

令和 2 年 5 月 18 日現在

機関番号：14301

研究種目：基盤研究(B)（一般）

研究期間：2017～2019

課題番号：17H02581

研究課題名（和文）買入のれんを巡る理論・制度上の国際的な論争の解決

研究課題名（英文）Survey on Accounting for Goodwill

研究代表者

徳賀 芳弘 (Tokuga, Yoshihiro)

京都大学・経営管理研究部・教授

研究者番号：70163970

交付決定額（研究期間全体）：（直接経費） 13,500,000円

研究成果の概要（和文）：本研究の目的は、「（取得）のれんの「規則的償却+減損処理」vs.「損処理のみ（非償却）」という会計基準を巡る世界的な論争の解決に貢献をすることである。本研究では、のれんの会計処理に関する理論的研究・実証研究を包括的に調査・整理した上で、作成者（3018社）及び利用者（673名）に質問票調査を実施して、対立の原因が理論的及び現実認識の両方における相違にあることを指摘した。質問票調査の結果、IASB及びFASBにおける議論とは異なり、利用者も約60%が規則的償却+減損という処理を支持していることが明らかとなった。

研究成果の学術的意義や社会的意義

本研究の成果は、作成者（経団連加盟企業1379社と非加盟東証上場企業1339社）及び利用者（673名）に対する質問票調査を通して、これまで提起されてきた複数の仮説（日本では、経団連による意見の統一が行われているので規則的償却の支持者が多い。オーガニック・グロースの企業は規則的償却を支持する。のれんの割合の大きい企業ほど非償却・減損を支持する）のうち、とは有意に支持されず、のみが支持されたことである。また、支持の理論的な根拠について、作成者・利用者を問わず、フロー重視の会計観に基づく回答が多かったことは、論争において何が対立の原因かを考える上で論争解決への糸口となる可能性がある。

研究成果の概要（英文）：This study aims to respond to the global controversy surrounding “whether impairment ought also to be performed in the regular amortization of (acquired) goodwill, or should only be treated with impairment without regular amortization” and to deepen our understanding of the views of users and preparers of financial statements.

To deepen the understanding of preparer and user awareness, we conducted a questionnaire survey targeting preparers (2,718) and financial analysts (673) that included additional questions and options not dealt with in the prior studies. The results of this survey clarified several issues. The biggest difference between ours and some similar research in western societies is that approximately 60% of users responded that “regular amortization + impairment” was preferable. We plan to conduct an additional survey to clarify the reasons why Japanese users support regular amortization different from other countries like France.

研究分野：会計学

キーワード：のれん M&A オーガニック・グロース 規則的償却 減損 会計基準 国際財務報告基準 経団連

様式 C - 19、F - 19 - 1、Z - 19 (共通)

1. 研究開始当初の背景

1990年代までは、欧米においてものれんは一定期間内の規則的償却が求められていたが、米国では2001年の財務会計基準(FAS)142号において、国際会計基準審議会(IASB)では2004年の国際財務報告基準(IFRS)第3号において、それぞれ非償却減損へと変更された。しかし、論争が解決されたわけではなく、それ以降10数年にわたって論争は続いており、近年においては、IASB及び会計基準アドバイザー・フォーラム(ASAF)の場等において、多数国の会計基準設定主体が論争に参加している状況にある。

2. 研究の目的

本研究は「のれん」の「規則的償却+減損」vs.「非償却減損」の論争(以後、「償却 vs.減損論争」と略する)の意味を多面的に分析し、論争の解決を目指す。具体的には、(1)会計基準が趣旨通りに機能していない可能性、(2)実証研究の結果がチェリーピッキングされている可能性、(3)実証研究における研究方法に内在する限界が理解されていない可能性、(4)各国の経済・法制度・実務における環境条件の相違が主張の内容を規定している可能性、の4点を検討する。

3. 研究の方法

のれんを巡る、「償却 vs. 減損論争」の解決に向けて、以下の作業を行う予定である。

- (1) のれんの会計基準設定の趣旨を設定前の議論に遡って考察する。
- (2) 各処理を正当化する規範的理論を整理する。
- (3) 事実(エビデンス)の確認: 基準の設定趣旨、及び両者を正当化する理論が、経験的な証拠によって裏付けられるかどうかについて、国内外の実証研究の渉猟と条件を満たす実証研究の分析方法に関する深掘りを行い、追加的実証研究も行う。
- (4) 作成者と利用者に質問票調査を行う。
- (5) 論争の解決を試みる。

4. 研究成果

本研究は「のれん」の「規則的償却+減損」vs.「非償却減損」を巡る長期にわたる国際的な論争(以後「償却 vs.減損論争」と略する)の意味を多面的に分析し、論争の解決への貢献を目指すものである。意見の対立を引き起こしているのは(1)のれんの現状の相違(のれんと考えられているものの法域等による相違)及びのれんに関する事実認識の相違(例えばのれんの減価についての認識)並びに(2)のれんの会計処理を巡る規範の相違である。1年目には、主に上記の(2)に関係した規範的な論争(のれんの償却を支持する論理と否定する論理)について整理を行った。また、2年目の前半では(1)(2)に関連して、のれんの償却に対して強い反対を表明しているフランスの会計基準設定主体、公認会計士協会及び代表的企業に訪問面接調査を行った。2年目の後半から日本の作成者と利用者に対する質問票調査を計画・実施した。その成果は京都大学経済学研究科のディスカッションペーパー(J-18-004及びE-19-003)として公表した。本年度はこの質問票調査の結果と関連して、どのような属性(または動機)を有する作成者が「減損処理のみ(非償却)」の方が望ましい(または望ましくない)と考えているのかについて当該回答と採用している会計基準及びのれんの規模との関係について、追加的なクロス分析も実施した。前者に関しては、日本基準を採用している企業に比べて米国基準やIFRSを採用している企業の方が「減損処理のみ(非償却)」が望ましいと回答していることが観察された(ただし、ロジット回帰では統計的に有意でない)。また後者に関しても、のれん総資産比率が高い企業群では「減損処理

のみ（非償却）」を指示する回答割合が高くなっていることが明らかとなった。

5. 主な発表論文等

〔雑誌論文〕 計14件（うち査読付論文 2件 / うち国際共著 2件 / うちオープンアクセス 0件）

1. 著者名 徳賀芳弘	4. 巻 第72巻第3号
2. 論文標題 外生的会計基準の無機能化 - ミャンマーについてのケース・スタディ -	5. 発行年 2019年
3. 雑誌名 立教 経済学研究	6. 最初と最後の頁 43-78
掲載論文のDOI (デジタルオブジェクト識別子) なし	査読の有無 無
オープンアクセス オープンアクセスではない、又はオープンアクセスが困難	国際共著 -
1. 著者名 徳賀芳弘	4. 巻 J-18-002
2. 論文標題 外生的会計基準の無機能化 - ミャンマーについてのケース・スタディ -	5. 発行年 2018年
3. 雑誌名 京都大学経済学部ディスカッションペーパー	6. 最初と最後の頁 1-40
掲載論文のDOI (デジタルオブジェクト識別子) なし	査読の有無 無
オープンアクセス オープンアクセスではない、又はオープンアクセスが困難	国際共著 -
1. 著者名 徳賀芳弘, 谷口隆義	4. 巻 J-18-003
2. 論文標題 ミャンマーにおける会計教育の現状と課題 - 会計制度改革が進む中での会計教育の欠如 -	5. 発行年 2018年
3. 雑誌名 京都大学経済学部ディスカッションペーパー	6. 最初と最後の頁 1-22
掲載論文のDOI (デジタルオブジェクト識別子) なし	査読の有無 無
オープンアクセス オープンアクセスではない、又はオープンアクセスが困難	国際共著 -
1. 著者名 徳賀芳弘, 宮宇地俊岳, 山下知晃	4. 巻 J-18-004
2. 論文標題 のれんの会計処理に関する調査	5. 発行年 2019年
3. 雑誌名 京都大学経済学部ディスカッションペーパー	6. 最初と最後の頁 1-86
掲載論文のDOI (デジタルオブジェクト識別子) なし	査読の有無 無
オープンアクセス オープンアクセスではない、又はオープンアクセスが困難	国際共著 -

1. 著者名 米山正樹	4. 巻 第195巻第2号
2. 論文標題 負債と資本の区分：欠けている視点は何か	5. 発行年 2019年
3. 雑誌名 會計	6. 最初と最後の頁 202-214
掲載論文のDOI (デジタルオブジェクト識別子) なし	査読の有無 無
オープンアクセス オープンアクセスではない、又はオープンアクセスが困難	国際共著 -

1. 著者名 米山正樹	4. 巻 第18巻
2. 論文標題 収益認識実務の変化と会計基準の体系を支える基本概念	5. 発行年 2018年
3. 雑誌名 青山アカウンティング・レビュー	6. 最初と最後の頁 40-45
掲載論文のDOI (デジタルオブジェクト識別子) なし	査読の有無 無
オープンアクセス オープンアクセスではない、又はオープンアクセスが困難	国際共著 -

1. 著者名 Carien van Mourik and Yuko Katsuo	4. 巻 Vol.15, Issue 2
2. 論文標題 Articulation, Profit or Loss and OCI in the IASB Conceptual Framework: Different Shades of Clean (or Dirty) Surplus	5. 発行年 2018年
3. 雑誌名 Accounting in Europe	6. 最初と最後の頁 167-192
掲載論文のDOI (デジタルオブジェクト識別子) 10.1080/17449480.2018.1448936	査読の有無 有
オープンアクセス オープンアクセスではない、又はオープンアクセスが困難	国際共著 該当する

1. 著者名 宮宇地俊岳	4. 巻 第70巻第9号
2. 論文標題 M&Aはなぜ起こるのか：市場の賢さを問う	5. 発行年 2018年
3. 雑誌名 企業会計	6. 最初と最後の頁 6-7
掲載論文のDOI (デジタルオブジェクト識別子) なし	査読の有無 無
オープンアクセス オープンアクセスではない、又はオープンアクセスが困難	国際共著 -

1. 著者名 宮宇地俊岳	4. 巻 第70巻第10号
2. 論文標題 クロスボーダーM&Aの成否を問う	5. 発行年 2018年
3. 雑誌名 企業会計	6. 最初と最後の頁 6-7
掲載論文のDOI (デジタルオブジェクト識別子) なし	査読の有無 無
オープンアクセス オープンアクセスではない、又はオープンアクセスが困難	国際共著 -

1. 著者名 宮宇地俊岳	4. 巻 第24巻第1号
2. 論文標題 クロスボーダーM&Aとのれんー先行研究サーベイ	5. 発行年 2018年
3. 雑誌名 追手門経営論集	6. 最初と最後の頁 75-83
掲載論文のDOI (デジタルオブジェクト識別子) なし	査読の有無 無
オープンアクセス オープンアクセスではない、又はオープンアクセスが困難	国際共著 -

1. 著者名 Garcia Clemence, Katsuo Yuko, van Mourik Carien	4. 巻 published online
2. 論文標題 Goodwill accounting standards in the United Kingdom, the United States, France, and Japan	5. 発行年 2018年
3. 雑誌名 Accounting History	6. 最初と最後の頁 1-24
掲載論文のDOI (デジタルオブジェクト識別子) 10.1177/1032373217748672	査読の有無 有
オープンアクセス オープンアクセスではない、又はオープンアクセスが困難	国際共著 該当する

1. 著者名 宮宇地俊岳	4. 巻 第69巻第7号
2. 論文標題 のれん減損サプライズをめぐる株式市場の反応	5. 発行年 2017年
3. 雑誌名 企業会計	6. 最初と最後の頁 38-43
掲載論文のDOI (デジタルオブジェクト識別子) なし	査読の有無 無
オープンアクセス オープンアクセスではない、又はオープンアクセスが困難	国際共著 -

1. 著者名 米山正樹	4. 巻 193(3)
2. 論文標題 会計基準研究における対象領域の拡張	5. 発行年 2018年
3. 雑誌名 會計	6. 最初と最後の頁 274-286
掲載論文のDOI (デジタルオブジェクト識別子) なし	査読の有無 無
オープンアクセス オープンアクセスではない、又はオープンアクセスが困難	国際共著 -

1. 著者名 徳賀芳弘	4. 巻 第72巻第1号
2. 論文標題 環境が外生的会計基準に与える影響のパターン化の試み	5. 発行年 2020年
3. 雑誌名 企業会計	6. 最初と最後の頁 15-22
掲載論文のDOI (デジタルオブジェクト識別子) なし	査読の有無 無
オープンアクセス オープンアクセスではない、又はオープンアクセスが困難	国際共著 -

〔学会発表〕 計11件 (うち招待講演 0件 / うち国際学会 9件)

1. 発表者名 徳賀芳弘、真田正次
2. 発表標題 The evolution of accounting regulation in Japan, 2001-2015
3. 学会等名 41st Annual Congress, European Accounting Association (国際学会)
4. 発表年 2018年

1. 発表者名 Carien van Mourik and Yuko Katsuo
2. 発表標題 Conceptual Bases for Distinguishing between Profit or Loss and Other Comprehensive Income
3. 学会等名 The British Accounting and Finance Association 2018 Annual Meeting (国際学会)
4. 発表年 2018年

1. 発表者名 Carien van Mourik and Yuko Katsuo
2. 発表標題 Market Conditions and the Recognition of Subjective Goodwill and Windfalls in Realised Profit or Loss and Realisable Profit
3. 学会等名 European Accounting Association, 41st Annual Meeting 2018 (国際学会)
4. 発表年 2018年

1. 発表者名 Carien van Mourik and Yuko Katsuo
2. 発表標題 Market Conditions and the Recognition of Subjective Goodwill and Windfalls in Realised Profit or Loss and Realisable Profit
3. 学会等名 The 14th Workshop on European Financial Reporting (国際学会)
4. 発表年 2018年

1. 発表者名 Carien van Mourik and Yuko Katsuo
2. 発表標題 Conceptual Bases for Distinguishing between Profit or Loss and Other Comprehensive Income
3. 学会等名 The British Accounting and Finance Association 2017 Annual Meeting (国際学会)
4. 発表年 2017年

1. 発表者名 Clemence Garcia, Yuko Katsuo and Carien van Mourik
2. 発表標題 Goodwill Accounting Standards in the USA, the UK, France and Japan
3. 学会等名 The 29th Annual Meeting of the Society for the Advancement of Socio-Economics (国際学会)
4. 発表年 2017年

1. 発表者名 Carien van Mourik and Yuko Katsuo
2. 発表標題 Conceptual Bases for Distinguishing between Profit or Loss and Other Comprehensive Income
3. 学会等名 The 13th Workshop on European Financial Reporting (国際学会)
4. 発表年 2017年

1. 発表者名 Carien van Mourik and Yuko Katsuo
2. 発表標題 Profit or loss in the IASB Conceptual Framework
3. 学会等名 2017 IASB Research Forum (国際学会)
4. 発表年 2017年

1. 発表者名 Yoshihiro Tokuga and Masatsugu Sanada
2. 発表標題 History, tradition and geopolitics: The hidden truth behind the financial accounting numbers of Kyoto-based companies
3. 学会等名 The Ninth Accounting History International Conference (国際学会)
4. 発表年 2017年

1. 発表者名 徳賀芳弘
2. 発表標題 会計基準のローカリゼーションと無機能化
3. 学会等名 国際会計ワークショップ
4. 発表年 2018年

1. 発表者名 徳賀芳弘
2. 発表標題 京都企業—MBAテキストとは異なるビジネスモデル—
3. 学会等名 日本会計研究学会九州部会
4. 発表年 2018年

〔図書〕 計2件

1. 著者名 米山正樹	4. 発行年 2018年
2. 出版社 中央経済社	5. 総ページ数 389
3. 書名 辻山栄子編著『財務会計の理論と制度』	

1. 著者名 勝尾裕子	4. 発行年 2018年
2. 出版社 中央経済社	5. 総ページ数 389
3. 書名 辻山栄子編著『財務会計の理論と制度』	

〔産業財産権〕

〔その他〕

-

6. 研究組織	氏名 (ローマ字氏名) (研究者番号)	所属研究機関・部局・職 (機関番号)	備考
---------	---------------------------	-----------------------	----