

【参考】企業会計基準委員会による修正会計基準第1号（2015年6月公表）からの改正点  
※以下では、改正部分に網掛を付して示している。

2017年10月31日

## 修正国際基準公開草案第5号

# 企業会計基準委員会による修正会計基準第1号 のれんの会計処理（案）

2015年6月30日  
改正XXXX年XX月XX日  
企業会計基準委員会

目次	項
目的	1
会計基準	4
会計処理	4
開示	6
適用時期	7
議決	8
結論の背景	9
経緯	9
2015年公表会計基準公表時の記載	11
企業結合で取得したのれんの償却	11
関連会社又は共同支配企業に係るのれんの償却	20
のれんの償却に関する開示	23
関連する論点	24
毎年におけるのれんの減損テスト	25
企業結合で取得した無形資産の識別	27
耐用年数を確定できない無形資産の非償却	30

## 目 的

1. 本会計基準は、修正国際基準（国際会計基準と企業会計基準委員会による修正会計基準によって構成される会計基準）の一部を構成し、国際会計基準審議会（IASB）により公表された会計基準及び解釈指針（以下、会計基準及び解釈指針を合わせて「会計基準等」という。）における企業結合で取得したのれん及び関連会社又は共同支配企業に係るのれんの会計処理及び開示に関する規定に対する「削除又は修正」を定めることを目的としている。
2. 結論の背景は、本会計基準に付属するが、その一部を構成しない。
3. 次項以降において IASB により公表された会計基準等の規定に対して「削除又は修正」を行う場合、原文（英文）への「削除又は修正」を行うとともに、四角囲みにおいて日本語訳を参考として記載している。

## 会計基準

### 会計処理

4. IFRS 第 3 号「企業結合」（以下「IFRS 第 3 号」という。）における企業結合で取得したのれんの会計処理に関する規定について次の「削除又は修正」を行う（下波線は追加部分、取消線は削除部分を示す。）。

54 In general, an acquirer shall subsequently measure and account for assets acquired, liabilities assumed or incurred and equity instruments issued in a business combination in accordance with other applicable IFRSs for those items, depending on their nature. However, this IFRS provides guidance on subsequently measuring and accounting for the following assets acquired, liabilities assumed or incurred and equity instruments issued in a business combination:

- (a) reacquired rights;
- (b) contingent liabilities recognised as of the acquisition date;
- (c) indemnification assets; ~~and~~
- (d) contingent consideration; ~~and~~
- I-(e) goodwill.

Paragraph B63 provides related application guidance.

#### 第 54 項

一般的に取得企業は、企業結合で取得した資産、引き受けたか又は発生した負債、及び発行した資本性金融商品について、当該項目に適用される他の IFRS に従い、その性質に従って事後測定を行い、会計処理しなければならない。しかし、本基準では、次の企業結合で取得した資産、引き受けたか又は発生した負債、及び発行した資本性金融商品についての事後の測定及び会計処理の指針を示している。

- (a) 再取得した権利
- (b) 取得日時点で認識された偶発負債
- (c) 補償資産
- (d) 条件付対価

J-(e) のれん

B63 項では、関連する適用指針を示している。

### **Goodwill**

J-58A The acquirer shall account for goodwill as follows:

- (a) After initial recognition, goodwill shall be carried at the amount recognised at the acquisition date less any accumulated amortisation and any accumulated impairment losses.
- (b) Goodwill shall be amortised on a systematic basis, using the straight line method or other reasonable method, over its useful life. The useful life of goodwill is the period for which goodwill is expected to have an effect, which shall not exceed 20 years. The amortisation charge shall be recognised in profit or loss.
- (c) Amortisation of goodwill shall begin at the acquisition date.
- (d) The amortisation method and the useful life for goodwill shall be determined separately for each business combination.

のれん

J-58A 項

取得企業は、のれんについて、次のとおり会計処理しなければならない。

- (a) 当初認識の後には、のれんは、取得日において認識された金額から償却累計額及び減損損失累計額を控除した金額で計上しなければならない。
- (b) のれんは、耐用年数にわたって、定額法その他の合理的な方法により規則的に償却しなければならない。のれんの耐用年数は、その効果の及ぶ期間によるが、20 年を超えてはならない。償却費は、純損益に認識しなければならない。
- (c) のれんの償却は、取得日に開始しなければならない。

(d) のれんの償却方法及び耐用年数は、企業結合ごとに取得企業が決定しなければならぬ。

B63 Examples of other IFRSs that provide guidance on subsequently measuring and accounting for assets acquired and liabilities assumed or incurred in a business combination include:

- (a) IAS 38 prescribes the accounting for identifiable intangible assets acquired in a business combination. ~~The acquirer measures goodwill at the amount recognised at the acquisition date less any accumulated impairment losses.~~ IAS 36 *Impairment of Assets* prescribes the accounting for impairment losses.
- (b) IFRS 4 *Insurance Contracts* provides guidance on the subsequent accounting for an insurance contract acquired in a business combination.
- (c) IAS 12 prescribes the subsequent accounting for deferred tax assets (including unrecognised deferred tax assets) and liabilities acquired in a business combination.
- (d) IFRS 2 provides guidance on subsequent measurement and accounting for the portion of replacement share-based payment awards issued by an acquirer that is attributable to employees' future services.
- (e) IFRS 10 provides guidance on accounting for changes in a parent's ownership interest in a subsidiary after control is obtained.

B63 項

企業結合で取得した資産、引き受けたか又は発生した負債の事後の測定又は会計処理に関する指針を示している他の IFRS の例として、次のものが含まれる。

- (a) IAS 第 38 号は、企業結合で取得された識別可能な無形資産の会計処理を定めている。取得企業はのれんを取得日時点で認識し、減損損失累計額を控除した金額で測定する。IAS 第 36 号「資産の減損」は、減損損失の会計処理を定めている。
- (b) IFRS 第 4 号「保険契約」は、企業結合で取得された保険契約の事後的な会計処理の指針を示している。
- (c) IAS 第 12 号は、企業結合で取得された繰延税金資産（未認識の繰延税金資産を含む）及び繰延税金負債について事後的な会計処理を定めている。
- (d) IFRS 第 2 号は、取得企業によって発行された、従業員の将来の勤務に帰属する代替報酬部分の事後の測定及び会計処理の指針を示している。

(e) IFRS 第 10 号は、支配獲得後の親会社の子会社に対する所有持分の変動についての会計処理を定めている。

5. IAS 第 28 号「関連会社及び共同支配企業に対する投資」（以下「IAS 第 28 号」という。）における関連会社又は共同支配企業に係るのれんの会計処理に関する規定について次の「削除又は修正」を行う（下波線は追加部分、取消線は削除部分を示す。）。

32 An investment is accounted for using the equity method from the date on which it becomes an associate or a joint venture. On acquisition of the investment, any difference between the cost of the investment and the entity's share of the net fair value of the investee's identifiable assets and liabilities is accounted for as follows:

(a) Goodwill relating to an associate or a joint venture is ~~included in the carrying amount of not presented separately with~~ the investment. ~~Amortisation of that goodwill is not permitted.~~ An entity shall account for goodwill relating to an associate or a joint venture as follows:

~~(i) Goodwill relating to an associate or a joint venture shall be amortised on a systematic basis, using the straight line method or other reasonable method, over its useful life. The useful life of goodwill is the period for which goodwill is expected to have an effect, which shall not exceed 20 years. The amortisation charge shall be recognised in profit or loss.~~

~~(ii) Amortisation of goodwill relating to an associate or a joint venture shall begin at the time when an investee becomes an associate or a joint venture.~~

~~(iii) The amortisation method and the useful life for goodwill relating to an associate or a joint venture shall be determined separately for each investment in an associate or a joint venture.~~

...

#### 第 32 項

投資は、関連会社又は共同支配企業となった日から持分法で会計処理される。投資の取得時には、投資原価と投資先の識別可能な資産及び負債の正味の公正価値に対する企業の持分との差額は、次のように会計処理される。

- (a) 関連会社又は共同支配企業に係るのれんは、投資の帳簿価額に含まれると区分して表示されない。~~当該のれんの償却は認められない。企業は、関連会社又は共同支配企業に係るのれんについて、次のとおり会計処理しなければならない~~

い。

(i) 関連会社又は共同支配企業に係るのれんは、耐用年数にわたって、定額法その他の合理的な方法により規則的に償却しなければならない。のれんの耐用年数は、その効果の及ぶ期間によるが、20年を超えてはならない。償却費は、純損益に認識しなければならない。

(ii) 関連会社又は共同支配企業に係るのれんの償却は、関連会社又は共同支配企業となった日に開始しなければならない。

(iii) 関連会社又は共同支配企業に係るのれんの償却方法及び耐用年数は、関連会社又は共同支配企業に対する投資ごとに決定しなければならない。

(以下 略)

- 40 After application of the equity method, including recognising the amortisation charge for goodwill relating to an associate or a joint venture in accordance with paragraph 32 and recognising the associate's or joint venture's losses in accordance with paragraph 38, the entity applies paragraphs 41A-41C to determine whether there is any objective evidence that its net investment in the associate or joint venture is impaired.

第40項

持分法の適用（第32項に従った関連会社又は共同支配企業に係るのれんの償却費及び第38項に従った関連会社又は共同支配企業の損失の認識を含む）の後に、企業は、関連会社又は共同支配企業に対する純投資が減損しているという客観的な証拠があるかどうかを決定するために、第41A項から第41C項を適用する。

- 42 ~~Because goodwill that forms part of the carrying amount of the net investment in an associate or a joint venture is not separately recognised, it is not tested for impairment separately by applying the requirements for impairment testing goodwill in IAS 36 *Impairment of Assets*. Instead, For a net investment in an associate or a joint venture, the entire carrying amount of the investment is tested for impairment in accordance with IAS 36 as a single asset, by comparing its recoverable amount (higher of value in use and fair value less costs to sell) with its carrying amount whenever application of paragraphs 41A-41C indicates that the net investment may be impaired. An impairment loss recognised in those circumstances is not allocated to any asset, including goodwill, that forms part of the carrying amount of the net investment in the associate or joint venture. Accordingly, any reversal of that impairment loss is recognised in accordance with IAS 36~~

~~to the extent that the recoverable amount of the net investment subsequently increases.~~

In determining the value in use of the net investment, an entity estimates:

...

第 42 項

~~関連会社又は共同支配企業に対する純投資の帳簿価額の一部を構成するのれんは区分して認識されないので、IAS 第 36 号「資産の減損」におけるのれんの減損テストに関する要求事項を個別に適用して減損テストを行うことはしない。その代わりに、関連会社又は共同支配企業に対する純投資に関して、第 41A 項から第 41C 項の適用により純投資が減損している可能性が示唆されている場合には、投資全体の帳簿価額について、回収可能価額（使用価値と売却コスト控除後の公正価値のいずれか高い方）を帳簿価額と比較することにより、単一の資産として IAS 第 36 号に従って減損テストを行う。それらの状況で認識した減損損失は、当該関連会社又は共同支配企業に対する純投資の帳簿価額の一部を構成する資産（のれんを含む）には配分しない。したがって、当該減損損失の戻入は、純投資の回収可能価額がその後に増加した範囲で、IAS 第 36 号に従って認識される。純投資の使用価値を決定する際に、企業は次のいずれかを見積る。~~

~~(以下 略)~~

~~J-42A An impairment loss for a net investment in an associate or a joint venture shall be allocated first to any remaining goodwill relating to the associate or the joint venture.~~

J-42A 項

~~関連会社又は共同支配企業に対する純投資について、減損損失は、最初に当該関連会社又は共同支配企業に係るのれんに配分しなければならない。~~

~~J-42B After the recognition of an impairment loss, the amortisation charge for goodwill relating to an associate or a joint venture shall be adjusted in future periods to allocate the goodwill's carrying amount to which the impairment loss was allocated in accordance with paragraph J-42A on a systematic basis over its remaining useful life.~~

J-42B 項

~~減損損失を認識した後は、関連会社又は共同支配企業に係るのれんの償却費は、J-42A 項に従って減損損失を配分した後の当該のれんの金額を残存耐用年数にわたって規則的に配分するように、将来の期間において調整しなければならない。~~

J-42C The increased carrying amount of a net investment in an associate or a joint venture attributable to a reversal of an impairment loss shall not exceed the carrying amount that would have been determined had no impairment loss been allocated to the net investment other than goodwill relating to the associate or a joint venture in prior years.

J-42C 項

減損損失の戻入れによって増加した、関連会社又は共同支配企業に対する純投資の帳簿価額は、過去の期間において関連会社又は共同支配企業に係るのれんを除く関連会社又は共同支配企業に対する純投資について配分した減損損失がなかったとした場合の帳簿価額を超えてはならない。

J-42D An impairment loss allocated to goodwill relating to an associate or a joint venture shall not be reversed in a subsequent period.

J-42D 項

関連会社又は共同支配企業に係るのれんについて配分した減損損失は、以後の期間において戻入れをしてはならない。

## 開 示

6. IFRS 第 3 号における企業結合で取得したのれんの開示に関する規定について次の「削除又は修正」を行う（下波線は追加部分、取消線は削除部分を示す。）。

B64 To meet the objective in paragraph 59, the acquirer shall disclose the following information for each business combination that occurs during the reporting period:

...

- (e) a qualitative description of the factors that make up the goodwill recognised, such as expected synergies from combining operations of the acquiree and the acquirer, intangible assets that do not qualify for separate recognition or other factors.

J-(ea) the amortisation method and the useful life (or lives) adopted for goodwill and the line item(s) in the statement of profit or loss and other comprehensive income that include the amortisation charge for goodwill.

...



B64 項

第 59 項の目的を達成するため、取得企業は報告期間中に発生した各企業結合について次の情報を開示しなければならない。

(中略)

- (e) 認識したのれんを構成する要因（被取得企業と取得企業の営業活動の統合により期待される相乗効果、個別認識の要件を満たさない無形資産又はその他の要因等）の定性的説明

J-(ea) のれんの償却方法及び耐用年数並びにのれんの償却費が含まれている包括利益計算書の表示科目

(以下 略)

B67 To meet the objective in paragraph 61, the acquirer shall disclose the following information for each material business combination or in the aggregate for individually immaterial business combinations that are material collectively:

...

- (d) a reconciliation of the carrying amount of goodwill at the beginning and end of the reporting period showing separately:
- (i) the gross carrying amount and accumulated ~~impairment losses~~ amortisation (aggregated with accumulated impairment losses) at the beginning of the reporting period.
  - (ii) additional goodwill recognised during the reporting period, except goodwill included in a disposal group that, on acquisition, meets the criteria to be classified as held for sale in accordance with IFRS 5 *Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations*.
  - (iii) adjustments resulting from the subsequent recognition of deferred tax assets during the reporting period in accordance with paragraph 67.
  - (iv) goodwill included in a disposal group classified as held for sale in accordance with IFRS 5 and goodwill derecognised during the reporting period without having previously been included in a disposal group classified as held for sale.
  - (v) impairment losses recognised during the reporting period in accordance with IAS 36. (IAS 36 requires disclosure of information about the recoverable amount and impairment of goodwill in addition to this requirement.)

J-(v-a) any amortisation charge recognised during the period.

- (vi) net exchange rate differences arising during the reporting period in accordance with IAS 21 *The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates*.
- (vii) any other changes in the carrying amount during the reporting period.
- (viii) the gross carrying amount and accumulated impairment losses amortisation (aggregated with accumulated impairment losses) at the end of the reporting period.

...

B67 項

第 61 項の目的を満たすため、取得企業は、重要性がある企業結合のそれぞれ、又は個々には重要性がないが合算した場合には重要性がある企業結合に関して、次の情報を開示しなければならない。

(中略)

- (d) 報告期間の期首と期末ののれんの帳簿価額の調整表 (以下を区分して示す)
  - (i) 報告期間の期首現在の総額帳簿価額 (償却累計額控除前) 及び減損損失累計額償却累計額 (減損損失累計額との合計)
  - (ii) 報告期間中に認識した追加的なのれん。ただし、取得時に IFRS 第 5 号「売却目的で保有する非流動資産及び非継続事業」に従って売却目的保有への分類の要件を満たす処分グループに含められたのれんを除く。
  - (iii) 第 67 項に従った報告期間中の繰延税金資産の事後的な認識により生じた修正
  - (iv) IFRS 第 5 号に従って売却目的保有に分類される処分グループに含められたのれん、及び売却目的保有に分類される処分グループにこれまで含められることなしに報告期間中に認識の中止が行われたのれん
  - (v) IAS 第 36 号に従って報告期間中に認識された減損損失 (IAS 第 36 号は、この要求に加えて、のれんの回収可能価額及び減損に関する情報を開示することを求めている)

J-(v-a) 報告期間中に認識した償却費

- (vi) IAS 第 21 号「外国為替レート変動の影響」に従って報告期間中に生じた正味の為替換算差額
- (vii) 報告期間中の帳簿価額のその他すべての変更
- (viii) 報告期間の末日現在の総額帳簿価額 (償却累計額控除前) 及び減損

損失累計額償却累計額（減損損失累計額との合計）

（以下 略）

## 適用時期

7. 2015年6月公表の本会計基準（以下「2015年公表会計基準」という。）は、2016年3月31日以後終了する連結会計年度に係る連結財務諸表から適用する。四半期連結財務諸表に関しては、2016年4月1日以後開始する連結会計年度に係る四半期連結財務諸表から本会計基準を適用する。
- 7-2. XXXX年X月に改正した本会計基準（以下「XXXX年改正会計基準」という。）は、XXXX年X月に改正した「修正国際基準の適用」の別紙1におけるIFRS第9号「金融商品」（2014年）（以下「IFRS第9号（2014年）」という。）を適用する連結会計年度から適用する。四半期連結財務諸表に関しては、同連結会計年度の第1四半期会計期間からXXXX年改正会計基準を適用する。

## 議 決

8. （省略）

## 結論の背景

### 経緯

9. 当委員会は、2013年6月に企業会計審議会により公表された「国際会計基準（IFRS）への対応のあり方に関する当面の方針」を受け、国際会計基準（IFRS）のエンドースメント手続を開始している。初度エンドースメント手続は、2012年12月31日現在でIASBにより公表されている会計基準等を対象に実施された。
10. 初度エンドースメント手続においては、審議の結果、IFRSで定められているのれんの非償却については、我が国における会計基準に係る基本的な考え方と相違が大きいため、IASBにより公表されている会計基準等の規定に「削除又は修正」を行うこととした（第11項から第32項参照）。
- 10-2. XXXX年改正会計基準では、エンドースメント手続においてのれんに関連して「削除又は修正」を行っていないが、IFRS第9号（2014年）のIAS第28号に対する修正を反映するために、「削除又は修正」の対象となっている要求事項や参考日本語訳の文言の修正を行っている。

## 2015年公表会計基準公表時の記載

### 企業結合で取得したのれんの償却（第4項）

11. 1998年にIASBにより公表された改訂IAS第22号「企業結合」（以下「IAS第22号（1998年）」という。）では、企業結合で取得したのれんは償却することとされていた。そこでは、のれんの耐用年数は20年を超えないという反証可能な規定が置かれていた。2004年に公表されたIFRS第3号（以下「IFRS第3号（2004年）」という。）では、このIAS第22号（1998年）の規定が改正され、企業結合で取得したのれんの償却を禁止すると同時に毎年における減損テストを要求することとされた。また、IFRS第3号（2004年）では、無形資産について、識別可能性の定義の明確化が図られ、分離可能性規準及び契約法律規準が新設された。
12. IFRS第3号（2004年）の開発において、(1)取得したのれんは、費消される資産であり、自己創設のれんによって置換されるものであること、(2)概念上、償却は取得したのれんの原価をその費消期間に配分する方法であり、有形固定資産に対して行われるアプローチと整合していること、(3)取得したのれんの耐用年数は満足できる水準の信頼性を持って予測することができず、そののれんの減価のパターンも同様に知ることができないが、たとえ恣意的なものであっても、一定の期間で規則的な方法によって償却することで概念的な健全性と実用性の間で妥当なコストで適切なバランスをとることができることなどの理由により、のれんの償却を支持する意見が多く聞かれた（IFRS第3号（2004年）BC139項）。

13. しかし、IASBにより、次の理由から IFRS 第 3 号（2004 年）においてのれんを非償却とすることが決定された（IFRS 第 3 号（2004 年）BC140 項及び BC142 項）。
- (1) 取得したのれんの耐用年数及びのれんの減価のパターンは、一般に予測不能である。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。
  - (2) のれんが資産である場合、（例えば広告と顧客サービスに資源を費消することなどによって）企業がのれんの全体的な価値を維持できる場合には、企業結合で取得したのれんが費消され、自己創設のれんによって置換されるということは事実である。しかし、企業結合後における支出により創出される自己創設のれんが認識されない状況において、企業結合で取得したのれんの費消を表す償却費の有用性については疑問がある。
  - (3) 厳格で実用的な減損テストを開発できれば、のれんを償却しなくても、財務諸表利用者により有用な情報を提供することができる。
14. 当委員会の審議及び我が国におけるのれんの償却に関する議論においては、のれんの非償却について両論が聞かれている。
15. のれんの非償却について反対し、償却すべきとする意見の主な理由は、次のとおりである。
- (1) のれんは企業結合において資産及び負債を取得するために支払う投資原価の一部である。企業結合後における企業の利益は、投資原価を超えて回収された超過額であると考えられるため、当該投資原価と企業結合後の収益との間で適切な期間対応を図る観点から、投資原価の一部であるのれんについて償却を行うことが必要である。
  - (2) のれんの構成要素の一部が超過収益力を示すとすると、競争の進展によって通常はその価値が減少するものであり、のれんの償却を行わないとその減価を無視することになる。
  - (3) 第 13 項(1)の取得したのれんの耐用年数は一般に予測不能であるという見解に対して、企業は、通常、買収にあたり被取得企業の事業などについて十分な分析を行ったうえで買収するか否かを決定するため、耐用年数の見積りは可能であると考えられる。また、のれんの減価のパターンは合理的に予測可能なものではないという意見があるが、ある事業年度において減価が全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ことにより、毎期の減価を認識する方法が合理的と考えられる。
- また、耐用年数や償却されるパターンに関する見積りの難しさはのれんに限定されたものではなく、有形固定資産の減価償却についても同様である。実際、有形固定資産の耐用年数の決定において、単なる物理的な減耗を予測するだけでなく、技術革新によって資産が陳腐化するリスクを含め、多くの要因について考慮することが必要である。さらに、償却方法についても、資産の将来の経済的便益を企業が費消すると予想するパターンを反映するものであることが必要とされている。

- (4) 第 13 項(2)に関連して、IASB により公表された「財務報告に関する概念フレームワーク」において、一般目的財務報告書は報告企業の価値を示すように設計されていない(0B7 項)とされており、自己創設のれんの計上は、一般目的財務報告において目的適合的ではないと考えられる。第 13 項(2)はこの自己創設のれんの不計上との整合性を理由にのれんの償却を否定しているが、広告費などに係る会計処理と企業結合で取得したのれんの事後測定は別の議論と考えられる。
- (5) 第 13 項(3)については、費用配分を行う償却と回収可能価額に着目する減損テストは、目的が異なっているため、減損テストによって償却を補うことはできないと考えられる。また、回収可能価額には企業結合後に生じた自己創設のれんから創出される金額も含まれるため、企業結合で取得したのれんが減価していても、企業結合後に生じた自己創設のれんから創出される金額によって補われる場合には減損損失が認識されないため、減損テストでは、企業結合で取得したのれんについて生じた減価を示すことはできないと考えられる。
16. 一方、のれんの非償却を支持する意見としては、第 13 項に記載された理由のほか、次の意見が聞かれている。
- (1) 企業結合を行うにあたって海外企業とのイコール・フットィングが確保されることが重要であり、非償却とすることに企業としてメリットがある。
- (2) 財務諸表利用者の一部は、フリー・キャッシュ・フローを重視して分析を行っており、非現金支出費用であるのれんの償却費を無視して分析する場合がある。このため、のれんを非償却としても、こうした財務諸表利用者による分析のあり方に影響を与えない。
17. 審議の結果、当委員会は、第 15 項に記載された企業結合後の利益計算に与える重要性に鑑み、のれんの非償却については我が国における会計基準に係る基本的な考え方との相違が大きいものとして、のれんの償却を要求するように「削除又は修正」することとした。
18. のれんを償却するよう「削除又は修正」するにあたっては、のれんの償却に用いる耐用年数が論点となった。のれんの償却に用いる耐用年数を定める方法としては、(1)のれんの耐用年数について上限を定めず企業が適切に見積った効果の及ぶ期間により償却する方法、(2)特定の耐用年数により償却することを要求するが、反証できる場合には耐用年数の短縮又は延長を認める方法、(3)のれんの耐用年数の上限を設ける方法、(4)のれんの耐用年数について上限を設けるが、反証できる場合には耐用年数の延長を認める方法、(5)のれんの耐用年数について適切に見積った効果の及ぶ期間により償却するが、信頼性をもって見積れない場合には定められた上限以内の年数で償却する方法等が考えられる。
19. 耐用年数の上限の要否に関して、のれんの効果が及ぶ期間を信頼性をもって見積ることは、特に長期に及ぶ場合、一定の困難さがあると考えられるため、耐用年数の上限を設けることは合理的と考えられる。また、具体的な耐用年数の上限については、短すぎる年数を設定すると実態を反映することが困難となる可能性があるため、IAS 第 22 号(1998 年)

や日本基準を参考にして 20 年とした。

## 関連会社又は共同支配企業に係るのれんの償却（第 5 項）

20. 企業結合で取得したのれんを償却するように「削除又は修正」することとしたことを受けて、関連会社又は共同支配企業に係るのれんについても同様に償却するように IAS 第 28 号を「削除又は修正」することとした。
21. ここで、IAS 第 28 号では、関連会社又は共同支配企業に係るのれんは区分して認識されず、投資全体が 1 つの資産として取り扱われている。本会計基準では、関連会社又は共同支配企業に係るのれんを償却することを受けて、関連会社又は共同支配企業に対する投資はのれんとそれ以外から構成され、それぞれを区分して会計処理する一方で、両者をまとめて表示すると整理した。
22. したがって、関連会社又は共同支配企業に対する純投資に係る減損損失については、IAS 第 36 号「資産の減損」（以下「IAS 第 36 号」という。）におけるのれんの減損損失に関する会計処理と同様に、減損損失をまず関連会社又は共同支配企業に係るのれんに配分し、また、関連会社又は共同支配企業に係るのれんに配分された減損損失の戻入を禁止するように「削除又は修正」することとした。

## のれんの償却に関する開示（第 6 項）

23. 企業結合で取得したのれんの償却を要求するように会計処理を「削除又は修正」することとしたため、のれんの償却に関する情報を財務諸表利用者に提供する目的で開示規定を追加することとした。具体的には、償却方法及び耐用年数並びにのれんの償却費が含まれている包括利益計算書の表示科目の開示を要求することとした。また、報告期間の期首と期末におけるのれんの帳簿価額の調整表に関する開示規定について見直しを行った。

## 関連する論点

24. 企業結合で取得したのれんの償却を要求することに関連して、次の項目についても「削除又は修正」を行うかについて検討を行った。
  - (1) 毎年におけるのれんの減損テスト
  - (2) 企業結合で取得した無形資産の識別
  - (3) 耐用年数を確定できない無形資産の非償却

## 毎年におけるのれんの減損テスト

25. IAS 第 36 号では、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) 行うことが要求されている。のれんを償却する場合、毎年におけるのれんの減損テストについても「削除又は修正」すべきか検討が行われた。

26. この点に関し、IAS 第 36 号における資産の減損は、通常、減損の兆候がある場合に資産の回収可能価額を見積っており、のれんについては、償却しないことを理由に例外的に毎年減損テストが要求されているため、のれんを償却する場合には、他の資産と同様に、減損の兆候がある場合にのみ資産の回収可能価額を見積ればよいという意見が聞かれた。しかしながら、「削除又は修正」を必要最小限とする観点を勘案し、本項目については「削除又は修正」しないこととした。

### 企業結合で取得した無形資産の識別

27. IFRS 第 3 号では、企業結合で取得した無形資産について、分離可能性規準又は契約法律規準のいずれかが満たされる場合に識別可能とされており、識別可能な無形資産をのれんと区分して認識することが要求されている。のれんを償却する場合、企業結合で取得した無形資産の識別についても「削除又は修正」すべきか検討を行った。
28. 主に次の理由から、企業結合で取得した無形資産の識別についても「削除又は修正」すべきという意見が聞かれた。
- (1) 例えば、無形資産を受け入れることが企業結合の目的の1つとされていた場合など、無形資産が企業結合の対価計算の基礎に含められていたような場合にのみ、当該無形資産をのれんから区別して識別することが目的適格的である。
  - (2) のれんを償却する場合には、のれんの耐用年数と無形資産の耐用年数の差による償却費の差額のみが損益に影響を与えるため、のれんを非償却とする場合と比べ、無形資産を識別する必要性が低いと考えられる。
29. しかしながら、「削除又は修正」を必要最小限とする観点を勘案し、本項目については「削除又は修正」しないこととした。

### 耐用年数を確定できない無形資産の非償却

30. IAS 第 38 号「無形資産」では耐用年数を確定できない無形資産は償却してはならないとされており、IAS 第 36 号では減損テストを毎年（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) 行うことが要求されている。のれんを償却する場合、耐用年数を確定できない無形資産の非償却についても「削除又は修正」すべきか検討を行った。
31. 主に、一部のブランドなどの耐用年数を確定できない無形資産とのれんの区別は難しく、一方が非償却であり一方が償却の場合には、損益操作の余地を与える可能性があるとの理由から、耐用年数を確定できない無形資産の非償却についても「削除又は修正」すべきという意見が聞かれた。
32. しかし、のれんが残余として計算されるのに対し、耐用年数を確定できない無形資産については、関連するすべての要因を分析したうえでキャッシュ・フローをもたらす期間に



ついて予見可能な限度がないとされたものであるため、必ずしも同列で考える必要はないとの意見を踏まえ、本項目については「削除又は修正」しないこととした。

以 上

## NOTICE

### Copyright

This standard contains copyright material of the International Financial Reporting Standards Foundation® (“Foundation”)® in respect of which all rights are reserved.

Reproduced and distributed by the Financial Accounting Standards Foundation (“FASF”) and the Accounting Standards Board of Japan (“ASBJ”) with the permission of the International Financial Reporting Standards Foundation subject to the restrictions contained in this Notice. No rights granted to third parties to commercially reproduce, store in a retrieval system or transmit in any form or in any means without the prior written permission of the FASF and the Foundation.

In particular, as a condition of using the materials on this website, users (“Users”) agree that:

1. Users shall not, without prior written agreement of the FASF and the Foundation have the right to license, sublicense, sell, rent, or otherwise distribute any portion of Japan’s Modified International Standards (“JMIS”) to third parties.
2. Users and any other third parties do not have the right to reproduce, in either hard copy or electronic format, the text of any specific document, extract or combination thereof for any seminar, conference, training or similar commercial event without the prior written permission of the FASF and the Foundation.
3. Users are obliged to obtain the approval from the FASF and the Foundation to produce more copies than those permitted by the fair copying provisions of the copyright legislation in the respective territory from which they access JMIS or to sublicense JMIS as per paragraph 1 of this Notice or to use JMIS for one of the purposes set out in paragraph 2 of this Notice.
4. Each of the FASF and the Foundation reserves the right to make additional charges for use in accordance with the paragraphs 1 to 3 of this Notice.
5. If any User breaches any of the provisions of paragraphs 1 to 3 of this Notice their right to use JMIS shall forthwith terminate.
6. Please address any requests regarding this Notice to [jmis@asb.or.jp](mailto:jmis@asb.or.jp) for the FASF or [publications@ifrs.org](mailto:publications@ifrs.org) for the Foundation.

### Disclaimer

JMIS are issued by the Accounting Standards Board of Japan (“ASBJ”) in respect of its application to Japanese entities and have not been prepared or endorsed by the International Accounting Standards Board (“IASB”). The IASB, the Foundation, the ASBJ and the publishers do not accept responsibility for any loss caused by acting or refraining from acting in reliance on the material in this publication, whether such loss is caused by negligence or otherwise.

### Restriction

JMIS are not to be distributed outside Japan save for the use by the following:

1. investors and potential investors in Japanese companies, who may want to gain understanding of JMIS, and
2. subsidiaries and associates of Japanese parent companies, which are incorporated and/or based outside of Japan.