のれんの会計処理

非償却の導入

・本資料における意見に係る部分は、登壇者の私見であり、所属する法人及び団体の公式見解ではありません。

公認会計士　加藤　正英

公認会計士　東川　裕樹

2025年10月7日

（１）非償却を導入する会計基準の改正を支持するか。また、その理由は何か。
①のれんの非償却を支持する場合、償却と非償却の選択を認めるべきか。また、その理由は何か。
②のれんの非償却を支持しない場合、非償却とすることについて何が問題と考えられるか

- 日本の市場では、日本基準（のれん償却）とIFRS（のれん非償却）の財務報告数値が使用されて10年以上たち、のれん処理の会計基準差異は財務報告の利用者に広く認知されていると考えられる。企業が提供する財務情報に基づき、のれん償却費の調整や、のれんの会計処理に影響を受けないキャッシュフロー計算書の営業CF、投資CF等によるフリー・キャッシュフローを利用して、企業の業績やキャッシュフロー創出力の分析が行われていると考えられる。
- IFRS適用会社において、のれんの非償却＆毎期減損テストの会計モデルでJ-GAASで監査する実務は定着しており、会計監査人として、どちらの会計モデルにおいても監査可能であり、双方の会計モデルにメリット・デメリットがあることから、企業が選択した会計基準に基づき財務諸表が適切に作成されていることを保証する会計監査人の立場としては、改正の是非については中立的である。ただし、以下の点にはコメントする。

①のれんの償却・非償却の選択適用は認めるべきではない。
・日本基準を適用する上場企業間の財務報告の比較可能性を担保するため
・選択適用を認めた場合に、関連する会計基準（減損会計基準・企業結合会計基準）の改訂が複雑になりすぎる懸念
・上場企業にはIFRS会計基準を任意適用することが可能

②のれん非償却に改正する場合、企業結合会計基準・減損会計基準の改正とセットで対応する必要があり、慎重な検討が必要である。
・日本の減損会計基準・同適用指針は、旧米国会計基準の減損会計モデルをより参考として開発されたものであり、減損会計基準をIFRSと同等性のある方向に改正する場合には、実務に与える影響が非常に大きいため、慎重に検討する必要がある。
・IFRSの減損会計基準の課題への対応として、2024年3月にIFRS第3号およびIAS第36号「資産の減損」を修正する公開草案が公表されており、改善を検討中であり、日本の減損会計基準の改訂の方向性とタイミングは慎重な検討が必要である。
・基準改正上の論点は次項を参照。

©2025. For information, contact Yuki Higashikawa

（１）非償却を導入する会計基準の改正を支持するか。また、その理由は何か。
①のれんの非償却を支持する場合、償却と非償却の選択を認めるべきか。また、その理由は何か。
②のれんの非償却を支持しない場合、非償却とすることについて何が問題と考えられるか

企業結合会計基準・減損会計基準をIFRSと同等性のある方向に改正する場合には、以下の点で実務に与える影響が非常に大きいため、慎重に検討する必要がある。

（企業結合会計基準）

- 日本基準では、買収対価の配分プロセス(PPA）において、法律上の権利など分離して譲渡可能な無形資産が含まれる場合に無形資産の識別が必要であり、また、のれんを償却することから、（償却性）無形資産への配分が、IFRS実務に比べて行われていない。一方、IFRSはのれん非償却であり、（償却性）無形資産の識別の要否を慎重に検討する必要がある結果、PPA手続きの決算及び監査コスト・時間を要する。

（減損会計基準）

- IFRSは、毎期減損テストが必要で、毎期、回収可能価額（通常DCFに基づく使用価値、公正価値）を測定する必要があり、実務上の負担が大きい。
- 回収可能価額算定上、割引率の使用が必須。割引率の算定はβ値、負債・資本比率等の設定等の専門性が高く、会社側、監査法人側双方に専門家の起用が必要な場合が多く、コスト・時間を要する。
- 日本基準では、割引前CFテスト（いわゆる2ステップアプローチ）をクリアすれば減損テスト終了し、DCFに基づく回収可能価額を測定が不要となる点が実務上の負担が相対的に軽減される。非償却モデルに改定する結果、減損の会計モデルとしてIFRS同等の1ステップアプローチに移行するかどうかは、のれんを含まない最小資金生成単位レベルでの減損テストにも影響を与えうる重要な論点であり、慎重な検討が必要である。
- 日本基準は、償却によりのれん残高が減少する結果、のれんを含む資金生成単位の簿価が、IFRSよりも相対的に低くなるため、のれんの減損リスクが下がる。その結果として、のれんの減損にかかる監査上のリスクが相対的に低下し、監査時間に影響する。

©2025. For information, contact Yuki Higashikawa

（２）IFRS 会計基準を適用することにより非償却とすることも可能となることをどのように考えるか。

（２）　上場会社はIFRS会計基準を連結財務諸表に任意適用することが可能であり、のれんを非償却とすることが可能であるが、PPAを通じて無形資産をより識別して無形資産償却費を計上する必要がある点、また、のれんも最終的には毎期減損テストを通じて減損損失として費用化が必要であることに留意する必要がある。

また、今後もコンバージェンスプロジェクトを継続することで、上場会社のIFRS任意適用上のハードルを下げる努力を継続することが適切と考える。

©2025. For information, contact Yuki Higashikawa

(3)のれん償却費の計上区分を変更する改正を支持するか。
(4) 支持する場合、以下のいずれを支持するか。また、その理由は何か。
①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。
②（販売費及び一般管理費に計上したうえで）のれん償却前営業利益及びのれん償却費を表示する。
③ IFRS 第 18 号「財務諸表における表示及び開示」における「経営者が定義した業績指標」（management-defined performance measure：MPM）に相当する指標を開示する。

（３）改正を支持しない。
PPAを通じて配分された買収対価は、有形固定資産や無形資産の償却を通じて営業費用に計上される。
のれん償却費も買収対価の一部の費用化であり、販売費および一般管理費が適切である。

（４）該当なし。

©2025. For information, contact Yuki Higashikawa