

ASBJ「のれんの減損及び償却に関する質問票」に対する回答

2012年9月7日、企業会計基準委員会（ASBJ）は、「のれんの減損及び償却に関する質問票」を公表した。本質問票は、欧州財務報告諮問グループ（EFRAG）及びイタリア会計基準設定主体（OIC）によるIFRSにおけるのれんの減損アプローチに関する経験を集約する取組みに協力を行うとともに、日本の会計基準に基づくのれんの会計処理について、実務における経験や市場関係者の見解を取りまとめた上で、IASB等に意見発信を行っていくことを目的としている。

経理委員会では、これに対し、財務諸表作成者の立場から、第1章「のれんの減損及び償却に関する全般的な質問」、第3章「のれんの減損の負荷についての質問」について回答を取り纏め、2012年10月4日、ASBJに提出した。

のれんの減損及び償却に関する質問票¹

平成24年9月7日
企業会計基準委員会

背景情報

あなたのお立場について、次のいずれかより選択して下さい。

- 財務諸表作成者
- 財務諸表利用者（具体的に、どのような種類の利用者なのかについてご記載下さい（例：投資家、売手サイドのアナリスト、買手サイドのアナリスト、銀行、仕入先、従業員等））： _____
- 監査人
- 学術研究者
- その他（具体的に、記載して下さい。）： _____

¹ 本質問票は、平成24年7月に欧州財務報告諮問グループ（EFRAG）及びイタリア会計基準設定主体（OIC）より公表されているIFRSの適用を前提とした質問票を基礎としつつ、我が国の会計基準の適用を前提とするように部分的に修正を行う形で、作成しております。

第1章 すべての関係者を対象とする質問

のれんの減損と償却（全般）

我が国の会計基準では、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規則的に償却することが要求されています。また、一定の条件に合致する場合、回収可能性を反映させるように帳簿価額を減額する会計処理（減損処理）を行うことが要求されています。

平成15年10月に企業会計審議会より公表された「企業結合に係る会計基準」に関する審議の過程では、のれんの会計処理として、その効果の及ぶ期間にわたり、「規則的に償却を行う」方法と「規則的な償却を行わず、のれんの価値が損なわれた時に減損処理を行う」方法が検討されました。企業会計基準第21号「企業結合に関する会計基準」では、規則的な償却を要求するに至った理由について、結論の背景で、次のような説明がされています。

のれんの会計処理

105. のれんの会計処理方法としては、その効果の及ぶ期間にわたり、「規則的な償却を行う」方法と、「規則的な償却を行わず、のれんの価値が損なわれた時に減損処理を行う」方法が考えられる。「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の償却という費用の対応が可能になる。また、のれんは投資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。さらに、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自己創設のれんの実質的な資産計上を防ぐことができる。のれんの効果の及ぶ期間及びそ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点に関しては、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償却を行う方が合理的であると考えられる。また、のれんのうち価値の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と考えられる。

106. 一方、「規則的な償却を行わず、のれんの価値が損なわれた時に減損処理を行う」方法は、のれんが超過収益力を表わすとみると、競争の進展によって通常はその価値が減価するにもかかわらず、競争の進展に伴うのれんの価値の減価の過程を無視することになる。また、超過収益力が維持されている場合においても、それは企業結合後の追加的な投資や企業の追加的努力によって補完されているにもかかわらず、のれんを償却しないことは、上述のとおり追加投資による自己創設のれんを計上することと実質的に等しくなるという問題点がある。実務的な問題としては、減損処理を実施するためには、のれんの価値の評価方法を確立する必要があるが、そのために対処すべき課題も多い。

107. 平成 15 年会計基準では、こうした議論を踏まえ「規則的な償却を行わず、のれんの価値が損なわれる時に減損処理を行う」方法に対し、「規則的な償却を行う」方法に一定の合理性があることや、子会社化して連結する場合と資産及び負債を直接受け入れ当該企業を消滅させた場合との経済的な同一性に着目し、正の値であるのれんと投資消去差額の会計処理との整合性を図るなどの観点から、規則的な償却を採用した。また、その償却期間についても、平成 9 年連結原則の連結調整勘定の償却に係る考え方を踏襲し、20 年以内のその効果の及ぶ期間にわたって償却することとした。

108. なお、のれんは、「固定資産の減損に係る会計基準」（平成 14 年 8 月 企業会計審議会）の適用対象資産となることから、規則的な償却を行う場合においても、「固定資産の減損に係る会計基準」に従った減損処理が行われることになる。このような「規則的な償却を行う」方法と「規則的な償却を行わず、のれんの価値が損なわれた時に減損処理を行う」方法との選択適用については、利益操作の手段として用いられる可能性もあることから認めないこととした。

他方、国際財務報告基準（IFRS）では、「規則的に償却を行う」方法ではなく、「規則的な償却を行わず、のれんの価値が損なわれた時に減損処理を行う」方法が採用されています。国際会計基準（IAS）第 36 号「資産の減損」では、結論の背景に、次のような記載がされています。

のれんの減損テスト（第 80 項から第 99 項）

BC131A 当審議会は、のれんは償却すべきではなく、その代わりに毎年、又は減損しているかもしれないことを示す事象又は状況の変化がある場合にはそれより高い頻度で、減損テストを行うべきだと結論を下した。IAS 第 22 号「企業結合」は、取得したのれんを、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を求めている。のれんの耐用年数は当初認識から 20 年を超えないという反証可能な前提が置かれていた。この前提が反証された場合には、取得したのれんについて、改訂前の IAS 第 36 号に従い、減損の兆候がない場合でも少なくとも各期末に減損テストを行うことが求められていた。

BC131B 取得したのれんの当初認識後の適切な会計処理を検討する際に、当審議会は、次の 3 つのアプローチを検討した。

- (a) 定額償却。ただし、のれんの減損の可能性を示す兆候がある場合には、いつでも減損テストを行う。
- (b) 償却しない。ただし、毎年、又はのれんの減損の可能性を示す事象又は状況の変化がある場合には、それより高い頻度で減損テストを行う。
- (c) 企業に (a) 又は (b) の選択を認める。

BC131C 当審議会は、(a) と (b) のアプローチの間の選択を企業に認めるべきではないとの結論を下し、公開草案第 3 号「企業結合」へのコメント提出者の中でこの論点に明確な見解を表明した人々はおおむねこれに同意した。そのような選択を許した場合には、財務諸表利用者に提供される情報の比較可能性と信頼性がともに低下するので、情報の有用性が損なわれる。

BC131D 公開草案第 3 号へのコメント提出者の中でこの論点について明確な見解を表明した人々は、おおむねアプローチ (a) を支持した。彼らは、アプローチ (a) を支持する次のような意見を提出した。

- (a) 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。したがって、償却により、取得したのれんを純損益に認識するとともに、自己創設のれんの認識を禁止する IAS 第 38 号の一般原則と整合的に、自己創設のれんをその代わりに資産として認識しないことが確保される。
- (b) 概念上、償却は取得したのれんの取得原価をその費消期間に配分する方法であり、耐用年数を確定できない他の無形資産及び有形固定資産に対するアプローチと整合している。実際に、企業は有形固定資産の耐用年数を算定し、その償却可能額をそれぞれの耐用年数にわたって体系的な方法で配分することが求められている。取得したのれんをそれらと別の方法で処理する概念上の理由はない。
- (c) 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もって予測することができず、そののれんが消滅していくパターンも同様に知ることができない。しかし、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との間での適切なバランスが許容可能なコストで得られる。これは、困難な問題を解決する唯一の実務的な方法である。

BC131E 当審議会は、これらのコメントを検討する中で、表現の忠実性という形での妥当な水準の信頼性を、実務上可能なものとのある程度のバランスをとりながら達成することが、審議会がのれんの当初認識後の会計処理について審議する際に直面する最も大きな課題であることに合意した。当審議会は、取得したのれんの耐用年数及びのれんが減少するパターンは一般に予測できないが、その償却はこのような予測に左右されることに着目した。その結果、ある任意の期間の償却額は、取得したのれんの当該期間中の消費についての恣意的な見積りとして説明するほかない。当審議会は、のれんが資産であるならば、ある意味で、企業結合で取得したのれんが消費されて自己創設のれんに置き換えられるのは事実と認めない。企業がのれんの全体的な価値を（例えば、広告や顧客サービスに資源を使用することにより）維持できることを前提にすればである。しかし当審議会は、公開草案第 3 号の作成時に到達した見解と整合的に、取得したのれんの消費を反映する償却費の有用性は、それに置き換わる自己創設のれんが認識されない場合、依然として疑問だと考えた。したがって当審議会は、公開草案第 3 号の作成時に至った結論を再確認した。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は提供できないという結論である。当審議会は、実例と研究による証拠の双方がこの見解を裏付けていることに留意した。

BC131F 当審議会は、BC131D 項 (b) に要約したコメント提出者のコメントを検討する中で、のれんと有形固定資産の双方の耐用年数は、企業にとっても正味キャッシュ・インフローを生み出すと予想される期間に直接関連しているが、有形固定資産は、企業にとっての期待される物理的効用により耐用年数の上限が生じることに着目した。言い換えれば、のれんと異なり、有形固定資産の耐用年数は、企業にとっての期待される物理的効用の範囲を決して超えない。

BC131G 当審議会は、公開草案第 3 号の作成時に至った見解を再確認した。厳格で運用可能な減損テストを考案できれば、のれんを償却せず、その代わりに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場合にはそれより高い頻度で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もっと有用な情報が提供できるという見解である。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 IAS 第 36 号の修正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うえで、十分に厳密で運用可能な減損テストが開発できるという結論を下した。

質問

[質問 1] 取得したのれんについて、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規則的な償却を行うとともに、「固定資産の減損に係る会計基準」（平成 14 年 8 月 企業会計審議会）に準拠して減損処理を行う現行の取扱いについて適切と考えますか。

- はい（ [質問 5] にお進み下さい。）
- いいえ（ [質問 2] 、 [質問 3] 、 [質問 4] にご回答下さい。）
- この点に関連して、特段のコメントがございましたら、以下に記載して下さい。

米国・IFRS 基準と本邦会計基準に差異があることについては、財務諸表作成側として大きな実務負担・混乱が生じている。

[質問 2] 現行ののれんの取扱いを適切でないと考える場合、次の方法を含め、どのような方法を適切と考えますか。

- IFRS における定めと同様に、のれんについて規則的な償却を行わず、減損処理のみを行う方法
- のれんについて、規則的な償却のみを行い、減損処理は行わない方法
- のれんについて規則的な償却を行いつつ、「固定資産の減損に係る会計基準」に基づく減損処理以外の方法でのれんの価値の減少を認識する方法（例えば、米国会計基準における取扱い²のような方法に従って、減損損失を認識する方法）
- のれんについて規則的な償却を行いつつ、「固定資産の減損に係る会計基準」に基づく減損処理を行うとともに、償却期間に関する開示を充実させる方法（例えば、企業が見積もった償却期間を適切と考えた理由に関する説明に関する開示等）
- その他の方法（適切と考える方法について、具体的に記載して下さい。）：

² 米国会計基準（Topic350）では、報告単位の公正価値が報告単位の帳簿価額（のれんの帳簿価額を含む。）を下回る可能性が 50%超あるかについて定性的な評価を行った上で、これに該当しない場合、ステップ 1 に進まないことが出来るとされています。これに該当する場合、報告単位の公正価値と報告単位の帳簿価額（のれんの帳簿価額を含む。）を比較し、減損の可能性があるか否かを識別（ステップ 1）した上で、減損の可能性があると判断された場合、のれんの帳簿価額とのれんの暗示された公正価値とを比較し、前者が後者を超過する場合には当該超過額を減損損失として認識する（ステップ 2）こととされています。

選択枝 1 以外にも、以下の方法が適切との少数意見もあった。
のれんについて規則的な償却を行いつつ、IFRS に基づく減損処理 (1step) を行
い、償却期間に関する開示を行う方法

また、特定の方法を適切と考える場合、その理由について、以下に記載して下さい。

減損テストの方法については、日本基準の 2 step 方式よりも IFRS の 1 step 方式
の方が、保守的に損失を認識するという観点から、より望ましいと考える。

[質問 3] 「企業結合に関する会計基準」では、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規則的に償却するという方法が示されています。
当該方法は、のれんの価値が減価した部分の金額を適切に反映することにならないと考
えますか。

- いいえ
- はい (理由を記載して下さい。) :

のれんの効果の及ぶ期間及びその減価のパターンを合理的に予測することが困難
(※) である以上、20 年以内の期間で規則的に償却を行うことは、必ずしものれ
んの価値が減価した部分の金額を適切に反映するとは言えないと考える。

競争の進展によって価値が減価することは有り得るものの、必ずしも減価する
とも言い難く、減価した場合は減損会計を厳格に実施することで対応可能であり、
規則的に償却するという方法を採用する積極的な理由には成り得ないと考える。

(※) のれんには価値が減価しないものや、減価するとしてもその効果が 20 年
以上に亘って及ぶものもあるはずであると考え。

なお、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
規則的に償却するという方法が、のれんの減価を適切に反映することにつながらないと考
える場合、これを改善する上で考えられる方法について記載して下さい。

減損会計を厳格に適用することにより、各期間において減損を通じて適切に減価
を反映することができるものと考え。

[質問 4] 取得したのれんの価値の減少を減損処理のみによって認識する方法を採用する場合、概念上、すでに「消費」された取得したのれんを置き換えるよう（当初のコストの範囲内で）自己創設のれんが認識されることになると思いますか。

いいえ（自己創設のれんが認識されることにならないと考える理由を記載して下さい。）

はい（自己創設のれんを認識されることになると考える理由を記載して下さい。）

適切に減損会計を適用すれば、自己創設のれんが認識されることはならないと考える。取得したのれんが「消費」されたことが分かる時とは、すなわち、のれんの価値が減少している時と同義であると考えられる。のれんの価値の減少については減損処理によって認識されるため、自己創設のれんが認識されるという状況は考えられない。

なお、「自己創設のれんが認識されることになる」との立場から、のれんの価値は時の経過とともに費消されるのが通常であり、価値を維持するには追加的な投資及びビジネスモデルの高度化が必要となるので、のれんを非償却とすると取得時ののれんが自己創設のれんに置き換わることになり、自己創設のれんが認識されることになるとの少数意見もあった。

また、自己創設のれんが認識されることを意味すると考えるにもかかわらず、のれんの価値の減少を減損処理のみによって認識する方法を適切と考える場合、その理由について記載して下さい。

減損損失の戻入れ

「固定資産の減損に係る会計基準」において、減損処理を行った資産については、減損後の帳簿価額に基づき減価償却を行うとされており、減損損失の戻入れは行わないとされています。

「固定資産の減損に係る会計基準」の前文として公表された「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）では、固定資産（以下、のれんを含む。）の減損とは、収益性の低下により投資額の回収が見込めなくなった状態であり、減損処理とは、そのような場合に、一定の条件の下で回収可能性を反映させるように帳簿価額を減額する会計処理であるという説明がされている他、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」の結論の背景³において、減損処理は、直接的に貸借対照表価額を求めるものではないと説明されています。

さらに、「固定資産の減損に係る会計基準の設定に関する意見書」では、減損の存在が相当確実な場合に限り減損損失を認識及び測定すべきとしていること、また、戻入れは事務的負担を増大させるおそれがあることなども勘案された上で、減損損失の戻入れは行わないと結論付けた旨が説明されています。

なお、IFRS においては、自己創設のれんの認識を回避する観点から、資産又は資産グループに対する要求事項の例外として、のれんについて減損損失の戻入れを行うことは禁止されています⁴。

質問

[質問 5] のれんについて減損損失の戻入れを行わない取扱いについて、適切と考えますか。

はい

いいえ（減損の戻入れをすべきと考える理由を記載して下さい。）：

³ 企業会計基準適用指針第 6 号第 134 項参照。

⁴ IAS 第 36 号「資産の減損」BC187 項から BC191 項参照。

第2章 財務諸表利用者を対象とする質問

のれんについて、現行の会計処理に基づく財務情報の利用者にとっての有用性

のれんの減損が利用者にとって情報価値があるか否かについて、一部の学術研究において、次のような見解が示されています⁵。

- (1) のれんの減損は将来キャッシュ・フローの予測に役立つ（予測価値）ため、利用者にとって情報価値がある。投資家及び財務アナリストが、減損の公表に対して否定的に反応し彼らの短期的及び長期的な予想を修正することが、これを裏付けるものであるかもしれない。
- (2) のれんの減損は、企業の将来キャッシュ・フローに関する現在の見積りを確認するのに役立つ（確認価値がある）。このため、のれんの減損は、利用者にとって情報価値がある。
- (3) のれんの減損は、利用者が将来キャッシュ・フローを予測することにも企業の将来キャッシュ・フローの現在の見積りを確認することにも役立たない（確認価値がない）。このため、のれんの減損は、利用者にとって情報価値がない。

質問

[質問 6] 次の要素⁶のうち、通常、のれんは何で構成されていると考えますか（複数回答可）。

- 将来の経済的便益を創出する未認識の資産（例えば、労働力）
- 認識又は測定のみスマッチ（例えば、繰延税金や年金に関する事項）
- 取得企業による過大な支払
- 被取得企業の資産及び負債の測定の誤謬

⁵ これらの見解は、このトピックに関する一部の学術論文の分析に基づいています。

⁶ たとえば、IFRS 第3号「企業結合」BC313項では、のれんの構成要素について、次の6つの要素に区分した説明がされています。

- 構成要素 1—取得日時時点の被取得企業の純資産の帳簿価額に対する公正価値の超過分
- 構成要素 2—被取得企業が以前には認識していなかったその他純資産の公正価値
- 構成要素 3—被取得企業の既存の事業における継続企業要素の公正価値
- 構成要素 4—取得企業と被取得企業の純資産及び事業を結合することにより期待される相乗効果（シナジー効果）及びその他の便益の公正価値
- 構成要素 5—提示する対価を評価する際の誤謬により生じた、取得企業が支払う対価の過大評価
- 構成要素 6—取得企業による過大支払又は過小支払

- シナジー効果
- 他の要素（以下において、具体的に記載して下さい。）：

〔質問 7〕企業の財政状態及び業績を評価する際に、財務諸表に表示されているのれんに関する情報を利用していますか。

- いいえ（→セクション 〔質問①〕（質問①-1 から質問①-2）にお進み下さい。）
- はい（→セクション 〔質問②〕（質問②-1 から質問②-15）にお進み下さい。）

〔質問①〕：財務諸表に表示されているのれんに関する情報を利用しない場合

〔質問 7〕において、「いいえ」と回答された方（財務諸表に表示されているのれんに関する情報を利用しない場合）は、以下の質問にご回答下さい。

〔質問①-1〕財務諸表で表示されているのれんに関する情報を利用しないのは、どのような理由によるものですか（複数回答可）。

- のれんの分析あるいは企業（グループ）の予想キャッシュ・フローの見積りにおいて、財務諸表に含まれていない他の利用可能な情報を利用する方が効果的であるため。

この回答を選択される場合、より効果的と考える他の利用可能な情報はどのようなものが該当するかについて説明して下さい。

-
-
-
- 財務諸表で報告されているのれんに関する情報は十分に信頼性のあるものではないため（のれんの情報は、企業が設定する仮定に大きな影響を受け、これらの仮定は容易に検証又は検討することができないため）。
 - 企業の財政状態及び経営成績を分析する上で会計情報を使用する場合、財務諸表上の数値に相当多くの修正を加えなければならず、負荷が過度であるため。
 - 財務諸表に表示されているのれんがどのような構成要素によっているかが不明確であるため（財務諸表に表示されているのれんは、以前に取得したのれんと、新たな自己創設のれん、異なる資金生成単位の間で再配分された潜在的なのれん等の混合であるため）。
 - 財務諸表に表示されているのれんは企業ののれんの一部にすぎないため（少数株主に帰属するのれんも、自己創設のれんも、報告数値には含まれていないため）。
 - 将来の利益に関する企業固有の予想から生じるノイズを取り除くために、のれんの金額を資本から全額控除しているため。
 - その他の理由（該当がある場合、具体的に記載して下さい。）：
-
-
-
-
-
-
-

[質問①-2] のれんの情報を利用者にとってより有用なものとするために、他に方法が考えられますか。

- いいえ
- はい（のれんの情報をより有用なものとするために、考えられる方法を、以下に

記載して下さい。) :

【質問②】：財務諸表に表示されているのれんに関する情報を利用する場合

〔質問 7〕において「はい」と回答された方（財務諸表に表示されているのれんに関する情報を利用する場合）は、以下の質問にご回答下さい。

〔質問②-1〕 のれんに関する会計情報をどのような目的で利用するかについて、記載して下さい（例えば、企業の将来キャッシュ・フローの見積り、資本の十分性の分析、経営者の受託責任の評価、など）。 また、そうした情報を通常どのように利用していますか。

〔質問②-2〕 企業の分析において、想定されるのれんの内容に応じてのれんの金額を異なる方法で利用しますか。例えば、のれんを構成しているのが、主に、未認識資産（例えば、労働力）、認識又は測定の不マッチ（例えば、繰延税金や年金）、取得企業による過大な支払、測定の不正確、あるいはシナジーと考えられる場合、のれんの金額をそれぞれ異なる方法で利用しますか。

- いいえ
- はい（のれんの金額をその想定される内容に応じて、どのように利用するかについて、記載して下さい。） :

また、当該方法は、報告企業が属する業種によって異なりますか。

- いいえ
- はい（報告企業が属する業種によってどのように異なるかについて、記載して下さい。）：

[質問②-3] のれんの財務情報に関する信頼性について、具体的な規準を用いて評価していますか（例えば、報告企業が上場しているか、報告企業が提供する財務情報をカバーしている投資家及び財務アナリストの人数、企業のガバナンスの質、など）。

- いいえ
- はい（適用している規準について、具体的に記載して下さい。）：

[質問②-4] 次のどちらが、より目的適合性の高い情報を提供すると思いますか。

- 貸借対照表に認識されているのれんの金額
- 貸借対照表に認識されているのれんの金額の変動

[質問②-5] 現金を対価とする企業結合で取得したのれんと株式交換による企業結合で取得したのれんについて、異なる方法で情報を利用しますか。

- いいえ
- はい（それぞれの取扱いについて、可能な範囲で、記載して下さい。）：

[質問②-6] 財務分析を行う際、のれんの金額を他の情報と一緒に利用したり、会計数値を修正したり、自らの仮定やパラメーター若しくは他のデータを反映するように修正したりしますか。

- いいえ
- はい（のれんの情報をどのように利用しているかについて、以下より選択して下さい。（複数回答可））：
- 企業の業績（すなわち、一定の期間にわたる企業の収益力）の分析において、取得したのれんが利益の増加又はコストの減少という形で緩やかに使用されていく（のれんの「自然な費消」）ように考えている。
- それぞれの企業結合で取得したのれんを（可能な範囲で）一定期間にわたって識別し、継続して把握するための分析ツールを使用している。

- 企業の財務諸表から控除できるもの以外で、資金生成単位にのれんを配分するために具体的な規準を適用している（例えば、セグメント報告単位をベースに、のれんを配分する等）。
- のれんは、会計上、「耐用年数を確定できない」資産として会計処理されているが、各資金生成単位に配分されたのれんに耐用年数を設けるため、具体的な規準を開発又は使用している。
- その他（分析上考慮しているか、又は報告されている財務データを修正するために使用しているその他の事項について、記載して下さい。）：

[質問②-7] 企業の分析において（例えば、将来キャッシュ・フローを見積る際に）、のれんの金額を他の無形資産と異なる方法で扱いますか。

- いいえ
- はい（どのように異なるのかについて、具体的に記載して下さい。）：

[質問②-8] のれんの会計処理について、現行の日本基準において要求されている方法以外に、財務情報の有効性を高め、それによって利用者にとっての有用性を高めることができるような他の方法があると考えますか。

- いいえ

- はい（方法について、具体的に記載して下さい。）：

のれんの減損

[質問②-9] のれんの減損に関する会計情報は、企業の将来キャッシュ・フローを見積るために有用と考えますか。

- はい
- いいえ（のれんの減損に関する情報を、他に、どのような用途で利用しているかについて記載して下さい。）：

[質問②-10] のれんの減損に「予測」価値がある状況（例えば、企業の収益性の低下を示唆する）を、「確認」価値のみがある状況（例えば、市場参加者がすでに行っている評価の確認を提供する）と区別できるように、具体的な規準を開発し、使用していますか。

- いいえ
- はい（使用している規準の概要について、簡単に記述して下さい。）：

「はい」と回答する場合：

のれんの減損に予測価値があると考ええる場合、のれんの減損によって、企業の将来キャッシュ・フロー予測を変更しますか（例えば、のれんの減損は、企業のある事業単位の予想外の業績不振が一定期間にわたって続くことを示すと考えますか。あるいは、のれんの減損を、株価が今後下落する可能性が高いという指標と考えますか。）

はい

いいえ

のれんの減損に確認価値があると考ええる場合、市場相場の傾向がのれんの減損を反映していることを、どのような方法で評価しますか。

[質問②-11] 減損損失額のうち、一定の金額よりも多額であるか、又は他の一定の規準によって重要と考えられるものだけを考慮していますか。

いいえ

はい

[質問②-12] 報告企業が実施した減損テストを分析するにあたり、前提とした仮定が変更された影響（例えば、割引率、成長率に関する仮定の変更など）について考慮しますか。

いいえ

はい

[質問②-13] 例えば、企業が前年度に多額の損失を報告したが、のれんの減損損失が同時に認識されなかった場合、のれんについて将来生じ得る減損損失を分析に反映しますか。

いいえ

はい

[質問②-14] のれんの減損損失の頻度や大きさは、あなたの分析にとって関連性がありますか（例えば、頻繁で少額の評価減は、一時的な多額の評価減とは異なる方法で扱いますか。）

いいえ

はい

[質問②-15] 報告企業の経営陣が交代する際、のれんの減損損失が認識されることを予測しますか。

いいえ

はい

[質問 8] 上記の質問へのご回答以外に、追加的なコメントがある場合、以下に記載して下さい。

第3章 財務諸表作成者を対象とする質問

のれんの減損テストの適用に関する負荷

「固定資産の減損に係る会計基準」では、資産又は資産グループに減損の兆候がある場合に、当該資産又は資産グループについて、減損損失を認識するかどうかの判定を行うこととされています。減損損失の測定は、将来キャッシュ・フローの見積りに大きく依存し、測定が主観的にならざるを得ない面があるため、同会計基準では、減損の兆候がある資産又は資産グループについて、これらが生み出す割引前の将来キャッシュ・フローの総額がこれらの帳簿価額を下回るときに減損損失を認識することを求めています。

また、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、のれんの帳簿価額を合理的な基準に基づき分割するとともに、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、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こととされています。のれんを含む、より大きな単位について減損損失を認識するかどうかを判定するに際しては、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とされています。

なお、IFRS では、IAS 第 36 号「資産の減損」において、企業結合で取得したのれんについては、各報告期間の末日現在において減損の兆候が存在する場合に限らず、毎年、IAS 第 36 号第 80 項から第 99 項に従って、減損テストを実施しなければならないとされています。

質問

[質問 9] 「固定資産の減損に係る会計基準」に準拠して、のれんについて、減損損失を認識した経験がありますか。

- はい（[質問 10]にお進み下さい。）
- いいえ

[質問 10] 「固定資産の減損に係る会計基準」に準拠して、のれんの減損テストを実施する負担は大きいと考えますか。「はい」と回答する場合、それはなぜですか。

- いいえ
- はい（のれんの減損テストを実施する負担が大きいと考える理由について、以下に記載して下さい。）：

[質問 11] のれんの減損テストに関する負担は、財務アナリストにとっての情報の有用性に見合ったものだと考えますか。「いいえ」と回答する場合、これらの負担が見合わないとする理由を記載して下さい。

- はい
- いいえ（減損テストの負担が便益に見合わないとする理由について、以下に記載して下さい。）：

[質問 12] のれんの減損に関する会計情報の有用性を高めること、又は、のれんの減損テストを実施する負担を削減することは、どのような方法で可能になると考えられますか。可能な範囲で、以下に、具体的に記載して下さい。

質問 14 で後述の通り、のれんの減損テストは大きな負担とはならないと考える。

[質問 13] のれんの減損テストで行われる割引前将来キャッシュ・フロー及び回収可能価額の見積りは、のれんの消費パターンの見積り（償却期間の見積りを含む）よりも難しい（また、負荷が大きい）と考えますか。

- 割引前将来キャッシュ・フロー及び回収可能価額の見積りの方が、負荷が大きい
- 消費パターンの見積り（償却期間を含む）の方が、負荷が大きい
- 両者の負荷について、大きな差異はない
- 不明

日本基準と IFRS の両基準に基づき連結財務諸表作成経験がある場合の質問

[質問 14] 日本基準と IFRS の両基準に基づき連結財務諸表の作成経験がある場合、のれんの減損テストについて負荷が大きいと考えるアプローチはいずれと考えますか。

- 日本基準によるアプローチの方が、負荷が大きい
- IFRS によるアプローチの方が、負荷が大きい
- 両基準によるアプローチについて、大きな差異はない
- 不明

上記のように考える理由はどのようなものでしょうか。

のれんの価値は企業結合時に算出していることから、算出方法自体は特殊なものではなく、基本的には事業計画をアップデートすれば毎期末の価値を算出することが可能であることから、減損損失の測定自体は多少の負荷がかかるものではあるが、大きいものではないと考える。

[質問 15] 上記の質問へのご回答以外に、追加的なコメントがある場合、以下に記載して下さい。

のれんを償却すべきか否か、という問題は必ずしも理論的に決着がつく問題ではないが、資産負債アプローチ（一定時点における企業価値の評価を重視し、企業価値の増減に着目した会計）に立脚すれば、規則的な償却により収益と費用を対応させるというよりは、のれんの減価を適時に把握し、会計処理するという非償却／減損アプローチが整合すると考えられる。また、財務諸表作成者としては、子会社も含めた会計基準統一の容易さという観点から、会計基準の国際的調和が重要であるため、IFRS 及び米国会計基準が採用するのれんの非償却／減損アプローチを支持する。

のれんの償却/非償却の問題は、どちらか一方が会計理論的に完全ということではなく、のれんの費消パターンや減価の度合いを測定することは非常に困難という共通認識のもとで概念的な健全性と実用性を比較衡量した結果としての手法の違いに他ならない。さらに IFRS 及び米国会計基準がのれんの非償却を採用する中で、日本だけが償却を選択したとしても、ツールとしての会計情報の有用性を高めることには必ずしも繋がらないと考えられる。したがって、財務諸表作成者としては、日本基準上ものれんの非償却を選択するのが望ましいと考えられる。

自己創設のれんの認識の可能性や、減価が認識されない可能性など、「可能性」を前提とした議論に意味はなく、IFRS 及び米国会計基準への収斂を第一義に考え、減損会計の適用に向けて、のれんの価値の測定方法を早期に確立させることが我が国の国益に合致するものとする

また、無形資産に関する会計基準を整備することで、のれんの一部または全部を償却性の無形資産に計上できる余地があり、のれんを非償却とした場合の影響が軽減できる可能性があるとする。

なお、質問 4 に記載の通り、「自己創設のれんが認識される」という立場の意見もあり、自己創設のれんの認識を防止するためには、のれんを定期的に償却することが望ましいという少数意見もあった。

第4章 監査人を対象とする質問

のれんの減損テストの適用に関する監査可能性

「固定資産の減損に係る会計基準」では、減損の兆候がある資産グループ（のれんを含む）について減損損失を認識するかどうかの判定は、資産グループから得られる割引前将来キャッシュ・フローの総額と帳簿価額を比較することによって行い、資産グループから得られる割引前キャッシュ・フローの総額が帳簿価額を下回る場合には、減損損失を認識するとされています。なお、減損損失を認識するかどうかの判定に際して見積られる将来キャッシュ・フロー及び使用価値の算定において見積もられる将来キャッシュ・フローは、企業に固有の事情を反映した合理的で説明可能な仮定及び予測に基づいて見積るとされており、その際、資産グループの現在の使用状況及び合理的な使用計画等を考慮するとされています。

のれんを含む資産グループから得られるキャッシュ・フローの見積りは、市場で観察されるものでなく主観的であり、監査人が入手できる情報は経営者に比べて相当程度限定されることから、監査人が経営者の主張に異議を唱えることは実務において困難という見解も一部に示されています。また、減損損失が、損失認識の期間を任意に選択することを通じて、利益操作に利用される可能性があるという見解も示されています。

質問

[質問 16] 「固定資産の減損に係る会計基準」に基づくのれんの減損テストには、上述のように、見積りの要素が多く含まれ、客観的な証拠の入手が困難であることから、減損の要否や減損損失額に関する監査は困難と考えますか。

いいえ

はい（困難と考える事項について、具体的に記載して下さい。）：

[質問 17] 質問 16 に対する回答が「はい」の場合、減損の判定について、どのような方法によって監査可能性を向上させられるのかについて、以下に見解を記載して下さい。

日本基準と IFRS の両基準に基づく連結財務諸表について監査経験がある場合の質問

[質問 18] 日本基準と IFRS の両基準に基づき連結財務諸表の監査経験がある場合、のれんの減損テストについてより監査が困難と考えるアプローチはいずれと考えますか。そのように考える理由はどのようなものでしょうか。

- 日本基準によるアプローチの方が、監査が困難
- IFRS によるアプローチの方が、監査が困難
- 両基準によるアプローチについて、大きな差異はない

上記のように考える理由等について、以下に記載して下さい。

[質問 19] 上記の質問へのご回答以外に、追加的なコメントがある場合、以下に記載して下さい。

第 5 章 学術研究者を対象とする質問

のれんの減損に関連する学術研究又は各種機関による研究調査

平成 14 年に「固定資産の減損に係る会計基準」が公表されて以降、多くの学術研究又は各種機関による研究調査プロジェクトが実施されています。これらの多くは、米国会計基準や IFRS における定めと対照しつつ、のれんに関する償却と減損を組み合わせたアプローチが、財務報告の利用者に最も有用な情報を提供するのかどうか確認するためのものだったと理解しております。これまでのセクションで示唆されているとおり、我々は、このトピックを調査している研究について限定的なレビューを行っています。

質問

[質問 20] のれんの減損に関する価値関連性及びのれんの会計処理の分析に関する学術研究等についてご存知であれば、その名称及び出所を記載して下さい。

[質問 21] 上記の質問へのご回答以外に、追加的なコメントがある場合、以下に記載して下さい。

(参考情報) 日本基準と IFRS におけるのれんの会計処理

項目	日本基準	IFRS
のれんの償却	20年以内のその効果が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規則的に償却することが要求されている。	要求も許容もされていない。
のれんの減損	要求されている。	要求されている。
・ 減損テストの頻度	減損の兆候がある場合	減損の兆候がある場合（但し、少なくとも、毎年）
・ 減損テストの方法	資産グループから得られる割引前将来キャッシュ・フローの総額 ⁷ と帳簿価額を比較	資金生成単位の回収可能価額と当該単位の帳簿価額を比較
・ 減損損失の認識規準	割引前キャッシュ・フローの総額 < 帳簿価額	回収可能価額 < 帳簿価額
・ 減損損失の測定	帳簿価額 - 回収可能価額	同左
のれんの減損損失の戻入れ	要求も許容もされていない。	同左

⁷ 資産グループ中の主要な資産の経済的残存使用年数が20年を超える場合、20年経過時点の回収可能価額を算定し、20年目までの割引前将来キャッシュ・フローに加算する。