



京都大学大学院経済学研究科  
ディスカッションペーパーシリーズ

# 『会計教育に関する質問票調査』 -のれんの会計処理との関係性を中心として-

宮宇地 俊岳 追手門学院大学准教授  
徳賀 芳弘 京都大学名誉教授  
米山 正樹 東京大学教授  
浅見 裕子 学習院大学教授  
山下 知晃 福井県立大学准教授

No. J-22-001

2022年8月

(本書の内容の無断転載を禁ずる)

〒606-8501

京都市左京区吉田本町  
京都大学大学院経済学研究科

# 会計教育に関する質問票調査

## －のれんの会計処理との関係性を中心として－<sup>1</sup>

宮宇地 俊岳<sup>2</sup> 徳賀 芳弘<sup>3</sup> 米山 正樹<sup>4</sup> 浅見 裕子<sup>5</sup> 山下 知晃<sup>6</sup>

### 第1節 はじめに：問題の所在と調査目的

徳賀他(2021)でも議論してきたように、のれんを償却すべきか、非償却とすべきか（最近の国際的な議論に即していえば、のれんに償却を再導入すべきか否か）は、国際的な会計基準設定の場で長きにわたって議論が続けられている論点のひとつである。現在、のれんについて減損処理のみを求めるアプローチ（本稿では「減損処理のみ」とする）に対しては、いわゆる「too little, too late」問題<sup>7</sup>をはじめ、その限界（問題点）が認識されるようになってきている（ASBJ, EFRAG and OCI (2014)、IASB (2020)、ASBJ staff and HKICPA staff (2020)など）。

のれんを償却すべきか否かについては、対立する見解の背後にある、のれんの会計処理の現状に関する事実認識はどうなっているのか、どの利害関係者がどのような理由でのれんの規則的償却を支持しているのか、あるいは、「減損処理のみ」のアプローチを支持しているのかという点は、これまで十分な調査は行われてこなかった<sup>8</sup>。

---

<sup>1</sup> 本調査は科学研究費助成事業（「買入のれんを巡る理論・制度上の国際的な論争の解決」、科学研究費基盤 B 研究課題番号：17H02581、研究代表者：徳賀芳弘）、日本会計研究学会スタディ・グループ「のれんの会計処理に係る包括的考察」（研究代表者：浅見裕子）、および科学研究費助成事業（「のれんの会計方法に係る当事者の認知についての理論および実態調査研究」科学研究費基盤 B 研究課題番号：22H00896、研究代表者：米山正樹）の一環として行われた。本調査では、大学等の高等教育機関における会計学に関連する科目の教育内容と学術界ののれんの会計処理に対する考え方、ならびにそれらの関係性を調べるために、日本会計研究学会の会員を対象に質問票調査を実施した。ご多忙の中、本調査への回答にご協力いただいた皆様に心より感謝申し上げたい。

<sup>2</sup> 追手門学院大学経営学部准教授

<sup>3</sup> 京都大学名誉教授、京都大学産官学連携本部顧問、京都大学経営管理大学院客員教授、京都先端科学大学教授

<sup>4</sup> 東京大学経済学部教授

<sup>5</sup> 学習院大学経済学部教授

<sup>6</sup> 福井県立大学経済学部准教授

<sup>7</sup> ここで「too little, too late」問題とは、のれんの減損損失について十分な金額が認識されておらず（減損損失が小さすぎる）、その認識が遅れている（減損損失の認識が遅すぎる）という問題を指す。なお、最近の議論の中では、「too late」に関する部分がクローズアップされることが多い（たとえば、IASB, 2020, par. 3.2 をみよ）。のれんの減損損失の認識が too late であるならば、いつまでも too little な減損認識が続くはずがなく、ゆくゆくは too large な減損が認識され、市場にサプライズをもたらす可能性を考慮した変化である。

<sup>8</sup> もちろん、そのような調査が全く行われてこなかったわけではない。本調査と関連する先行調査については、たとえば、徳賀他（2020）の第2節を参照せよ。

そこで、われわれは、2019年から2021年において、のれんの事後の会計処理（以下、「のれんの会計処理」とする）に係る論点について、財務諸表作成者、財務諸表利用者（以下、それぞれ「作成者」および「利用者」とする）、および監査人を対象に質問票調査を行い、その結果を分析した上で、その結果をもとに作成者・利用者・監査人に対して、フィードバック型の訪問面接調査を実施してきた。これらの調査の調査対象と調査期間の詳細は以下のとおりである。

① 作成者への質問票調査<sup>9</sup>

調査期間: 2018年7月23日～2018年10月20日

447件の回答（2718名へ送付、回答率16.4%）

② 利用者への質問票調査<sup>10</sup>

調査期間: 2018年7月24日～2018年10月20日

130件の回答（673名に送付、回答率19.3%）

③ 監査人への質問票調査<sup>11</sup>

調査期間: 2020年12月1日～2021年4月30日

620件の回答（1,961名に送付、回答率31.6%）

④ 作成者・利用者・監査人に対する訪問面接調査

調査期間: 2021年1月10日～2021年4月30日

作成者6社（製造業2社、金融業2社、総合商社1社、通信業1社、合計14名）、利用者5件（エクイティ2名、クレジット2名、業界団体2組織、合計6名）、及び監査人7名（業界団体、大手4監査法人、準大手2監査法人、合計10名）

上記の調査の趣旨は、主要な資本市場参加者、言い換えれば、会計基準設定に影響を与える利害関係者の意識調査である。これらの調査結果は、徳賀他(2021)、米山他(2021)、浅見他(2021)として報告されており、これらの調査を通じて回答傾向に関するいくつかの特徴と、回答傾向に影響を与えている可能性のある要因が確認された<sup>12</sup>。

---

<sup>9</sup> 日本経団連がのれんの会計処理に関する国際発信の統一を試みてきたことから、日本経団連加盟企業（1,379社、回答率: 19.1%）とその他の東証一部上場企業（1,339社、回答率: 16.5%）に分けて、調査を行った。ただし、両者の回答に有意な差はない。

<sup>10</sup> 証券アナリスト協会に所属しているアナリストの中で、実際にアナリストとして業務を行っている会員と財務会計基準機構に国際会計人材として登録をしている会員を合わせて（重複者を除いた）、637名に対して、調査票を送付した。

<sup>11</sup> 日本の大手4監査法人及び準大手5監査法人のパートナー1,961名に対して質問票を送付した。

<sup>12</sup> 下記の(1)～(4)については、徳賀他(2021)のpp.37-38にて指摘された事項をまとめたものである。

具体的には、以下のような回答傾向等を指摘している。

- (1) 日本の作成者・利用者・監査人の三者ともに、のれんの会計処理として「規則的償却+減損処理」を支持していること。
- (2) 仮にのれんを償却とするならば、三者の多くが「償却期間の上限を設けるべき」という見解を支持していること（ただし、償却上限年数として、作成者は20年間を支持し、利用者・監査人は10年間を支持している）。
- (3) 利用者（アナリスト）の回答が一樣ではない背景に、日本の大学等で会計学を学び、日本の証券会社等で実務経験を積んだアナリストと、米国の大学で会計学を学び／または外資系の証券会社等で経験を積んだアナリストが存在し、前者は、貸借対照表、損益計算書、およびキャッシュフローの全部を用いて投資判断を行っているが、後者はキャッシュフローのみを用いており、そのことが回答に影響を与えている可能性があること。
- (4) 監査人は、三者の中でも「規則的償却+減損」への支持率がもっとも高く、自己創設のれんが計上される可能性を回避しようと考え、のれんの償却期間の上限についても保守的な10年間を支持している点である。

これらの回答傾向や、それらに影響を与える可能性のある要因から、日本の会計基準への「慣れ」、経団連や日本の会計基準設定主体による「刷り込み」に加えて、日本の大学等の高等教育機関における会計教育および公認会計士試験による教育が、その回答に、強い影響を与えているかもしれないとの問題意識が生じた。

そこで、本調査では、日本の利害関係者に共通する事実の捉え方（欧米の利害関係者とは相違している理論や概念）に関して、大学や専門学校等の教育において教育者が何を重視し、どのような考え方をもち、どのような教育を行っているかを調査する。そのことによって、大学等における会計教育、及び公認会計士試験や税理士試験の対策を含む専門職教育等が、利害関係者ののれんの会計処理に対する考え方に影響を与えている可能性、さらに言えば、会計基準設定に間接的に影響を与える可能性を析出することを目的とする。

## 第2節 調査方法の概要

本節では、本調査で得られた結果を質問項目の内容と共に紹介する。まずは、本調査の調査方法の概要について述べる。本調査は、2022年3月1日から2022年3月31日を調査期間とし、日本会計研究学会に属する（院生会員を除いた）会員1,698名を対象に実施された。回答はwebフォームを通じた形で実施され<sup>13</sup>、同会員を対象に回答用WebフォームのURLと当該URLへアクセスできるQRコードとを記載した回答協力依頼文を送付した。回答は

---

<sup>13</sup> 質問票の質問項目の文面、構成を検討するにあたって、会計領域の大学教員を対象としたパイロットテストを2回実施している。

全部で 279 件（回答率は 16.4%）であった。

### 第 3 節 回答者の特性

本調査では、回答者の基本的な特性に関する情報を収集したため、回答結果を述べるに先立って、本節では回答者の特性について述べておく。具体的には、（１）日本会計研究学会の所属部会、（２）勤務する組織の属性（大学や監査法人等）、（３）年齢層、（４）教育歴、（５）主要な研究方法、および（６）担当している講義科目について質問を行った。これらの質問に対する回答結果をまとめたものが図表 1 から図表 6 である。

図表 1 は、回答者が所属する日本会計研究学会の部会の集計結果を示したものである。回答者全体 279 名のうち、所属学会員数の多い「関東部会」が 111 名（39.8%）と最も多く、次に多かったのは 90 名（32.3%）の「関西部会」であった<sup>14</sup>。

図表 1 日本会計研究学会における所属部会

所属部会	回答件数	割合(%)
北海道部会	7	2.5
東北部会	8	2.9
関東部会	111	39.8
中部部会	23	8.2
関西部会	90	32.3
九州部会	39	14.0
その他	1	0.4
合計	279	100.0

図表 2 は、回答者が所属する勤務先の属性を示したものである。全体のうち、197 件（70.6%）を占めるのは「私立大学」に所属する大学教員であり、「国立大学法人」が 40 件（14.3%）、「公立大学法人<sup>15</sup>」が 19 件（6.8%）と続いている。「その他」10 件の内訳は、国家公務員等の公的機関 3 名、退職教員 3 名、私大客員教授兼社外取締役 1 名、税理士法人 1 名、日本公認会計士協会 1 名、自営業 1 名であった。

図表 3 は、回答者の属する年齢層（世代）を示したものである。最も多いのは、「56 歳以上」の層で 89 名（31.9%）を占めている。次に、10 歳刻みの区分として「46 歳から 55 歳」の層が 85 名（30.5%）、「36 歳から 45 歳」の層が 70 名（25.1%）を占めている。

<sup>14</sup> その他の 1 名は、「引越したばかりで、どこの部会にも所属していない」との回答であった。

<sup>15</sup> 公立大学法人の中の 1 件の回答については、「県直営の大学」が含まれている。

図表2 勤務先の属性

勤務先	回答件数	割合(%)
国立大学法人	40	14.3
公立大学法人	19	6.8
私立大学	197	70.6
高等専門学校	1	0.4
商業高等学校	0	0.0
民間経理学校	0	0.0
民間企業	8	2.9
専門学校	0	0.0
監査法人	4	1.4
税理士法人	0	0.0
その他	10	3.6
合計	279	100.0

図表3 属する年齢層（世代）

年齢層	回答件数	割合(%)
35歳以下	35	12.5
36歳～45歳	70	25.1
46歳～55歳	85	30.5
56歳以上	89	31.9
合計	279	100.0

図表4 教育歴の長さ

教育歴	回答件数	割合(%)
4年以内	49	17.6
5年～9年	47	16.8
10年～14年	43	15.4
15年～19年	39	14.0
20年以上	101	36.2
合計	279	100.0

図表5 主要な研究方法

研究方法	回答件数	割合① (%)	割合② (%)
規範的研究	155	55.6	37.4
アーカイバルデータを用いた実証研究	96	34.4	23.2
その他の実証研究	53	19.0	12.8
実験的研究	14	5.0	3.4
アナリティカルなモデルを用いた数理的研究	16	5.7	3.9
歴史的研究	65	23.3	15.7
その他	15	5.4	3.6
回答件数	279名 (414件)		100.0

(※) 複数選択回答・可の設問への回答であるため、割合①は回答者数 279 名に対して、各選択肢への回答件数が占める割合を、割合②はのべ回答件数 414 件に対して、各選択肢への回答件数が占める割合をそれぞれ示している。

図表4は、回答者の教育歴の長さの集計結果を示している。教育歴の長さが「20年以上」とする回答者が101件（36.2%を占めている）であった。他の区分が5年刻みであるため、単純に比較することはできないが、もっとも回答件数の多い層である。それ以外の教育歴層にはおよそ40から50件程度の回答者がいる。なお、本質問では、「教育歴のない方は“4年以内”を選んで下さい」と指示しているため、4年以内の層には、教育歴のない回答者も含まれている。

図表の5は、回答者が主に採用している研究手法の回答結果（複数回答可）を示したものである。279名によるのべ回答件数（414件）の内訳を示しており、「割合① (%)」は、279名に対して、それぞれの研究方法への回答件数が占める割合を示している（割合を合計しても100%にはならない）、「割合② (%)」は、のべ回答件数414件に対する内訳を示している。

回答者279名に対して、もっとも多く採用されている研究手法は、「規範的研究」であり、155名（割合①55.6%）が選択している。次に多いのが、「アーカイバルデータを用いた実証研究」であり96名（割合①34.4%）を占める。続いて、3番目に多いのが「歴史的研究」で65名（割合①23.3%）である。「その他」の15件のうち、12件は、定性的研究（インタビュー調査、フィールドワーク、ケーススタディ、アクションリサーチ）であった。

「アーカイバルデータを用いた実証研究」に、「その他の実証研究」と、「実験研究」を加えると、163件（割合①58.4%、割合②39.4%）となり、「規範的研究」の件数を超える点は、

図表6 担当する講義科目

講義科目	回答件数	割合①(%)	割合②(%)
簿記	162	58.1	26.1
財務諸表論	116	41.6	18.7
会計学（会計学原理）	127	45.5	20.4
管理会計（原価計算含む）	74	26.5	11.9
監査	27	9.7	4.3
国際会計（IFRSの解説を含む）	42	15.1	6.8
税務会計	19	6.8	3.1
その他	34	12.2	5.5
会計関連科目の講義を担当していない	20	7.2	3.2
回答件数	279名 (621件)		100.0

（※）複数選択回答・可の設問への回答であるため、割合①は回答者数279名に対して、各選択肢への回答件数が占める割合を、割合②はのべ回答件数621件に対して、各選択肢への回答件数が占める割合をそれぞれ示している。ただし、選択肢「会計関連科目の講義を担当していない」はこれのみしか選択できず、複数選択肢の対象から外れている。

近年の会計領域の研究者が採用する研究方法の変化を示唆している<sup>16</sup>。

図表6は、回答者が担当している講義（複数回答可）の結果を集計したものであり、279名からのべ621件の回答を得ている。割合①は、全回答者279名に対して各科目に対する

<sup>16</sup> 日本における会計領域の研究論文に対する棚卸しを行い、採用されている研究方法を大別し調査したものと徳賀・大日方(2013)がある（雑誌『会計』に掲載されている文章のうち、管理会計（原価計算）、会計法規の公示、外国文献の啓蒙的紹介を除いたものを対象としている。会計教育・会計監査・企業統治・内部統制・税・公会計の論文は、「その他」の大分類として分析対象に含まれている）。

これらの調査対象となった論文で採用されている研究方法の割合としては、規範的・記述的研究（53.2%）、実証・実験研究（9.6%）、歴史研究（8.6%）であることが示されていた。また、大分類「その他」を除き、財務会計領域に限った論文で用いられている研究方法については、規範的・記述的研究（67.4%）、実証・実験研究（12.2%）、歴史的研究（10.9%）であることを明らかにしている（徳賀・大日方(2013), pp.52-55。有効数字の観点から小数の表記を調整している）。

本調査で得られた結果は、あくまでも「調査対象者がどの研究方法を使っているのか」の人数ベースのものであり、徳賀・大日方(2013)は、論文の数に基づく全数調査であるため（かつ管理会計・原価計算の論文は除かれている）、単純な比較はできないが、本調査で得られた結果は、規範的研究の手法を採用する研究者は多いものの、徳賀・大日方(2013)の棚卸しを実施時点と比較して、（財務会計領域の割合に限ってみると）相対的に少なく、歴史的研究については、棚卸し時点と比較して相対的に多いという結果を示している。



回答件数が占める割合を示しており（合計しても 100%にはならない）、割合②はのべ回答件数 621 件に対して各科目に対する回答件数が占める割合を示している。

最も多く担当されている科目は「簿記」であり、162 件（割合①58.1%、割合②26.1%）であった。次に多く担当されている科目は、「会計学（会計学原理）」であり 127 件（割合①45.5%、割合②20.4%）である。その後は、116 件の「財務諸表論」（割合①41.6%、割合②18.7%）、74 件の「管理会計（原価計算含む）」（割合①26.5%、割合②11.9%）、42 件の「国際会計（IFRS の解説を含む）」（割合①15.1%、割合②6.8%）が続く。「その他」の 34 件の中には、経営分析論（財務諸表分析、企業価値評価）が 17 件、ファイナンス<sup>17</sup>（財務管理論、コーポレート・ガバナンス論、証券投資論）が 6 件、環境会計が 3 件、公会計が 3 件、会計史が 2 件、それ以外の科目などが含まれている。また、「会計関連の科目の講義を担当していない」は 20 件であった<sup>18</sup>。

#### 第 4 節 調査結果：会計教育において重視される事項

本節では、大学等の高等教育機関における会計関連科目の講義の中で、企業会計法規、会計基準や基礎概念書、概念や考え方について、どのようなものが重視されているかを調査した結果を概観する。なお、本節の集計結果の対象となる回答者は、本調査への全回答者 279 名のうち、担当講義を示した図表 6 において、「会計関連の科目の講義を担当していない」と回答した 20 名を除く 259 名である。

Q7. 講義において、以下の企業会計法規をどの程度重視していますか（選択肢：①「重視している」、②「やや重視している」、③「どちらともいえない」、④「あまり重視していない」、⑤「重視していない」）。

（企業会計法規）

- ① 会社法
- ② 金融商品取引法
- ③ 法人税法

図表 7 は、会計関連科目の講義において、各種企業会計法規がどの程度重視されているかについて問うた Q7. に対する回答結果を示したものである。最も重視されているのは「金融商品取引法」で、①重視している割合は 50.6%（=131/259）であり、②やや重視しているの回答者と合わせると 80.7%（=209/259）となっている。会計の目的が、投資家の意思決定

<sup>17</sup> ファイナンス自体は、会計関連の科目ではないものの、「その他」でファイナンスを担当していると記述した回答者は、簿記、財務諸表論、管理会計等の科目を担当しつつ、さらにファイナンスも教えていると理解できる。たとえば、ファイナンスのみしか教えていない回答者は、「会計関連科目の講義を担当していない」の回答に含まれる。

<sup>18</sup> この選択肢を選択した回答者は、第 4 節で言及する Q.7 から Q.12 の質問の回答に含まれない。

に有用な情報を提供することと位置付けられていることや、金融商品取引法の位置づけが

図表7 講義における企業会計法規の重視度

企業会計法規	①	②	③	④	⑤	合計
	重視している	やや重視している	どちらともいえない	あまり重視していない	重視していない	割合(%)
会社法	81	110	31	26	11	259
	31.3	42.5	12.0	10.0	4.2	100.0
金融商品取引法	131	78	19	21	10	259
	50.6	30.1	7.3	8.1	3.9	100.0
法人税法	23	62	63	73	38	259
	8.9	23.9	24.3	28.2	14.7	100.0

重要になったこと（2006年6月に金融商品取引法が成立。2006年5月に会社法が施行）との関係を示唆する結果である。次に重視されているのは「会社法」で、①の割合は31.3%（=81/259）であり、①②を合わせると73.7%（=191/259）である。

Q8. 講義において、以下の会計基準や基礎概念書をどの程度重視していますか（選択肢：①「重視している」、②「やや重視している」、③「どちらともいえない」、④「あまり重視していない」、⑤「重視していない」）。

（会計基準や基礎概念書）

- ① 企業会計原則
- ② 財務諸表等規則
- ③ 現行の日本の会計基準（企業会計基準委員会の公表する会計基準）
- ④ IFRS（国際財務報告基準）
- ⑤ 企業会計基準委員会の概念フレームワーク
- ⑥ 国際会計基準審議会の概念フレームワーク

図表8は、会計関連科目の講義において、各種の会計基準や基礎概念書がどの程度重視されているかを質問したQ.8に対する回答結果を示したものである<sup>19</sup>。もっとも重視されているのは、「現行の日本の会計基準（ASBJが公表する会計基準）」であり、①②を合計した重視度は83.0%（=215/259）であった。このことは、簿記の講義等で、最新の会計基準を教えていることを反映している可能性がある。次に重視されているのは「企業会計原則」で

<sup>19</sup> なお、「重視している」といった時に、「教えなければいけない」と、「シンパシーを感じる」とは、異なるものである点には注意が必要である。

あり、①②を合計した重視度は70.3% (=182/259) である。また、⑤④を合計した割合は13.9%

図表8 講義における会計基準や基礎概念書の重視度

会計基準や 基礎概念書	①	②	③	④	⑤	合計 ----- 割合(%)
	重視し ている	やや重 視して いる	どちら ともい えない	あまり重 視してい ない	重視して いない	
企業会計原則	80	102	41	25	11	259
	30.9	39.4	15.8	9.7	4.2	100.0
財務諸表等規則	63	85	66	27	18	259
	24.3	32.8	25.5	10.4	6.9	100.0
現行の日本の会計基準 (企業会計基準委員会 が公表する会計基準)	142	73	28	10	6	259
	54.8	28.2	10.8	3.9	2.3	100.0
IFRS (国際財務報告基準)	77	97	47	25	13	259
	29.7	37.5	18.1	9.7	5.0	100.0
企業会計基準委員会の 概念フレームワーク	70	72	57	36	24	259
	27.0	27.8	22.0	13.9	9.3	100.0
国際会計基準審議会の 概念フレームワーク	56	67	64	45	27	259
	21.6	25.9	24.7	17.4	10.4	100.0

(=36/259) であり、「企業会計原則」を重視していない教員の数も少ないことも読み取ることができる。

次に重視されているのは「IFRS (国際財務報告基準)」であり、①②を合計した重視度は67.2% (=174/259) であった。「企業会計基準委員会の概念フレームワーク」について①②の合計は54.8% (=142/259) であり、「国際会計基準審議会の概念フレームワーク」についての①②の合計は47.5% (=123/259) であった。概念フレームワークが、我々が想定していた以上に重視されている姿が明らかになった。ただし、概念フレームワークについては、他の選択肢よりも、⑤④の合計値が相対的に高く、重視していない回答者もそれなりにいることも読み取ることができる。

続いて、Q9 に対する回答結果を示したものが図表9である。もっとも重視されているのは「収益費用の対応」であり、①②の合計は92.7% (=240/259) であった。また、⑤④の合計が1.5% (=4/259) であり、「収益費用の対応」を重視していない教員が極めて少ないことも明らかとなった。次に重視されているのは「資本と利益の区分」であり、①②の合計

は 83.8% (=217/259) であった。三番目に重視されているのは、「取得原価（取引価格）」であり、①②の合計は 81.9% (=212/259) であった。

Q9. 講義において、次の会計上の概念や考え方をどの程度重視していますか（選択肢：①「重視している」、②「やや重視している」、③「どちらともいえない」、④「あまり重視していない」、⑤「重視していない」）。

（会計上の概念や考え方）

- ① 収益費用の対応
- ② 資本と利益の区分
- ③ 取引事実
- ④ 純資産簿価
- ⑤ 企業の経済価値
- ⑥ 取得原価（取引価格）
- ⑦ 公正価値（時価）
- ⑧ 割引現在価値（使用価値）

図表9 講義における会計上の概念の重視度

会計上の概念や 考え方	①	②	③	④	⑤	合計
	重視し ている	やや重視 している	どちら ともい えない	あまり重 視してい ない	重視し ていな い	----- 割合(%)
収益費用の対応	161	79	15	2	2	259
	62.2	30.5	5.8	0.8	0.8	100.0
資本と利益の区分	137	80	30	7	5	259
	52.9	30.9	11.6	2.7	1.9	100.0
取引事実	88	90	55	18	8	259
	34.0	34.7	21.2	6.9	3.1	100.0
純資産簿価	52	82	86	27	12	259
	20.1	31.7	33.2	10.4	4.6	100.0
企業の経済価値	66	100	61	23	9	259
	25.5	38.6	23.6	8.9	3.5	100.0
取得原価 (取引価格)	122	90	33	11	3	259
	47.1	34.7	12.7	4.2	1.2	100.0
公正価値 (時価)	83	113	43	14	6	259
	32.0	43.6	16.6	5.4	2.3	100.0
	88	111	46	10	4	259

割引現在価値 (使用価値)	34.0	42.9	17.8	3.9	1.5	100.0
------------------	------	------	------	-----	-----	-------

「公正価値(時価)」や「割引現在価値(使用価値)」についても、①②の合計はそれぞれ、75.7% (=196/259)、76.8% (=199/259) となっており、重視されていることが示されている。他の概念についても、①②の合計が 50%超を示しており、どの概念も重視されている姿が浮かび上がった。

次に、Q.10 および Q.11 において、「会計上の考え方」について、講義の中でどれくらい重視しているかについて質問している。

Q.10 講義において、次の会計上の考え方をどの程度重視していますか(選択肢:①「重視している」、②「やや重視している」、③「どちらともいえない」、④「あまり重視していない」、⑤「重視していない」)。

(会計上の考え方)

- ① 実態開示
- ② 適切な期間損益計算
- ③ 比較可能性
- ④ 保守主義

図表 10 講義における会計上の考え方の重視度(1)

会計上の考え方	①	②	③	④	⑤	合計
	重視している	やや重視している	どちらともいえない	あまり重視していない	重視していない	----- 割合(%)
実態開示	108	89	42	11	9	259
	41.7	34.4	16.2	4.2	3.5	100.0
適切な期間損益計算	157	79	16	4	3	259
	60.6	30.5	6.2	1.5	1.2	100.0
比較可能性	84	107	43	19	6	259
	32.4	41.3	16.6	7.3	2.3	100.0
保守主義	45	95	77	30	12	259
	17.4	36.7	29.7	11.6	4.6	100.0

図表 10 は、Q.10 に対する回答結果を示したものである。もっとも重視されている会計上の考え方は、「適切な期間損益計算」であり、①②の合計は 91.1% (=236/259) であった。ここで挙げられたどの会計上の考え方も、①②を合わせると 50%を超えており、世代を超

えて重視していることがわかる<sup>20</sup>。「保守主義」については、他の3つの会計上の考え方に比べると③の割合が多く、重視度は相対的に低いことが読みとれる。

Q11. 講義において、次の会計上の概念や考え方をどの程度重視していますか（選択肢：①「重視している」、②「やや重視している」、③「どちらともいえない」、④「あまり重視していない」、⑤「重視していない」）。

（会計上の概念や考え方）

- ① 過去の取引事実を記録すること。
- ② 恒久利益に近い利益数値を示すこと。
- ③ 財務数値が企業の経済価値の評価にそのまま使えるようになること。
- ④ 純資産簿価を企業価値に近づけていくこと。
- ⑤ 日本の会計制度とそれを支えている理論をできるだけ忠実に理解すること。
- ⑥ 日本の会計制度を IASB 等と比較しながら相対化して理解すること。

図表 1 1 講義における会計上の考え方の重視度（2）

会計上の考え方	①	②	③	④	⑤	合計
	重視している	やや重視している	どちらともいえない	あまり重視していない	重視していない	——— 割合 (%)
過去の取引事実を記録すること	127	95	23	11	3	259
	49.0	36.7	8.9	4.2	1.2	100.0
恒久利益に近い利益数値を示すこと	23	62	100	53	21	259
	8.9	23.9	38.6	20.5	8.1	100.0
財務数値が企業の経済価値の評価にそのまま使えるようになること	22	67	86	53	31	259
	8.5	25.9	33.2	20.5	12.0	100.0
純資産簿価を企業価値に近づけていくこと	10	41	102	58	48	259
	3.9	15.8	39.4	22.4	18.5	100.0
日本の会計制度とそれを支えている理論をできるだけ忠実に理解すること	89	100	42	20	8	259
	34.4	38.6	16.2	7.7	3.1	100.0

<sup>20</sup> ここで取り上げた4つの会計上の考え方を総じて重視しているとすると、回答者の回答間の関係性を分析する価値はあるかもしれない。具体的には「適切な期間損益計算」と「保守主義」との回答間の関係性や、「実態開示」と「比較可能性」の回答間の関係（例、マネジメントアプローチを採用すると、実態開示は高まるが比較可能性は下がる可能性がある）についてである。

日本の会計制度をIFRS等と比較しながら相対化して理解すること	62	95	57	26	19	259
	23.9	36.7	22.0	10.0	7.3	100.0

次に、図表11は、Q.11に対する回答結果を示したものである。もっとも重視されている会計上の考え方は、「過去の取引事実を記録すること」であり、①②を合わせた割合は85.7% (=222/259) であった。この結果には、簿記の講義内容が影響している可能性が考えられる。次に重視されているのは「日本の会計制度とそれを支えている理論をできるだけ忠実に理解すること」であり、73.0% (=189/259) であった。3番目に重視されているのは、「日本の会計制度をIFRS等と比較しながら相対化して理解すること」であり、①②を合計した割合は60.6% (=157/259) であった。

他方で、「恒久利益に近い利益数値を示すこと」(経営者の費用配分等による利益の平準化を通じて、持続性の高い利益を示すこと)、「財務数値が企業の経済価値の評価にそのまま使えるようになること」、「純資産簿価を企業価値に近づけていくこと」(経営者自身が考える企業価値を、貸借対照表の純資産簿価として示すこと)など、会計観・規範に関わる項目については、③どちらともいえないや、④⑤の比率が高くなっている。

このことは、一見すると「日本の会計制度をIFRS等と比較しながら相対化して理解すること」を重視するとした結果と矛盾する可能性もあるが、会計観等の規範に触れず、ルールだけを教えている可能性を示しているのかもしれない<sup>21</sup>。

Q12. 直近10年間で、講義の内容を変えてきましたか(複数選択可)。教育歴が10年に満たない場合はご自身の教育歴の範囲でご回答ください。

- ① ほとんど変更なし
- ② 現行の日本の会計基準の変化に応じて変更
- ③ 収益費用アプローチと資産負債アプローチとのハイブリッドな内容に変更
- ④ 国際的な動向を反映して資産負債アプローチへと変更
- ⑤ その他 ( )

Q12.では、直近10年間で講義内容の変化について質問しており、その回答結果(複数回答可)をまとめたものが図表12である。259名からのべ361件の回答を得ている。割合①は、回答者259名に対して各科目に対する回答件数が占める割合を示しており(合計しても100%にはならない)、割合②はのべ回答件数361件に対して各科目に対する回答件数が占める割合を示している。

「ほとんど変更なし」の回答件数は48(割合①18.5%、割合②13.3%)である。48件のうち21名が「管理会計(原価計算を含む)」の講義担当者であった。また、管理会計(原価

<sup>21</sup> 講義内容の変更の有無を問うたQ12の「その他」の自由記述回答の中に、「10年前より会計観を前面に出さない講義に変更しました。」との回答があり、そのことと関連するかもしれない。

計算を含む) 以外の講義担当者で「教歴9年以内」の回答者が12名含まれている。その意味において、簿記や財務会計領域の科目、国際会計、監査、税務会計等の担当者で、教歴10

図表12 直近10年間の講義内容の変更の有無

講義内容の変更の内容	回答件数	割合①(%)	割合②(%)
ほとんど変更なし	48	18.5	13.3
現行の日本の会計基準の変化に応じて変更	172	66.4	47.6
収益費用アプローチと資産負債アプローチとのハイブリッドな内容に変更	92	35.5	25.5
国際的な動向を反映して資産負債アプローチへと変更	35	13.5	9.7
その他	14	5.4	3.9
回答件数	259名 (361件)		100.0

(※) 複数選択回答・可の設問への回答であるため、割合①は回答者数259名に対して、各選択肢への回答件数が占める割合を、割合②はのべ回答件数361件に対して、各選択肢への回答件数が占める割合をそれぞれ示している。

年以上の回答者の多くが、直近の10年間で講義内容の変更を行っていることがわかる。

もっとも多かったのは「現行の日本の会計基準の変化に応じて変更」であり、172件(割合①66.4%・割合②47.6%)であった。「収益費用アプローチと資産負債アプローチとのハイブリッドな内容に変更」が92件あり(割合①35.5%・割合②25.5%)、さらには「国際的な動向を反映して資産負債アプローチへと変更」を選択した回答が35件(割合①13.5%・割合②9.7%)存在することが確認された。

「その他」の自由記述型の回答は14件得られた。それらの中で、収益費用アプローチと資産アプローチの会計観に関するものとしては、「アプローチが異なれば同じ事象でも解釈が違ってくことを伝えるよう努めている」といった回答と、それとは逆に「10年前より会計観を前面に出さない講義に変更した」といった回答があった。それら以外には、次のような趣旨の記述回答が得られた。

- ・企業経営への要望や企業を取り巻く環境変化(SDGs等)に応じた変更
- ・税法等のルール・諸制度の改正にともなう変更
- ・会計基準の解説から、会計数値を使う視点での講義への変更





合計	279	100.0
----	-----	-------

図表13はQ13.の回答結果を示したものである。なお、本結果は、あくまでも先生方の意見を吸い上げた調査結果を示したただけのものであり、「多数派だから正しい」「少数派だから正しくない」ということを述べるものではない点をあらかじめ断っておく。

もっとも多く回答が集まったのは「減損処理+規則的償却」であり、68.8% (=192/279)であった。また、「減損処理+規則的償却」に、「規則的償却のみ」「逡減償却」「逡増償却」の規則的償却の要素のある3つの会計処理への回答件数を加えると、78.5% (=219/279)となる。

他方で、「減損処理のみ」を選択した回答割合は6.5% (=18/279)であった。これは徳賀他(2021, p.11)における作成者の支持割合(約15.9%)より少なくなっている。作成者としては、IFRSや米国基準に基づいた財務諸表を作成している企業に該当する場合、自社が適用している「減損処理のみ」の会計処理を選ぶ可能性があるのかもしれない。大学教員等の回答者の方が、そのような意味での利害の影響は少ないのかもしれない。続いて、「毎期公正価値評価」を選択した回答割合は9.0% (=25/279)であり、「減損処理のみ」より多くなっている。のれんの価値測定を重視する「減損処理のみ」の回答件数と合算すると15.4% (=43/279)となる。

次に、「一括資本(剰余金)償却」の回答は1.8% (=5/279)、「一括費用償却」の回答は1.1% (=3/279)となっている。また、「上記のいずれとも言えない」(=1つの処理に絞れない)を選択した回答は9件であった。

次の質問にあたる、Q14.からQ18.までは、Q13.において選択した会計処理方法の選択理由について、順次質問していく。

Q14. 13で①「毎期公正価値評価」または②「減損処理のみ」を選択した方にその理由をお尋ねします。下記の①～④の理由は、先生のご意見にどの程度近いですか(選択肢: ① 近い ② やや近い ③ どちらともいえない ④ あまり近くない ⑤ 近くない)。

(本調査で取り上げた理由)

- ① のれんの価値を捉えようとしているから。
- ② のれんの耐用年数や原価のパターンは予測困難だから。
- ③ のれんの償却費や償却後残高には、投資意思決定に関する情報内容が少ないから。
- ④ 償却をする場合のような、合併・買収頻度の違いによる業績への影響の相違が小さいから。
- ⑤ その他、ご意見があれば、ご記入ください。

図表14は、Q14.に対する回答結果を示したものである。のれんの会計処理として、「毎期公正価値評価」や「減損処理のみ」が選択された理由として、もっとも近いと選ばれたの

は「のれんの価値を捉えようとしているから」であり、①②を合計した割合は 86.0%(=37/43)であった。次に近い理由とされたのは「のれんの耐用年数や原価のパターンは予測困難だから

図表 1 4 「每期公正価値評価」または「減損処理のみ」を選択した理由

支持する理由	①	②	③	④	⑤	合計
	近い	やや近い	どちらともいえない	あまり近くない	近くない	----- 割合(%)
のれんの価値を捉えようとしているから	20	17	5	0	1	43
	46.5	39.5	11.6	0.0	2.3	100.0
のれんの耐用年数や原価のパターンは予測困難だから	16	16	8	2	1	43
	37.2	37.2	18.6	4.7	2.3	100.0
のれんの償却費や償却後残高には、投資意思決定に関する情報内容が少ないから	10	15	13	3	2	43
	23.3	34.9	30.2	7.0	4.7	100.0
償却をする場合のような、合併・買収(M&A)頻度の違いによる業績への影響の相違が小さいから	5	13	16	7	2	43
	11.6	30.2	37.2	16.3	4.7	100.0

ら」で、74.4%(=32/43)の支持が集まった。また、「のれんの償却費や償却後残高には、投資意思決定に関する情報内容が少ないから」も①②の合計割合でみると、58.1%(=25/43)の回答者が近いと考えていることがわかった。これらのことから、のれんの償却パターンの予測は困難で、そのような償却費や償却費を控除したのれん残高には情報価値はないと考えられていることがわかり、「每期公正価値評価」や「減損処理のみ」の支持回答には、のれんの規則的償却に対するネガティブな評価を理由も含まれている。なお、「その他の記述回答」への回答はなく、質問項目として挙げられた理由が主たるものであると考えられる。

次に、規則的償却の考え方を伴う会計処理方法を回答した選択理由について、Q15.で尋ねている。

図表 1 5 は、Q15.に対する回答結果を示したものである。「減損処理+規則的償却」をはじめとする会計処理を選択した理由として、もっとも近いと考えられたのは「適切な期間損益計算を追求しているから」であり、①②を合計した割合は 86.3%(=189/219)であった。①②の合計という意味で、次に近い理由とされたのは、「減損損失を適時に適切な金額を計上することは、作成者の利害から考えて困難だから」であり、62.1%(=136/219)であった。3番目に近いと考えられている理由は「財務健全性を保てるから」であり、61.6%(135/219)となっており、保守主義の視点から償却処理が支持されていることがわかる。

「減損処理のみ」の会計基準の問題点として指摘される「減損損失を適時に適切に計上することは、自己創設のれんのシールディング効果により困難だから」は、45.2% (=99/219)

Q15. 13で③「減損処理+規則的償却」、④「規則的償却のみ」、⑤「遡減償却」、または⑥「遡増償却」を選択した方にその理由をお尋ねします。下記の①～④の理由は、先生のご意見にどの程度近いですか（選択肢：① 近い ② やや近い ③ どちらともいえない ④ あまり近くない ⑤ 近くない）。ただし、②「減損処理のみ」と③「減損処理+規則的償却」における減損処理の意味の相違※1に注意してください。

（本調査で取り上げた理由）

- ① 適切な期間損益計算を追求しているから。
- ② 減損損失を適時に適切な金額を計上することは、作成者の利害から考えて困難だから。
- ③ 減損損失を適時に適切に計上することは、自己創設のれんのシールディング効果※2により困難だから。
- ④ 財務健全性を保てるから。
- ⑤ その他、ご意見があれば、ご記入ください。

※1 「減損処理のみ」の場合の減損処理はのれんの直接的な価値修正を意味するが、「規則的償却+減損処理」の場合の減損処理は、償却すべき原価の修正を意味する。

※2 シールディング効果とは、「M&A前から取得企業にある自己創設のれん、あるいは、M&A後に結合企業に生じた自己創設のれんによって、M&A時に計上された買入のれんが減価している事実が隠れてしまう効果」のことである。

図表15 「減損処理+規則的償却」「規則的償却のみ」「遡減償却」「遡増償却」を選択した理由

支持する理由	①	②	③	④	⑤	合計
	近い	やや近い	どちらともいえない	あまり近くない	近くない	割合(%)
適切な期間損益計算を追求しているから	76	113	22	5	3	219
	34.7	51.6	10.0	2.3	1.4	100.0
減損損失を適時に適切な金額を計上することは、作成者の利害から考えて困難だから	47	89	58	18	7	219
	21.5	40.6	26.5	8.2	3.2	100.0
減損損失を適時に適切に計上することは、自己創設のれんのシールディング効果により困難だから	37	62	88	24	8	219
	16.9	28.3	40.2	11.0	3.7	100.0

財務健全性を保てるから	50	85	50	24	10	219
	22.8	38.8	22.8	11.0	4.6	100.0

と、過半数には届いていない。③どちらともいえないを選択した回答者が 40.2% (88 名) と多くいることから、自己創設のれんのシールドイング効果について、その考え方を含め、一般的に認知されていない可能性も残る。

「その他の記述回答」としては、7 件の回答が寄せられた。Q15.内に挙げられた理由を補足説明する内容のものも含め、主たる回答は以下の通りであった。

- ・のれんの本質につき同意が得られていない以上、規則的償却がもっとも損益への影響が少なく望ましい。
- ・のれんの価値は時間とともに減少する。それはどこかの期で回収計算に含めるべきであって、償却期間はみなし計算によるしかない。償却を否定した結果、当初のれんを B/S に上げ続ける意義は不明。
- ・定期償却は年間のコスト把握も可能になるため望ましい。M&A が成功したのか失敗したのかについて開示する意味では、減損との併用が望ましい。
- ・のれんの当初測定的基础となる買収金額等の算定には、多少なりとも測定者の恣意性が介入する余地がある。そもそもの測定値に恣意性が介入しうることにより鑑みると、償却によるのれんの減額を行うことが、結果的に恣意性の排除につながるものとする。
- ・のれんの会計処理は会計制度全体との整合性が重要である。わが国の会計制度は収益費用観であると言えるので、「規則償却+減損処理」が妥当であるとする。

Q16. 13 で⑦「一括資本（剰余金）償却」または⑧「一括費用償却」を選択した方にその理由をお尋ねします。下記の①～④の理由は、先生のご意見にどの程度近いですか（選択肢：① 近い ② やや近い ③ どちらともいえない ④ あまり近くない ⑤ 近くない）。

（本調査で取り上げた理由）

- ① 価値のない資産を計上すべきではないから。
- ② 価値が明確ではない資産を計上すべきではないから。
- ③ 自己創設のれんの非計上との整合性を維持するため。
- ④ 超過収益は、貸借対照表に非計上でも、将来の損益計算に反映されるから。
- ⑤ その他、ご意見があれば、ご記入ください。

図表 1 6 は、Q16.に対する回答を集計したものである。「一括資本（剰余金）償却」または「一括費用償却」を選択した理由として、①②の合計割合でみて、近いと考えられているのは「超過収益は、貸借対照表に非計上でも、将来の損益計算に反映されるから」と「価値のない資産を計上すべきではないから」の 2 つで、共に 75.0% (=6/8) の支持を受けている。これに続く理由として考えられているのは「価値が明確ではない資産を計上すべきではないから」

いから」で、62.5% (=5/8) の回答者が近いと考えていることがわかった。

図表 1 6 「一括資本（剰余金）償却」「一括費用償却」を選択した理由

支持する理由	①	②	③	④	⑤	合計
	近い	やや近い	どちらともいえない	あまり近くない	近くない	----- 割合(%)
価値のない資産を計上すべきではないから	1	5	1	0	1	8
	12.5	62.5	12.5	0.0	12.5	100.0
価値が明確ではない資産を計上すべきではないから	2	3	0	0	3	8
	25.0	37.5	0.0	0.0	37.5	100.0
自己創設のれんの非計上との整合性を維持するため	0	3	1	2	2	8
	0.0	37.5	12.5	25.0	25.0	100.0
超過収益は、貸借対照表に非計上でも、将来の損益計算に反映されるから	3	3	1	0	1	8
	37.5	37.5	12.5	0.0	12.5	100.0

「その他の記述回答」としては、1 件の回答があり、「のれんの資産非計上を支持する理由は、価値の有無ではなく、識別可能性の問題である」というものであった。

次に、のれんの会計処理として「上記のいずれとも言えない」(=1 つの処理に絞れない)を選択した理由について、Q17.にて記述回答として質問している。

Q.17 Q13.で「上記のいずれとも言えない」を選択した方にその理由をお尋ねします。先生のご意見を記載してください。

これに対して 9 件の回答が寄せられた。その主たる内容は以下のとおりであった。

- ・選択肢として提示された会計処理を選択した場合のそれぞれについて、もたらされる帰結についての知見がないため、判断できない。
- ・のれんが競争を通じて減価していくか否かについて信頼しうる学術的知見が限られるため判断できない。のれんを投資原価の一部ととらえ、かつのれんは一般に合理的な期間内に減価するといえるのであれば、規則的償却と減損処理の組み合わせを支持する。他方でのれんを投資原価の一部とみることを与件としなくてもよいならば、即時償却（剰余金チャージ）もまた有力な選択肢となりうる。
- ・のれんの減損評価に恣意性がある限り、規則的償却か一括費用償却のいずれかにしない。ある年に多額の損失を計上することになると、経済活動にも影響が出る。

Q18. Q13.で「その他の処理方法（ ）」を選択した方にその

理由をお尋ねします。先生のご意見を記載してください。

Q13.において、「その他の処理方法（記述回答）」を選択された回答者はいなかったため、Q18. の記述回答は0件であった。

Q19. 買入のれんの経済的な性質について、先生のご理解に近いものを選んでください。

- ① 買入のれんの全部または大部分の価値は、その後の自己創設のれんによる価値の補充により半永久的に維持される。
- ② 買入のれんの価値は、その後の自己創設のれんによる価値の補充とは無関係に、減価しないものである。
- ③ 買入のれんの価値は、その後の自己創設のれんによる価値の補充により、半永久的に価値が維持される部分も、維持されない部分も両方存在する。
- ④ 買入のれんの価値は、半永久的に価値が維持される部分も、維持さない部分も両方存在するが、価値が維持される部分は、自己創設のれんによる価値の補充とは無関係に、減価しないものである。
- ⑤ 買入のれんの価値は、その後の自己創設のれんによる価値の補充がなされたとしても、半永久的に維持されることはない。
- ⑥ 買入のれんの価値（の減少分）は自己創設のれんによって補充されない。
- ⑦ その他、ご意見があれば、ご記入下さい。

図表17 買入のれんの経済的な性質

のれんの経済的な性質	回答件数	割合(%)
買入のれんの全部または大部分の価値は、その後の自己創設のれんによる価値の補充により半永久的に維持される	11	3.9
買入のれんの価値は、その後の自己創設のれんによる価値の補充とは無関係に、減価しないものである	6	2.2
買入のれんの価値は、その後の自己創設のれんによる価値の補充により、半永久的に価値が維持される部分も、維持されない部分も両方存在する	99	35.5
買入のれんの価値は、半永久的に価値が維持される部分も、維持さない部分も両方存在するが、価値が維持される部分は、自己創設のれんによる価値の補充とは無関係に、減価しないものである	28	10.0
買入のれんの価値は、その後の自己創設のれんによる価値の補充がなされたとしても、半永久的に維持されることはない	93	33.3
買入のれんの価値（の減少分）は自己創設のれんによって補充されない	29	10.4

その他	13	4.7
全体	279	100.0

図表17は、Q19.に対する回答結果を示したものである。まず、「買入のれんの全部または大部分の価値は、その後の自己創設のれんによる価値の補充により半永久的に維持される」を選択した回答は11件であった。また、「買入のれんの価値は、その後の自己創設のれんによる価値の補充とは無関係に、減価しないものである」を選択した回答は6件であった。自己創設のれんによる価値補充の有無に対する認識は異なるが、買入のれんの全部または大部分は減価しないと想定する回答は、両者の合計として6.1% (=17/279) に相当する。

次に、「買入のれんの価値は、半永久的に価値が維持される部分も、維持されない部分も両方存在するが、価値が維持される部分は、自己創設のれんによる価値の補充とは無関係に、減価しないものである」を選んだ回答は10.0% (28件) となった。維持される部分については、(自己創設のれんによる補充がなくても) 半永久的に維持されると考えられている。

もっとも回答件数が多かったのは、「買入のれんの価値は、その後の自己創設のれんによる価値の補充により、半永久的に価値が維持される部分も、維持されない部分も両方存在する」であり、全回答者の35.5% (99件) に相当する。次に回答件数が多かったのは、「買入のれんの価値は、その後の自己創設のれんによる価値の補充がなされたとしても、半永久的に維持されることはない」であり、全回答者の33.3% (93件) を占める。この両者は、当初認識の買入のれん自体の多くは減価することを認める点では共通しているが、自己創設のれんによる価値補充によって半永久的に維持しうるか、そうではないかという点で分かれている。当初認識の買入のれん自体の多くが減価することを認めているのは、両者を合計した68.8% (=192/279) に相当する。

「買入のれんの価値(の減少分)は自己創設のれんによって補充されない」を選択した回答は10.4% (29件) であった。事後に生じた自己創設のれんは、オフバランスされた自己創設のれんを高めることはあっても、オンバランスされた買入のれん(の減少分)を高めることはないと理解している層だと判断される。

「その他記述回答」を選んだ回答は13件であった。主だったものは以下のとおりである。

- ・M&Aの対象となっている企業を、他社に買われないようにするために払ったプレミアムによって生じた買入のれんには全く(資産としての)価値がない。
- ・買入のれんの構成要素が多岐にわたるため、質問に答えられない。
- ・企業のビジネスモデルによって異なる。
- ・ケースバイケースである。
- ・簿記上の技術的な資産である買入のれんは、債権でも、回収を目的とした投資でもなく、そもそも実体もなければ、経済的な性質などもない。



図表の18は、Q13.における「自身の考えに近いのれんの会計処理」の回答結果と、Q19.における「のれんの経済的性質への理解」に対する回答結果とでクロス集計をとった結果を示している。

のれんの会計処理として、規則的償却の要素を含まない「每期公正価値評価」や「減損処理のみ」を支持する回答者の多くは、のれんの経済的性質への理解としては、買入のれんの価値の大部分は（自己創設のれんによる価値補充によって、あるいはそれが無くとも）維持されると考えているか、買入のれんの中には維持される部分があり、そこに相当する部分は（自己創設のれんによる価値補充によって、あるいは無くとも）維持されると考えている。

他方で、のれんの会計処理として、規則的償却的な要素を含む「規則的償却+減損処理」や「規則的償却のみ」、「逡減償却」を支持する回答者の多くは、自己創設のれんによる価値補充によって半永久的に維持しうるか否かという点では違いはあるものの、当初認識の買入のれん自体の多くは減価することを認める選択肢を選んでいいる。または、買入のれんの減少は自己創設のれんによって補充されないと理解している。

前者についても、後者についても、のれんの経済的性質への理解と、支持するのれんの会計処理との間には、概ね整合性のある回答結果が得られているといえる。

## 第6節 おわりに

本稿では、大学等における会計教育、及び公認会計士試験や税理士試験の対策を含む専門職教育等が、利害関係者ののれんの会計処理に対する考え方に影響を与えている可能性、さらに言えば、会計基準設定に間接的に影響を与える可能性を調査するために、大学等の高等教育機関における会計教育の内容について質問票調査を実施した。この質問票調査は、同時に、学術界におけるのれんの会計処理に対する考え方の調査にも取り組んでいる。

本調査に先立って実施された、財務諸表の作成者・利用者・監査人を対象とした「のれんの会計処理」に関する質問票調査・インタビュー調査の結果を受けて、日本の大学等の高等教育機関における会計教育および公認会計士試験等による教育が、その回答（支持するのれんの会計処理等）に強い影響を与えている可能性を、徳賀他(2021)、米山他(2021)、浅見他(2021)で指摘しており、そのことが本調査に取り組んだ背景にある。

本調査における主要な発見事項は以下のとおりである。まず、企業会計法規については、「金融商品取引法」(80.7%)、「会社法」(73.7%)の順で、会計関連科目の講義において重視されていた。次に、会計基準や基礎概念書については、「現行のASBJの会計基準」(83.0%)、「IFRS」(67.2%)、「ASBJの概念フレームワーク」(54.8%)、など、相対的に新しいものが重視される姿を示した一方で、「企業会計原則」(70.3%)も依然として重視されている姿も明らかとなった。

講義で重視されている概念や考え方としては、「収益費用の対応」(92.7%)、「資本と利益の区分」(83.8%)、「取得原価(取引価格)」(81.9%)が重視されており、他の設問で

図表18 「Q19.のれんの経済的性質への理解」と「Q13.のれんの会計処理」(クロス集計)

		毎期公正価値評価	減損処理のみ	減損処理 + 規則的償却	規則的償却のみ	通減償却	通増償却	一括資本(剰余金)償却	一括費用償却	上記のいずれとも言えない	その他の処理方法	合計
のれんの経済的性質	買入のれんの全部または大部分の価値は、その後の自己創設のれんによる価値の補充により半永久的に維持される	3	3	4	1	0	0	0	0	0	0	11
	買入のれんの価値は、その後の自己創設のれんによる価値の補充とは無関係に、減価しないものである	0	4	1	1	0	0	0	0	0	0	6
	買入のれんの価値は、その後の自己創設のれんによる価値の補充により、半永久的に価値が維持される部分も、維持されない部分も両方存在する	11	3	69	11	2	0	0	2	1	0	99
	買入のれんの価値は、半永久的に価値が維持される部分も、維持さない部分も両方存在するが、価値が維持される部分は、自己創設のれんによる価値の補充とは無関係に、減価しないものである	6	3	17	1	0	0	1	0	0	0	28
	買入のれんの価値は、その後の自己創設のれんによる価値の補充がなされたとしても、半永久的に維持されることはない	4	2	75	8	0	0	1	1	2	0	93
	買入のれんの価値(の減少分)は自己創設のれんによって補充されない	1	3	22	2	0	0	0	0	1	0	29
	その他	0	0	4	1	0	0	3	0	5	0	13
合計		25	18	192	25	2	0	5	3	9	0	279

も、「適切な期間損益計算」(91.1%)を重視するとの回答が得られており、企業会計原則に由来する考え方を講義で取り上げている事実が明らかとなった。

直近10年間での講義内容の変化については、のべ回答件数ベースで82.8%(=299/361)の回答者が講義内容を変化させており、「現行の日本の会計基準の変化に応じて変更」が(47.6%)、「収益費用アプローチと資産負債アプローチとのハイブリッドな内容に変更」(25.5%)、「国際的な動向を反映して資産負債アプローチへと変更」(9.7%)の順で変更がなされている。上述の結果と合わせると、講義内容を変化させつつも、「収益費用の対応」「適切な期間損益計算」といった概念・考え方は、今なお重視されている姿が浮かび上がる。

次に、学界におけるのれんの会計処理に対する考えを調査するために、自身の考え方に近いのれんの会計処理とその理由を問う設問を設けた。その結果、もっとも近いとされた選択肢は「減損処理+規則的償却」(68.8%)であり、他の「規則的償却のみ」「逓減償却」「逓増償却」の規則的償却の要素を含んだ3つの会計処理への回答件数を加えると、78.5%となることが明らかとなった。これに対して、のれんの価値測定を重視する会計処理への支持は15.4%であった(「減損処理のみ」(6.5%)、「每期公正価値評価」(9.0%))。

規則的償却を伴う会計処理を支持する理由として、もっと該当するとされたのは「適切な期間損益計算を追求しているから」(86.3%)であった。他方で、のれんの価値測定を重視する会計処理を支持する理由はとして、もっとも近いとされたものは「のれんの価値を捉えようとしているから」(86.0%)であった。

質問票調査から得られた回答結果の傾向を読み取る限りでは、会計教育で重視されている概念(費用収益の対応)と、のれんの会計処理として支持する会計処理(規則的償却+減損処理)と、その支持理由(適正な期間損益計算)とが一致している事実は指摘できる。

なお、本調査で得られた結果は、あくまでも回答者の回答結果をまとめて示した観察結果であって、のれんの会計処理について、規則的償却の支持を促進するために実施している調査ではない。また、会計教育の内容のうち、公認会計士試験や税理士試験の教育内容についての調査までは踏み込めておらず、あくまでも、大学等の高等教育機関での教育内容に限定された知見となっている。

本調査において、多くの質問事項についてのデータを収集しているが、たとえば、回答者の年齢層・採用する研究方法・担当する講義科目といったデータと、講義において重視する会計上の概念、あるいは支持するのれんの会計処理方法となどの項目間のクロス集計分析(とその結果の考察)までは踏み込めていない。これらの回答間のクロス集計分析の実施については、今後の課題とする。

≪参考文献≫

- Accounting Standards Board of Japan (ASBJ)・European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG)・Organismo Italiano di Contabilità (OIC) (2014) *Should Goodwill Still Not Be Amortised? Accounting and Disclosure for Goodwill*.
- Accounting Standards Board of Japan (ASBJ) and Hong Kong Institute of Certified Public Accountants (HKICPA) staff (2020) *Goodwill: Improvements to subsequent accounting and an update of the quantitative study*. (企業会計基準委員会スタッフ・香港公認会計士協会スタッフ [2020] 『のれん：企業結合後の会計処理の改善及び定量的調査の更新』.)
- International Accounting Standards Board (IASB) [2020] *Discussion Paper: Business Combinations – Disclosures, Goodwill and Impairment*. (国際会計基準審議会 (IASB) [2020] 『ディスカッションペーパー：企業結合－開示、のれん及び減損』.)
- 浅見裕子・宮宇地俊岳・山下知晃・米山正樹 (2021) 「のれんの会計処理に係る包括的考察 (日本会計研究学会スタディ・グループ中間報告)」学習院大学経済経営研究所ディスカッションペーパー No.21-1。
- 徳賀芳弘・大日方隆 (2013) 『財務会計研究の回顧と展望』中央経済社。
- 徳賀芳弘・宮宇地俊岳・山下知晃・米山正樹・浅見裕子 (2021) 「のれんの会計処理に関する調査とその分析 – 作成者・利用者・監査人の回答の特徴と比較 –」京都大学大学院経済学研究科ディスカッションペーパーNo. J-21-002。
- 米山正樹・徳賀芳弘・浅見裕子 (2021) 『のれんの会計処理に関するインタビュー：質問票調査の回答結果に係る背景の探求』学習院大学経済経営研究所ディスカッションペーパーNo.20-1。