
プロジェクト 実務対応
実務対応報告第 18 号の見直し—米国会計基準（非公開会社）
項目 ののれんの代替的処理（償却）の検討—

I. 本資料の目的

1. 2014年1月に、米国財務会計基準審議会（FASB）から会計基準更新書（ASU）2014-2号「無形資産—のれんその他（Topic350）：のれんの会計処理（非公開会社¹協議会のコンセンサス²）」（以下「ASU第2014-02号」という。）が公表された。米国会計基準では、原則としてのれんは償却されないが、非公開会社は、のれんを償却する代替的な会計処理を選択できるようになった。
2. 本資料は、実務対応報告第18号「連結財務諸表作成における在外子会社の会計処理に関する当面の取扱い」（以下「18号」という。）の当面の取扱いに従い、在外子会社が米国会計基準（ASU第2014-02号を含む。）に準拠して作成した財務諸表を連結決算手続に利用する場合の考え方を整理し、18号の見直しが必要かどうかを検討することを目的とする。

なお、本資料は、審議事項(4)-1「実務対応報告第18号の見直し—検討の進め方—」で示した「今回の見直しの範囲」を前提にしている。

II. ASU 第 2014-02 号の概要

3. ASU 第 2014-02 号において、非公開会社は、のれんを 10 年間（又は、より短い期間で償却することが適切である場合には 10 年より短い期間）の定額法により償却する代替的な会計処理を選択できるようになった

¹ 非公開会社とは、公開企業、非営利事業体及び従業員給付制度以外の事業体であると定義されている（ASC350-20-65-2）。

² 非公開会社協議会（Private Company Council）のコンセンサスは、ASC（会計基準のコード化体系）に含まれていることから、米国会計基準の一部を構成している。非公開会社協議会のコンセンサスの提案は、FASBによりエンドースされると、パブリックコメントの募集及びその検討を経ることとなり、FASBにより最終案がエンドースされた後、米国会計基準に組み込まれる。

(ASC350-20-15-4、350-20-35-63)。

4. のれんの償却を選択適用できることとした背景として、非公開会社の財務諸表の利用者の多くはのれん及びのれんに関する減損損失を無視して非公開会社の財政状態及び経営成績の分析を行っていること、作成者や監査人からのれんの減損テストの実施に係るコストと複雑性に関する懸念が示されていることなどが挙げられている。利用者にとって意思決定に有用な情報を損なうことなく、作成者にとってコストと複雑性を大幅に削減するため、代替的な会計処理を認めたとされている。
5. また、この代替的な会計処理においてのれんの償却期間の上限を10年とした理由は、企業結合で取得した資産及び負債の重要な部分は、一般的に、10年後までに完全に使用される、又は履行されると考えられるためとされている³。
6. 代替的な会計処理を選択してのれんを償却する場合、簡素化された減損モデルが適用され、のれんの減損テストは、企業レベルで行うか、報告単位レベルで行うかを会計方針として選択することができる(ASC350-20-35-65)。また、企業(又は報告単位)の公正価値が帳簿価額を下回っているような、トリガーとなる事象が発生した場合には減損テストを実施する必要があるが、少なくとも年1回行うことは要求されていない(ASC350-20-35-66)。
7. これらの代替的な会計処理を選択する場合、2014年12月15日より後に開始する事業年度及び2015年12月15日より後に開始する事業年度に含まれる期中期間に新しく認識したのれんに適用される。早期適用は認められている。なお、代替的な会計処理を選択する場合には、適用初年度の期首に存在するすべてののれんにも、将来に向かって適用され、償却処理を行うことと

³ 結論の根拠では、「例えば、事業が年3%で成長すると仮定し、割引率が15%の場合には、キャッシュ・フローの現在価値の約70%が最初の10年間で創出される」と説明している。

なる。

III. 18号の取扱い

8. 18号では、在外子会社がIFRS又は米国会計基準を利用する場合に、一定の修正を求めており、非償却ののれんについては、以下のとおり、修正項目とされている。

「在外子会社におけるのれんは、連結決算手続上、その計上後20年以内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定期的に償却し、当該金額を当期の費用とするよう修正する。ただし、減損処理が行われたことにより、減損処理後の帳簿価額が規則的な償却を行った場合における金額を下回っている場合には、連結決算手続上、修正は不要であるが、それ以降、減損処理後の帳簿価額に基づき規則的な償却を行い、修正する必要があることに留意する。」

IV. 分析

(修正項目への該当)

9. 18号では、修正項目に関する考え方として、「我が国の会計基準に共通する考え方としては、当期純利益を測定する上での費用配分、当期純利益と株主資本との連繋及び投資の性格に応じた資産及び負債の評価などが挙げられる。」としている。
10. 日本基準とASU第2014-02号の代替的な会計処理について、償却年数の上限は相違するが(ASU第2014-02号の上限は10年、日本基準は20年)、「償却する」という点で差異はない。よって、前項に記載した我が国の会計基準に共通する考え方と重要な乖離があるとまではいえないのではないかと考えられる。

したがって、ASU 第 2014-02 号の代替的な会計処理については、18 号の修正項目としないこととしてはどうか。

11. なお、現行の 18 号の規定では、在外子会社におけるのれんは「20 年以内のその効果の及ぶ期間」にわたって償却するよう連結決算手続上で償却期間を見直して必要に応じて修正することになる、との誤解が生じる可能性があると考えられる。このため、取扱いを明確化する（規定を「在外子会社におけるのれんについて償却していない場合は、」とする。）ことが考えられる。

（適用初年度の期首に存在するのれんの取扱い）

12. ASU 第 2014-02 号の代替的な会計処理は、適用初年度の期首に存在するのれんについても将来に向かって適用される。このため、次の論点がある。
 - (1) ASU 第 2014-02 号の代替的な会計処理に基づく償却年数よりも、連結上の残存償却年数が長い場合、連結上における償却年数の考え方
 - (2) ASU 第 2014-02 号の代替的な会計処理に基づく償却年数よりも、連結上の残存償却年数が短い場合、連結上における償却年数の考え方
13. 仮に ASU 第 2014-02 号の代替的な会計処理に基づく償却年数を連結上で用いた場合、結果として連結上の償却年数が当初よりも短縮(前項(1)の場合)又は延長(前項(2)の場合)することとなる。この点、米国会計基準の改正は会計上の見積りである償却年数を変更する事由に当たらないと考えられ、また、今般の改正前後で連結上ののれんの実態は変わらないと考えられるため、連結上の残存償却年数を継続することが適切であるという見方がある。
14. また、結果として連結上の償却年数が当初よりも延長(第 12 項(2)の場合)するのは、償却を繰り延べることとなり、適切でないという見方もある。

15. 一方、在外子会社がのれんを当初に認識した時点から大きな状況の変化があるときに、ASU 第 2014-02 号の代替的な会計処理に基づく償却年数を連結上で用いて、結果として連結上の償却年数が当初よりも短縮することが適切な場合もありうるという見方がある。
16. また、第 12 項(1)において、仮に連結上の残存償却年数を継続した場合に、在外子会社において償却年数が到来してのれんの帳簿価額がなくなった後、連結上の帳簿価額に基づき減損テストを行う必要性が生じた場合、実務上、実行が困難となる可能性もありうるという見方がある。

【事務局提案】

17. 上記のとおり、この論点には様々な見方があるが、ASU 第 2014-02 号の適用初年度の期首に存在するのれんについて、連結上の残存償却年数を継続するか、又は在外子会社における ASU 第 2014-02 号の代替的な会計処理に基づく償却年数を連結上でも用いるかどうかは、企業の個々の状況に応じて判断することが考えられ、下記の理由から、18 号において特段の規定は設けず、一定の考え方を示す（「本実務対応報告の公表及び改正の経緯」において、ASU 第 2014-02 号の適用初年度の期首に在外子会社において存在するのれんについては「連結決算手続において、企業の個々の状況に応じて会計処理を判断することが考えられる」と記述する。）こととしてはどうか。

(理由)

- (1) 仮に特段の規定を設ける場合、第 13 項から第 16 項に記載した事項を踏まえた詳細な規定になることが想定され、実務上の対応が複雑になる可能性がある。ASU 第 2014-02 号の適用初年度の期首に存在するのれんは、償却が終了すれば生じなくなる論点であることを勘案すると、18

号においてこうした経過的な規定を設けないほうが、実務上の障害が少ないと考えられる。

- (2) 18号には、修正項目以外についても、「明らかに合理的でない認められる場合には、連結決算手続上で、修正を行う必要がある。」旨の記載がある。ASU 第2014-02号の代替的な会計処理に基づく償却年数を連結上で用いることが明らかに合理的でない認められる場合には、これを修正して連結上の残存償却年数を用いることが考えられ、特段の規定を設けなくても実務上の対応は可能と考えられる。

ディスカッション・ポイント

上記の方向性について、ご意見をお伺いしたい。

以 上