
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 64 回実務対応専門委員会（以下「専門委員会」という。）及び第 296 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 296 回企業会計基準委員会及び第 64 回専門委員会では、18 号の検討の進め方として、IFRS のエンドースメント手続に基づく「修正国際基準（国際会計基準と企業会計基準委員会による修正会計基準によって構成される会計基準）」の公開草案が公表されたこと、また、IFRS 及び米国会計基準において新しい会計基準が公表されていることを踏まえて最小限の対応を図ることとし、今回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－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、②ASU 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、18 号では特段の規定を設けないことを提案した。
4. 適用時期については、平成 27 年 4 月 1 日以後開始する連結会計年度に係る連結財務諸表からの適用とし（早期適用可）、遡及適用することを提案した。

III. 第 296 回企業会計基準委員会及び第 64 回専門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

5. 第 296 回企業会計基準委員会及び第 64 回専門委員会では、主に、次のような意見が聞かれた。

(1) 18号の検討の進め方について

【現時点で18号を見直すことに反対する意見】

- 当面の取扱いにおける脚注1の適用範囲が明確になっていないこと、及びノンリサイクリング処理を修正している修正国際基準(案)との整合性を考慮すると、現時点で18号を見直さないという選択肢もあるのではないかと。

(2) のれんの検討について

【のれんの取扱いについて修正範囲の明確化に賛成する意見】

- 連結決算手続上で修正しなければならないのは、償却していないのれんであることを明確にする必要がある。
- 実務上の簡便性及び18号の修正項目を限定する必要があることから、取扱いを明確にすることに賛成する。
- ASU第2014-02号は、のれんについて10年以内償却か非償却かの選択適用することを規定しているため、連結財務諸表上はのれんを10年以上で償却することが合理的な場合には、在外子会社で非償却を選択し連結財務諸表上は20年以内で償却することも考えられる。

【のれんの取扱いについて修正範囲の明確化に反対する意見】

- 現行の記載でも、在外子会社でのれんを10年で償却する場合、その償却期間を見直す必要があるという誤解は生じないと考えられる。
- 在外子会社がのれんを10年で償却する場合でも、連結財務諸表上は償却年数を20年以内に見直すことが許容されるのであれば、18号の修正は必要ない。

【ASU第2014-02号の適用初年度の期首に存在するのれんの償却年数の見直しは許容されるべきという意見】

- 在外子会社における10年償却を、連結財務諸表上は従前からの20年以内償却を継続できる余地があれば、事務局の提案は受入可能である。

【ASU第2014-02号の適用初年度の期首に存在するのれんの償却年数の見直しは許容されるべきではないという意見】

- 子会社が計上しているのれんについて、今般の改正により連結財務諸表上、償却年数を見直す合理的な理由はない。

【遡及適用に賛成する意見】

- ASU第2014-02号を早期適用し、既に連結財務諸表上償却年数を見直している

企業においては、改正後の取扱いを遡及適用することが合理的と考えられる。

【遡及適用に反対する意見】

- 18号の改正が遅れていることを勘案すると、ASU第2014-02号を既に早期適用している会社に遡及修正を求めることは、合理的とはいえないのではないか。
- のれんの償却について、実務上の要請も勘案して18号を見直すとした場合、会計基準等の改正に伴う会計方針の変更に該当して遡及適用の対象となるが、遡及適用により利益剰余金の変動することは適切ではないと考えられる。また、今般の米国会計基準（非公開会社）は遡及適用せずに将来に向かって適用されることも踏まえると、経過措置を設けることを検討する必要がある。

【遡及適用と期首のれんの取扱いの関係を整理すべきという意見】

- 在外子会社におけるASU第2014-02号の適用初年度の取扱いと、従来から連結財務諸表上で修正し償却していたのれんの取扱いについて、具体的に整理して頂きたい。

6. 上記を踏まえた事務局の対応案は、以下のとおりである。

検討を行ったが、今回の改正範囲に含めない項目

7. 最小限の対応を図る観点から、見直し項目の絞り込みを行い、下記の点については、今回の改正範囲に含めないことかどうか。

① IFRS第9号「金融商品」における下記の処理

- 資本性金融商品のOCIオプションに関するノンリサイクリング処理
 - 金融負債の公正価値オプションにおけるノンリサイクリング処理
- 上記2点のノンリサイクリング処理については、我が国の会計基準に共通する考え方と乖離する度合いが大きいですが、米国、欧州の在外子会社では適用されることはなく、論点となる件数も少ないと思われるため、今回は取扱わないこととする。

② 非支配株主持分に帰属する全部のれんの償却費の明確化

- 「在外子会社が全部のれんを計上している場合、非支配株主持分に帰属するのれんの償却費については非支配株主に帰属する当期純利益に計上する点を明記すること。」

IFRS においては、いわゆる全部のれん方式と購入のれん方式が選択適用となっており、全部のれん方式を採用している会社数が少ないことに鑑み、当該明確化は 18 号に含めないものとする。

8. 前回の文案では、「目的」や「本実務対応報告の公表及び改正の経緯」等の記載ぶりについて大幅に見直す提案をしていたが、当初の記載を残すかたちとし、修文範囲は必要な箇所に限ることかどうか。

今回の改正範囲に含める項目

(のれんの取扱いについて)

のれんの取扱いについて修正範囲を明確にするかどうか

9. 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ため、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、」とする提案を行った。
10. この規定の見直しは、連結決算手続において、連結修正を行う範囲を限定的にすることを明確にすることを目的とするものである。この点を 18 号の「本実務対応報告の公表及び改正の経緯」において記述したうえで、今回の改正範囲に含めることかどうか。

適用初年度の期首に存在するのれんの償却期間の取扱いについて

11. ASU 第 2014-02 号において、非公開会社は、のれんを定額法により償却する代替的な会計処理を選択する場合に、償却期間については 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 年より短い期間とされている。このため、従来から連結修正により償却処理しているのれんについて、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必要であるか否かが論点となっている。
12. この点については、以下のとおり分析される。
 - 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又は延長することとなる。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。

⇒ (考え方) 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こととする対応案が考えられる。一方、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ものとする対応が考えられる。

- 結果として連結上の償却年数が当初よりも延長するのは、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。

⇒ (考え方) 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ものとする対応が考えられる。ここで、会計上の見積りが変更される場合に、連結上の償却年数が当初よりも延長することはあり得ると考えられる。

- 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。

⇒ (考え方) 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ものとする対応が考えられる。ここで、会計上の見積りが変更される場合に、連結上の償却年数が当初よりも短縮することはあり得ると考えられる。

- 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。

⇒ (考え方) 現行の実務においても、在外子会社におけるのれんが非償却である場合に、在外子会社におけるのれんの帳簿価額と連結上の帳簿価額が異なっている中で、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るケースはあり、必ずしも、実務上、実行が困難となるものではないと考えられる。このため、特段の対応を行わないことが考えられる。

13. 以上を踏まえ、次のような対応案が考えられるがどうか。

- ① 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。
- ② 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。

(少数株主損益の会計処理について)

14. 平成 25 年 9 月に改正された企業会計基準第 22 号「連結財務諸表に関する会計基準」(以下「連結会計基準」という。)への対応として、「(6)少数株主損益の会計処理」に関する取扱いについての国際的な会計基準との差異がなくなったことから、所要の改正を行う。

(退職給付会計の取扱いについて)

15. 当面の取扱いの「(2)退職給付会計における数理計算上の差異の費用処理」については、IAS 第 19 号「従業員給付」との細かい差異について企業会計基準第 26 号「退職給付に関する会計基準」に従った修正を求める趣旨ではない点の明確化を図るため、今回の改正範囲に含めることでどうか。

ディスカッション・ポイント

事務局の以下の対応案について、ご意見をお伺いしたい。

- ・第7項及び第8項に記載のとおり、18号の見直しの進め方について、最小限の対応を図る観点から、さらに見直し項目や修文範囲の絞り込みを行う。

- ・第10項に記載のとおり、「(1)のれんの償却」の取扱いについて、在外子会社がのれんを償却していない場合は連結修正する点を明確にする。

- ・第11項に記載のとおり、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。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。

- ・第14項及び第15項に記載のとおり、「(2)退職給付会計における数理計算上の差異の費用処理」及び「(6)少数株主損益の会計処理」の取扱いについて、今回の改正範囲に含める。

以 上

(別紙1) のれんに関する数値例に基づく説明

1. 前提事項

- ・親会社P社及び在外子会社A社の決算日・・・3月31日
- ・在外子会社A社におけるのれんの金額及び発生時期・・・2014/3期の期首に、200が発生。
- ・在外子会社A社は、2016/3期からASU第2014-02号を適用する。のれんについて、償却処理を選択し、償却期間は8年とする。
- ・親会社P社の連結上、のれんの償却期間は20年とし、2014/3期から償却する。
- ・2015/3期(2016/3期の期首)において、連結上ののれんの残存簿価は180。残存償却年数は18年とする。
- ・親会社P社の連結上は、2016/3期から改正18号を適用する。

2. 提案内容に基づく会計処理

(1) 改正18号の適用初年度の期首に計上されているのれんについて

- ✓ 改正された本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。

⇒ 連結上ののれんの額、単体(A社)ののれんの額は、下記が考えられる。

	2015/3 期	2016/3 期	2023/3 期
連結	180	a. 残存の 18 年で償却すると 170 b. 8 年償却に見直す場合は 158	a. 残存の 18 年で償却すると 100 b. 8 年償却に見直す場合は 0
単体(A社)	200	175	0

(2) 遡及適用との関係について

- ✓ 当面の取扱いの「(1)のれんの償却」で改正している内容（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、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。）の適用時期は、2016/3 期から適用する。

⇒ 上記(1)において、改正された本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、経過的な取扱いを設ける提案である。

このため、2015/3 期の連結上ののれんの額は、180 のままになると考えられる。

（別紙2）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

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。

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)。

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

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。

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。

「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

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