

## 質問6に寄せられたコメント

提出者区分	名称又は氏名	寄せられたコメント
団体等 監査人、会計専門家	EY新日本有限 責任監査法人	<p>(コメント)</p> <p>のれんの非償却の導入に伴い、固定資産の減損会計に IFRS 会計基準の考え方を採用する場合、市場価格のない株式等の減損処理に関する金融商品会計基準等の考え方との関係性の整理が必要と考えられる。</p> <p>(理由)</p> <p>固定資産の減損会計に IFRS 会計基準の考え方が導入されて、のれんの減損処理において、継続価値を考慮して回収可能価額が公正価値として算定された場合には、のれんを含むより大きな単位の回収可能価額が時価（のれんを含む子会社株式の時価）に類似することもあり得ると考えられる。このような会計処理は、市場価格のない株式等の減損処理を定めている金融商品会計基準等の考え方、すなわち、市場価格のない株式等については時価ではなく実質価額に基づいて減損処理を行うとする考え方と異なるとも考えられる。このため、金融商品会計基準等の考え方との関係性の整理が必要と考えられる。</p>
団体等 監査人、会計専門家	日本公認会計 士協会	<p>のれんを含む資産グループの減損会計に IFRS 会計基準の考え方が採用される場合、市場価格のない株式等の減損処理の考え方との関係性も検討が必要と考えられる。(理由) 市場価格のない株式等については、たとえ何らかの方式で価額の算定が可能としても、それを時価とはしないとする考え方が踏襲されている(金融商品会計基準第 81-2 項)。のれんを非償却とし、IFRS 会計基準と同様の考え方が減損会計に採用される場合、のれんの減損テストにおいてのれんの償却期間を考慮しない当該時点の回収可能価額が算定され、特に公正価値として算定される場合には、市場価格のない株式等の時価と類似する場合もあると考えられる。のれんの減損テストは每期実施が想定される中、取得原価をもって貸借対照表価額とし、時価開示も行わない市場価格のない株式等の会計処理及び開示の考え方を継続するのか、また、各々の評価の考え方の関係性の検討が必要と考えられる</p>
団体等 監査人、会計専門家	日本公認会計 士協会	<p>IFRS 会計基準と同様の考え方に基づき減損会計の見直しを行う場合、のれんの償却・非償却の違いから生じる差異以外の会計基準の差異についても、慎重に検討を行うべきである。(理由) IAS 第 36 号では、取得したのれんは、結合のシナジーによる便益が生じると期待される取得企業の個々の資産グループに配分しなければならないとされており、シナジーから便益を得る取得企業の資産グループに配分される場合がある。これに対し、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」第 131 項においては、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</p>

## 質問6に寄せられたコメント

提出者区分	名称又は氏名	寄せられたコメント
団体等 監査人、会計専門家	日本公認会計士協会	<p>る単位であるとされている。取得企業の資産グループへのれんを配分する考え方に違いがあると考えられ、減損会計の改正を行う場合には、この点も含め慎重に検討を行う必要があると考えられる。</p> <p>移管指針第4号「連結財務諸表における資本連結手続に関する実務指針」（以下、「資本連結実務指針」という。）についても、例えば、以下の観点での検討が必要と考えられる。</p> <p>（理由）</p> <p>資本連結実務指針では、支配獲得時の非支配株主持分の測定について子会社の資本に基づいて測定することとされており、また、追加取得や支配関係が継続する一部売却においても、それぞれ子会社の資本に基づいて測定することとされている。</p> <p>のれんの非償却を導入し、全部のれん方式を採用する場合、IFRS 会計基準では、非支配持分について公正価値で測定することが選択可能とされており、非支配株主持分を支配獲得時に時価で評価した上で、事後の測定をどのように行うのかについての検討が必要と考えられる。</p> <p>また、のれんの減損時の非支配株主持分に帰属する当期純利益の取扱いも検討する必要があると考えられる。</p>
団体等 監査人、会計専門家	有限責任監査法人トーマツ	<p>情報要請文書第44項 J-1</p> <p>仮に非償却を導入し、全部のれん方式を採用する場合、移管指針第4号「連結財務諸表における資本連結手続に関する実務指針」において、非支配株主持分の測定についての検討が必要と考えます。</p> <p>支配獲得時の非支配株主持分の測定、追加取得に係る持分変動の処理、子会社株式を一部売却した場合で親会社との支配関係は継続しているときの処理は、それぞれ子会社の資本に基づいて測定することとされています（同実務指針第23項、第37項及び第42項）。</p> <p>一方で、IFRS 会計基準では、非支配持分について公正価値で測定することが選択可能とされているため（IFRS3.19）、同様の定めを設けるかどうか、設ける場合には事後の測定について検討が必要と考えます。</p> <p>また、のれんの減損時の非支配株主持分に帰属する当期純利益の取扱いも検討する必要があると考えます（同実務指針第66-3項）。</p>
団体等 監査人、会計専門家	日本公認会計士協会	<p>移管指針第4号「連結財務諸表における資本連結手続に関する実務指針」（以下、「資本連結実務指針」という。）についても、例えば、以下の観点での検討が必要と考えられる。</p>

質問 6 に寄せられたコメント

提出者区分	名称又は氏名	寄せられたコメント
		<p>(理由)</p> <p>資本連結実務指針第 32 項において、親会社の個別財務諸表上の子会社株式の減損処理を行った場合の連結財務諸表におけるのれんの追加的な償却処理が定められている。この子会社株式及び関連会社株式の減損とのれんの減損の関係については、現在開発中の会計基準として挙げられている一方で、2018 年 5 月以降審議がなされていない。仮にのれんの非償却を導入する場合、当該プロジェクトについてもあわせて検討することが考えられる。</p>
<p>団体等 監査人、会計専門家</p>	<p>有限責任監査 法人トーマツ</p>	<p>情報要請文書第 44 項 J-1</p> <p>仮に非償却を導入する場合、移管指針第 4 号「連結財務諸表における資本連結手続に関する実務指針」において、のれん償却額の取扱い（同実務指針第 32 項）の検討が必要と考えます。</p> <p>子会社株式及び関連会社株式の減損とのれんの減損の関係については、現在開発中の会計基準として挙げられている一方で、2018 年 5 月以降審議がなされていないと理解しております。</p>
<p>団体等 監査人、会計専門家</p>	<p>日本公認会計 士協会</p>	<p>企業会計基準適用指針第 10 号「企業結合会計基準及び事業分離等会計基準に関する適用指針」（以下、「結合分離適用指針」という。）について、以下の観点でも検討が必要と考えられる。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・ 共通支配下の取引等により発生したのれんの会計処理</li> </ul> <p>(理由)</p> <p>共通支配下の取引において、受け入れた資産及び負債の移転元の適正な帳簿価額と、対価として交付した現金等の財産の適正な帳簿価額との差額は、のれん（又は負ののれん）として会計処理されるが、当該のれんは取得の会計処理によって生じるのれんと性格は異なるものの、同様に会計処理することとされている（結合分離適用指針第 448 項）。</p> <p>当該共通支配下の取引において生じたのれんについて、同様に非償却とするのか、性格が異なるため、異なる会計処理とするのかを改めて検討する必要があると考えられる。</p>
<p>団体等 監査人、会計専門家</p>	<p>有限責任監査 法人トーマツ</p>	<p>情報要請文書第 44 項 J-1</p> <p>仮に非償却を導入する場合、企業会計基準適用指針第 10 号「企業結合会計基準及び事業分離等会計基準に関する適用指針」において、共通支配下の取引等により発生したのれんの会計処理について検討が必要と考えます。</p> <p>共通支配下の取引において、受け入れた資産及び負債の移転元の適正な帳簿価額と、対価として交付した現金等の</p>

## 質問6に寄せられたコメント

提出者区分	名称又は氏名	寄せられたコメント
		<p>財産の適正な帳簿価額との差額は、のれん（又は負ののれん）として会計処理されますが、当該のれんは取得の会計処理によって生じるのれんと性格は異なるものの、同様に会計処理することとされています（同適用指針 448 項）。当該共通支配下の取引において生じたのれんについて、同様に非償却とするのか、性格が異なるため、異なる会計処理とするのかを改めて検討する必要があると考えます。</p>
<p>団体等 監査人、会計専門家</p>	<p>日本公認会計士協会</p>	<p>移管指針第 7 号「持分法会計に関する実務指針」（以下、「持分法実務指針」という。）についても、例えば、以下の観点での検討が必要と考えられる。・持分法におけるのれんの減損（理由）持分法実務指針第 9 項では、持分法におけるのれんの会計処理について、移管指針第 4 号「連結財務諸表における資本連結手続に関する実務指針」第 30 項から第 33 項に基づいて行うこととされており、固定資産の減損に係る会計基準が適用される。一方で、IAS 第 28 号「関連会社及び共同支配企業に対する投資」第 42 項では、「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」とされており、異なる取扱いとなっている。このため、持分法におけるのれんの減損についても検討が必要と考えられる</p>
<p>団体等 監査人、会計専門家</p>	<p>有限責任監査法人トーマツ</p>	<p>情報要請文書第 44 項 J-1 仮に非償却を導入する場合、IFRS 会計基準との整合性の観点から、移管指針第 7 号「持分法会計に関する実務指針」において持分法におけるのれんの減損での検討が必要と考えます。投資会社の投資日における投資とこれに対応する被投資会社の資本との間の差額はのれん又は負ののれんとし、のれんは投資に含めて処理されます（同実務指針第 9 項）。また、のれん（及び負ののれん）は移管指針第 4 号「連結財務諸表における資本連結手続に関する実務指針」第 30 項から第 33 項及び「固定資産の減損に係る会計基準」に従って処理することになります。一方で IFRS 会計基準では、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ず、純投資の帳簿価額の全体を単一の資産として IAS 第 36 号の減損テストを行うことが定められており（IAS28.42）、異なる取扱いとなっています。</p>
<p>団体等 その他</p>	<p>株式会社ロデムアセット</p>	<p>新基準の開発範囲は包括的とし、開発・適用までの期間は極力短縮すべきである。情報の非対称性が存在する市場において、制度の移行期間の長期化や、特定論点のみの限定的な見直しは、「規制の裁定取引（Regulatory Arbitrage）」を誘発する。新たな規律が導入されるまでの期間が長いほど、将来の減損リスクを抱える企業（Bad</p>

## 質問6に寄せられたコメント

提出者区分	名称又は氏名	寄せられたコメント
		Type) が、現行の緩い基準を駆け込みで利用し、非効率な買収の強行や損失の先送りを行うインセンティブが高まる。これは資本市場における深刻な死荷重 (Deadweight Loss) を生む。エージェンシー・コストの最小化という単一の原則に基づき、IFRS 等との定性的な整合性も含めた包括的な枠組みを、市場にノイズを与えることなく迅速に導入・適用することが求められる。

以上