

国際関連情報 Report from FASB

のれん償却の復活

米国財務会計基準審議会 (FASB) 国際研究員 かわにし やすのぶ 川西 安喜

はじめに

2014年1月16日、米国財務会計基準審議会 (FASB) は、会計基準更新書 (ASU) 第2014-02号「無形資産—のれんその他 (Topic 350) : のれんの会計処理 (非公開会社協議会のコンセンサス)」を公表した。ASU 第2014-02号は、非公開会社向けに、事業結合により生じたのれんを償却することを認めている。

本稿では、ASU 第2014-02号について解説する。FASBのボード・メンバーやスタッフが、個人の見解を表明することは奨励されており、本稿では、筆者個人の見解が表明されている。会計上の問題に関するFASBの公式見解は、厳正なデュー・プロセス、審議を経たものに限られている。

従前の米国会計基準

従前の米国会計基準では、のれんを報告単位ごとに認識し、一定の条件を満たす場合に、少なくとも年に1度、減損テストを行うことを要求していた。

企業はまず、報告単位の公正価値がその帳簿価額を下回る (すなわち、のれんに減損が発生

している) 可能性がそうでない可能性よりも高いかどうかを判断するに当たり、定性的な評価を行うことを選択することができる。定性的な評価の結果、のれんが減損している可能性が、そうでない可能性よりも高いことはないと判断される場合には、それ以上の手続が要求されない。逆に、定性的な評価の結果、のれんが減損している可能性がそうでない可能性よりも高いと判断される場合、報告単位 (のれんを含む) の帳簿価額と公正価値を比較し、帳簿価額が公正価値を上回る場合には、減損損失の金額の算定を行うこととなる。

減損損失の金額は、報告単位ののれんのみなし公正価値とその帳簿価額を比較することにより、計算される。のれんのみなし公正価値は、再測定日に取得法を適用したと仮定し、企業結合に関する会計基準に従い、報告単位の識別可能な資産及び負債を測定した結果として計算される。

ASU 第2014-02号の概要

(1) 範囲

ASU 第2014-02号は、非公開会社に対し、企業結合により取得したのれんの会計処理について、従前の米国会計基準に代えて、後述する

代替的な会計処理を適用することを認めている。ただし、この選択を行う場合、選択時に存在したのれん、及びその後発生したのれんのすべてについて、代替的な会計処理を適用しなければならない。

なお、代替的な会計処理を適用することを選択した場合であっても、ASU 第 2014-02 号に規定する代替的な会計処理以外ののれんに関する事項については、従前の米国会計基準に従わなければならない。

(2) のれんの償却

代替的な会計処理の下では、のれんは 10 年間の定額法により償却する。ただし、より短い期間で償却することが適切である場合には、10 年より短い期間で償却する場合の例として、ASU 第 2014-02 号は、被取得企業が保有する独占的な技術へのアクセスを得るためにのみ、企業結合を行っているときに、その独占的な技術の耐用年数にわたり、のれんを償却する場合を挙げている。

ASU 第 2014-02 号の基となった公開草案では、企業結合において取得した主たる資産（被取得企業の最も重要な長期性資産）の耐用年数にわたり、償却することを提案していた。しかし、（主たる資産が、耐用年数が 5 年の技術であるときに、企業結合によってキャッシュ・フローが得られると予測される期間が 5 年を著しく超える場合等）主たる資産の耐用年数が必ずしも企業結合によってキャッシュ・フローが生じると見込まれる期間を反映しなかったり、（企業結合において複数の資産を取得し、どれも同じような価値であるものの、それぞれの耐用年数が異なる場合等）単一の主たる資産を特定することが困難であったりすることから、主たる資産という概念は用いないこととした。

(3) 減損テスト

代替的な会計処理を適用することを選択した報告企業は、のれんの減損テストについて、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。

ASU 第 2014-02 号の基となった公開草案では、報告単位レベルで行うことが提案されていた。しかし、より複雑な構造を有し、報告単位レベルで減損損失を表示することに意味があると考えられる非公開会社に柔軟性を与えると同時に、代替的な会計処理の他の側面の便益を享受することができるよう、ASU 第 2014-02 号は、会計方針の選択とすることとした。

報告企業は、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ことを示すような、トリガーとなる事象が発生した場合に減損テストを実施する。そのような事象が発生していない限りにおいて、減損テストを少なくとも年 1 回行うことは要求されない。

(4) 減損損失の金額

減損損失の金額は、企業（又は報告単位）の帳簿価額がその公正価値を上回る金額により算定する。ただし、その金額は、企業（又は報告単位）ののれんの帳簿価額を上回ってはならない。

(5) 開示

代替的な会計処理によった場合の開示は、従前の米国会計基準によった場合の開示と同様である。ただし、代替的な会計処理によった場合、のれんの残高の変動に関する表形式による調整表は要求されない。

(6) 発効日

代替的な会計処理を適用することを選択した場合、適用初年度の期首に存在するのれん、並びに、その後の 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四半期に新しく認識したのれんに適用する。早期適用は、未公表の年次財務諸表又は四半期財務諸表への適用を含め、認められる。

おわりに

ASU第2014-02号は、非公開会社向けの会計基準であるが、FASBは、公開の営利企業及び非営利組織ののれんの会計処理を検討するプロジェクトに別途、取り組んでいる。そのプロジェクトの結果、すべての企業ののれんの会計処理が変更される可能性があり、その場合には、ASU第2014-02号の代替的な会計処理を適用することを選択した企業の実務を改めて変更することとなる可能性がある。ASU第2014-02号は、本来であればすべての企業ののれんの会計処理について同時に検討すべきで

あったものの、非公開会社に対して代替的な会計処理の適用を認める時期が遅れることを懸念したと述べている。

のれんの会計処理に限らず、公開会社と非公開会社で異なる会計基準を設定すべきではないという意見は、米国内でも少なからずある。ASU第2014-02号は、非公開会社が代替的な会計処理を適用することを選択した後に、公開会社に適用される会計基準に従うこととなった場合には、あたかもその選択を行っていなかったように過去の財務諸表を再表示することが要求される可能性がある」と指摘している。

【参考文献】

Financial Accounting Standards Board, *Accounting Standards Update No. 2014-02, "Intangibles-Goodwill and Other (Topic 350): Accounting for Goodwill (a consensus of the Private Company Council),"* January 2014.