

資料３ 「企業結合会計の見直しに関する論点の整理」（平成 21 年 7 月）抜粋

【論点 4】 のれんの会計処理

〔論点 4-1〕 のれんの償却

検討事項

92. 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。

我が国の会計基準における取扱い

93. 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、「固定資産の減損に係る会計基準」（以下「減損会計基準」という。）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）。

国際的な会計基準における取扱い

94. 国際的な会計基準においては、取得企業はのれんを取得日時点で認識し、減損損失を控除した金額で測定するものとされている。

今後の方向性

95. のれんについては、我が国における会計基準のように定期的に償却する取扱いと、国際的な会計基準のようにのれんを償却しない取扱いがあり¹、のれんの償却自体の意義やのれんの償却手続、自己創設のれんの計上との関係などから、それぞれの考え方が支持されている（＜図表 4＞参照）。

＜図表 4＞

	のれんを償却とする考え方の根拠	のれんを償却しないとする考え方の根拠
のれんの	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、	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、定期的な償却ではなく、収益性の低下による回収可能性で評価すべきで

¹ IASB から平成 21 年（2009 年）7 月に公表された「中小企業向け国際財務報告基準」では、無形資産と同様に、のれんを有効期間（有効期間が信頼性を持って見積ることができない場合は 10 年）にわたり償却することとしている。

	のれんを償却するとする考え方の根拠	のれんを償却しないとする考え方の根拠
償却自体の意義	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。 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、のれんは投資した原価の一部であることに鑑みれば、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。	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毎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言えない。
のれん償却の継続	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得る。 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。	すべてののれんの価値が減少するわけではなく、減価する場合でも毎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。 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。我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。

	のれんを償却とする考え方の根拠	のれんを償却しないとする考え方の根拠
	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。	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。
	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したのれんの償却とは、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、購入したのれんの償却により、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。	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。
自己創設のれんとの関係	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。	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、購入し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。
	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。	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。

96. 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は、引き続き検討する。この見直しにあたっては、その根拠のほか、会計処理の変更に伴う追加的な論点やそれらを実行した場合の実務上の負担も並行的に考慮すべきものと考えられ

る。以下では、追加検討として、①のれんの減損処理の取扱い及び②無形資産への配分について整理している。

[追加検討①]—のれんの減損処理の取扱い

検討事項

97. のれんの償却を見直すかどうかの検討にあたり、のれんの減損処理の取扱いについて追加検討する。

我が国の会計基準における取扱い

98. 減損会計基準及び企業会計基準適用指針第 6 号「固定資産の減損に係る会計基準の適用指針」（以下「減損適用指針」という。）では、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し、のれんの減損は、次のように行うものとしている。なお、いずれの場合にも、減損損失の戻入は行わない（減損会計基準三 2）。

(1) のれんの減損は、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、より大きな単位で判定を行う。すなわち、当該単位において、減損の兆候を把握し、減損損失の認識の判定²を行い、減損損失を測定する³（減損会計基準注解（注 7）及び二 8、減損適用指針第 17 項及び第 52 項）。

(2) 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おいて、減損の兆候を把握し、減損損失の認識の判定を行い、減損損失を測定する⁴（減損会計基準二 8、減損適用指針第 17 項また書き及び第 54 項）。

99. 「固定資産の減損に係る会計基準の設定に関する意見書」（平成 14 年 8 月 企業会計審議会）四 2(8)⑤では、「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。」としている。

² 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。

³ 資産又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ため、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。

⁴ まず、各資産グループについて認識された減損損失（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、回収可能価額との差額）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。

国際的な会計基準における取扱い

（国際財務報告基準）

100. IAS第36号「資産の減損」では、まず、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するとしており、この場合の減損損失の認識及び測定は、次のようにするとされている⁵。

- (1) 毎年（のれんが配分されている資金生成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う。
- (2) 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、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する。
 - ① 最初に、当該単位の配分されたのれんの帳簿価額を減額する。
 - ② 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。

101. のれんは、時として、恣意的にしか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だけにしか配分できない場合があり、結果として、のれんは、関連する複数の資金生成単位にまたがって把握される場合がある。この場合の減損損失の認識及び測定は、次のようにするとされている。

- (1) 毎年（関連する複数の資金生成単位のうち、ある資金生成単位に減損の兆候がある場合はいつでも）、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う。
- (2) 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、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する。
 - ① 最初に、当該単位の配分されたのれんの帳簿価額を減額する。
 - ② 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。

102. IAS第36号では、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としている。

（米国会計基準）

103. SFAS第142号「のれん及びその他の無形資産」では、のれんを償却してはならず、報

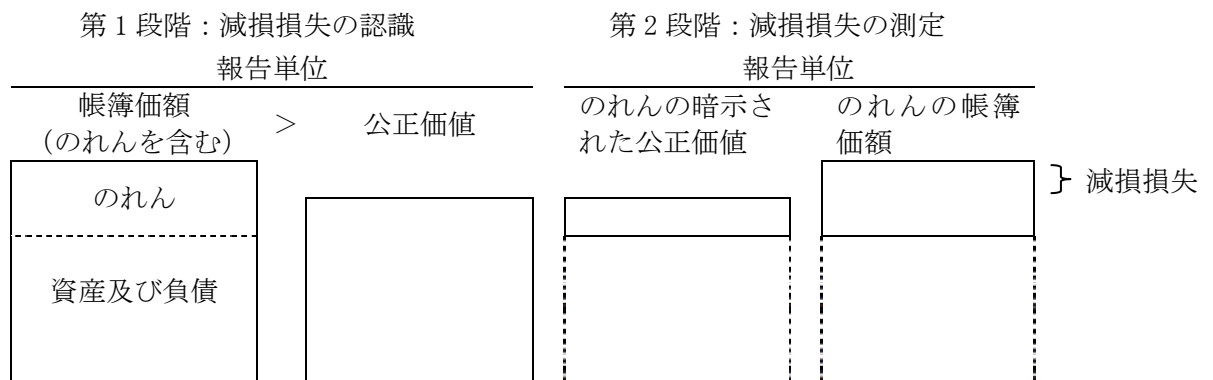
⁵ IFRS第3号が公表される前のIAS第22号「企業結合」では、最善の見積りで算定した耐用年数で規則的な方法により償却することとされており、当該耐用年数が当初認識から20年を超えることはないという反証可能な前提があった。この前提の下で償却されているのれんについては、IAS第36号に準拠して、減損の兆候がない場合には、各会計年度末に、その回収可能価額を見積る必要はなかった。ただし、のれんの減損損失の認識及び測定については、現行と同様の取扱いを行うこととされていた。

告単位⁶において減損テストしなければならないとしている。減損は、のれんの帳簿価額がその暗示された公正価値⁷を超えることが存在する状況である。また、報告単位ののれんは、年次テストを行い、特定の状況下では年次テストの間にも減損をテストする⁸。

(1) 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と、のれんを含むその帳簿価額とを比較する。報告単位の帳簿価額（のれんを含む。）は、①報告単位の特定、②当該報告単位への資産及び負債の配分、③当該報告単位へののれんの配分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。

(2) 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された公正価値を、そののれんの帳簿価額と比較する。のれんの暗示された公正価値は、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。報告単位ののれんの帳簿価額が当該のれんの暗示された公正価値を超える場合には、その超過額により減損損失を認識する。

<図表 5>



104. SFAS 第 142 号では、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するものとし、のれんの減損損失の戻入は禁止されている。

⁶ 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 1 つ低いレベル（構成部分という。）による。

⁷ 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。したがって、SFAS 第 142 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おり、また、その見積額を、「のれんの暗示された公正価値」というとしている。

⁸ SFAS 第 142 号が公表される前は、APB 第 17 号「無形資産」により、のれんは、40 年以内の期間にわたって償却することとされ、SFAS 第 121 号「長期性資産の減損及び処分予定の長期性資産の会計」により、のれんを企業結合により取得した各資産グループに配分して減損テストを行い、当該資産グループに減損損失が把握された場合には、まず、のれんを減額するとされていた。

我が国の会計基準と国際的な会計基準との異同

105. のれんの減損処理の取扱いについて、我が国の会計基準と国際的な会計基準との間には、それぞれ差異がみられる（＜図表 6＞参照）。

＜図表 6＞

	我が国の会計基準における取扱い	国際財務報告基準における取扱い	米国会計基準における取扱い
のれんをさらに分割するか否か	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された公正価値を、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。 のれんを加えることによって算定される減損損失	のれんを含む資金生成単位の帳簿価額と回収可能価額との差額を減損損失として認識する。 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。	報告単位ののれんについて、その帳簿価額が暗示された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。 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。

	我が国の会計基準における取扱い	国際財務報告基準における取扱い	米国会計基準における取扱い
	失の増加額は、原則としてのれんに配分する。		
減損損失の戻入れ	認められない。	同 左	同 左

今後の方向性

106. 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、我が国の減損会計基準について、次のような論点についても並行的に検討すべきものと考えられる。

- (1) 減損の兆候があるときに行う減損損失の認識の判定（減損テスト）は、より頻度を上げるために、国際的な会計基準と同様に、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⁹。
- (2) 現在、我が国の減損会計基準では、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、のれんの減損は、のれんを含む、より大きな単位で判定を行うことを原則とするのではなく、より減損テストをきめ細かく行うために、IAS第36号と同様に、資金生成単位にのれんの帳簿価額を配分する方法を原則とする取扱いとするかどうか¹⁰。

【追加検討②】無形資産への配分

検討事項

107. のれんの償却を見直すかどうかの検討にあたり、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追加検討する。

我が国の会計基準における取扱い

108. 我が国の会計基準において、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ける識別可能資産及び負債に配分する（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¹¹など分離して譲渡可能な無形資産

⁹ IAS第36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。

¹⁰ このような取扱いとした場合には、共用資産について、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のかも検討することが考えられる。

¹¹ 「法律上の権利」とは、特定の法律に基づく知的財産権（知的所有権）等の権利をいい、これには、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、

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）。

109. この「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（企業結合適用指針第 59 項）とされている。
110. また、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（企業結合適用指針第 59-2 項）ため、このような場合には、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。

国際的な会計基準における取扱い

111. 国際的な会計基準では、取得企業は、のれんとは区別して、識別可能資産及び負債並びに被取得企業の非支配持分を認識しなければならないが、識別可能な無形資産は、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とされている。
- (1) 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や識別可能資産及び負債とともに、被取得企業から分離又は区別して、売却、譲渡、ライセンス化、賃貸又は交換することができることをいう。取得企業に意図がなくても、取得企業が売却、ライセンス化又は他の価値のあるものとの交換をすることができる場合や、取得した無形資産の取引頻度が少なくても、また、取得企業がその取引に関与しているかどうかに関係なく、そのタイプ又は類似のタイプの資産に関する交換取引の証拠がある場合には、分離可能性要件を満たすことになる。例えば、顧客リストは、頻繁に有償で使用許諾されているため、一般に、分離可能性要件を満たす。
- (2) 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。契約・法的要件を満たす無形資産は、たとえ被取得企業又はその他の権利及び債務から譲渡可能又は分離可能でなくとも識別可能となるとして、次の例が挙げられている。
- ① 被取得企業が工場設備のオペレーティング・リースを受けており、リース契約の条件では明確に売却や転リースを通してのリースの譲渡を禁止していても、市場での条件と比べて有利となる金額は、のれんとは区別して認識する契約・法的要件を満たす無形資産となる。
- ② 被取得企業が原子力発電所を所有し稼働させており、取得企業は発電所を稼働する認可を当該発電所から分離して譲渡できないとしても、それは、のれんとは区別して

商号、営業上の機密事項、植物の新品種等が含まれるとされている（企業結合適用指針第 58 項）。

認識する契約・法的要件を満たす無形資産となる。

- ③ 被取得企業が国内市場外で独占的に使用することのできる特許を他社にライセンスしており、代わりに将来の一定の割合の外貨収益を稼得している。特許と関連ライセンス契約をお互いに分離して売却又は交換するのは現実的ではないとしても、それらは、のれんと区別して認識するための契約・法的要件を満たしている。

112. 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。

113. また、国際的な会計基準では、企業結合で取得した無形資産が分離可能又は契約上の若しくはその他の法的権利から生じている場合には、公正価値を測定するにあたり十分な情報が存在しているとして、測定における信頼性要件を常に満たすと考えられている。

我が国の会計基準と国際的な会計基準との異同

114. 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、我が国の会計基準と国際的な会計基準との間には、いくつかの差異がみられる（＜図表 7＞参照）。

＜図表 7＞

	我が国の会計基準における取扱い	国際的な会計基準における取扱い
無形資産の識別の要件	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）であり、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（取得した無形資産を、個別に又は関連する契約や識別可能資産及び負債とともに、被取得企業から分離又は区別して、売却、譲渡、ライセンス化、賃貸又は交換すること） 契約・法的要件（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）
無形資産として識別すべきではないとして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例（〔設例 5〕）	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。

今後の方向性

115. 企業結合における取得原価のうち無形資産に配分されたものは、一般に、一定の年数以内で償却され、配分されなかったものは、当該取得原価が識別可能資産及び負債の純額を上回っている限り、のれんとして会計処理される。取得原価のうち無形資産に配分されなかったものがある場合でも、のれんを償却する方法を継続しているときには、毎期、規則的に費用処理される。しかし、のれんを償却しない方法に見直すときには、規則的には費用処理されないことになる。したがって、今後、仮にのれんを償却しないこととした場合には、これまで以上に、取得原価を無形資産に配分し償却することが必要になるという意見がある。一方、のれんの償却に関する論点は無形資産への配分とは関連しないという意見や、のれんの償却を見直さない場合でも識別可能な無形資産への配分を適切に行うように見直すことは必要であるという意見¹²がある。
116. 識別可能な無形資産への配分を網羅的に行うためには、識別可能資産及び負債に配分した残額をさらに吟味し、識別可能と判断された無形資産の時価（公正価値）を把握する必要がある。国際的な会計基準を適用する際の実務においては、無形資産の公正価値の評価や算出された評価額の妥当性を判断するために多くの時間とコストをかけているとの指摘もある。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や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可否の検討にあたっては、国際的な会計基準の取扱いとともに、会計処理の変更に伴う実務上の負担の増加などについても、並行的に考慮する必要があると考えられる。

¹² これは、無形資産への配分とするかのれんとするかにより、税効果や減損処理の取扱いなど、取得後の会計処理が変わる可能性があることによるものと考えられる。

**資料４ IFRS 及び米国会計基準におけるのれんを償却しないこととしている理由
 <改正前 IFRS3>における記載**

- 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、毎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)。

<米国 SFAS142 号における記載>

- 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実態を反映せず、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に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にれん償却費を考えていない(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である限り、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)。

資料５ 無形資産に関する論点の整理（平成 21 年 12 月）抜粋

〔論点 3-2〕 企業結合による取得

検討事項

47. 企業が外部から無形資産を承継的に取得する場合であっても、企業結合によって企業を包括的に取得し、その一部として無形資産を受け入れたときについては、特定の無形資産を個別に買い入れて取得したときとは状況が異なる可能性があると考えられる。
48. 企業結合の結果として無形資産を取得する場合には、企業結合にあたって、その取得が企業結合の重要な目的とされているような場合から、企業結合の意思決定やその対価の算定において全く考慮されておらず、事後的にその存在が判明したような場合まで、幅広い状況があり得る。ここでも、無形資産の定義を構成する要素としての識別可能性及び無形資産を認識するための要件について検討を行う。

我が国の会計基準における取扱い

49. 企業結合会計基準では、企業結合により受け入れた資産及び負債のうち、識別可能なものについては取得原価を配分し、認識することとされており、企業結合により受け入れた無形資産が、法律上の権利など分離して譲渡可能な場合には、識別可能なものとして取り扱うこととしている（第 32 項参照）。また、分離して譲渡可能であるためには、対象となるものの独立した価格を合理的に算定できる必要があるとされている（「企業結合会計基準及び事業分離等会計基準に関する適用指針」第 59 項）。
50. なお、企業結合による取得については、平成 20 年における企業結合会計基準等の改正により、企業結合により受け入れた研究開発の途中段階の成果の会計処理についてコンバージェンスが図られている。

国際的な会計基準における取扱い

（国際財務報告基準における取扱い）

51. 国際財務報告基準では、識別可能性は無形資産の定義に含まれ、識別可能性が認められるための要件が定められており（第 13 項及び第 14 項参照）、企業結合時において法的権利又は分離可能な無形資産はのれんから区別して識別しなければならないとしている。また、そのような無形資産は、その公正価値に当該無形資産の発生可能性の影響が反映されていることから、経済的便益をもたらす蓋然性の要件は常に満たされているとしている。さらに、企業結合で取得した識別可能な無形資産の公正価値は、のれんと別に認識するにあたって、通常、十分な信頼性をもって測定できるとしている。

検 討**（定義の充足－識別可能性）**

52. 我が国の会計基準は、平成 20 年における企業結合会計基準等の改正の検討において、無形資産の体系的な会計基準がない中で円滑に実務に適用させるため、実質的に分離して譲渡可能であるか、といった観点を重視して識別可能性を捉えることを意図した表現となっており（第 49 項参照）、国際的な会計基準における識別可能性の定めとは異なる表現で示されている¹³。しかしながら、無形資産に関する会計基準を開発するにあたっては、一般の無形資産の定義と企業結合により受け入れた無形資産の定義に相違を生じさせないことへの配慮から、国際的な会計基準の表現と平仄を合わせることが考えられる。

（経済的便益をもたらす蓋然性）

53. 企業結合の当事者間で、無形資産に相当するものの存在を相互に認識し、その存在が企業結合の対価の算定過程に影響を与えている場合には、通常、当該無形資産に相当するものの経済的便益は一定程度認められ、その際には、個別に買い入れた場合と同様、将来の経済的便益をもたらす不確実性が時価に反映されているものと考えられる。したがって、通常、無形資産の定義に該当するものである限り、当該無形資産に相当するものの経済的便益をもたらす蓋然性の要件は満たされているものと考えられる。

（測定可能性）

54. 企業結合会計基準では、「分離して譲渡可能」な無形資産であるためには当該無形資産の独立した価額を合理的に算定できることが前提とされている。企業結合においては、個別買入れの場合と異なり、取得する企業又は事業全体の取得原価が特定され、この取得原価が識別可能資産及び負債に配分されるという手続をとることとなる。測定対象となる無形資産が分離して譲渡可能でない法律上の権利である場合などで合理的に測定する手段がない例外的な場合を除き、通常は測定可能性についても確保され得ると考えることができる。

今後の方向性

55. 識別可能性に関する具体的な内容については、企業結合により無形資産を受け入れる場合においても、国際的な会計基準と同様に「法律上の権利又は分離して譲渡可能なもの」とすることが考えられる。これにより、取得形態にかかわらず首尾一貫した

¹³ 同様の論点について、平成 21 年 7 月に当委員会より公表された「企業結合会計の見直しに関する論点の整理」（以下「企業結合論点整理」という。）〔論点 4-1〕〔追加検討②〕でも言及している。

無形資産の会計処理が行われ得ることになり、国際的な会計基準とのコンバージェンスにも資することとなる。また、企業結合によって無形資産の定義に該当するものを受け入れた場合には、例外的な場合を除き、当該無形資産に関する認識要件は満たされているものと考えられる。