
プロジェクト **ASAF 対応**

項目 **のれんに関する IASB における議論の状況**

本資料の目的

1. 本資料は、のれんに関する国際会計基準審議会（IASB）における最近の議論の状況をご説明することを目的としている。

のれんに関する IASB における議論の背景

（IFRS 第 3 号の PIR を受けた IASB における議論の開始）

2. IASB は、2015 年 2 月のボード会議において、「減損テストの改善」、「のれんの事後の会計処理」及び「企業結合で取得された無形資産の識別と測定」の 3 項目をリサーチ・プログラムのアジェンダに加えた。
3. その後、IASB は IFRS 第 3 号「企業結合」の適用後レビュー（Post Implementation Review、以下「PIR」という。）を完了し、2015 年 6 月に、そのフィードバック文書を公表している。同フィードバック文書では、PIR の結果として、今後重点的に検討すべき項目として、のれんの事後の会計処理（「減損のみのアプローチ」と「償却及び減損アプローチ」の比較）が識別されている。
4. IASB は、2015 年 9 月、10 月、11 月、2016 年 2 月、3 月のボード会議において、本論点の進め方について議論を行っている。2016 年 4 月にも議論を行う予定である。

（FASB における議論）

5. 米国財務会計基準審議会（FASB）においても、非公開企業におけるのれんの会計処理について修正を行った（10 年にわたり償却することを選択肢として認めた）ことを踏まえ、2014 年初旬以降、公開企業における同様の論点について検討が行われてきた。
6. 2015 年 10 月のボード会議において、プロジェクトを次のように段階的に進めることを暫定的に決定した。
 - (1) 第 1 フェーズ: 報告単位の帳簿価額がその公正価値を超える場合に仮想上の取得価格の配分（hypothetical purchase price allocation）の実施を求める要求事項（現行米国会計基準の減損モデルにおけるステップ 2）を削除することによって、減損テストを簡素化する。FASB は、企業にステップ 2 を実施するオプションを認めることも検討したが、認めないことを決定した。

- (2) 第2フェーズ:のれんの事後の会計処理に関する追加的な懸念を解決するために、IASBと協働することを計画している。

(ASAFにおける議論)

7. 会計基準アドバイザー・フォーラム(ASAF)では、2015年12月の会議において、のれん及び減損の論点について議論が行われ、当委員会からのれんの償却の必要性について意見発信を行っている。ただし、フランスの会計基準設定主体から、のれんの償却について強い反対意見が述べられた。

のれんに関するIASBにおける最近の議論

(2016年2月のIASBボード会議)

8. IASBでは、2016年2月のボード会議において、のれん及び減損の論点について議論が行われた。この議論は、今後予定されているIASBとFASBとの共同会議に先立って、以下の議題についてIASBの各理事が論点を理解するとともに、予備的な見解を形成することを目的として行われたものであり、特段の意思決定は行われていない。

(1) 企業結合において取得されたのれんの会計処理

(「減損のみのアプローチ」と「償却及び減損アプローチ」の比較、及び、仮に「償却及び減損アプローチ」を復活させる場合に想定される具体的な論点を含む。)

(2) 企業結合において取得された無形資産の識別のあり方

(3) 減損テストの改善のあり方

9. 同ボード会議においては、前項に記載した(1)の論点について、IASBの各理事より様々な意見が示された。特に、現行の会計モデルについて見直しを行う場合「減損のみのアプローチ」が上手く機能しているか否かがポイントであり、このため、「償却及び減損アプローチ」が適用されていた時と比較して、のれんの残高等がどのように変化したかを含む客観的なデータを収集することが必要であるといった見解が複数の理事から示された。
10. IASBからの依頼を受け、当委員会事務局は、欧州財務報告諮問グループ(EFRAG)及びFASBのスタッフと協力しつつ、のれんの残高の推移等に関する定量的なデータの分析を行っている。

(2016年3月のIASBボード会議)

11. 2016年3月のIASBボード会議において、のれん及び減損の論点について引き続き議論が行われた。同ボード会議では、のれんについては減損テスト及び開示要求に関する改善案が議論されたが、のれん償却に関する議論は行われていない。

(2016年4月のIASBボード会議) (予定)

12. 2016年4月のIASBボード会議においても、のれん及び減損の論点について引き続き議論が行われる予定である。同ボード会議では、のれん及び減損の論点に関する最近の状況が報告されるとともに、2016年3月のIASBボード会議において議論された減損テストの1つの改善案（取得前ヘッドルーム・アプローチ、PAHアプローチ）について、IASBスタッフによる以下のより詳細な提案に基づき議論が行われる予定である（2016年2月のIASBボード会議において議論された改善案¹を含む減損テストを簡素化・改善する他のアプローチについては、将来のボード会議において別途議論される予定である）。

- (1) 企業結合に際して、のれんを取得者の既存の資金生成単位（CGU）又はそのグループ（以下「CGU等」という。）に配分することを見込んでいる場合、以下の金額（以下「PAH」という。）を計算する。PAHが生じる要因の一部は、既存のCGU等に係る自己創設のれん相当額である可能性がある。

- のれんを配分することが見込まれるCGU等について、企業結合がなかったらという仮定を置いた場合の回収可能価額と、当該のれんを配分する前のCGU等の帳簿価額を比較し、回収可能価額が帳簿価額を超える金額²

- (2) 当該のれんを含むCGU等の減損テストにおいて、当該CGU等に係る回収可能価額と、当該CGU等に係る帳簿価額とPAHの合計額を比較する。

- (3) 仮に(2)の回収可能価額が帳簿価額とPAHの合計額を下回る場合、その差額（減損損失の額）を、まずのれんに配分し、次いでPAHに配分し³、残った減損損失の額をのれん以外の認識されている資産に配分する。

- (4) PAHは企業結合時に計算した金額で固定し、原則として、再計算しない。ただし、同一CGU等に別ののれんが再配分される場合は、改めてPAHを計算する。

¹ 2016年2月のIASBボード会議においては、減損テストを改善するアプローチとして、のれんに係る年次の減損テストの要求の見直しや、回収可能価額の算定における使用価値と処分コスト控除後公正価値の併用の見直し等が議論された。

² PAHは計算するが、資産として認識されることはない。

³ PAHは資産として認識されているわけではないため、この配分は直ちに会計処理にはつながらない。この配分により、のれんが全額減損された後には、のれん以外の資産への減損損失の配分についてPAHを考慮する必要がないという効果があると考えられる。

PAH は企業結合ごとに管理しない。

(5) CGU 等に含まれている事業の一部を処分する場合、のれんに係る現行の定め⁴と整合的に、処分する事業と保持する事業の価値の比又は他のより適切な方法に基づいて会計処理する。

13. 同ボード会議のためのアジェンダ・ペーパーでは、IASB スタッフは以下の追加的
なりサーチを実施しているとされている。

- (1) 企業結合における顧客との関係に係る無形資産についての現行の要求事項の
開発の経緯及び想定されていた適用方法
- (2) 主要業績目標等及び実績との比較について投資家に対して現在提供されてい
る情報

14. また、アジェンダ・ペーパーでは、プロジェクトの進め方について次のように予
定している旨の説明がなされている。

- (1) フェーズ 1 : FASB と一緒に共同のペーパーに基づき、次の論点について審議を
行う。
 - 無形資産を別個に識別するのではなくのれんに含めるか
 - のれんの事後の会計処理（特に、償却アプローチを再検討するか）
- (2) フェーズ 2 : FASB と連携しつつ、IASB 単独で審議を行う。
 - IAS 第 36 号「資産の減損」における減損テスト及び開示要求の改善

15. さらに、アジェンダ・ペーパーでは、今後の予定として、以下が示されている。

会 議	会議の内容（予定）
2016 年 5 月	定量的なデータの提示（第 10 項参照） IASB スタッフが進めている追加的なりサーチ（第 13 項参照）に関する最新の状況説明
2016 年 6 月	FASB との共同教育セッション

⁴ IAS 第 36 号第 86 項

ディスカッション・ポイント

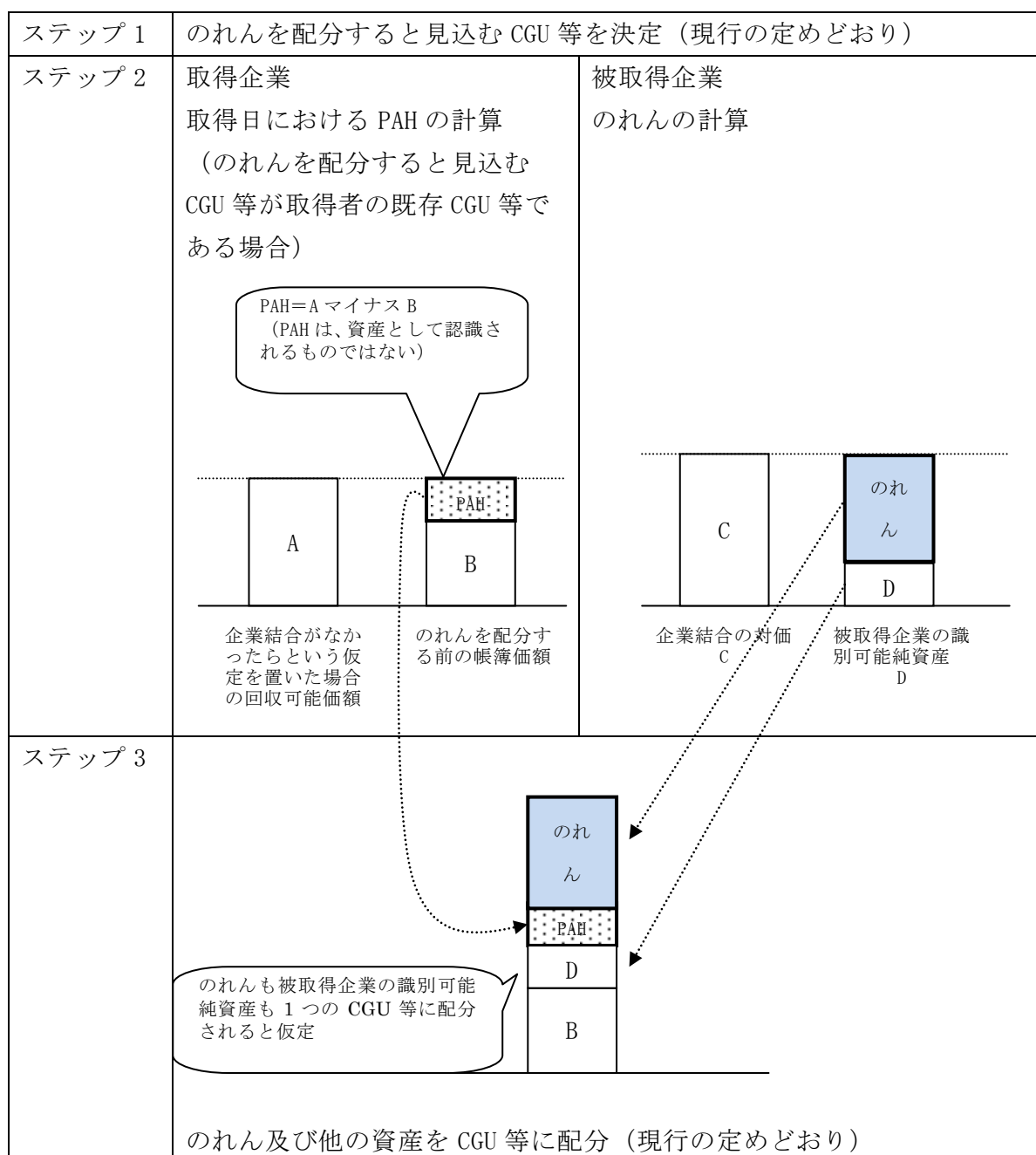
のれんに関する IASB における最近の議論の状況について、ご質問やご意見があればいただきたい。

以 上

(別紙)

PAH アプローチのイメージ図

2016年4月のIASBボード会議のためのアジェンダ・ペーパー(18A「のれん及び減損プロジェクトー減損テストについての取得前ヘッドルーム・アプローチ」)第11項に記載されているPAHアプローチの基本的なメカニクスを図解すると以下のようになると考えられる。



<p>ステップ4 (減損損失の額がのれんの額を超えない場合)</p>	<p>減損テストと減損損失の配分</p>
<p>ステップ4 (減損損失の額がのれんの額を超える場合)</p>	<p>減損テストと減損損失の配分</p>

以上