

## 「企業結合－開示、のれん及び減損」 ディスカッション・ペーパーの公表

### 第1回 プロジェクトの背景・開示の改善



IFRSデスク 公認会計士 大島 隼

#### ▶ Jun Oshima

当法人入所後、外資系を含む証券会社の会計監査及び内部統制監査に従事。2017年より2年間EY Canadaに出向し、現地企業の会計監査及び内部統制監査に従事。19年よりIFRSデスクに所属し、IFRS導入支援業務、研修業務、執筆活動などに従事している。

### I はじめに

国際会計基準審議会（以下、IASB）は、2020年3月19日に、のれんと減損のリサーチ・プロジェクトの一環として、買収に関する開示及びのれんの会計処理や減損テストの改善を主な論点とするディスカッション・ペーパー「企業結合－開示、のれん及び減損」（以下、DP）を公表しました。

IASBは、IFRS第3号「企業結合」の適用後レビュー（以下、PIR）で受領したフィードバックを踏まえて、IFRS第3号及びIAS第36号「資産の減損」を改善すべく審議を重ねてきました。

本DPは、そこで識別された論点に関する審議の結果、IASBが至った予備的見解を含んでいます。

本誌では、全2回にわたって、本プロジェクトの背景及び本DPで示された予備的見解について解説します。本稿はその第1回として、プロジェクトの背景、本DPの概要と企業結合の開示の改善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お断りします。

### II 本プロジェクトの背景と予備的見解の概要

IFRS第3号の公表は、04年にさかのぼります。これにより、のれんの償却を要求していたIAS第22号を置き換え、企業結合の会計処理のパーチェス法への一本化と共にのれんの非償却が導入されました。本公表

後、IASBと米国財務会計基準審議会（FASB）との企業結合会計に係るコンバージェンスを目指した共同プロジェクトが開始され、08年に改訂IFRS第3号が公表されました。その後、IFRS第3号やIAS第36号を含む企業結合関連基準が、IASBにとって当時2例目となるPIRの適用対象に選定され、13年から15年にかけて実施された調査・検討の結果まとめられたフィードバック報告書では、現行ののれんの会計処理や企業結合の開示に関する多くの懸念が示されました。

これらの懸念に対して、とり得る対応を調査すべくIASBにおいて「のれんと減損」リサーチ・プロジェクトが立ち上がり、本プロジェクトでの審議の結果至った予備的見解が本DPにて提示されています。

利害関係者が提起した主な問題点と、対応する予備的見解を<図1>にまとめています。

▶ 図1 問題点と提示された予備的見解

利害関係者の懸念	予備的見解
<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ 投資家は、企業結合及びその後の成果に関する十分な情報を得られていない</li> </ul>	企業結合に関する開示の改善
<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ 減損テストは複雑で、コストがかかる</li> <li>▶ のれんの減損の認識が遅すぎる</li> <li>▶ のれんは償却をすべきである</li> <li>▶ のれんはすでに支払われたものであり、いずれ損益に反映させなければならない</li> </ul>	のれんの会計処理の改善
<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ 顧客との関係やブランド等の無形資産をのれんとは別個に認識することは難しい</li> </ul>	その他の論点

<図1>のとおり、本DPにて提示された予備的見解は、①企業結合に関する開示の改善②のれんの会計

▶表1 開示要求事項

<b>【企業結合年度の開示要求】</b>
▶ 企業結合を行った戦略的根拠、最高経営意思決定者（CODM）が設定した目的
▶ CODMが目的の達成の程度をモニタリングする測定基準
▶ CODMが目的の達成の程度をモニタリングしない場合、その事実と理由
<b>【企業結合年度以後の開示要求】</b>
▶ 上記の測定基準を用いた目的の達成の程度の評価
▶ CODMがモニタリングの指標を変更した場合、新たな測定基準と変更の理由
▶ 企業結合年度終了後満2年以内にCODMがモニタリングを止めた場合、その事実と理由
<b>【その他の開示要求】</b>
▶ 取得事業と既存事業の統合から期待されるシナジーの内容、金額（またはその金額のレンジ）、予想される時期、シナジーを生じさせるために必要と見積もられるコスト（またはそのコストのレンジ）
▶ 取得により引き受けた、財務活動から生じる負債（借入金等）と確定給付年金債務の金額を他の種類の負債とは区分して開示
▶ 取得年度において、①取得後の実際の被取得事業の(1)営業キャッシュ・フロー及び(2)取得関連コストと統合コスト控除前の営業利益、ならびに②結合後企業のプロ・フォーマ情報として(1)(2)の金額

処理の改善③その他の論点の三つのカテゴリーに分けられます。第1回の本稿では、①企業結合に関する開示の改善について紹介します。

### III 企業結合に関する開示の改善

前記のPIRにおいて、IFRS第3号の既存の開示は、企業結合における経営者の意思決定とその後の成果に関する情報を十分な具体性をもって投資家に提供していないという問題点が識別されていました。そこで、IASBは、<表1>の開示を要求することで、企業結合に関して投資家が要望する情報を提供することを提案しています。

要求される新たな開示は、企業結合の評価に当たり、CODMが内部的に使用する情報であることが求められ、外部報告のためだけに新たに情報を作成する必要はないとされています。

CODMがモニタリングを中止した場合の開示を企業結合年度終了後の満2年以内の期間において要求している背景として、IASBは、被取得事業が取得企業の他の事業と次第に区別できなくなることにより、当該情報がその後比較的短期間で重要な意味を持たなくなる、という利害関係者の指摘を念頭に置いています。一方、目的の達成の程度の開示は、CODMが企業結合の成果をモニタリングし続ける限りにおいて（すなわ

ち、それらの情報が投資家にとって有用である限りにおいて）、当該期間にわたり開示を継続する必要があるとされています。

IASBはまた、上記の提案に至った根底にある問題意識として、既存の企業結合の開示の目的が十分に具体的でないことにあると考えました。そこで、IASBは、以下の情報を投資家に提供することを、IFRS第3号の企業結合の開示の目的に加えることを提案しています。

- ▶ 企業結合の対価に合意した際に、経営者が当該企業結合から期待した便益
- ▶ CODMが設定した企業結合の目的の達成の程度

### IV おわりに

本DPIに対するコメント期限は、20年12月31日です。IASBは受領したコメントを受けて、次のステップについて検討します。第2回の次稿では、予備的見解のうち、のれんの会計処理の改善とその他の論点につき解説します。