



2014年11月15日

企業会計基準委員会御中

公益社団法人 日本証券アナリスト協会
企業会計研究会

**「のれんはなお償却しなくてよいか
—のれんの会計処理及び開示」について**

当協会は10月31日に、「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）」（JMIS）についての意見書を企業会計基準委員会に提出しました。

その中の4ページの質問4に対する当協会の見解、および7ページのアンケートQ2の集計結果は、現時点で、のれんの償却に対する当協会の考え方を示しております。

「のれんはなお償却しなくてよいか—のれんの会計処理及び開示」の質問項目への直接の回答の形にはなっておりませんが、今後の検討の参考にしていただきたく、「JMISに対する当協会の意見書」を提出します。

添付資料をご査収ください。

以上



2014年10月31日

(添付資料)

企業会計基準委員会御中

公益社団法人 日本証券アナリスト協会
企業会計研究会

「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）（案）」について

2014年7月31日に公表された標記公開草案（以下『公開草案』）について、当協会内の企業会計研究会で検討した結果、下記のとおり意見を申し上げる。

なお、9月18日に企業会計基準委員会（以下 ASBJ）の小賀坂副委員長を講師に招き、『公開草案』についての勉強会を開催した。この勉強会には61人の検定会員が参加し、うち42人（69%）は勉強会後のアンケートに回答した。当意見書は、このアンケート調査と当研究会の委員による議論を踏まえている。アンケートの集計結果は、当意見書に付録として添付した。

記

全体的なコメント

最初に、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、以下 JMIS）に対して、財務諸表利用者がどのような印象を持っているかについて述べたい。

我々のアンケートでは最初の Q1 で、「勉強会で本公開草案に関する説明を聞かれた上で、JMIS を新たな会計基準として制度化する必要があると思いますか。」を質問した。これに対する回答者の比率は「思う」が43%、「思わない」が43%と真っ二つに割れ、どちらも過半数に達しなかった。

「思う」回答者は、JMIS によって我が国のエンドースメント手続が制度化される点に意義があると考えている。また、我が国の意見を JMIS という具体的な代案の形で示すことにより、国際会計基準審議会（以下 IASB）における国際財務報告基準（以下 IFRS）の開発に影響力を行使できる点も理由に挙げている。一方、「思わない」回答者は、日本基準、米国会計基準、指定国際会計基準である IFRS に、4つ目の JMIS が加われば、財務諸表の比較可能性が一段と低下する点を懸念している。また、我が国の資本市場が海外からの信頼を損なう危険性や、IFRS 導入に後ろ向きと捉えられる危険性が高まる点、実際に適用する企業が少なく見られる点などの指摘もあり、財務諸表利用者には JMIS を導入するメリットがないか小さいと考えている。

ただし、「思う」「思わない」「どちらともいえない」のどれを選択した回答者も、回答理

2014年10月31日

(添付資料)

由で挙げた上記のメリットおよびデメリットの双方を指摘しており、メリットとデメリットを勘案した結果、どちらを重視するかで最終的な回答が割れたと推測される。JMISの意義や必要性に関して、一部の財務諸表利用者はまだ明確な判断に至っていないのが現状であろう。

このような現状を踏まえて、我々は、財務諸表の核である純資産と純利益について、JMISとIFRSの差異による影響額が一目瞭然で解る様な調整表を注記で開示することを提案する。詳細については最後に述べるが、最終的に何がどれだけ異なるのかを内外の財務諸表利用者に明示すれば、我が国の目指すあるべきIFRSの姿を国際的に発信し、JMISへの理解を促す効果が期待でき、JMISの存在意義も高まると考えているからである。さらに、調整表は財務諸表利用者にとって、JMISと他の基準による財務諸表の比較可能性を大きく向上させるであろう。

以下、『公開草案』の個別質問について、我々の見解を述べる。なお、我々のアンケートでは、Q1の回答内容に関わらず、それ以降の質問にはJMISが制度化される前提で回答を求めた。

質問1 修正国際基準の構成について

本公開草案では、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。）を直接「削除又は修正」することなく、「削除又は修正」した箇所について企業会計基準委員会による修正会計基準を公表する方式を採用しています。この方式を採用する理由は次のとおりです。

- (1) 財務諸表利用者が「削除又は修正」の内容を容易に識別できるようになる。
- (2) 「削除又は修正」を行った理由をより明瞭に示すために、主要な論点ごとに修正会計基準にまとめることが適切と考えられる。
- (3) 修正国際基準がIFRSから派生したものであることがより明らかになると考えられる。

このように「削除又は修正」を行った箇所について、企業会計基準委員会による修正会計基準を公表する方式を採用したことに関して、ご意見がありましたら、ご記載ください。

我々は、「削除又は修正」した箇所についてだけ、ASBJが修正会計基準を公表する方式を高く評価している。修正会計基準は実質的に「削除又は修正」した部分のみで構成されており、IFRSを変更した箇所の識別が容易なため、JMISがこの方式を採用することが適当と考えている。我々のアンケートでも、この方式によって「削除又は修正」の内容が容易に識別できると「思う」回答者が81%を占めた。

質問2 エンドースメント手続の意義について

本公開草案では、「当面の方針」において示された内容を踏まえ、エンドースメント手続の意義として次の事項を挙げています。

- (1) 我が国における会計基準に係る基本的な考え方と合わない場合及び実務上の困難さ

がある場合において、一部の会計基準等を「削除又は修正」して採択する仕組みを設けることにより、IFRS をより柔軟に受け入れることができる。

- (2) エンドースメント手続の整備、運用を行い、IASB による検討過程において、IFRS の開発に対して我が国の考え方を適切に表明していくことにより、我が国において受け入れ可能な会計基準等の開発をIASB に促すことが期待される。また、これらのプロセスを通じて、我が国の市場関係者におけるIFRS への理解とより高品質な基準開発に向けた裾野の広い議論が深まることが期待される。
- (3) 任意適用を積み上げていくうえで、より我が国の実情に即した適用を可能とするために、実務上の困難さがあるものに関するガイダンスや教育文書の開発について検討を行っていく。

ここで挙げられたエンドースメント手続の意義に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

エンドースメント手続の意義について、基本的に同意する。我々のアンケートでも、「同意する」回答者が 62%を占めた。

ただし、我々の議論では(1)について、今後、「削除又は修正」される個別基準が増え、JMIS と IFRS の差異が拡大する可能性を懸念する声が多く聞かれた。特に「我が国における会計基準に係る基本的な考え方」が明確に示されていないため、「基本的な考え方」の内容をもう少し具体的に示して、曖昧さを払拭することが必要であろう。また、エンドースメント手続には適切な議論が必要なものの、手続に時間をかけ過ぎると、評価作業中のために JMIS に含まれない個別基準の数が増え、他方で IFRS 個別基準の早期適用が認められる場合には、両者の差異が拡大する懸念がある。このような事態を防ぐには、エンドースメント手続の迅速な運営が欠かせないであろう。

さらに、(3)についても、JMIS のために開発したガイダンスや教育文書が指定国際会計基準でも使えることを明確に示さなければ、IFRS の任意適用社数の積み上げには寄与しないであろう。

質問3 「削除又は修正」の判断基準について

本公開草案では、IASB により公表された会計基準等をエンドースメントする際の判断基準として、「当面の方針」に基づき、公益及び投資者保護の観点から、例えば、会計基準に係る基本的な考え方、実務上の困難さ及び周辺制度との関連を勘案しています。また、そのうえで「削除又は修正」は必要最小限とすること、すなわち、可能な限り受け入れることとしたうえで、十分な検討を尽くし、我が国における会計基準に係る基本的な考え方及び実務上の困難さの観点からなお受け入れ難いとの結論に達したもののみを「削除又は修正」することが適切であるとしています。

この判断基準に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

2014年10月31日

(添付資料)

エンドースメントする際の判断基準について、基本的に同意する。我々は、『公開草案』が「削除又は修正」を『のれんの会計処理(案)』と『その他の包括利益の会計処理(案)』の2点に絞り込んだ点は評価できると考えている。我々のアンケートでも、「同意する」回答者が64%を占めた。

ただし、我々の議論では、質問2でも述べた様に「基本的な考え方」の内容をもう少し具体的に示すべきという意見に加えて、「実務上の困難さ」という曖昧な表現を懸念する声が多く聞かれた。今後、新たな個別基準をエンドースメントする過程で、「実務上の困難さ」が拡大解釈され、JMISとIFRSの差異が広がっていくことを懸念する声も多い。

質問4 企業会計基準委員会による修正会計基準公開草案第1号「のれんの会計処理(案)」について

企業会計基準委員会による修正会計基準公開草案第1号「のれんの会計処理(案)」では、のれんの非償却に関する規定について「削除又は修正」を行うことを提案しています。

本公開草案で提案している「削除又は修正」を行う内容及び結論の背景に記載されている「削除又は修正」を行う理由について同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

また、企業結合で取得した無形資産の識別などの関連する論点については、「削除又は修正」を必要最小限にするなどの理由で「削除又は修正」を行わないことを提案しています。この点についても、同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

のれんの償却は、ASBJを中心に我が国の多くの関係者の従来からの主張であり、のれんの非償却に関する規定の「削除又は修正」について、基本的に同意する。我々のアンケートでも、「同意する」回答者が64%を占めた。

ただし、我々の議論では、償却期間の確定できない無形資産が、のれんとは異なる会計処理となることには同意できないという意見が出た。両者は企業買収などで同時に発生することが多いが、その際の両者の区分は非常に曖昧であり、恣意的に区分される危険性を排除するためには、両者に同一の会計処理を求めるべきという考えである。

のれんの償却と非償却は、どちらの主張にも一理あるため、理論的にどちらが正しいとは言いきれないであろう。今後、のれんに対する我が国の考え方を内外に訴えていく過程で、償却期間の確定できない無形資産との関係も含めて、あるべきIFRSの会計処理について議論を深めていくことが必要であろう。

質問5 企業会計基準委員会による修正会計基準公開草案第2号「その他の包括利益の会計処理(案)」について

企業会計基準委員会による修正会計基準公開草案第2号「その他の包括利益の会計処理(案)」では、その他の包括利益項目のノンリサイクリング処理に関する規定について「削除又は修正」を行うことを提案しています。

本公開草案で提案している「削除又は修正」を行う内容及び結論の背景に記載されている「削除又は修正」を行う理由について同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

我々がかねてからその他の包括利益項目（以下 OCI）についてフルリサイクリングを主張しており、当期純利益の有用性を維持するため、OCI のノンリサイクリング処理に関する規定の「削除又は修正」について、基本的に同意する。我々のアンケートでも、「同意する」回答者が 62%を占めた。

ただし、我々の議論の過程において、何点かの指摘があった。まず、OCI オプションを適用した株式等のリサイクリングによる売却損益や、公正価値オプションを適用した金融負債の発行者自身の信用リスクに起因する公正価値の変動などを除外した「営業損益」を損益計算書に表示するなど、本業の損益状況を解り易く示す工夫を求める声があった。また、確定給付負債の再測定のうち過去勤務費用については、のれんを償却するならば、期間償却とする方が整合的でないかという声もあった。

質問6 その他の項目の「削除又は修正」の必要性について

本公開草案で「削除又は修正」を行うことを提案している項目以外で「削除又は修正」を行うべき項目があるとお考えの場合には、「削除又は修正」を行う項目の内容及び「削除又は修正」を行うべきと考える理由をご記載ください。

我々の議論では、『のれんの会計処理(案)』と『その他の包括利益の会計処理(案)』の他に、現時点で「削除又は修正」すべき項目はなかった。

ただし、『公開草案の公表にあたって』では、「公正価値測定の範囲」や「開発費の資産計上」を「削除又は修正」せずに採択する理由が、第 32 項と第 33 項に「削除又は修正」を必要最小限とする観点から」としか記載されていない。10 頁～12 頁の別紙には「特に懸念が寄せられた項目」が詳しく示されているのに比べて、「削除又は修正」せずに採択する理由は余りにも簡素である。また、「特に懸念が寄せられた項目」の母集団についても、第 25 項に「約 30 個の論点が抽出された」との記載があるのみで、『公開草案』には具体的な論点が示されていない。

エンドースメント作業の検討が内外に及ぼす影響の大きさに配慮し、ASBJ が議論の過程での情報開示を抑えてきたこともあり、『公開草案』の記述だけでは、議論が不十分なまま「削除又は修正」せずに採択したと誤解されかねないであろう。JMIS を制度化する際には、「削除又は修正」せずに採択した理由についても、より詳細な開示を期待している。

質問7 ガイダンスや教育文書の開発について

本公開草案では、IFRS の任意適用を積み上げていくうえで実務上の困難さがあるもののうち、会計基準の適用、解釈に関する項目については、今後、我が国でIFRS の任意適

2014年10月31日

(添付資料)

用を積み上げていくために、IFRS を適用している諸外国での取組みを参考にするとともに、必要に応じて、IFRS 解釈指針委員会と論点の共有を図りつつ、規範性を有するガイダンスの開発を検討し、また、国内における議論を踏まえて規範性を有しない教育文書の開発を検討することを提案しています。

このようなガイダンスや教育文書の開発について、ご意見がありましたら、ご記載ください。

我々は、有用なガイダンスや教育文書が開発され、JMIS だけでなく指定国際会計基準でも活用されるならば、IFRS の任意適用社数の積み上げに役立つと考えている。我々のアンケートでも、ガイダンスや教育文書が開発が IFRS の任意適用の積み上げに役立つと「思う」回答者が 81%を占めた。

質問8 その他

その他、本公開草案に関して、ご意見がありましたら、ご記載ください。

我々は、適用初年度の注記として、JMIS と日本基準、JMIS と IFRS の相違点に関して、定性的な説明と共に純資産と純利益への影響額が定量的に把握できる調整表の開示を提案する。同様に 2 年目以降も注記として、JMIS と IFRS の相違点に関して、定性的な説明と純資産と純利益への影響額を定量的に把握できる調整表の開示は必須と考えている。JMIS と IFRS の相違点に関する詳細な開示があれば、JMIS が IFRS から派生した会計基準であることへの内外の理解も深まるであろう。従って、現行の日本基準と米国基準の差異に関する注記に比べて、相当に詳細な注記の開示基準を設けなければ、JMIS の存在意義は薄れると考えている。

エンドースメント手続の意義として「IASB による検討過程において、IFRS の開発に対して我が国の考え方を適切に表明していくことにより、我が国において受け入れ可能な会計基準等の開発を IASB に促す」ならば、我が国の考え方を反映した JMIS の財務諸表について、可能な限り詳細な注記を示して IFRS との差異を説明すべきである。我が国の目指すべき IFRS の姿として JMIS を内外へ表明する以上は、財務諸表の核である純資産と純利益について、JMIS と IFRS の差異による影響額を一目瞭然の情報として提供するのには当然であろう。どの様な開示を求めるかは最終的に規制当局の判断に委ねられることは理解しているが、最も適切と考えられる注記の開示基準について、ASBJ が『公開草案』の最終基準において提言することを期待している。

以上

「修正国際基準(JMIS)」に関するアンケート集計

9月18日(木)に開催した勉強会『公開草案「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)(案)」について』へ参加した当協会の検定会員61人に対して、9月19日(金)にアンケートを送付した。9月30日(火)の締切りまでに42人から回答があり、回収率は69%であった。

Q1: 勉強会で本公開草案に関する説明を聞かれた上で、「修正国際基準(JMIS)」を新たな会計基準として制度化する必要があると思いますか。

| | | |
|----------------|-----|--------|
| (a) 思う。 | 18人 | 42.9% |
| (b) 思わない。 | 18人 | 42.9% |
| (c) どちらともいえない。 | 6人 | 14.3% |
| 合 計 | 42人 | 100.0% |

Q2: 修正会計基準公開草案第1号「のれんの会計処理(案)」では、現行の日本基準と同様にのれんを償却処理するため、のれんの非償却に関するIFRSの規定を「削除又は修正」することを提案しています。

この提案に同意しますか。…『公開草案』の**質問4**

| | | |
|----------------|-----|--------|
| (a) 同意する。 | 27人 | 64.3% |
| (b) 同意しない。 | 10人 | 23.8% |
| (c) どちらともいえない。 | 5人 | 11.9% |
| 合 計 | 42人 | 100.0% |

Q3: 修正会計基準公開草案第2号「その他の包括利益の会計処理(案)」では、当期純利益の有用性を維持するため、その他の包括利益(OCI)項目のノンリサイクリング処理に関する規定を「削除又は修正」することを提案しています。

この提案に同意しますか。…『公開草案』の**質問5**

| | | |
|----------------|-----|--------|
| (a) 同意する。 | 26人 | 61.9% |
| (b) 同意しない。 | 9人 | 21.4% |
| (c) どちらともいえない。 | 7人 | 16.7% |
| 合 計 | 42人 | 100.0% |

2014年10月31日

(添付資料)

Q4: 本公開草案では、国際会計基準審議会（IASB）の公開した IFRS の規定等を「削除又は修正」した箇所について、ASBJ が修正会計基準を公表する方式を採用しています。この方式によって、「削除又は修正」の内容が容易に識別できると思いますか。

…『公開草案』の**質問 1**

| | | |
|----------------|------|--------|
| (a) 思う。 | 34 人 | 81.0% |
| (b) 思わない。 | 6 人 | 14.3% |
| (c) どちらともいえない。 | 2 人 | 4.8% |
| 合 計 | 42 人 | 100.0% |

Q5: 本公開草案では、エンドースメント手続きの意義として次の 3 点を挙げています。

- (1) 指定国際会計基準では受け入れた IFRS の規定等を修正できないが、JMIS では一部の規定等を「削除又は修正」できるため、より柔軟に IFRS を受け入れられる。
- (2) IASB における審議の段階から、受け入れ可能かとの観点で意見を発信すれば、我が国の受け入れやすい IFRS の開発を IASB に促すことができる。
- (3) IFRS の任意適用を積み上げていく上で、実務上の困難さがあるものに関して、ガイドダンスや教育文書の開発が考えられる。

ここで挙げられたエンドースメント手続きの意義に同意しますか。

…『公開草案』の**質問 2**

| | | |
|----------------|------|--------|
| (a) 同意する。 | 26 人 | 61.9% |
| (b) 同意しない。 | 8 人 | 19.0% |
| (c) どちらともいえない。 | 8 人 | 19.0% |
| 合 計 | 42 人 | 100.0% |

Q6: 本公開草案では「削除又は修正」の判断基準として、IFRS の規定等を可能な限り受け入れた上で、我が国における会計基準に係る基本的な考え方と実務上の困難さの観点から、なお受け入れ難い規定のみを「削除又は修正」するとしています。

この判断基準に同意しますか。…『公開草案』の**質問 3**

| | | |
|----------------|------|--------|
| (a) 同意する。 | 27 人 | 64.3% |
| (b) 同意しない。 | 8 人 | 19.0% |
| (c) どちらともいえない。 | 7 人 | 16.7% |
| 合 計 | 42 人 | 100.0% |

2014年10月31日

(添付資料)

Q7：本公開草案では、IFRS の適用、解釈に関して、実務上の困難さがある項目については、規範性のあるガイダンスや規範性のない教育文書の開発を検討することを提案しています。

このようなガイダンスや教育文書の開発は、IFRS の任意適用の積み上げに役立つと思いますか。…『公開草案』の**質問 7**

| | | |
|----------------|------|--------|
| (a) 思う。 | 34 人 | 81.0% |
| (b) 思わない。 | 5 人 | 11.9% |
| (c) どちらともいえない。 | 3 人 | 7.1% |
| 合 計 | 42 人 | 100.0% |

Q8：上記 **Q1～Q7** に含まれない追加的な意見のある方は、以下に自由に書いてください。

なお、「のれんの非償却」と「ノンリサイクリング処理」の他にも、「削除又は修正」すべき項目があるとお考えの方は、抽出された論点などを参考に、「削除又は修正」する項目と理由を具体的に書いてください。…『公開草案』の**質問 6、質問 8**

以上