

のれんの会計処理及び 開示のあり方を巡る議論の動向

1. のれんの会計処理及び開示のあり方を巡る議論について _____ 95
ASBJ 常勤委員 せきぐち ともかず 関口 智和
2. ディスカッション・ペーパー「のれんはなお償却しなくてよいか
—のれんの会計処理及び開示」 _____ 97
ASBJ 常勤委員 せきぐち ともかず 関口 智和
ASBJ 専門研究員 おおた みさ 太田 実佐
3. IFRS 第3号「企業結合」の適用後レビューに係る IASB からの
情報要請に対する回答の提出 _____ 102
ASBJ 専門研究員 きたむら さちこ 北村 幸子

のれんの会計処理及び開示のあり方を巡る議論について

ASBJ 常勤委員 せきぐち ともかず 関口 智和

国際会計基準審議会（IASB）が2004年にIFRS第3号「企業結合」及び関連する基準（以下「IFRS第3号等」という。）の修正を公表して以降、約10年が経過する。2004年に公表されたIFRS第3号等の修正は、企業結合に関する会計基準を大きく変更するものであったほか、企業結合会計基準のあり方は、企業の財務情報に与える影響も大きく、今なお、これに関して多くの見解が示されている。

こうした中、IASBは、IFRS第3号等について基準適用後レビュー（以下「適用後レビュー」という。）を開始している。今回の適用後レビューでは、主に、IFRS第3号等が財務諸表利用者に有用な情報を提供しているかどうか、IFRS第3号等に適用上の課題があるために首尾一貫した適用が損なわれている領域があるかどうか、IFRS第3号等の要求事項を適用する際に予想外のコストが生じているかどうかについて評価を行うことが目的とされており、2014年1月にこれに関する「情報要請」が公表されている。

また、米国においても、のれんの会計処理の見直しに関する議論が進められている。具体的には、2014年1月に、米国財務会計基準審議会（FASB）は、これまでの審議を踏まえ、非公開企業の会計処理について、会計基準更新書（ASU）No. 2014-02「無形資産—のれん及びそ

の他（トピック350）のれんの会計処理」を公表している。このASUでは、非公開企業に対して、各企業結合又はフレッシュ・スタート報告を生じさせる組織再編事象に係るのれんを10年（又は別の耐用年数がより適切であると企業が立証する場合には、それ以下）にわたり定額法で償却する代替的な会計処理を認めている。また、当該代替的な会計処理を適用することを選択した企業は、企業レベル又は報告単位レベルのいずれかでのれんの減損テストを行うことを選択できるとしているほか、企業（又は報告単位）の帳簿価値が帳簿価額を下回っている可能性があることを示すトリガー事象が発生している場合にのれんの減損テストを行うことを要求している。

さらに、FASBは、公開企業及び非営利企業ののれんの会計処理をレビューするプロジェクトを開始している。当該検討にあたっては、①非公開企業に認める代替的アプローチ、②一定の最長年数を超えない耐用年数にわたるのれんの償却、③のれんの直接償却、④単純化した減損テストの代替的アプローチについて、それぞれ検討が行われている。また、FASBは、2014年3月の会議において、IASBがIFRS第3号の適用後レビューを完了し、それに関する発見事項を公表するまで、それ以上の議論を延期することを決定している。

こうした状況を踏まえ、当委員会は、IASBからの適用後レビューに関する情報要請に応えるため、財務諸表利用者及び作成者と面談を行い、IFRS第3号等の適用経験について情報収集を行った上で、情報収集の結果をコメント・レターにまとめ、2014年5月にIASBに対してこれを提出している。

さらに、当委員会は、2012年より、のれんの会計処理及び開示のあり方について、欧州財務報告諮問グループ（EFRAG）、イタリアの会計基準設定主体（OIC）と共同で、研究を行ってきており、2014年7月にディスカッション・ペーパー「のれんはなお償却しなくてよいか—のれんの会計処理及び開示—」（以下「本DP」という。）を公表している。本DPは、取得したのれんの会計処理及び開示についてのグローバルな議論を促しこれを促進することを目的としたものであり、①のれんの会計処理の変更（のれんの償却の再導入を含む）、②減損テストの要求事項の改善、③IAS第36号における開示要求の改善について検討を行っている。本DPでは、リサーチ・グループの見解として、のれんの償却を再導入することが適切であろうという結論を下している。

このような状況を踏まえ、本誌では、以下において、①IFRS第3号「企業結合」の適用後レビューに係るIASBからの情報要請に対する当委員会からのコメント・レター、及び、②EFRAG及びOICと共同で公表したディスカッション・ペーパーについて内容を解説させていただく。