほか、DPへのフィードバックの概要、これまでのIASBスタッフによるのれんの償却に関するリサーチ(のれんの耐用年数の見積り及び償却モデルへ移行した場合の影響)などが再度議論されました。また、IASBスタッフは、のれんの事後の会計処理についての選択肢として次の2つを示しました。

- | |
|--|
| <ul style="list-style-type: none"> ①のれん償却再導入を検討する ②減損のみのモデルを維持する予備的見解を確認する |
|--|

なお、①に決定した場合には、のれんの耐用年数や償却方法のほか、再評価の要否、耐用年数を確定できない無形資産の取扱い、経過措置などについて追加的な検討が必要になることも示されました。

のれん償却モデルと減損のみのモデルについては、これまでも賛否の議論が重ねられてきており、それぞれのモデルを支持する主なポイントは【図表3】のようにまとめることができます。

【図表3】それぞれのモデルを支持する主張

モデル	支持するポイント
のれん償却	<ul style="list-style-type: none"> ・ 減損テストは意図したとおりに機能しておらず、かつ、複雑でコストがかかり過ぎる。 ・ のれんは減耗性の資産(wasting asset)であり、信頼性のある耐用年数の評価により減価償却を通じて有用な情報を提供できる。
減損のみ	<ul style="list-style-type: none"> ・ 現行モデルを変更するほど説得力のあるケースは特定されていない。 ・ 償却の再導入は、適時に認識されていない減損損失の問題を解決する方法ではない。 ・ 償却の再導入は、モデル変更による混乱やコストを正当化するほど財務報告の大幅な改善をもたらすことはない。

それぞれのモデルの支持者は、のれんが減耗性の資産(wasting asset)なのかどうかについて異なる主張をしており、また、いずれのモデルにも限界があるため意見が割れている状況が続いています。DPの公表前のIASBの議論においても、償却の再導入については賛成と反対のボードメンバーの人数が拮抗した上での暫定決定でした。そのため、DPでは減損のみのモデルを予備的見解としつつも、IASBはのれん償却の再導入について関係者からの新しい論拠を提供するフィードバックを求めています。

2022年11月のIASB会議では、減損のみのアプローチを維持すべきか、それとものれんの償却の再導入を検討すべきかについて議論し、IASBは、のれんの事後の会計処理について減損のみのモデルを維持するという予備的見解を維持することを暫定決定しました。IASBボードメンバー11名のうち10名がこの決定に賛成しました。ただし、2022年11月のIASB会議での議論は、減損のみのモデルと償却を伴うモデルのうち、どちらが優れているかを決定したものではありません。これまでのフィードバック等を踏まえた調査の結果、現行の要求である減損のみのモデルを変更して償却再導入を行うための、説得力のある証拠が十分には得られていないことから、本プロジェクトでは償却再導入を検討しないという趣旨で決定されています。

この決定に賛成した IASB ボードメンバーのうち複数が、のれんの償却自体については肯定的な意見を述べていました。また、今回の決定に賛成する理由として、FASB がのれんの償却の再導入についての検討を取りやめたことを背景に、IASB がのれん償却を再導入することになった場合、米国会計基準(USGAAP)からの重要な乖離が生じる点について述べたボードメンバーもいました。さらに、減損のみのモデルはコストがかかり複雑であるとの意見に対して、のれんの償却の再導入がコストを削減するかどうかについてのフィードバックも様々でした。このまま検討を続けても FASB と同様の状況になるのではないかという懸念を述べたボードメンバーもいました。

この暫定決定を受け、本プロジェクトでは、のれんの償却が再導入されないことを前提にその他の議論が進められることとなります。

(2) プロジェクト及びその他

2022 年 12 月の IASB 会議では、本プロジェクトの基準設定への移行及びその他の論点の進め方について議論しました。

① 基準設定アジェンダへの移行

IASB は、本プロジェクトを IASB の作業計画上、リサーチプログラムから基準設定へと移行することを決定しました。

また、プロジェクト名称について「のれんと減損」から「企業結合—開示、のれん及び減損」に変更することを決定しました。これは、本プロジェクトではのれんの事後の会計処理以外の論点も取り扱っていることをプロジェクト名称に反映するための変更です。

② 企業結合で取得した識別可能な無形資産

IASB は、企業結合で取得した一部の無形資産について、のれんに含めることを認める提案を開発すべきかどうか DP で意見を募集しましたが、企業結合で取得した識別可能な無形資産について現行の認識規準を変更しないという予備的見解を維持することを暫定決定しました。これは、主に DP へのフィードバックの内容、本プロジェクトの進行が遅れるリスク及び無形資産のリサーチプロジェクトとの関係等を考慮したためです。

③ のれんを除いた資本合計

IASB は、DP の予備的見解において、のれんを除いた資本合計の金額を財政状態計算書上の独立科目として表示することを提案していましたが、DP へのフィードバックにおいて、当該金額は既にある情報から財務諸表利用者自身でも容易に計算できるため不要などの反対意見が多く、このような表示の要求はしないことを暫定決定しました。

④ その他の論点

DP へのフィードバックには、本プロジェクトでは直接取り扱っていなかった論点についての意見が含まれていましたが、IASB は、以下の2つのトピックを除くその他の論点を検討しないことを決定しました。

- ・ 報告セグメントごとののれんの金額の開示
- ・ IAS 第 21 号「外国為替レートの変動の影響」の要求事項に基づくのれん残高を換算するレベルと、IAS 第 36 号「資産の減損」に基づくのれんの減損テストを行うレベルとの相互関係

4. おわりに

IASB の作業計画に、本プロジェクトは「企業結合—開示、のれん及び減損」プロジェクトとして、公開草案が次のターゲットであると示されました。公開草案の公表時期については未定ですが、IASB は、本プロジェクトに関するすべての側面について暫定決定を行った時点で、全体としてのパッケージがプロジェクトの目的に合致するかどうか、そして公開草案を公表すべきかどうかについて検討する予定です。

なお、2023 年1月の IASB 会議では、企業結合の開示要求の免除及び期待されるシナジーを開示する場合の定性的及び定量的な開示について審議が行われています。

また、今後は以下の項目についての審議が予定されています。

- ・ 企業結合の開示要求に関するその他の側面の明確化
- ・ IAS 第 36 号における減損テストの適用の簡素化
- ・ のれんを含んだ資金生成単位の減損テストの有効性の改善