

非公開企業のためののれんの 会計処理に関する公開草案

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

2013年7月1日、米国財務会計基準審議会 (FASB) は、会計基準更新書 (ASU) 案 (公開草案) 「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提案)」 (以下「本公開草案」という。) を公表した。コメント期限は、2013年8月23日である。

本稿では、本公開草案について解説する。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。

背景

現行の米国会計基準では、一定の条件を満たす場合に、報告単位ののれんについて、減損テストを少なくとも年に1度、実施することを要求している。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可能性が、そうでない可能性よりも高いかどうかの定性的な評価を

行うか、その手順を省略して、報告単位の帳簿価額とその公正価値を比較することができる。報告単位の帳簿価額が公正価値を上回る場合、のれんの減損損失の金額を算定するため、報告単位ののれんの公正価値とその帳簿価額を算定することとなるが、この場合、のれんの公正価値を推定するために、仮想的な取得法の適用 (取得原価の配分) が必要となる。

非公開会社協議会 (PCC) は、非公開会社の関係者から、現行ののれんの会計処理は非公開会社においては費用対効果がないとの指摘を受け、この論点を取り上げることとした。

提案の概要

(1) 範囲

本公開草案は、FASB-ASC Topic 805 「事業結合」に従い、事業結合時ののれんを認識する企業 (公開の営利企業と非営利企業を除く。) に対し、のれんの事後の会計処理と関連する開示について、代替的な会計処理を選択することを認めることを提案している。また、選択した代替的な会計処理は、既存のすべてののれんと、発効日後に新規に生成したのれんに適用することを提案している。

(2) 会計処理

本公開草案は、代替的な会計処理を選択した場合、事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（ただし、10年を超えないこと）にわたり、定額法よりののれんを償却することを提案している。

また、本公開草案は、のれんの減損テストを簡素化することも提案している。すなわち、被取得企業の公正価値がその帳簿価額を下回ることを示すトリガーとなる事象が発生した場合にのみ、減損テストを実施し、その減損テストは、報告単位レベルではなく、企業レベルで実施することを提案している。減損が発生している場合の減損損失は、のれんの金額を上限として、被取得企業の帳簿価額がその公正価値を上回る部分として算定することを提案している。

提案の根拠

PCCは、代替的な会計処理は、現行ののれんの減損テストに関連するコストと複雑性を低減しつつ、意思決定に有用な情報を非公開会社の財務諸表の利用者に提供すると考えている。非公開会社の財務諸表の利用者のほとんどは、非公開会社の財政状態及び経営成績を評価するに当たり、のれんとその減損損失を無視しているためである。

また、PCCは、代替的な会計処理は、のれんの会計処理のコストと複雑性を低減すると考えている。のれんの償却と、少なくとも年に1度、減損テストを実施することを免除することは、のれんを貸借対照表において認識している多くの非公開会社のコストを著しく節約するこ

ととなる。企業レベルで減損テストを実施することも、コストと複雑性を低減することとなる。さらに、のれんが減損している場合、代替的な会計処理の下での減損損失の算定は、コストと複雑性が高い、仮想的な取得原価の配分を必要としない。

総じて、PCCは、のれんに関する代替的な会計処理は、非公開会社とその関係者に固有のニーズに対応していると考えており、本公開草案の内容は、非公開会社のための意思決定に関するフレームワーク（案）の全般的な目的を達成していると考えている。

おわりに

米国会計基準においては、2001年にのれんの償却が廃止されており、我が国会計基準との間の大きな差異の1つとなっている。非公開会社に限定した提案とはいえ、のれんの償却が改めて提案されたことは、今後の我が国会計基準ののれんの会計処理に関する議論に影響を与える可能性がある。

なお、FASBはコメント期間中に、本公開草案の提案の対象範囲を公開の営利企業又は非営利企業にまで拡大するかどうかを分析することとしている。

【参考文献】

Financial Accounting Standards Board, *Proposed Accounting Standards Update (Exposure Draft) "Intangibles-Goodwill and Other (Topic 350): Accounting for Goodwill (a proposal of the Private Company Council),"* July 1, 2013.