

企業結合専門委員会における検討状況について

企業結合に関する会計基準等の見直しについては、ステップ1（いわゆるEU同等性評価対応を対象とするもの）とステップ2（それ以外の差異解消を対象とするもの）に区分してプロジェクトを進めることとしている。

(1) ステップ1：2008年12月に企業会計基準第21号「企業結合に関する会計基準」等を公表し完了した。

(2) ステップ2：2009年7月頃に「論点整理」を公表する予定で検討している¹。

ステップ2における「論点整理」では、次のような論点を検討している。

論点	備考
【論点1】 連結財務諸表における少数株主持分の取扱い	前々回（4月23日） 検討
【論点2】 取得原価の算定 2-1 考え方 2-2 条件付取得対価 2-3 取得に要した支出額	↓
【論点3】 取得原価の配分 3-1 認識原則（譲渡取引と別の取引との区別など） 3-2 測定原則（測定期間など） 3-3 売却目的で保有する資産 3-4 株式報酬 3-5 偶発負債、企業結合に係る特定勘定 3-6 少数株主持分（全部のれんの可否） 3-7 繰延税金資産・負債	前回（5月7日） 検討
【論点4】 のれんの会計処理 4-1 のれんの償却 追加検討① のれんの減損処理の取扱い 追加検討② 無形資産への配分 4-2 のれんの税効果	↓
【論点5】 子会社の支配喪失	今回検討
	↓

¹ 同時、財務諸表の表示に関する「論点整理」の公表が見込まれている。

【論点4】のれんの会計処理**検討事項**

のれんの会計処理について、我が国における会計基準では、20年以内で定期的に償却する取扱いとなっているのに対して、国際的な会計基準では、のれんを償却しない取扱いとなっている。

現行の会計基準における取扱い

企業結合会計基準第32項では、のれんは、資産に計上し、20年以内のその効果の及ぶ期間にわたって、定額法その他の合理的な方法により定期的に償却することとされている。ただし、のれんの金額に重要性が乏しい場合には、当該のれんが生じた事業年度の費用として処理することができるとされている。

なお、のれんは、減損会計基準の適用対象資産となることから、定期的な償却を行う場合においても、減損会計基準に従った減損処理が行われることとなる（企業結合会計基準第108項）。

のれんの会計処理方法としては、その効果が及ぶ期間にわたり、「定期的な償却を行う」方法と、「定期的な償却を行わず、のれんの価値が損なわれた時に減損処理を行う」方法とが考えられるが、企業結合会計基準では前者の方法を採用した根拠として、以下の点を挙げている（企業結合会計基準第105項）。

- ・ 定期的な償却を行う方法によれば、企業結合の成果たる収益と、その対価の一部を構成する投資消去差額という費用の対応が可能となること。
- ・ のれんは投資原価の一部であることに鑑みれば、のれんを定期的に償却する方法は、投資原価を超えて回収された超過額を企業にとっての利益とみる考え方とも首尾一貫していること。
- ・ 企業結合により生じたのれんは時間の経過とともに自己創設のれんに入れ替わる可能性があるため、企業結合により計上したのれんの非償却による自己創設のれんの実質的な資産計上を防ぐことができること。
- ・ のれんの価値が減価した部分の金額を継続的に把握することは困難であり、かつ煩雑であると考えられるため、ある事業年度において減価がまったく認識されない可能性がある方法よりも、一定の期間にわたり定期的な償却を行う方が合理的であると考えられること。
- ・ のれんのうち価値が減価しない部分の存在も考えられるが、その部分だけを合理的に分離することは困難であり、分離不能な部分を含め、「定期的な償却を行う」方法には一定の合理性があると考えられること。

一方、「定期的な償却を行わず、のれんの価値が損なわれた時に減損処理を行う」方法を採用しなかった理由としては、以下の点を挙げている（企業結合会計基準第106項）。

- ・ のれんが超過収益力を表わすとみると、競争の進展によって通常はその価値が減価す

るにもかかわらず、競争の進展に伴うのれんの価値の減価の過程を無視することになること。

- ・ のれんの価値の評価方法が十分に確立されていないこと。

国際的な会計基準における取扱い

改訂 IFRS3 号「企業結合」においては、取得企業はのれんを取得日時時点で認識し、減損損失を控除した金額で測定すべき旨が定められている（Par. B63）。そして、減損の会計処理については、IAS36 号「資産の減損」の規定（Par. 80～90）に委ねられている。

なお、改訂前の IFRS3 号においては、企業結合で取得したのれんは償却してはならず、その代わりに取得企業は、IAS36 号に従ってのれんの減損テストを毎年（減損の兆候となる事象又は状況の変化がある場合にはさらに頻繁に）行わなければならない旨が明記されていた（Par. 55）。

改訂前の IFRS3 号は、規則的な償却を行わず、のれんの価値が損なわれた時に減損処理を行う処理を採用した理由として、以下の点を挙げている。

- ・ 取得したのれんの耐用年数及びのれんが償却されるパターンは、一般に予測不可能であるが、償却はこのような予測によって左右される。すなわち、恣意的な期間でのれんの定額償却を行っても、有用な情報を提供することはできない（BC140）。
- ・ 取得したのれんの価値がその後の企業努力により維持されることを前提にすると、取得したのれんが自己創設のれんに置き換えられることはあるとしても、取得したのれんの価値を維持するために費やされた費用とのれんの償却費の双方が認識されることの有用性については疑問である（BC140）。
- ・ 厳格で実用的な減損テストを作り出すことができれば、のれんを償却せず、每期減損テストを行い、のれんの減損の可能性を示す事象又は状況の変化があった時には、より頻度多く減損テストを行うというアプローチによって、企業の財務諸表利用者により有益な情報を提供することができる。当審議会は、減損テストをどのような形式で行うべきかについて IAS36 号の改定案の公開草案に対するコメント提出者のコメントを検討した上で、十分な厳密さと実用性のある減損テストを作り出すことは可能であるとの結論に至った（BC142）。

また、SFAS142 号「のれん及びその他の無形資産」では、規則的な償却を行わず、のれんの価値が損なわれた時に減損処理を行う処理を採用した理由として、以下の点を挙げている。

- ・ すべてののれんの価値が減少するわけではなく、また、価値の減少するのれんは稀にしか定額により減少しない。恣意的な期間にわたるのれんの定額法による償却は経済的真実を反映せず、したがって有用な情報を提供しない（B79）。
- ・ 無形資産をのれんから分離する要件を改訂することにより、認識したのれんの減耗す

るであろう部分はより小さくなるであろう（B83）。

- ・ 財務諸表の多くの利用者が投資及び与信の意思決定をするにあたり、のれん償却費を無視するだけでなく、企業もしばしば経営者の業績を評価するにあたり、のれん償却費を考えない（B90）。
- ・ 広告及び研究開発の支出などのような、のれんを生成する現在の支出を費用に賦課し、同時に取得したのれんを償却する結果として、特定期間に生じる費用の「二重計上」により、のれんの償却は、その成長を内部源泉ではなく取得に主として依存する企業にとって不公平をもたらす（B98）。
- ・ テストの水準が十分に低い限り、減損テストは着実に減少するのれんを把握するであろう。したがって、十分な減損テストと組み合わせたのれんの非償却の方が、のれんの償却より、企業の価値への取得したのれんの経済的影響をより忠実に反映する財務情報を提供するであろう（B99, 100）。

なお、IASBにおける最近の議論（2009年1月会議）では、検討中の「中小企業向け国際財務報告基準（IFRS for Small and Medium-sized Entities）」に関しては、概念的な理由ではなく、コスト・ベネフィットの理由から、のれん及び耐用年数が確定できない無形資産は、有限（10年以内）で償却し、また、公開草案で示されている指標アプローチを用いて減損を判定することを暫定合意している。

今後の方向性

以下のような選択肢が考えられるがどうか。

（案1）規則的な償却を廃止し、減損テストのみとする。

（案2）規則的な償却を継続する。

	（案1）が支持される主な根拠	（案2）が支持される主な根拠
のれんの償却自体の意義の有無	のれんは、繰延税金資産と同様に、将来の収益力によって価値が変動する資産であり、規則的な償却ではなく、収益性の低下による回収可能性で評価すべきである。	のれんは超過収益力を表わすものであるため、競争の進展によって通常はその価値が減価する費用性資産である。将来の収益力によって価値が変動するのは、有形固定資産も同様であるが、売却ではなく利用に伴い回収を図る場合には、規則的に償却すべきである。
	財務諸表の利用者は意思決定にあたってのれん償却費を無視しており、企業側も経営者の業績を評価するにあたり、のれん償却費を考慮しないことが多いことから、のれんが償却期間にわたって	規則的な償却を行う方法によれば、企業結合の成果たる収益と、その対価の一部を構成する投資消去差額という費用の対応が可能となる。すなわち、のれんは投資原価の一部であることに鑑みれば、

審議事項（5）

	（案1）が支持される主な根拠	（案2）が支持される主な根拠
	<p>每期均等に収益獲得に貢献するという想定は、経営の実態にかなった会計処理とはいえない。</p>	<p>のれんを規則的に償却する方法は、投資原価を超えて回収された超過額を企業にとっての利益とみる考え方とも首尾一貫している。</p>
<p>のれんの償却 手続の 良し悪し</p>	<p>すべてののれんの価値が減少するわけではなく、減価する場合でも每期規則的に減少することは稀である。取得したのれんの耐用年数及び償却パターンは、一般に予測不可能であり、恣意的な期間でのれんの定額償却を行っても、有用な情報を提供することはできない。</p>	<p>取得したのれんの耐用年数及び償却パターンが予測不可能であることは、有形固定資産の減価償却でも同じであるが、設備等の有形固定資産については、何らかの見積りにより、支出総額の期間配分によって減価償却を行う。特に、企業による将来に対する見通しが償却の年数又はパターンに反映されている場合には、有用な情報を提供できる。</p>
	<p>規則的な償却で必要となる事前の耐用年数の決定は、主観的な見積りとなる可能性が高く、逆に恣意的な費用計上を助長する危険がある。わが国でも減損処理が実際の会計基準に取り入れられてからすでに4年が経過しており、相当程度の実行可能性が確保されていることからすると、価値の減少の継続的な把握が困難とは言えないはずである。</p>	<p>のれんの価値が減価した部分の金額を継続的に把握することは困難であり、かつ煩雑であると考えられるため、ある事業年度において減価がまったく認識されない可能性がある方法よりも、一定の期間にわたり規則的な償却を行う方が合理的であると考えられる。</p>
	<p>のれんのうち減価しない部分が存在する以上、当該部分は経済的実態を反映して非償却とすべきである。減価しない部分を分離するためには、見積りや按分といった要素が介入するかもしれないが、分離不能な部分を含めて一律に規則的な償却を行う場合に比べれば、弊害は相対的に小さいと考えられる。</p>	<p>のれんのうち価値が減価しない部分の存在も考えられるが、その部分だけを合理的に分離することは困難であり、分離不能な部分を含め、規則的な償却を行う方法には一定の合理性があると考えられる。</p>
	<p>のれんを生成する支出の費用とのれんの償却費の双方が認識されることにより、のれんの償却は、その成長を内部源泉ではなく取得に主として依存する企業にとって不公平をもたらす。</p>	<p>企業結合後に生じる自己創設のれんにつながる支出の費用処理と、企業結合により生じる購入のれんの償却とは、別のものである。取得ではなく内部源泉によって同じ価値を創設するためには、同程度の支出が必要であり、むしろ、のれん</p>

審議事項（5）

	（案1）が支持される主な根拠	（案2）が支持される主な根拠
		の償却により、その成長を内部源泉の企業と取得による企業を適切に比較できる。
自己創設のれんの計上との関係	のれんの非償却が自己創設のれんの計上につながるという見方は、買入れたのれんが継続的に減少し、事後的な支出と同時に価値が創出されるという仮定に基づいている。	企業結合により生じたのれんは時間の経過とともに自己創設のれんに入れ替わる可能性があるため、企業結合により計上したのれんの非償却による実質的な資産計上を防ぐことができる。
	取得したのれんの価値がその後の企業努力により維持されることを前提にすると、取得したのれんが自己創設のれんに置き換えられることはあるとしても、取得したのれんの価値を維持するために費やされた費用とのれんの償却費の双方が認識されることの有用性については疑問である。	取得したのれんの価値を維持するために費やされた費用とのれんの償却費の双方が認識されることについては、後者を非償却とするのではなく、前者をどの程度費用処理せず資産計上し償却するかの問題である。

のれんの償却について、今後、我が国における会計基準を見直すかどうかの検討にあたっては、上述したような根拠のほか、実務上の負担や会計処理の変更に伴う追加的な論点（例えば、①のれんの減損処理の取扱いや②無形資産への配分）も並行的に検討すべきではないか。

【論点4】のれんの会計処理（追加検討①—のれんの減損処理の取扱い）
--

検討事項

のれんの会計処理に関する追加論点として、特にのれんを非償却とする会計処理を議論するにあたり、のれんの減損処理の取扱いについて検討する。

【参考】固定資産の減損に係る会計基準の設定に関する意見書四2(8)

⑤ 企業結合会計に関する審議との関係

このようなのれんの取扱いは、現行の会計制度において、のれんが資産計上され、一定の期間で償却される場合を前提としている。当審議会の第一部会では、企業結合に係る会計基準の審議が行われており、これには、のれんに係る会計処理も検討の対象に含まれている。したがって、企業結合会計に係る会計基準の設定に際し、減損の兆候、資産のグルーピング、回収可能価額の算定等について、別途の検討を行う必要性が生ずる場合がある。

我が国の会計基準における取扱い**（のれんの帳簿価額の分割）**

- ・ のれんを認識した取引において取得された事業の単位が複数である場合には、のれんの帳簿価額を合理的な基準に基づき分割する（減損会計基準 二8）。
- ✓ のれんの帳簿価額を分割し帰属させる事業の単位は、取得の対価が概ね独立して決定され、かつ、取得後も内部管理上独立した業績報告が行われる単位とする（注解9）。
- ✓ のれんの帳簿価額の分割は、のれんが認識された取引において取得された事業の取得時における時価の比率に基づいて行う方法その他合理的な方法による（注解10）。

（のれんを含む、より大きな単位で判定を行う場合）

- ・ 減損の兆候：

のれんを含む、より大きな単位について、第12項から第15項における事象（営業活動から生ずる損益又はキャッシュ・フローが継続してマイナス、使用範囲または方法について回収可能価額を著しく低下させる変化、経営環境の著しい悪化、市場価格の著しい下落）がある場合には、のれんに減損の兆候があると判断されることとなる（減損会計基準 注解（注7）、減損適用指針第17項）。
- ・ 減損損失の認識：

のれんに減損の兆候がある場合に、減損損失を認識するかどうかの判定は、のれんが帰属する事業に関連する複数の資産グループにのれんを加えた、より大きな単位で行う。この際、のれんを含まない各資産グループにおいて算定された減損損失控除前の帳簿価額にのれんの帳簿価額を加えた金額と、割引前将来キャッシュ・フローの総額とを比較

する（減損会計基準 二 8、減損適用指針第 52 項（1）及び（2））。

- ・ 減損損失の測定：

減損損失の測定も、まず、資産または資産グループごとに行い、その後、より大きな単位で行う。のれんを含まない各資産グループにおいて算定された減損損失控除前の帳簿価額にのれんの帳簿価額を加えた金額を、より大きな単位の回収可能価額まで減額する（減損会計基準 注解（注 7）、減損適用指針第 52 項（3）及び（4））。

- ✓ この場合に、のれんを加えることによって算定される減損損失の増加額は、原則としてのれんに配分する（減損会計基準 二 8、減損適用指針第 52 項（5））。
- ✓ のれんに配分された減損損失が、のれんの帳簿価額を超過する場合には、当該超過額を合理的な基準により各資産グループに配分する（減損会計基準 注解（注 11）、減損適用指針第 52 項（5））。

（のれんの帳簿価額を資産グループに配分する場合）

- ・ 減損の兆候：

のれんの帳簿価額を当該のれんが帰属する事業に関連する資産グループに合理的な基準で配分することができる場合には、当該配分された各資産グループに第 12 項から第 15 項における事象がある場合、減損の兆候があると判断されることとなる（減損適用指針第 17 項また書き）。

- ・ 減損損失の認識：

減損の兆候がある場合、のれんの帳簿価額を各資産グループに配分した上で減損損失を認識するかどうかを判定する（減損会計基準 二 8、減損適用指針第 54 項（1））。

- ・ 減損損失の測定：

各資産グループの帳簿価額にのれんの帳簿価額を配分した額を加えた金額を、回収可能価額まで減額する。各資産グループについて認識された減損損失は、のれんに優先的に配分し、残額は、帳簿価額に基づく比例配分等の合理的な方法により、当該資産グループの各構成資産に配分する（減損会計基準 二 8、減損適用指針第 54 項（2）及び（3））。

（減損損失の戻入れ）

減損損失の戻入れは行わない（減損会計基準三 2）。

国際的な会計基準における取扱い

（1）IAS36 号「資産の減損」における取扱い

（資金生成単位にのれんの簿価を配分する場合）

- ・ 減損テストの目的上、企業結合により取得したのれんは、取得日以降、取得企業の資金生成単位又は資金生成単位グループで、企業結合のシナジーから便益を得ることが期待されるものに配分しなければならない（第 80 項）。
- ・ 減損損失の認識：

審議事項（5）

のれんが配分されている資金生成単位については、毎年、さらに当該単位に減損の兆候がある場合にはいつでも、のれんを含む当該単位の帳簿価額と回収可能価額との比較により減損テストを行わなければならない（第90項）。

・減損損失の測定：

当該単位の帳簿価額が回収可能価額を上回っている場合、企業は、次の順序に従って当該単位の資産の帳簿価額を減少させるように減損損失を計上しなければならない（第90項及び第104項）。

- ✓ 最初に、当該単位に配分されたのれんの帳簿価額を減額する
- ✓ 次に、当該単位内の各資産の帳簿価額に基づいた比例按分によって、当該単位内のその他の資産に対して配分する。

（のれんを含む、より大きな単位で判定を行う場合）

- ・ のれんは、時として、恣意性なしでは独立した資金生成単位に配分することはできず、資金生成単位グループのみにしか配分することはできない場合があり、結果として、のれんが内部管理目的で監視される企業の最小の単位は、時として、のれんが関連するが配分できないような、多くの資金生成単位から構成される（第81項）。

・減損損失の認識：

この場合、毎年、さらに当該単位に減損の兆候がある時はいつでも、のれんを除いた当該単位の帳簿価額と回収可能価額との比較により減損テストを行わなければならない（第10項(b)、第88項、第89項）。

・減損損失の測定：

当該単位の帳簿価額が回収可能価額を上回っている場合、企業は、次の順序に従って当該単位の資産の帳簿価額を減少させるように減損損失を計上しなければならない（第88項及び第104項）。

- ✓ 最初に、当該単位に配分されたのれんの帳簿価額を減額する
- ✓ 次に、当該単位内の各資産の帳簿価額に基づいた比例按分によって、当該単位内のその他の資産に対して配分する。

（減損損失の戻入れ）

のれんについて認識された減損損失は、以後の期間において戻し入れない（第124項）。

（2）SFAS142号「のれん及びその他の無形資産」における取扱い

・減損損失の認識：

のれんを償却してはならず、報告単位²（レポーティング・ユニット）において減損テストしなければならない。減損は、のれんの帳簿価額がその暗示する公正価値（implied FV）

² 報告単位は、事業セグメントと同一又は事業セグメントより一つ低い水準（構成部分という）による（第30項）。

³を超えることが存在する状況である(第18項)。

SFAS142 号は、買入のれんの回収可能性のテスト（第2段階）に先立ち、買入のれんを含む、事業部門の資産総体の回収可能性のテスト（第1段階）するよう求めている。

（第1段階）

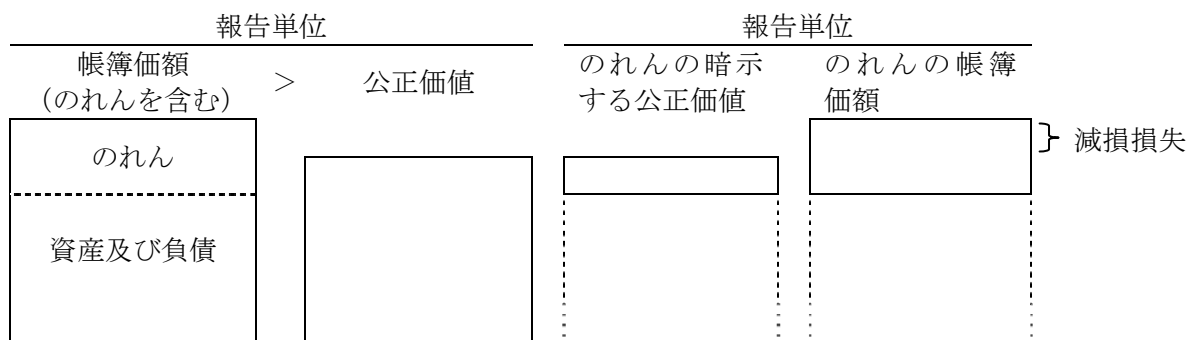
- のれんの減損テストの第1段階では、報告単位の公正価値⁴と、のれんを含むその帳簿価額とを比較する(第19項)。報告単位の帳簿価額（のれんを含む。）は、①報告単位の特定(第30項)、②当該報告単位への資産及び負債の配分(第32項、33項)、③当該報告単位へののれんの配分(第34項)によって算定される。
- 報告単位の公正価値が、のれんを含むその帳簿価額より大きい場合は、減損していないが、小さい場合は、第2段階のテストを行う（第19項）。

（第2段階）

- のれんの減損テストの第2段階では、報告単位におけるのれんの暗示する公正価値を、そののれんの帳簿価額と比較する(第20項)。報告単位におけるのれんの暗示する公正価値は、企業結合時ののれんの算定と同様に、報告単位の公正価値が当該報告単位の資産及び負債の公正価値を上回る金額として算定される(第21項)。
- 報告単位ののれんの帳簿価額が当該のれんの暗示する公正価値を超える場合には、その超過額に等しい金額により減損損失を認識しなければならない。認識する損失は、のれんの帳簿価額を超えない(第20項)。

（イメージ）第1段階：減損損失の認識

第2段階：減損損失の測定



³ のれんの公正価値は残余としてのみ測定することができ、直接には測定できない。それゆえSFAS142 号は減損損失を測定する目的上、のれんの価値の合理的見積りを達成する金額を決定するための方法論を含んでいる。その見積額を、ここでは「のれんの暗示する公正価値」というとされている(脚注13)。

⁴ 報告単位の公正価値とは、当該単位を全体として自発的な当事者間の現在の取引によって売買できる金額をいう（第23項）。公表市場価格を利用できない場合には、公正価値の見積りは、類似資産及び負債の価格や他の評価技法を使用する結果を含めた、その状況の下で利用できる最善の情報に基づかなければならない(第24項)。

（減損テストの頻度）

- ・ 報告単位ののれんは年次を基礎にし、特定の状況下では年次テストの間にも減損をテストしなければならない。年次ののれんの減損テストは、毎年同一時期に実施する限り、事業年度中のいつでも実施することができる（第26項）。
- ・ 報告単位の公正価値に関して、その帳簿価額未満に減少したという見込みが、そうではない（減少しないという）見込みを上回る事象の発生又は状況変化があった場合には、報告単位ののれんについて、年次テストの間に減損をテストしなければならない（減損の兆候の例示として、予期しなかった競争等、7つの例が挙げられている）（第28項）。
- ・ 報告単位ののれん及び他の資産（資産グループ）について減損テストを同時にする場合には、のれんの前に他の資産（又は資産グループ）について減損をテストしなければならない（第29項）。

（減損損失の戻入れ）

のれんの減損損失を認識した後は、のれんの修正後帳簿価額を新しい会計処理の基礎としなければならない。のれんの減損損失の後の戻入れは禁止されている（第20項）。

＜参考＞ それぞれの会計基準におけるのれんの減損に係る取扱い

	減損会計基準	IAS36号	SFAS142号
のれんを分割するか否か	のれんを含む、より大きな単位での判定が原則。 資金生成単位にのれんの簿価を配分する方法も認められる。	資金生成単位にのれんの簿価を配分する方法が原則。 できない場合に、結果として、のれんが関連するが配分できないような、多くの資金生成単位から構成される場合がある	まず、のれんを含む、より大きな単位での判定を行う。
減損損失の認識の判定(減損テスト)	のれんを含む、より大きな単位において、のれんを含まない各資産グループにおいて算定された減損損失控除前の簿価にのれんの簿価を加えた金額と、割引前将来キャッシュ・フローの総額とを比較する。	各資産グループの帳簿価額にのれんの帳簿価額を配分した額を加えた金額と、回収可能価額とを比較する	報告単位の公正価値と、のれんを含むその簿価とを比較する。 さらに、報告単位におけるのれんの暗示する公正価値を、そののれんの帳簿価額と比較する。
減損テストの頻度	減損の兆候がある場合	毎年+減損の兆候がある場合	同左
減損損失の測定	のれんを含まない各資産グループにおいて算定	のれんを含む資金生成単位の帳簿価額と回収可能価	報告単位ののれんの帳簿価額が当該のれん

	減損会計基準	IAS36号	SFAS142号
	<p>された減損損失控除前の帳簿価額にのれんの帳簿価額を加えた金額を、より大きな単位の回収可能価額まで減額し、差額を減損損失として認識する。</p> <p>のれんを加えることによって算定される減損損失の増加額は、原則としてのれんに配分する。</p>	<p>額との差額を減損損失として認識する。</p> <p>まず、最初に、当該単位に配分されたのれんの帳簿価額を減額する。</p>	<p>の暗示する公正価値を超える場合には、当該超過額を減損損失として認識する。</p> <p>なお、認識する損失は、のれんの帳簿価額を超えないとされている。</p>
減損損失の戻入れ	認められない	同左	同左

今後、基準の開発上、対応が必要と考えられる事項

- ✓ 現在、我が国の減損会計基準では、減損の兆候がある場合に減損テストを行う取扱いとなっているが、仮にのれんを非償却とする会計処理を採用した場合には、より減損テストの頻度を上げ、国際的な会計基準（IAS36号、SFAS142号）と同様に、減損の兆候がある場合に加えて、毎年、減損テストを行う取扱いとするかどうか⁵。
 - ✓ 現在、我が国の減損会計基準では、のれんの分割はのれんを含む、より大きな単位での判定が原則で、資金生成単位にのれんの簿価を配分する方法も認められる取扱いとなっているが、仮にのれんを非償却とする会計処理を採用した場合には、のれんを資金生成単位により直接結びつけて減損テストをきめ細かく行い、IAS36号と同様に、資金生成単位にのれんの簿価を配分する方法を原則とし、それができない場合に限って、のれんを含む、より大きな単位での判定を行う取扱いとするかどうか。
- そのような取扱いとした場合、共用資産については、引き続き、より大きな単位での判定を原則とすることでよいか。

⁵ IAS36号では、耐用年数を確定できない無形資産やのれんは償却されることがなく、その帳簿価額が回収可能価額を超えていないことを保証するためのこれらの資産の減損の検討への依存度がさらに高くならざるを得ないため、減損の兆候がある場合に加えて、さらに年次の減損テストを求めたとしている（BC123(a)項、BC162項）

【論点4】のれんの会計処理（追加検討②—無形資産への配分）

検討事項

のれんの会計処理に関する追加論点として、特にのれんを非償却とする会計処理を議論するにあたり、識別可能資産としての無形資産へ取得原価を配分する規準について検討する。

我が国の会計基準における取扱い

- 取得原価は、被取得企業から受け入れた資産及び引き受けた負債のうち企業結合日時点において識別可能なものの企業結合日時点の時価を基礎として、当該資産及び負債に対して企業結合日以後1年以内に配分する（企業結合会計基準第28項）。
- 受け入れた資産に法律上の権利など分離して譲渡可能な無形資産が含まれる場合には、当該無形資産は識別可能なものとして取り扱う（企業結合会計基準第29項）。
- 企業結合会計基準第29項にいう「分離して譲渡可能な無形資産」とは、受け入れた資産を譲渡する意思が取得企業にあるか否かにかかわらず、企業又は事業と独立して売買可能なものをいい、そのためには、当該無形資産の独立した価格を合理的に算定できなければならない（結合分離適用指針第59項）。
- 特定の無形資産に着目して企業結合が行われた場合など、企業結合の目的の1つが特定の無形資産の受入れであり、その無形資産の金額が重要になると見込まれる場合には、当該無形資産は分離して譲渡可能なものとして取り扱う。したがって、このような場合には、企業結合会計基準第28項及び第29項により、当該無形資産を識別可能資産として、取得原価を配分することとなる（結合分離適用指針第59-2項）。

「法律上の権利」の例として列挙されている項目（結合分離適用指針第58項）

産業財産権（特許権、実用新案権、商標権、意匠権）、著作権、半導体集積回路配置、商号、営業上の機密事項、植物の新品種等

分離して譲渡可能である可能性があるとして列挙されている項目（結合分離適用指針第367項）

ソフトウェア、顧客リスト、特許で保護されていない技術、データベース、研究開発活動の途中段階の成果（仕掛研究開発）

法律上の権利など分離して譲渡可能という認識要件を満たさないため、無形資産として認識できないとして列挙されている項目（結合分離適用指針第368項）

被取得企業の法律上の権利等による裏付けのない超過収益力、被取得企業の事業に存在する労働力の相乗効果（リーダーシップやチームワーク）

国際的な会計基準における取扱い

(1)-1 改訂 IFRS 第3号「企業結合」及び改訂 SFAS141「企業結合」における取扱い

- 取得日時点において、取得企業は、のれんとは区別して、識別可能な取得した資産、引き受けた負債及び被取得企業のすべての非支配持分を認識しなければならない（IFRS3(R) Par. 10, SFAS141(R) Par. 12）。
- 取得企業による認識原則及び条件の適用により、被取得企業が以前財務諸表において資産及び負債として認識していなかった資産及び負債が認識される場合がある。例えば、ブランド名、特許又は顧客関係等、これらが被取得企業の内部で開発されたため、関連する原価を費用として処理しており、被取得企業の財務諸表では資産として認識されていなかったが、取得企業は識別可能な取得した無形資産として認識する場合がある（IFRS3(R) Par. 13, SFAS141(R) Par. 15）。
- 取得企業は、のれんとは別に企業結合で取得した識別可能な無形資産を認識しなければならない。無形資産は、分離可能性要件又は契約・法的要件のどちらかを満たす場合に識別可能となる（IFRS3(R) B31, SFAS141(R) A19）。
 - ✓ 分離可能性要件とは、取得した無形資産を、個別に、又は関連する契約、識別可能資産又は負債と共に、被取得企業から分離又は区別して、売却、譲渡、ライセンス付与、賃貸又は交換することができることをいう（IFRS3(R) B33, SFAS141(R) A21）。
 - ✓ 契約・法的要件とは、取得した無形資産が契約、法令又は類似の手段によって法的に譲渡される権利から生じていることをいう（IFRS3(R) BC163）。
- 再取得した権利（企業結合の一部として、取得企業が以前、被取得企業に対して付与していた取得企業の1つないし複数の認識済み又は未認識の資産を使用する権利を再取得したもの）は、取得企業がのれんとは区別して認識する識別可能な無形資産となる（IFRS3(R) B35, SFAS141(R) A23）。再取得した権利の場合、取得企業は、市場参加者が公正価値を算定するにあたり契約の更新の可能性を検討するかどうかに関わらず、関連する契約の契約残存期間に基づいて測定しなければならない。また、企業結合により事前の関係が清算されるため、再取得した権利を生じさせる契約の条件が、同様の又は類似した項目の現在の市場取引の条件と比べて有利又は不利となる場合、取得企業は決済利得又は損失を認識しなければならない（IFRS3(R) Par. 29, B36, B52）。
- 取得企業は、取得日時点で識別できない、取得された無形資産の価値をのれんに包含する。労働力集団(asmbed workforce)は、のれんと区別して認識される識別可能な資産ではないため、帰属する全ての価値はのれんに包含される（IFRS3(R) B37, SFAS141(R) A25）。
- 識別可能無形資産の具体例（IFRS3(R) IE16-44, SFAS141(R) A29-56）は、後述「参考」を参照。

(1)-2 IAS38号「無形資産」における取扱い

- 本基準及び IFRS 第3号に従って、その資産が被取得企業の企業結合直前の財務諸表上で認識されているか否かにかかわらず、取得企業は、取得日時点で被取得企業の労働力

の相乗効果を除くすべての無形資産をのれんから分離して認識する。これにより、取得企業は、被取得企業の仕掛中の研究開発投資のうち、無形資産の定義に見合うものすべてをのれんから区分して無形資産として認識する(Par. 34)。

(2) SFAS142号「のれん及びその他の無形資産」における取扱い

- 企業結合により取得した無形資産は、SFAS141号に従って、当初認識し測定する(Par. 9)。
- SFAS 141号は、企業結合により取得した無形資産で特定の要件を満たさないものは、のれんとして当初認識する金額測定に含めるよう要求している。当該認識要件は、企業結合以外の取引により取得した無形資産には適用しない(脚注7)。

<参考> それぞれの会計基準におけるのれんから無形資産への配分に係る取扱い

	企業結合会計基準	IFRS3号(R)・SFAS141号(R)
無形資産の識別の要件	<ul style="list-style-type: none"> ・法律上の権利など、分離して譲渡可能（企業又は事業と独立して売買可能）であること ・そのためには、当該無形資産の独立した価格を合理的に算定できること 	<ul style="list-style-type: none"> ・分離可能性要件、又は ・契約・法的要件
無形資産として識別すべきとして個別に明示されているもの	個別に明示されているものはない。	再取得した権利
無形資産として識別すべきではないとして個別に明示されているもの	<ul style="list-style-type: none"> ・被取得企業の法律上の権利による裏付けのない超過収益力 ・被取得企業の事業に存在する労働力の相乗効果（リーダーシップやチームワーク） 	労働力集団
識別可能な無形資産の事例	法律上の権利に基づくものが中心で、項目数も国際的な会計基準と比較すると少ない。	契約に基づくものや、そうでないものも含め、例示されている。

今後の会計基準の開発上の対応

- ✓ 我が国の企業結合会計基準は昨年12月に公表され、平成22年4月1日以後実施される企業結合から適用される。国際的な会計基準の取扱いや、我が国の実務における企業結合会計基準の適用状況等を踏まえつつ、識別可能な無形資産を把握するための追加的な手当ての要否を含め、無形資産専門委員会において具体的に検討することとしてはどうか。

＜参考＞ 改訂 IFRS3 号及び改訂 SFAS141 号で例示されている、企業結合により取得された
識別可能無形資産（下記のうち、網掛けが法律や契約に基づかないもの）

➤ マーケティング関連無形資産

- ✓ 商標、商号、サービスマーク、団体マーク及び認証マーク
- ✓ トレードドレス（独特な色彩、形又はパッケージ・デザイン）
- ✓ 新聞マストヘッド
- ✓ インターネットのドメイン名
- ✓ 非競合契約

➤ 顧客関連無形資産

- ✓ 顧客リスト
- ✓ 注文又は製品受注残高
- ✓ 顧客契約及び関連する顧客関係
- ✓ 契約に基づかない顧客関係

➤ 芸術関連無形資産

- ✓ 演劇、オペラ及びバレエ
- ✓ 書籍、雑誌、新聞及びその他の文学作品
- ✓ 作曲、作詞、及びCM ソングなどの音楽作品
- ✓ 絵画及び写真
- ✓ 映画又はフィルム、音楽テープ及びテレビ番組を含むビデオ及び視聴覚データ

➤ 契約に基づく無形資産

- ✓ 使用許諾、ロイヤリティ及び使用禁止契約
- ✓ 広告、建設、マネジメントサービス又は供給契約
- ✓ リース契約（被取得企業が借手又は貸手かを問わない）
- ✓ 建設許可
- ✓ フランチャイズ契約
- ✓ 営業及び放送権
- ✓ 住宅ローン貸付管理契約などのサービス契約
- ✓ 雇用契約
- ✓ 採掘、水道、空調、材木伐採及び通行権などの使用权

➤ 技術に基づく無形資産

- ✓ 特許技術
- ✓ コンピューター・ソフトウェア及びマスク・ワーク
- ✓ 特許化されていない技術
- ✓ タイトル・プラントを含むデータベース
- ✓ 秘密製法、プロセス及びレシピなどの取引上の機密

【論点 4-2】 のれんの会計処理（のれんに対する税効果）

検討事項

企業結合によって認識されたのれんについて、税効果を認識するか否かについて検討する。

現行の会計基準における取扱い

わが国においては、会計上ののれんに対して税効果は認識しないこととしている（結合分離等適用指針第 72 項、連結税効果実務指針第 27 項）。これは、次の理由による。

- ① のれん及び負ののれんは配分残余としての性格を有している以上、税効果を認識しても同額ののれん（又は負ののれん）が計上されるにすぎないこと（結合分離等適用指針第 378-2 項）
- ② 税効果を認識すると、のれんが変動し、それに対してさらに税効果を認識するという循環が生じてしまうこと（連結税効果実務指針第 52 項）。
- ③ 会計上ののれんに対する税務上の簿価として資産調整勘定等を考えると、企業結合日後、のれんの会計上の償却期間と税務上の償却期間との間に差から新たに一時差異が生じ、当該一時差異に対して税効果を認識することが適当と思われるが、煩雑であり、“のれんに対する税効果を認識しない” とするこれまでの考え方と整合的ではないこと

なお、法人税法上、非適格合併等の場合には、「資産調整勘定」又は「差額負債調整勘定」（以下「税務上ののれん」という。）の計上及びその後の償却が求められる場合がある（法人税法第 62 条の 8）。当該税務上ののれんが認識される場合にはその額を一時差異として繰延税金資産又は繰延税金負債を認識することとし、これらを識別可能資産及び識別可能負債として認識したうえで、取得価額との差額として会計上ののれんが認識されることとなる（結合分離等適用指針第 72 項及び第 378-2 項）⁶。

このように、我が国の会計基準においては、税務上ののれんに対する税効果を認識した後で会計上ののれんが認識され、会計上ののれんに対して直接的に税効果は認識されない。

国際的な会計基準における取扱い**（国際財務報告基準）****(1) のれんに係る将来加算一時差異****① 当初認識から生じた将来加算一時差異**

国際財務報告基準（IFRS）では、企業結合により、のれんの当初認識に関する繰延税金負

⁶ 平成 18 年税制改正前における平成 17 年結合分離等適用指針第 72 項では、「のれん（又は負ののれん）は取得原価の配分残余であるため、のれん（又は負ののれん）に対する税効果は認識しない。したがって、税務上、営業権が認識される場合においても、会計上ののれんの当初計上額と税務上の営業権の当初認識額との差額に対しては税効果を認識しない。」としていた。

これは、会計上の当初計上額と税務上の当初認識額との差額については税効果を認識しないとしていることから、反対解釈として、当初一致していた部分に係る以後の償却期間のズレから生じる一時差異については税効果を認識するものが考えられていた。

審議事項（5）

債の認識を認めていない（IAS 第 12 号第 15 項(a)）。これは、のれんは配分残余として測定されるため、繰延税金負債の認識は単にのれんの帳簿価額を増加させることになるにすぎないためである（IAS 第 12 号第 21 項）。

②当初認識以外から生じた将来加算一時差異

当初認識から生じていた将来加算一時差異であり、のれんの当初認識時に計上されていない繰延税金負債は、当初認識後においても、繰延税金負債を認識しない。

[設例 A]（IAS 第 12 号第 21A 項）

取得時に、会計上ののれんが 100 であるが、税務上ののれんは 0 である場合、繰延税金負債は認識されない。もし企業が事後的に、会計上ののれんに対し減損損失 20 を認識した場合、のれんに係る将来加算一時差異は 100 から 80 に減少するが、未認識の繰延税金負債の減少であるため、のれんの当初認識時に関連するものとしても取り扱われ、繰延税金負債は認識されない。

しかし、当初認識からではなく、その後に生じた将来加算一時差異については、繰延税金負債を認識する⁷。

[設例 B]（IAS 第 12 号第 21B 項）

期首に企業結合を行い、当初認識時には、会計上ののれんが 100 であり、税務上ののれんも 100 であって、取得年度から年 20%の割合で損金算入可能であるものとする。期末に、会計上ののれんの帳簿価額が 100 で変わらず、税務上ののれんは償却により 80 になった場合、将来加算一時差異 20 は、のれんの当初認識後に生じたものなので、その結果生じる繰延税金負債は認識されることとなる。

(2) のれんに係る将来減算一時差異

IFRS では、企業結合により生じる会計上ののれんが税務上ののれんを下回る場合、その差額は将来減算一時差異となるため、当初認識から生じる繰延税金資産は、将来減算一時差異を利用できる課税所得が生ずる可能性が高い範囲内で認識することとしている。

(3) 負ののれん

IFRS では、負ののれんに関する税効果の取扱いについて例外規定を設けていない。会計上は、負ののれんが企業結合日における損益として処理される（IFRS 第 3 号第 34 項）ため、IAS 第 12 号第 15 項にあてはめ、税務上、負ののれんが一時の損益ではなく償却により段階的に課税対象となれば、負ののれんの税務基準額に対して繰延税金負債を認識することになるものと考えられる⁸。

⁷ 当初認識時に「会計＝税務」であっても、その後、「会計＞税務」となった場合には、繰延税金負債を認識する。このような場合としては、以下が考えられる。

① （[設例 B]のように）会計は非償却で税務が償却の場合

② 会計も償却で税務も償却であるが、会計の償却年数が長い場合

⁸ これは、必ず会計上の負ののれん残高＜税務上の負ののれん残高（負債）のため、将来加算一時差異となると考えられることによる。

(4) 今後の議論

2009年3月に公表された、IAS第12号を改正する「法人所得税」公開草案においても、のれんの当初認識時において繰延税金負債を認識しないという例外的な取扱いについては従来どおりとする方向で提案されている⁹。

（米国会計基準）

(1) のれん

米国会計基準では、税務上減算されないのれんに対しては税効果を認識しないこととしている（SFAS第109号第30項及びSFAS第142号第41項）。これは、繰延税金資産負債を計上することにより、残余であるのれんを同額計上するに過ぎないこと、計算が複雑になることによる（SFAS第109号第131項から第134項）。

一方、のれんが税務上減算され得るような税制のもとでは、のれんの一時差異に対し、原則として、繰延税金資産又は繰延税金負債を認識することを求めている（SFAS第109号第30項、第132項、第262項）¹⁰。なお、IFRSに定めるような、企業結合における当初認識とそれ以外とで分けて、税効果会計の取扱いを定めてはならず、企業結合時におけるのれんに対しても税効果を考慮することとしている（なお、会計上ののれんの計算が循環してしまうという問題に対して、SFAS第109号263項では合計の税務メリット（Total Tax Benefit）を計算する手法が紹介されている。）。

(2) 負ののれん

米国会計基準においても、のれんの税効果に関する例外（SFAS第109号第9項(d)及び第30項）に相当する定めが負ののれんではなく、原則どおり、負ののれんが将来加算一時差異を構成するならば、繰延税金負債を認識することになるものと考えられる（SFAS第109号第8項、第9項）。

（IFRSと米国会計基準の比較）

IFRSと米国会計基準とでは、結果としての差異がみられない場合が多いが、次の場合においては、差異が存在している可能性がある。

⁹ 当該公開草案では、企業結合ではない当初認識時の繰延税金負債の認識において、US基準のような連立方程式法を適用した場合に生じるDeferred Creditは負債の額を示さないため、これを否定しており、米国基準におけるDeferred Credit相当額は繰延税金に係るDiscount/Premiumとして認識し、繰延税金資産負債に加減することを提案している（BC27-BC35）。

¹⁰ SFAS第109号262項では、のれんが税務上減算される場合、繰延税金の計算目的のために、税務上ののれんと会計上ののれんを、企業結合日において、①それぞれ等しい部分（第1の要素）と、②いずれか一方の超過する部分（第2の要素）に分ける。

① 第1の要素については、その後、一時差異が生じた場合には、繰延税金資産又は繰延税金負債を認識する。

② 第2の要素については、a) 損金算入できる税務上ののれんが会計上ののれんを上回る場合、繰延税金資産を認識し、b) 会計上ののれんが損金算入できる税務上ののれんを上回る場合は、取得時その後も繰延税金を認識しないとしている。

- ① 税務上ののれんが会計上ののれんを上回る場合（将来減算一時差異の場合）、当初認識時ののれん及び繰延税金資産の計上額について循環計算を避ける工夫の有無（設例(1)参照）
- ② 税務上ののれんが会計上ののれんを下回る場合（将来加算一時差異の場合）、当初認識後において繰延税金負債を認識するかどうか（設例(2)参照）

今後の方向性

(1) 適格組織再編に該当する場合（税務上ののれんが存在しない場合）

この場合でも、資産負債法の下では、会計上ののれんの帳簿価額と税務上ののれん（ゼロ）との差は将来加算一時差異であるが、そこから当初認識時に税効果を認識したとしても、のれんは配分残余として測定されるため、繰延税金負債とのれんを両建させるだけであり、実質的な意味がないため、このような場合には税効果を認識しない。これはわが国の会計基準と国際的な会計基準とで相違はない。

(2) 非適格組織再編に該当する場合（税務上ののれんが存在する場合）

日本の会計基準では、税務上ののれんと会計上ののれんを対応させて一時差異とするのではなく、税務上ののれん全額が一時差異を構成するものとしている。一方、国際的な会計基準においては、税務上ののれんと、会計上ののれんとを対応させて一時差異とし（ただし、のれんの当初認識から生じた将来加算一時差異を除く。）、税効果を認識している。

A 案：コンバージェンスの観点も踏まえ、会計上ののれんと税務上ののれんとの差額に対して、のれんの当初認識から生じた将来加算一時差異の場合を除き、税効果を認識する方向で検討する。

B 案：現状のままとする方向で検討する。

（理由）

- ・ IFRS の場合でも、当初認識時にはのれんに関する繰延税金負債を認識せず、会計上ののれんと税務上ののれんとの差額（一時差異）に対して必ずしも繰延資産負債を計上しているわけではないこと
- ・ IFRS と米国基準の間にも、取扱いの差が見られること。
- ・ 負ののれんについては、国際的な会計基準との間に相違は見られないこと
- ・ 現状の取扱いは、「会計上ののれんに対して税効果は認識しない」「税務上ののれん全額に税効果を認識する」という簡潔な原則であること
- ・ わが国の法人税法における「資産調整勘定」「差額負債調整勘定」はその後対象となる事業そのものを処分したとしても一時に損金(益金)算入されることなく規則的に償却されるものであることから、これらは会計上ののれん(又は負ののれん)とは性格の異なるものであると見ることができること。

（設例）のれん以外の資産負債については会計と税務で一致しておらず、税務上ののれんが損金算入可能な場合

（1）税務上ののれんが会計上ののれんを上回っている場合（将来減算一時差異の場合）

1. A社はB社を吸収合併した。この吸収合併により、会計上ののれんが360（のれん自身の税効果考慮前）、税務上ののれんが600認識されている。この税務上ののれんは償却時に損金算入が認められている。
2. 会計上ののれんは償却を行わず、税務上ののれんに対しては5年で償却される。
3. 合併後5年間は每期200の税引前利益を計上しているものとし、税率は40%であるものとする。

（会計処理）

1. 企業結合時におけるのれんに対する当初認識の税効果はそれぞれ以下のとおり。

	国際会計基準 ¹¹	米国会計基準(注)	日本基準
のれんに対する当初認識の税効果	$(600-360) \times 40\% = 96$	$600 - 360 = 240(*1)$ $40\% / (1-40\%) \times 240 = 160$ (注)	$600 \times 40\% = 240$
備考	当初認識時には回収可能性がある限り繰延税金資産を認識する（IAS第12号32A項）。これにより、会計上ののれんは $360 - 96 = 264$ に補正されると考えられる。	税務上ののれんが会計上ののれんを上回っているため繰延税金資産を認識する（SFAS第109号第262項）。計算方法に特別の定めあり。これにより、会計上ののれんは $360 - 160 = 200(*2)$ に補正される。	税務上ののれんに対してのみ税効果を認識する（結合分離適用指針第378-2項）。これにより会計上ののれんは $360 - 240 - 120$ に補正される。

（注）米国会計基準では、繰延税金資産 DTA = $(40\% \div (1-40\%)) \times$ PTD（SFAS第109号263項）から、 $40\% / (1-40\%) \times 240 = 160$ となる。

(*1) PTD（初期の一時差異）：税務上ののれん600-会計上ののれん（税効果考慮前）360 = 240

(*2) 会計上ののれん（税効果考慮後）：360 - 160 = 200

	税務上ののれん	会計上ののれん	SFAS第109号262項の取扱い
第1要素 （一致している部分）	200	200	当初認識後、一時差異が生じた場合には、繰延税金資産又は繰延税金負債を認識する。
第2要素 （差額部分）	400	—	損金算入できる税務上ののれんが会計上ののれんを上回っている場合のみ DTA を認識する。

2. 企業結合後5年間の会計処理はそれぞれ以下のとおり。

¹¹ 国際会計基準では、のれんの税効果の認識によりのれん自身が補正されたために再度発生した会計上ののれんと税務上ののれんの差額をどう取り扱うかについて、特に定めを置いていない。米国会計基準では、このような循環計算を回避するための連立方程式法が示されている。なお、IFRS 法人所得税の公開草案においては、EITF98-11で示す企業結合以外の当初認識時における類似する連立方程式法の採用を否定している。

審議事項（5）

(1) 国際会計基準

	会計上の のれん	税務上の のれん	税引前利 益	法人税 等	法人税等 調整額	当期純 利益	繰延税金資 産(負債)
企業結合時	264	600					96
1年目	264	480	200	32	48	120	48
2年目	264	360	200	32	48	120	0
3年目	264	240	200	32	48	120	(48)
4年目	264	120	200	32	48	120	(96)
5年目	264	0	200	32	48	120	(144)

各年度の法人税等： $(200-600 \div 5) \times 40\% = 32$ 、各年度の法人税等調整額： $(600 \div 5) \times 40\% = 48$

繰延税金資産(負債)が、企業結合時から負債法で算定されていないと思われ、その後の処理も不明確であるため、ここでは繰延法の処理としている。

(2) 米国会計基準

	会計上の のれん	税務上の のれん	税引前利 益	法人税 等	法人税等 調整額	当期純 利益	繰延税金資 産(負債)
企業結合時	200	600					160
1年目	200	480	200	32	48	120	112
2年目	200	360	200	32	48	120	64
3年目	200	240	200	32	48	120	16
4年目	200	120	200	32	48	120	(32)
5年目	200	0	200	32	48	120	(80)

(参考) 5年間の一時差異の推移

	企業結合時	1年目	2年目	3年目	4年目	5年目
税務上のれん						
第1要素	200	160	120	80	40	0
第2要素	400	320	240	160	80	0
合計	600	480	360	240	120	0
会計上のれん						
第1要素	200	200	200	200	200	200
第2要素	—	—	—	—	—	—
合計	200	200	200	200	200	200
一時差異						
第1要素	0	(40)	(80)	(120)	(160)	(200)
第2要素	400	320	240	160	80	0
合計	400	280	160	40	(80)	(200)
繰延税金資産(負債)	160	112	64	16	(32)	(80)

当初認識時において税務上のれんが会計上のれんを上回っているため、第2要素から生じる一時差異についても繰延税金を認識する。

審議事項（5）

(3) 日本会計基準

	会計上の のれん	税務上の のれん	税引前利 益	法人 税等	法人税等 調整額	当期純 利益	繰延税金資 産
企業結合時	120	600					240
1年目	120	480	200	32	48	120	192
2年目	120	360	200	32	48	120	144
3年目	120	240	200	32	48	120	96
4年目	120	120	200	32	48	120	48
5年目	120	0	200	32	48	120	0

(2) 税務上ののれんが会計上ののれんを下回っている場合（将来加算一時差異の場合）

1. A社はB社を吸収合併した。この吸収合併により、会計上ののれんが440(のれん自身の税効果考慮前)認識され、税務上ののれんが200認識されている。この税務上ののれんは償却時に損金算入が認められる。
2. 会計上ののれんは償却を行わず、税務上ののれんに対しては5年で償却される。
3. 合併後5年間は每期200の税引前利益を計上しているものとし、税率は40%であるものとする。

(会計処理)

1. 企業結合時におけるのれんに対する当初認識の税効果はそれぞれ以下のとおり。

	国際会計基準	米国会計基準	日本基準
のれんに対する当初認識の税効果	ゼロ	ゼロ	$200 \times 40\% = 80$ (繰延税金資産)
備考	当初認識時には繰延税金負債を認識しない (IAS 第12号15項)。当初認識から生じた一時差異のその後の変動についても、税効果を認識しない (同第21A項)。	税務上ののれんが会計上ののれんを下回っているため税効果を認識しない (SFAS 第109号第262項)。その後については、「第1要素」から生じた一時差異についてのみ税効果を認識する。	税務上ののれんに対してのみ税効果を認識する (結合分離適用指針 第378-2項)。これにより、会計上ののれんが $440 - 80 = 360$ に補正される。

審議事項（5）

2. 企業結合後 5 年間の会計処理はそれぞれ以下の通り。

(1) 国際会計基準

	会計上の のれん	税務上の のれん	税引前利 益	法人税等	法人税等 調整額	当期純 利益	繰延税 金資産
企業結合時	440	200					0
1 年目	440	160	200	64	-	136	0
2 年目	440	120	200	64	-	136	0
3 年目	440	80	200	64	-	136	0
4 年目	440	40	200	64	-	136	0
5 年目	440	0	200	64	-	136	0

各年度の法人税等： $(200-200 \div 5) \times 40\% = 64$

会計上の資産が税務上の資産を上回っている場合には当初認識時にその将来加算一時差異に対する繰延税金負債は認識されず（IAS 第 12 号 15(a) 項）、その後の一時差異の変動に対しても認識されない（同。第 21A 項）。

(2) 米国会計基準

	会計上の のれん	税務上の のれん	税引前利 益	法人税等	法人税等 調整額	当期純 利益	繰延税金資 産(負債)
企業結合時	440	200					0
1 年目	440	160	200	64	16	120	(16)
2 年目	440	120	200	64	16	120	(32)
3 年目	440	80	200	64	16	120	(48)
4 年目	440	40	200	64	16	120	(64)
5 年目	440	0	200	64	16	120	(80)

各年度の法人税等： $(200-200 \div 5) \times 40\% = 64$

各年度の法人税等調整額及び繰延税金負債：第 1 要素（会計上ののれんと税務上ののれんのいずれか小さい額）の償却累計額に対して繰延税金負債を認識する

	税務上の のれん	会計上の のれん	SFAS 第 109 号 262 項の取扱い
第 1 要素 (一致している部分)	200	200	当初認識後、一時差異が生じた場合には、繰延税金資産又は繰延税金負債を認識する。
第 2 要素 (差額部分)	-	240	損金算入できる税務上ののれんが会計上ののれんを下回っているため、この部分の一時差異に関連する DTL は当初においてもその後においても認識しない。

審議事項（5）

（参考）5年間の一時差異の推移

	企業結合時	1年目	2年目	3年目	4年目	5年目
税務上のれん						
第1要素	200	160	120	80	40	0
第2要素	—	—	—	—	—	—
会計上のれん						
第1要素	200	200	200	200	200	200
第2要素	240	240	240	240	240	240
合計	440	440	440	440	440	440
一時差異						
第1要素	0	(40)	(80)	(120)	(160)	(200)
第2要素	(240)	(240)	(240)	(240)	(240)	(240)
合計	(240)	(280)	(320)	(360)	(400)	(440)
繰延税金						
負債	0	(16)	(32)	(48)	(64)	(80)

当初認識時に税務上のれんが会計上のれんを下回っているため、第2要素に係る一時差異については、繰延税金を認識せず、第1要素に係る一時差異に対してのみ繰延税金を認識する。

(3) 日本会計基準

	会計上の のれん	税務上のの れん	税引前 利益	法人税 等	法人税等 調整額	当期純 利益	繰延税 金資産
企業結合時	360	200					80
1年目	360	160	200	64	16	120	64
2年目	360	120	200	64	16	120	48
3年目	360	80	200	64	16	120	32
4年目	360	40	200	64	16	120	16
5年目	360	0	200	64	16	120	0

各年度の法人税等： $(200-200 \div 5) \times 40\% = 64$

各年度の法人税等調整額： $40 \times 40\% = 16$

各年度の繰延税金資産：税務上ののれん残高に40%を乗じた額

【論点 5】 子会社の支配喪失

検討事項

我が国の会計基準では、子会社株式の売却等により被投資会社が子会社及び関連会社に該当しなくなった場合には、連結財務諸表上、残存する当該被投資会社に対する投資は、個別貸借対照表上の帳簿価額をもって評価するとされている。一方、国際的な会計基準においては、残存投資については、支配喪失時における時価による評価が行われるとされている。このため、支配喪失時における残存投資の会計処理について、検討する必要がある。

現行の会計基準における取扱い

1. 子会社の支配喪失の判断（複数の契約）

複数の取引が1つの企業結合を構成している場合には、それらを一体として取り扱うとされている（企業結合会計基準第5項）。

2. 子会社の支配喪失の会計処理

(1) 子会社株式の売却等による支配喪失の場合

① 被投資会社が関連会社に該当する場合

連結財務諸表上、残存する当該被投資会社に対する投資は、持分法による評価額に修正する。さらに、当該連結財務諸表上の評価額に基づき、個別財務諸表上の子会社株式の売却損益を修正するとされている（資本連結実務指針第45項）。

② 被投資会社が子会社及び関連会社に該当しなくなった場合

残存する当該被投資会社に対する投資は、個別貸借対照表上の帳簿価額をもって評価するとされている（連結会計基準第29項）。さらに、連結財務諸表上の評価額に基づき、個別財務諸表上の子会社株式の売却損益を修正し、連結財務諸表上の評価額と個別財務諸表上の帳簿価額の差額は利益剰余金に計上するとされている（資本連結実務指針第46項）。

(2) 子会社の企業結合による支配喪失の場合

① 被投資会社が関連会社に該当する場合

個別財務諸表上、交換損益は認識せず、関連会社株式の取得原価は、引き換えられた被結合企業の株式（子会社株式）に係る企業結合直前の適正な帳簿価額に基づいて算定される。

連結財務諸表上、持分法適用において、結合後企業に係る投資会社の持分の増加額と、従来の結合当事企業に係る投資会社の持分の減少額との間に生じる差額を、のれん（又は負ののれん）及び持分変動差額として処理するとされている（事業分離会計基準第38項、第20項(2)、企業結合及び事業分離適用指針第275項）。

② 被投資会社が子会社及び関連会社に該当しなくなった場合

被投資会社の株式は、結合後企業の株式の時価又は結合当事企業の株式の時価のうち、

より高い信頼性をもって測定可能な時価に基づいて算定され、交換損益が認識される（事業分離会計基準第 38 項、第 23 項、企業結合及び事業分離適用指針第 276 項）。

3. 重要な影響及び共同支配の喪失の会計処理

(1) 関連会社株式の売却等により関連会社に該当しなくなった場合

連結財務諸表上、残存する当該被投資会社に対する投資は、個別貸借対照表上の帳簿価額をもって評価する（持分法会計基準第 15 項）。

(2) 関連会社の企業結合により関連会社に該当しなくなった場合

被投資会社の株式は、結合後企業の株式の時価又は結合当事企業の株式の時価のうち、より高い信頼性をもって測定可能な時価に基づいて算定され、交換損益が認識される（事業分離会計基準第 41 項、適用指針 278 項）。

(3) 共同支配投資企業が共同支配投資企業に該当しなくなった場合

明確な定めはない。

国際的な会計基準における取扱い

1. 子会社の支配喪失の判断（複数の契約）

複数の契約を単一取引として会計処理されるかどうかを判定するにあたって、親会社は契約のすべての条件と経済的効果を考慮しなければならず、以下の事項は、親会社が複数の契約を単一取引として会計処理することを示唆するとされている（IAS 第 27 号第 33 項）¹²。

- ・ 複数契約が、同時にあるいは相互の補完として締結される。
- ・ 複数契約が、全体的な経済的効果の達成を意図して単一取引を形成している。
- ・ 1 つの契約の発生が、少なくとも他の契約の発生に依存している。
- ・ ある契約をそれだけで検討すると経済的に正当化されないが、他の契約と共に検討する場合、経済的に正当化される（例えば、株式の処分が相場以下で価格付けされるが、事後的な処分が相場以上で価格付けられることによって補填される場合）。

2. 子会社の支配喪失の会計処理

親会社の子会社の支配を喪失する場合、支配喪失日に以下を行う（IAS 第 27 号第 34 項）。

- ・ 資産（のれん含む）、負債及び非支配持分（非支配持分に帰属するその他包括利益を含む）を帳簿価額で認識を中止
- ・ 受取対価と残存持分とを公正価値で認識
- ・ その他包括利益で従前に認識された子会社の資産・負債に関する金額（一部ではなく全額）を、当該資産・負債が直接処分されたかのように、振り戻す
- ・ 差額を親会社に帰属する損益として認識

¹² この背景として、子会社の処分に関する損益は、支配喪失時にのみ認識されることから、特定の利益を達成するために取引又は契約を仕組む機会が生じることが懸念されたとされている（IAS 第 27 号 BC58 項）。

審議事項（5）

残存する投資を公正価値で測定することは、子会社の支配の喪失が重大な経済事象であるとするIASBの見解を反映させている。すなわち、親子関係は存在しなくなり、従前の親子関係とは顕著に異なる投資及び被投資関係が始まることから、支配喪失日に新たな投資及び被投資関係が認識され、当初測定が行われるとされる（IAS第27号BC55項）。

3. 重要な影響及び共同支配の喪失の会計処理

(1) IAS第28号の改訂

重要な影響の喪失時に、投資者は従前の関連会社に対して保有する投資を公正価値で測定するとされる（IAS第27号A7項）。

(2) IAS第31号の改訂

投資者が共同支配を喪失する場合、投資者は従前の共同支配企業に対して保有する投資を公正価値で測定するとされる（IAS第27号A8項）。

このように、支配の喪失、重要な影響の喪失、共同支配の喪失は、同様に会計処理されなければならない経済的に同様の事象であるとされる（IAS第27号BC64項）。したがって、いずれの場合も、残存持分の公正価値は、金融資産、関連会社投資、共同支配企業投資として保有される資産の当初の帳簿価額となる。

今後の方向性

1. 子会社の支配喪失の判断（複数の契約）

IFRSではガイダンスがあるが、日本基準では基本的な考え方のみを示しており、追加のガイダンスを検討してはどうか。

2. 子会社の支配喪失の会計処理

支配を喪失し、関連会社に該当する場合と関連会社にも該当しない場合とに区分して検討する。

(1) 被投資会社が関連会社に該当する場合（売却等及び企業結合による場合）

子会社から関連会社に該当することになる場合、子会社の支配の喪失によっても、引き続き保有する関連会社に対する投資の実態又は本質が変わったものとみなせないため、投資は継続しているとみて、支配喪失時においても関連会社株式は帳簿価額のままとすることが考えられる。

しかし、連結財務諸表上は、国際的な会計基準とのコンバージェンスを重視し、関連会社株式を時価で評価することが考えられる。これは、平成20年改正会計基準における段階取得の会計処理において採られた処理¹³と同様の取扱いと考えられる。（参考参照）

¹³ 平成20年改正の企業結合会計基準により、段階取得における被取得企業の取得原価は、個別財務諸表上は、支配を獲得するに至った個々の取引ごとの原価の合計額をもって算定するが、連結財務諸表上は、支配を獲得するに至った個々の取引のすべての企業結合日における時価をもって算定することとされている（企業結合会計基準第25項）。

(2)被投資会社が関連会社にも該当しない場合

① 企業結合による場合

企業結合により、子会社から関連会社にも該当しなくなる場合には、次の理由により、交換損益を認識するものとされており、その処理は、国際的な会計基準と整合しているものと考えられる。

- ・事業分離により受け取る分離先企業の株式が子会社株式や関連会社株式に分類される場合、支配又は重要な影響により、移転した事業を含む当該株式の保有を通じて、移転した事業に関する事業投資としての性格が継続しているとみるが、その他有価証券に分類されることとなる場合には、これとは異なり、もはや移転した事業に関する投資は継続していないものとみることが適当である（事業分離等会計基準第23項及び第104項）
- ・事業分離における分離元企業と、100%子会社を被結合企業とする企業結合における当該被結合企業の株主（親会社）とでは、経済的効果が実質的に同じであることから、これらの会計処理を整合的とし、その上で、被結合企業の株式をすべて保有している場合（100%子会社の場合）と整合性を保つように、被結合企業の株式のすべては保有していないが子会社である場合（100%子会社以外の子会社の場合）において、被結合企業の株主に係る会計処理を考慮することが適当である（事業分離等会計基準第122項）。

② 売却等による場合

企業結合により子会社から関連会社にも該当しなくなる場合と同様に、子会社から関連会社にも該当しないことになる場合、残存投資を時価で評価し、差額を損益とすることが考えられるがどうか。

（残存投資等の会計処理に関する今後の方向性のまとめ）

	連結財務諸表		個別財務諸表	
	（現行の日本基準）	（今後の方向性）	（現行の日本基準）	（今後の方向性）
子会社から関連会社	売却等の場合： 持分法適用 企業結合の場合： 持分法適用	いずれの場合も 時価とするか？	売却等の場合： 帳簿価額 企業結合の場合： 帳簿価額	いずれの場合も、 帳簿価額のまま とするか？
子会社からその他	売却等の場合： 帳簿価額 企業結合の場合： 時価	売却等の場合も 時価とするか？	売却等の場合： 帳簿価額 企業結合の場合： 時価	売却等の場合も 時価とするか？
関連会社からその他	売却等の場合： 帳簿価額 企業結合の場合： 時価	売却等の場合も 時価とするか？	売却等の場合： 帳簿価額 企業結合の場合： 時価	売却等の場合も 時価とするか？

（参考）企業会計基準第 21 号「企業結合に関する会計基準」（平成 20 年 12 月 26 日改正）

90. 平成 20 年改正会計基準では、第 88 項で示したこれまでの考え方も有力である一方、前項の考え方を採っている国際的な会計基準とのコンバージェンスの観点から、連結財務諸表上、段階取得における被取得企業の取得原価は、支配を獲得するに至った個々の取引すべての企業結合日における時価をもって算定することとし、当該被取得企業の取得原価と支配を獲得するに至った個々の取引ごとの原価の合計額との差額は、当期の段階取得に係る損益として処理するものとした（第 25 項(2)参照）。

平成 20 年改正会計基準の公開草案では、取得企業の連結財務諸表のみならず、個別財務諸表においても当該差額を損益として処理するものとしていたが、これに対するコメントとして、段階取得によって支配を獲得しても、過去に所有していた投資の実態又は本質が変わったものとみなせない場合も多く、投資は継続していると考えの方が適当であるという意見が寄せられた。一方、連結財務諸表における取扱いとしては、国際的な会計基準とのコンバージェンスを重視した公開草案の定めにより肯定的な意見も寄せられた。これらのコメントを踏まえたその後の審議においては、支配の獲得によって過去に所有していた投資の実態又は本質が変わったとの認識には必ずしも至っていないことから個別財務諸表上の取扱いは変更しないものの、連結財務諸表においては、もっぱら東京合意に基づく短期コンバージェンス・プロジェクトを完了させることを重視した。すなわち、平成 20 年改正会計基準では、段階取得における被取得企業の取得原価は、個別財務諸表においては従来どおり支配を獲得するに至った個々の取引ごとの原価の合計額をもって算定するが、連結財務諸表においては支配を獲得するに至った個々の取引すべての企業結合日における時価をもって算定することとした。したがって、株式を追加的に取得した場合のみならず、合併などにおいても、取得企業の個別財務諸表では当該原価の合計額をもって取得原価となるが、連結財務諸表では企業結合日における当該時価を基礎として取得原価を算定するため、個別財務諸表上の取得原価と連結財務諸表上の取得原価の差額は、連結財務諸表における当期の損益として処理することとなる。

92. しかしながら、段階取得における平成 20 年改正会計基準の取扱いは、関連会社株式について、個別財務諸表では企業会計基準第 10 号「金融商品に関する会計基準」（以下「金融商品会計基準」という。）に従って取得原価をもって貸借対照表価額とするものの、連結財務諸表では持分法会計基準に従って持分法により評価することに類似していると考えられる。ただし、企業結合を巡る国内外の環境の相違にも関連するものとも考えられるため、今後、必要に応じて見直すことが適当である。