
議題	テーマ提言について
項目	前回までの企業会計基準諮問会議における新規テーマの提案 のれんの非償却の導入及びのれん償却費計上区分の変更 これまでの見解等を踏まえた分析

I. 本資料の目的

1. 本資料は、新規テーマの提案である「のれんの非償却の導入及びのれん償却費計上区分の変更」について、他の資料の整理を踏まえた分析をご報告し、それを踏まえてご意見をいただくことを目的としている。

II. これまでの見解等を踏まえた分析

2. これまでに次の整理を行っており、その整理を踏まえて以降の分析を行う。
 - (1) 基準諮問会議における検討の経緯（資料(1)-2-1）
 - (2) 意見聴取の見解の整理（資料(1)-2-2）
 - (3) 追加の情報収集（会社法の取扱い、税務上の取扱い、単体財務諸表への影響の整理）（資料(1)-2-3）

追加の分析：のれんの非償却の導入に関する検討

（意見聴取での見解の整理）

3. 資料(1)-2-2 では、意見聴取での見解を次のように整理した。

いわゆる概念フレームワークの質的特性の観点でのまとめ

4. 総じて、のれんの非償却よりものれんの償却の方が表現の忠実性やコスト・ベネフィットの観点で有用な財務情報の提供に資すると考えられる。ただし、償却については、償却期間の見積りや償却パターンの決め方に一定の課題が指摘されている。
5. また、日本基準内での非償却と償却の選択制については、比較可能性の観点から懸念が多く聞かれており、採用は難しいと考えられる。

国際的な整合性の観点

本資料は企業会計基準諮問会議における審議のために作成されたものであり、企業会計基準委員会の公式な見解ではない。

6. 国際的な整合性の観点からは、のれんの非償却の導入は海外投資家が分析している財務諸表における会計処理と整合し、投資家とのコミュニケーションを円滑にすることに役立つと考えられる。
7. ただし、国際的な整合性の確保を重視するのであれば、のれん及び関連する周辺領域だけ対応しても不十分である可能性があると考えられる。

(対応案の分析)

8. 本資料第3項から前項の意見聴取での見解の整理を踏まえて、まず日本基準におけるのれんの非償却と償却の選択制については本資料第5項のとおり、これ以上議論を行わないことが考えられる。
9. 次に、現時点では、いわゆる概念フレームワークにおける質的特性の観点で、のれんの非償却を導入する方が有用であるとの十分な根拠は示されていないと考えられる。したがって、仮にのれんの非償却の導入を検討する場合、その積極的な理由は国際的な整合性の観点のみになると考えられる。以下では、その場合の対応について検討する。

国際的な整合性の観点から仮に非償却を導入する場合の対応

10. 日本基準を改正して非償却を導入する場合、国際的な会計基準との残された主要な差異の1つであるのれん及び関連する周辺領域について整合性を図ることになり、差異の縮小が前進することになる。また、この改正を支持する関係者からは、改正に伴うコスト負担を受け入れる姿勢が示されている。その一方、IFRS会計基準との差異はのれん及び関連する周辺領域以外の領域において依然として残るほか、のれんについてIFRS会計基準と同様の会計処理とした場合、IFRS任意適用企業の関係者からは適用にあたって相応のコスト負担が生じるとの意見が聞かれている。
11. ここで、仮に国際的な整合性を図ることを重視して非償却を導入する場合、次の観点について検討することが必要と考えられる。

- (1) 開発する会計基準の範囲
- (2) 会計基準の開発に要する期間

(開発する会計基準の範囲)

12. まず前項(1)に関して、非償却を導入する場合には、のれんの会計処理を非償却に変更するだけでなく、関連する領域の会計基準についても、国際的に整合性のあるものとする必要があるとの意見が聞かれている。この場合、具体的には次の会計基準をあわせて開発することが考えられる。

- (1) 企業会計基準第21号「企業結合に関する会計基準」(以下「企業結合会計基準」と

本資料は企業会計基準諮問会議における審議のために作成されたものであり、企業会計基準委員会の公式な見解ではない。

いう。)の改正

- ① 償却処理を定めた部分の改正
- ② 企業結合の取得原価の配分に係る取扱い(特に、無形資産の識別に関する部分)の改正
- ③ 全部のれん方式の採用
- ④ 開示の拡充

(2) 無形資産に関する会計基準の開発

- ① 耐用年数を確定できない無形資産の概念の導入
- ② 包括的な会計基準の開発

(3) 「固定資産の減損に係る会計基準」の改正

- ① のれんを含む資産グループについての減損。年次の減損テストの導入。2ステップアプローチの1ステップアプローチへの見直し
- ② のれん以外の固定資産に関する減損テストの見直し
- ③ 減損損失の表示区分の見直し
- ④ 減損の戻入れ

(会計基準の開発に要する期間)

13. 次に本資料第11項(2)の会計基準の開発に要する期間については、これまでの重要な会計基準等の開発のプロジェクトと同様に大幅な見直しを伴うものであるため、相応の開発期間がかかると考えられる。
14. 特に、無形資産に関する会計基準(本資料第12項(2))については、現時点では日本基準において包括的な会計基準が存在していないため、開発に相当の時間を要すると考えられる。また、無形資産に関する会計基準についてIFRS会計基準をベースとして開発とした場合、現行のIAS第38号「無形資産」(以下「IAS第38号」という。)に対して現在の経済状況の進展に対応していないという批判が寄せられており、現在、国際会計基準審議会(IASB)において見直しが進められている状況にあるため、現行のIAS第38号をベースに会計基準を開発しても、IASBにおける基準改正によっては将来的に再度見直すことが必要となる可能性が考えられる。
15. 参考として、これまでの主要なプロジェクトの開発期間(ASBJが基準開発に着手することを決定してからの開発期間)を示しておく(実際にはそれ以前から検討を進めている)。

本資料は企業会計基準諮問会議における審議のために作成されたものであり、企業会計基準委員会の公式な見解ではない。

<これまでの基準開発の期間の例>

	基準開発の検討着手	公開草案	基準公表	適用開始
(1) 収益認識会計基準 当初分 (検討着手から) 開示を含む全体 (検討着手から)	2015年3月	2017年7月 (2.3年)	2018年3月 (3.0年)	2021年4月 (6.0年)
		2019年10月 (4.5年)	2020年3月 (5.0年)	
(2) リース会計基準 (検討着手から)	2019年3月	2023年5月 (5.1年)	2024年9月 (5.5年)	2027年4月 (8.0年)
(3) 金融資産の減損 (検討着手から)	2019年10月	2025年10月 (6.0年)	N/A	N/A

16. 前項の状況を参考とすると、会計基準の公表までに少なくとも3年を要すると考えられる。さらに、基準を公表した後、周知や適用のための準備にも相応の期間を要すると考えられる。

(小括)

17. 日本基準を改正して非償却の導入を進めることについては、日本基準の枠組みを維持したまま国際的な整合性を高められる点が利点と考えられる。

18. 一方、本資料第10項から第16項までの分析を踏まえると、その実現にあたっては、無形資産や減損会計を含む広範な基準のセットでの見直しが不可欠となる。この場合、過去の基準開発の事例に照らせば、基準公表までに少なくとも3年の期間を要するほか、無形資産についてはIASBの基準開発の状況に左右される不確実性も抱えている。このように、のれんの非償却という1ピースを埋めるために、大掛かりな改正の工数を必要とすると考えられる。

19. また、IFRS会計基準を任意適用する場合ほどではないにしても、改正された基準を導入するためのコストが発生し、また、周辺領域の会計基準(例:無形資産、固定資産の減損会計)の改正を行った場合には、議論の発端となった企業結合を行う企業だけでなく、企業結合を行わない企業についても広く影響を受けることとなる。

20. このため、早期で円滑な対応は難しい状況にあると考えられる。

仮に償却を維持する場合の対応

21. 本資料第10項から前項まで国際的な整合性を重視して日本基準を改正して非償却を導入する方法を確認したが、早期で円滑な対応は難しい状況にあると考えられる。これに

本資料は企業会計基準諮問会議における審議のために作成されたものであり、企業会計基準委員会の公式な見解ではない。

対して、いわゆる概念フレームワークにおける質的特性の観点から現行の償却を変更するほどの十分な論拠を見出せていない点を重視すると、償却を維持することが有力な選択肢になると考えられる。

22. ただし、償却については、償却期間や償却パターンの決定について一定の課題が指摘されている。このため、仮に償却を維持するとしても、償却を定めている企業結合会計基準第 32 項の適用について、償却期間や償却方法に関するガイダンスの開発や開示の見直しを行うことが考えられる。

32. 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。ただし、のれんの金額に重要性が乏しい場合には、当該のれんが生じた事業年度の費用として処理することができる。

23. 前項の対応を行う場合、開発する会計基準の範囲と会計基準の開発に要する期間は次のとおりと考えられる。

(開発する会計基準の範囲)

企業結合会計基準

- 償却処理を定めた部分について、償却期間や償却方法に関するガイダンスの開発や開示の見直しを行う。

(会計基準の開発に要する期間)

現行基準の延長線上での対応であるが、一定のデュー・プロセスを経る必要があることを踏まえて、基準公表までに概ね 1 年から 2 年程度の期間を要すると考えられる。

追加の分析：のれん償却費計上区分に関する検討

(意見聴取での見解の整理)

24. のれん償却費計上区分の変更については、のれんの償却を維持することが前提となる。その前提の下で、意見聴取者の回答は概ね、次のような状況であった。
- (1) 本質問に直接回答した聴取者は少数であった。のれん償却費を販売費及び一般管理費から営業外費用又は特別損失とすることについて、一部、経過的な効果を指摘する意見はあったが、積極的に支持する意見はなかった。
 - (2) のれん償却前営業利益の表示については、支持する意見と反対はしないが効果は限定的であるという意見が聞かれた。
 - (3) 経営者が定義した業績指標 (MPM) に相当する指標の開示を支持する意見は少なかった。

本資料は企業会計基準諮問会議における審議のために作成されたものであり、企業会計基準委員会の公式な見解ではない。

た。

25. これらを踏まえた事務局の分析は次のとおりである。
- (1) のれん償却費を営業外費用又は特別損失として計上することについては、特段の意見は示されていない。総じて、償却費を営業外費用又は特別損失として計上することには意思決定や会計区分の明確性、日本基準上の解釈に関する懸念が残ることが考えられる。
 - (2) 意思決定との関連性では、のれん償却前営業利益の欄を設けることで投資家への情報提供の工夫となり、のれん償却費を営業外費用又は特別損失として計上する必要はなくなると考えられる。基準諮問会議でも一定の支持が聞かれている。
 - (3) MPM については、意見聴取で支持する少数の意見が聞かれたが、現時点では基準諮問会議において特段の支持が聞かれていない。

III. 本日ご意見をいただきたい事項及び今後の進め方

(本基準諮問会議における議論)

26. 本資料ではこれまでに実施した意見聴取及び情報収集に基づいた基準諮問会議事務局による分析を示しており、本基準諮問会議では当該分析についてご意見をいただきたい。

(今後の進め方)

27. 基準諮問会議事務局は、8 回にわたって開催した公聴会による意見聴取や公表情報により収集した情報に基づいて、今後の判断に必要な視点に関する分析を行っており、テーマ提案に関する判断を行うために必要な情報は相当程度蓄積されていると考えている。
28. しかしながら、公聴会の開催回数等には限界があるため、これまでの意見聴取では聞けなかった意見を有している利害関係者が存在する可能性を否定することはできないと考えられる。
29. ここで、「のれんの非償却の導入及びのれん償却費計上区分の変更」は幅広い利害関係者が関心を寄せているテーマであることを踏まえると、慎重を期してプロセスを進めるために、これまで収集してきた情報の整理に不足がないか利害関係者に確認を行うことが考えられる。
30. 具体的には、これまでに収集した情報の整理をウェブサイトにおいて公表し、そこに記載されていない追加的な情報がある場合には、当該情報等の提出を求めることが考えら

本資料は企業会計基準諮問会議における審議のために作成されたものであり、企業会計基準委員会の公式な見解ではない。

れる。なお、この確認はあくまでもこれまでに収集した情報に不足がないかを確認する趣旨であり、基準諮問会議において判断を行うための材料として上乘せすべきものがないかどうかを確認するものであることを明確にしたうえで進めることが考えられる。

31. また、これまで収集してきた情報の整理に対して特に強い意見を有する利害関係者が存在する場合には、必要に応じて追加的な公聴会を開催することも考えられる。

ディスカッション・ポイント

本資料第2項から第25項までの基準諮問会議事務局による分析について、ご意見をいただきたい。また、本資料27項から前項までの今後の進め方について、ご意見を頂きたい。

以 上