

企業結合専門委員会
のれんの償却に関する関連論点

(1) 企業結合時の取得原価の無形資産への配分との関連（前回委員会資料のまま）

- のれんは差額で計算されるため、企業結合時の取得原価の無形資産への配分方法により影響を受ける。米国基準では、取得原価を無形資産に適切に配分することにより、差額として計上されるのれんがより小さくなることを、のれんを償却しないとす根拠の一つとしている。
- 平成 21 年 12 月に公表された「無形資産に関する論点の整理」では、国際的な会計基準と同様に、無形資産の定義と認識要件を満たすものについては無形資産を計上することとしており、以下の今後の方向性が示されている。

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。

(2) のれんの減損処理との関連（減損テストについて方向性を提案）

- 仮にコンバージェンスの観点からのれんの償却をしない方法に見直す場合、のれんの会計処理全体が国際的な会計基準と大きく異ならないようにするために、のれんの減損の会計処理も見直す必要があると考えられる。
- 日本の減損会計基準と IFRS の減損基準（IAS36）では、基本的な構造の差異があるため、コンバージェンスが難しい部分もあるが、現在、専門委員会で提案している内容の概要は、以下のとおりである。

| | 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 | 方向性の提案 |
|----------------|-----------------------------------|-------------------------|---|
| 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 | 資金生成単位にのれんの簿価を配分する方法が原則 | IAS 第 36 号と同様とする。（我が国の会計基準の容認規定を原則とする。） |

| | 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 | 方向性の提案 |
|-------------------|---|---|--|
| | れんの簿価を配分する方法も認められる。 | | |
| 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。（２段階方式） | 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。（１段階方式） | 現行の減損会計基準を踏襲し、すべての対象資産について、２段階方式を採用する。 |
| 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 | IAS 第 36 号と同様とする。 |

(3) 経過的な取扱い（過去分ののれんの残高の取扱い）【今回ご審議】

- 仮に、コンバージェンスの観点から連結財務諸表においてのれんを償却しないこととした場合、過去分ののれんの残高をどのように取り扱うかについても検討を行う必要がある。なお、この検討にあたっては、以下を前提とする。

- * 企業会計基準第 24 号「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」¹（以下、「遡及会計基準」という。）が適用されること
- * 取得時におけるのれんの金額については、無形資産等の見直し（一度費用として処理された額を遡及して事後的に資産計上すること）などは想定していないということ
- * のれんの減損の取扱いについては、上記（３）を踏まえ、減損テストの頻度を上げること（毎年 + 減損の兆候がある場合）及び減損テストの実施単位を細分化すること（のれんをさらに分割する）の２つを想定しているということ

¹ なお、遡及会計基準は、平成 23 年 4 月 1 日以後開始する事業年度の期首以後に行われる会計上の変更及び過去の誤謬の訂正から適用することとされている。

- 採り得る方法としては、以下が考えられる。

- 1案：経過的な取扱いを設ける（将来にむかって、以下の会計処理を行う）
 - ✓ 1-1案：適用初年度の期首に一括して償却を止める。
 - ✓ 1-2案：適用初年度の期首より前に計上されているのれんについては、規則的な償却を継続し、適用初年度以後に計上されるのれんについては、償却を止める。
- 2案：経過的な取扱いを設けない（遡及会計基準を原則適用し、遡及する）

| | メリット | デメリット |
|------|--|--|
| 1-1案 | <ul style="list-style-type: none"> ✓ のれんの非償却と、同時に改訂予定の減損基準を、同一時点からかつ一体として適用することが可能である。 ✓ のれんに計上されるものの会計処理が統一されるため、財務諸表の読者が理解しやすい。 ✓ 国際的な会計基準において採用された措置と整合する。 | <ul style="list-style-type: none"> ✓ 適用日前に認識されたのれんと、適用日後に認識されたのれんでは、のれんの性質が異なる（無形資産の配分方法等）が、同一の処理が求められることとなる。 ✓ 平成20年改正基準において、国際会計基準とのコンバージェンスの観点から取られた、適用初年度における負ののれんの取扱い（適用初年度前の負ののれんは、償却を継続し、適用初年度以降の負ののれんは利益計上する）と整合しない。 |

< 関連論点 >

1-1案を採用する場合、のれんを非償却とする一方で、これまで（正の）のれんの会計処理方法との対象性を重視して採用されてきた、平成20年改正基準前に計上されていた負ののれんについては、従前通り償却を継続することとなり、会計処理が一貫しないこととなるため、適用初年度に以下の追加の検討が必要となる。

A案：剰余金処理する。

- 負ののれんの初年度期首残高を、特別利益として一括利益計上することによる、損益計算書や業績の一時的な歪みを回避できる。
- 国際的な会計基準が、のれんの非償却を決定した際に採用した、負ののれんに関する措置と整合する。
- 遡及処理を行わない場合に採り得る一般的な方法である。

B案：P/L 計上する。

- 改訂予定の減損基準の適用が前提ではあるが、のれんを非償却することにより規則的な償却費の計上がストップする一方で、負ののれんの初年度期首残高については一括利益計上されることとなり、一般的には、P/L 上合理性に欠ける。
- 国際的な会計基準が採用した措置と整合しない。

C案：遡及処理を行う。

- 実務が煩雑になる。
- 国際的な会計基準が採用した措置と整合しない。

| | メリット | デメリット |
|-------|--|--|
| 1-2 案 | <ul style="list-style-type: none"> ✓ 適用日前に認識されたのれんと、適用日後に認識されたのれんとでは、のれんの性質が異なるため、それぞれの性質に応じた会計処理を行うことが可能である。 ✓ 平成 20 年改正基準において取られた、適用初年度における負ののれんの取扱いと整合する。 | <ul style="list-style-type: none"> ✓ 償却されるのれんと非償却ののれんについて、減損の方法の使い分けの検討が必要となる。 ✓ のれんに計上されるものの会計処理が複数あり、財務諸表の読者が理解しづらい。 ✓ 国際的な会計基準において採用された措置と整合しない。 |
| 2 案 | <ul style="list-style-type: none"> ✓ 遡及会計基準の考え方の下においては、原則として遡及して修正すべきである。 ✓ 遡及して修正することにより、財務諸表全体について、比較可能性が向上し、情報の有用性が高まると考えられる（遡及会計基準第 6 項、第 46 項）。 | <ul style="list-style-type: none"> ✓ 遡及適用に伴う実務が煩雑である。 ✓ 国際的な会計基準において取られた取扱いと整合しない。 |

- 企業結合専門委員会における専門委員の主な意見は、以下のとおりである。
 - ✓ 過去分ののれんは無形資産の配分に差異があるため、償却を継続すべきであり、**1-2 案**を取るのが妥当である。
 - ✓ **1-1 案**も **1-2 案**も決めごとなので両方あり得る。IFRS の強制適用との関係や実務負担とを十分に考慮する必要がある。

以上