プロジェクト　**実務対応**

項目　**実務対応報告第 18 号の見直し**

I. 本資料の目的

1. 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。）の見直しについて、第 66 回実務対応専門委員会（以下「専門委員会」という。）及び第 299 回企業会計基準委員会において聞かれた意見への対応案を検討することを目的とする。

II. 経緯

2. 第 66 回専門委員会及び第 299 回企業会計基準委員会では、18 号の見直しを行う範囲については、①米国会計基準（非公開会社）の ASU 第 2014-02 号「無形資産ーのれんその他（Topic350）：のれんの会計処理（非公開会社協議会のコンセンサス」(以下「ASU 第 2014-02 号」という。）への対応、②平成 25 年改正の企業会計基準第 21 号「企業結合に関する会計基準」等に対応した「少数株主損益の会計処理」の修正項目の削除、とすることを提案した。
3. また、ASU 第 2014-02 号への対応として、①18 号の修正項目としないものの現行の規定を一部見直すこと、②改正 18 号の適用初年度の期首に連結財務諸表において計上されているのれんのうち、在外子会社が ASU 第 2014-02 号に基づき償却処理を選択したのれんについては、原則として、改正 18 号の適用後においても従前の償却期間を継続するが、在外子会社が ASU 第 2014-02 号に基づき償却処理を選択したことを契機として、連結財務諸表におけるのれんの償却期間を見直すことが合理的であると判断される場合は、会計上の見積りの変更として取り扱うことを提案した。

III. 第 66 回専門委員会及び第 299 回企業会計基準委員会において聞かれた意見及びこれを踏まえた対応案

4. 第 66 回専門委員会及び第 299 回企業会計基準委員会では、主に、次のような意見が聞かれた。

【ASU 第 2014-02 号に基づき在外子会社がのれんの償却処理を選択した場合の、適

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

用初年度の期首における経過措置に関する意見】

（専門委員会で聞かれた意見）

- 従来ののれんの償却の実務を勘案すると、償却期間が延長される処理を認める取扱いについては違和感を覚える。
- 日本基準ののれんの会計処理との整合性が図れるよう、連結財務諸表上の償却年数を延長する場合には、20 年を上限とする制約を設けた方がよいと考える。

（企業会計基準委員会で聞かれた意見）

- 実務対応報告第 18 号は、重要な修正項目を除けば、IFRS 又は米国会計基準に準拠して作成された在外子会社の財務諸表をそのまま使うことを認めるという実務上の便宜を図っているものと理解しており、その趣旨に鑑みると、適用初年度の期首におけるのれんについて、連結財務諸表上ののれんの残存償却期間よりも在外子会社が選択したのれんの償却期間の方が短い場合には、「合理的な判断」という制約を設けず、この短い償却期間に見直すことを容認すべきである。
- 実務対応報告第 18 号の趣旨を踏まえると、可能な限り簡便的な対応を図るべきであり、連結財務諸表上ののれんの残存償却期間よりも在外子会社が選択したのれんの償却期間の方が短い場合には、この短い償却期間に見直すことを容認すべきである。また、その観点からは、償却期間が 20 年を超えない場合には在外子会社の会計処理をそのまま受け入れることを容認することも考えられる。
- 適用初年度の期首におけるのれんの経過措置の取扱いを詳細に記載することは困難である点は理解している。また、のれんの償却期間を変更するという実務は通常、行われていなく、当該償却期間を見直す理由が合理的かどうかの判断は困難と考えられる。したがって、連結財務諸表上の残存償却期間を超えない場合には、在外子会社で選択適用した償却処理の償却期間に見直すことを許容する取扱いとしてはどうか。
- 実務対応報告第 18 号は、IFRS 又は米国会計基準に準拠して作成された在外子会社の財務諸表をそのまま使うことを認めつつ、5 項目については修正を加えるというアプローチを採用している。したがって、適用初年度の期首におけるのれんの経過措置について、「合理的であると判断される場合」という取扱いは実務対応報告第 18 号のアプローチとは必ずしも整合

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

的でなく、「特段の事情がなく不合理でない限り」許容する取扱いのほうが適切であると考えられる。

【早期適用の取扱いに対する意見】

（企業会計基準委員会で聞かれた意見）

- 早期適用の取扱いとして、「改正実務対応報告公表後最初に終了する事業年度の期首又は四半期会計期間の期首から適用することができる。」と記載されているが、第2四半期などの連結会計年度の途中からの早期適用は認めず、連結会計年度の期首からのみ認める形がよいのではないか。

5. 上記を踏まえた事務局の対応案は、以下のとおりである。

【適用初年度の期首におけるのれんの経過措置に関する意見への対応案】

6. 改正 18 号の適用初年度の期首に連結財務諸表において計上されているのれんの経過措置について、18 号の趣旨を鑑みると連結上の償却期間を短縮する場合には在外子会社の償却期間を受け入れることを許容すべきという意見が多く聞かれている。こうした実務上の要請を踏まえ、次のように対応することでどうか。

前回の提案	今回の提案
平成XX年改正実務対応報告の適用初年度の期首に連結財務諸表において計上されているのれんのうち、在外子会社がASU第2014-02 号に基づき償却処理を選択したのれんについては、原則として、改正された本実務対応報告の適用後においても従前の償却期間を継続する。ただし、在外子会社がASU第 2014-02 号に基づき償却処理を選択したことを契機として、連結財務諸表におけるのれんの償却期間を見直すことが合理的であると判断される場合は、会計上の見積りの変更として取り扱う。	平成XX年改正実務対応報告の適用初年度の期首に連結財務諸表において計上されているのれんのうち、在外子会社がASU第2014-02 号に基づき償却処理を選択したのれんについては、以下のいずれかによる。 ①連結財務諸表におけるのれんの残存償却期間に基づき償却する。 ②連結財務諸表におけるのれんの残存償却期間と比べて在外子会社が採用する償却期間が下回る場合に、当該償却期間に変更する。この場合、変更後の償却期間に基づき将来にわたり償却する。

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

【早期適用に関する意見への対応案】

7. 早期適用の取扱いについて、連結会計年度の途中からの早期適用は認めるべきではないという意見が聞かれる。しかしながら、ASU 第 2014-02 号はすでに早期適用が始まっており、改正 18 号が公表された時点から新たな取扱いの採用を求める要請がある可能性を考慮すると、これまでの提案どおり早期適用を認めることが考えられるがどうか。

IV. 第 67 回専門委員会において聞かれた意見

8. 第 67 回専門委員会では、主に、次のような意見が聞かれた。

【ASU 第 2014-02 号に基づき在外子会社がのれんの償却処理を選択した場合の、適用初年度の期首における経過措置に関する意見】

- 日本基準の連結で採用していた償却年数を原則とするのか、在外子会社が新しく米国基準で採用する償却年数を原則とするのかを明確にして頂きたい。
- 短縮する取扱いのみの文案では、趣旨が不明確であり、この定めを必ず適用しなければならないのではないかという誤解が生じる可能性があるため、他の選択可能な取扱いも明示して頂きたい。
- 原則的な取扱いを明確にしていただきたいが、いずれの取扱いも原則と例外という関係ではないものとして定めるのであれば、例えば、従来の連結財務諸表上ののれんの償却期間を継続するか、在外子会社で採用したのれんの償却期間に合わせるように短縮するか、いずれかによるという表現も考えられる。また、取扱いを設けた理由を明記いただきたい。
  （⇒第 6 項の提案は、第 67 回専門委員会で聞かれた意見を踏まえた対応であり、審議事項(5)-3 に反映済み。）

【適用初年度の期首における経過措置と早期適用の関係に関する意見】

- 早期適用する場合に、当該経過措置を期首から適用するかどうかが理解しづらい。
- 適用初年度の取扱いについて、のれんの償却期間を短縮することができる場合も含めて、会計基準等の改正に伴う会計方針の変更という整理になるのか、会計上の見積りの変更という整理になるのか、明確にして頂きたい。

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

（⇒当該取扱いは経過的な取扱いである点、早期適用する場合は期首から適用する点を明記することとし、審議事項(5)-3 に反映済み。）

ディスカッション・ポイント
事務局の対応案について、ご意見をお伺いしたい。

以　上

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

（別紙 1）第 64 回実務対応専門委員会及び 第 296 回企業会計基準委員会の「米国会計基準（非公開会社）ののれんの代替的処理（償却）の検討」に関する資料

以下は、第 64 回実務対応専門委員会（2014 年 9 月 19 日）の資料(3)-2 及び第 296 回企業会計基準委員会（2014 年 9 月 22 日）の審議事項(4)-2 の抜粋である。

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、資料(3)-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（ASC350-20-15-4、350-20-35-63）。

---

[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。

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

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。

[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。

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

「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規則的に償却し、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

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

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。

以　上

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。