

本資料は、仮にのれんを非償却とした場合を前提としている。

のれんの減損の取扱い のれんの配分単位に関する検討について

1. 問題の所在

- 2009年公表の企業結合論点整理では、仮にのれんを非償却とする場合に、関連する減損の取扱いについて下記のような方向性を打ち出し、その方向性に基づきこれまで検討を進めてきた。

「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。」

- 一方、IAS第36号では、のれんは、「資金生成単位又は資金生成単位グループ」に配分することとされている。さらに、IAS第36号における「資金生成単位又は資金生成単位グループ」は、のれんが内部管理目的で監視されている、企業における最小の単位であり、かつ、IFRS第8号「事業セグメント」に従って決定された事業セグメントより大きいものであってはならないとされている。
- IAS第36号に定められているのれんの配分単位は、現行の日本基準における「より大きな単位」(6ページのイメージ図における第1配分額とした単位を参照)にほぼ相当するものであると考えられるが、上記論点整理の方向性に基づいて、のれんの帳簿価額を各資産グループに配分することを求めることとすると、IAS第36号のような、のれんが内部管理目的で監視されている企業における最小の単位よりも、細かくなってしまうため、経営管理で把握されるレベルで一致するとは限らず、また、実務上、負担が増大する懸念がある。
- 仮にのれんを非償却とすることを前提とした場合に、現行の減損基準の建付けを大きく変えることなく適切に減損テストを行うには、どのような対応が考えられるか。

2. 現行の日本基準と IAS36 の比較

	現行の日本基準	IAS 第 36 号
配分単位	<p>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。(第1配分)</p> <p>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。(原則)</p> <p>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、のれんの帳簿価額を各資産グループに配分したうえで、減損損失を認識するかどうかを判定することができる。(第2配分:例外)(会計基準二8)</p>	<p>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を期待されるものに配分する。(IAS36 80)</p>
資金生成単位及び 資金生成単位グループとは	<p>(資産のグルーピング)</p> <p>減損損失を認識するかどうかの判定と減損損失の測定において行われる資産のグルーピングは、他の資産又は資産グループのキャッシュ・フローから概ね独立したキャッシュ・フローを生み出す最小の単位をいう。(会計基準二6(1))</p> <p>(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)</p>	<p>(資金生成単位)</p> <p>他の資産又は資産グループからのキャッシュ・インフローとは概ね独立したキャッシュ・インフローを生成させるものとして識別される資産グループの最小単位をいう。(IAS36 6)</p> <p>(資金生成単位グループ)</p> <p>のれんは、他の資産又は資産グループから独立してキャッシュ・フローを生み出すことはなく、しばしば複数の資金生成単位のキャッシュ・フローに貢献する。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ができず、資金生成単位グループのみしか配分することはできない。(IAS36 81)</p>
配分単位に関する留意	<p>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</p>	<p>のれんが配分される当該資金生成単位又は資金生成単位グループのそれ</p>

	現行の日本基準	IAS 第 36 号
点	<p>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。 (会計基準二 8 注 9)</p> <p>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であり、通常、資産グループよりは大きい、開示対象セグメントの基礎となる事業区分と同じか小さいことになる。(適用指針 131 項)</p>	<p>ぞれは、</p> <p>(a) のれんが内部管理目的で監視されている、企業における最小の単位を示すものでなければならない。</p> <p>(b) IFRS 第 8 号「事業セグメント」に従って決定された事業セグメントより大きいものであってはならない。</p> <p>(IAS36 80)</p>

3. 取り得る案

		のれんの配分単位	のれんの評価方法(1段階方式)	金額的に重要なのれんに限り、1段階方式を実施する。
日本基準	より大きな単位で行う(原則)	2案:現状どおり	3案:金額的に重要なのれんについては、1段階方式により減損損失の認識及び測定を行う。	
	資産グループに帳簿価額を配分する(例外)	1案:原則と例外を逆転させる。		

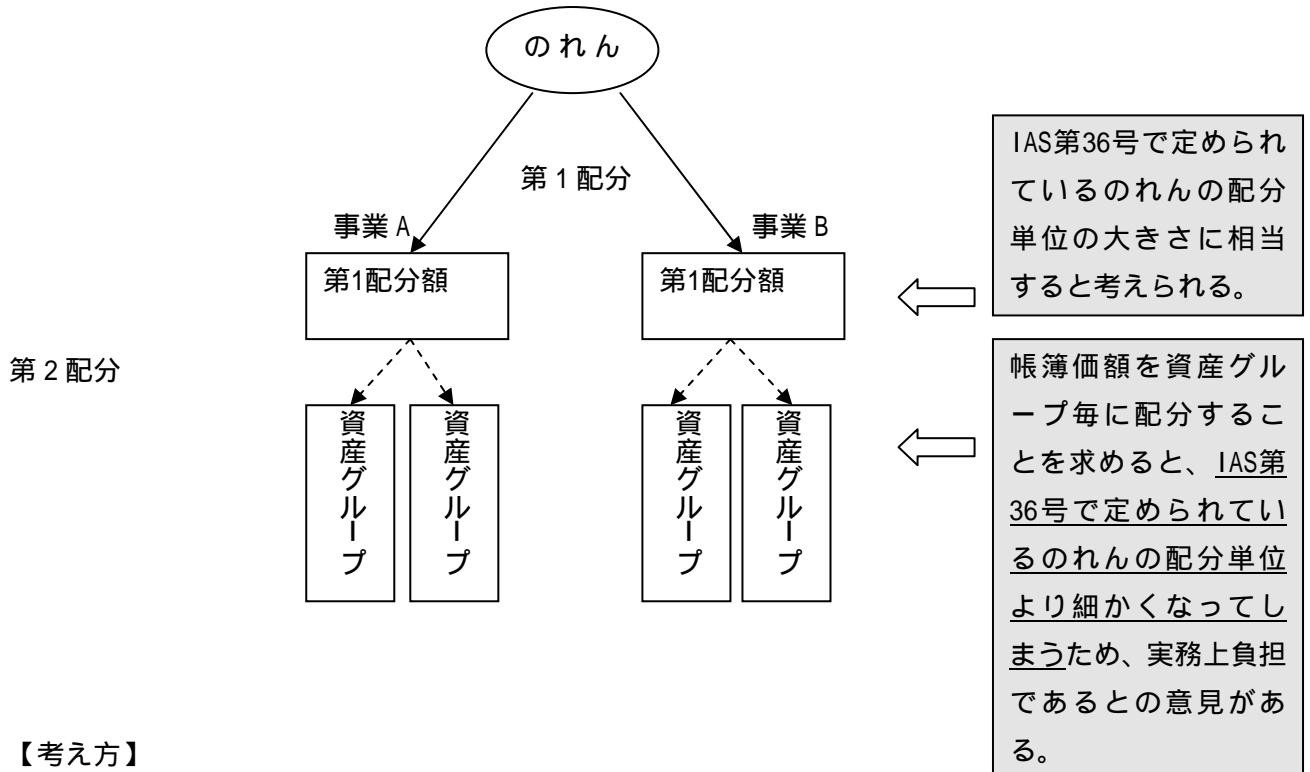
各案の概要	提案される理由	懸念される点
<p>1案：各資産グループに帳簿価額を配分する方法を、例外ではなく原則とする</p>	<ul style="list-style-type: none"> ・変更理由は、「のれんを規則的に償却すべきという考え方がある中で非償却とする取扱いとされているため、(共用資産と異なり)減損損失を認識するかどうかの判定をより細かく実施するため、原則として、のれんの帳簿価額を各資産グループに配分したうえで行うこととした。」 ・仮にのれんを非償却とすることを前提とした場合でも、現行の減損基準の建付けを大きく変えることなく適切に減損テストを行うことができる。 	<ul style="list-style-type: none"> ・IAS第36号のような、のれんが内部管理目的で監視されている企業における最小の単位よりも、細かくなってしまいうため、経営管理で把握されるレベルで一致するとは限らない。 ・実務上、負担が増大する。
<p>2案：現状どおり、より大きな単位で行う方法を原則とする</p>	<p>仮にのれんを非償却とすることを前提とした場合に、現行の減損基準の建付けを変えることなく減損テストを行うことができる。</p>	<ul style="list-style-type: none"> ・仮にのれんを非償却とすることとなっても、(毎年の減損テストを除き)現状と変わらないこととなるため、適切に減損テストを行うことができると言えるかどうか。
<p>3案：より大きな単位で行う方法を原則とした上で、金額的に重要なのれんが配分されている資産グループについては、1段階方式を採用する</p>	<ul style="list-style-type: none"> ・1案でも、共用資産と異なる方法を提案しているため、のれんの場合に(土地を含む)共用資産と異なる方法を提案することは考えられる。 ・この場合には、より大きな単位に1段階方式で減損テストを行う(例えば、適用指針52項(2)の部分が、2段階方式から1段階方式に改正されるイメージ)だけであり、現行の減損基準の建付けを大きく変えることなく適切に減損テストを行うことができる。 	<ul style="list-style-type: none"> ・のれんを含む、より大きな単位だけ1段階方式で減損テストを行うことが、現行の減損基準の建付けを大きく変えることなく適切に減損テストを行うことができると言えるかどうか。

3. 経過措置の検討

- 米国では 2001 年にのれんの償却を廃止し、減損処理の見直しも同時に行われたが、その際の経過的な取扱いは次のとおりであった。
 - 適用前に認識されているのれんについて、適用初年度の期首時点で、減損テストを行う。
 - 移行時の減損テストの結果として生じた減損損失は、会計原則の変更の影響として認識する。
- 一方、IFRS では 2004 年にのれんの償却を廃止し、減損処理の見直しも同時に行われたが、経過的な取扱いは設けられなかった。理由としては次のとおりであった。
 - 主な変更点は、每期又は減損の兆候がある場合に減損テストを要求した点であり、回収可能価額で減損損失の認識及び測定を行う定めなどは引き継いでいる。
 - 経過的な取扱いによるベネフィットは、稀なケースでしか生じない。
- 今回、金額的に重要なのれんについて 1 段階方式により減損損失の認識及び測定を行う見直しが適用されると、適用初年度において多額の減損損失が計上され、比較可能性を損なう結果を招く可能性がある。
- 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」に従い、遡及適用することが望ましいが、コストに見合ったベネフィットが期待できないことも考えられる。
- したがって、比較可能性の観点から、適用初年度の期首において計上されているのれんの額が重要である場合には、減損の兆候の有無にかかわらず、回収可能価額に基づき減損損失を測定し、のれんの帳簿価額より減額する分は期首の利益剰余金に直接加減する経過的な取扱いを設けることでどうか。

以上

【参考】現行の日本基準における、のれんの減損判定のイメージ
【イメージ図】



【考え方】

のれんが認識された取引において取得された事業の単位に応じて、のれんが認識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基準により分割する。この場合の事業の単位は、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。(前文四2(8)、注解注9,10参照) [図 第1配分]

のれんは、それ自体では独立したキャッシュ・フローを生まないことから、分割されたそれぞれの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、共用資産と同様に、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。(原則的な方法：前文 四2(8) 参照)

ただし、のれんの帳簿価額を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、のれんの帳簿価額を各資産グループに配分したうえで減損損失を認識するかどうかを判定することができる。この場合には、のれんに減損の兆候があるかどうかにかかわらず、その帳簿価額を各資産グループに配分することとなる。(選択的な方法：前文 四2(8) 参照) [図 第2配分]

共用資産と同様に、選択の継続性は必要であると考えられる。