

# Dataline

## A look at current financial reporting issues

No. 2012-08  
August 17, 2012

### 目次:

概要	1
要点	1
背景	2
主な規定	2
定性的評価の実施	2
減損の兆候	4
発効日にかかる考慮事項	6
減損損失の測定	7
開示	7
質問	7

### 耐用年数を確定できない無形資産の減損

FASBが減損テストを簡素化し、早期適用を許容するガイダンスを公表

#### 概要

#### 要点

- 2012年7月27日、米国財務会計基準審議会 (FASB) は [会計基準アップデートNo.2012-02](#) 「耐用年数を確定できない無形資産の減損テスト (Testing Indefinite-Lived Intangible Assets for Impairment)」 (以下、「当改訂基準」) を公表しました。当改訂基準は、より詳細な減損テストが必要かどうかを判断するための「定性的」評価を実施する選択肢を企業に提供することにより、のれんを除く耐用年数を確定できない無形資産の減損テストのコストおよび複雑性を減少させようとするものです。昨年最終決定されたのれんの減損テストに関するガイダンスに類似するアプローチが用いられます。
- 当改訂基準には、耐用年数を確定できない無形資産が減損する可能性が50%超であることを示すかもしれない事象や状況の例が含まれています。これらの例には、資産の公正価値の算定に用いる重要なインプットに影響を与える可能性のある経済状況の変化、業界および企業固有の事象や状況が含まれます。
- 定性的評価は会計方針の選択ではなく、企業は保有する耐用年数を確定できない無形資産について、定性的評価をまったく実施しない、一部で実施する、またはすべてで実施することのいずれかを選択することができます。さらに、企業は任意の期間の任意の耐用年数を確定できない無形資産について、定性的評価を実施せずに直接、定量的減損テストに進むことができます。また、当該資産については、その後の任意の期間において定性的評価の実施を選択することも可能です。
- 当改訂基準は2012年9月15日より後に開始する事業年度について実施される年次および期中の減損テストから適用されます。しかしながら、企業は年次または期中の減損テストの日付が2012年7月27日 (当改訂基準の公表日) より前であっても改訂基準の早期適用を選択することができます。ただし、企業が直近の年次もしくは中間期間の財務諸表を未だ公表していないことを条件とします。



## 背景

.1 2011年9月、FASBはのれんの減損テストに関する改訂基準を公表しました。この改訂基準に関連するアウトリーチ活動において、FASBは多くの利害関係者より、商標権、ライセンスおよび販売権といった他のタイプの耐用年数を確定できない無形資産の減損テストの実施にかかる経常的なコストと複雑性に関する懸念を表明する意見を受け取りました。現行のガイダンスでは、企業は少なくとも年次ベースで資産の公正価値を計算し、その公正価値を帳簿価額と比較することにより耐用年数を確定できない無形資産の減損テストをする必要があります。

.2 多数の利害関係者は、のれんの減損テストのガイダンスと同様に、耐用年数を確定できない無形資産の減損テストへの定性的アプローチの使用の許可を検討するようFASBに提案しました。このフィードバックに応え、のれんおよびその他の長期性資産の減損テストのガイダンスとの整合性を図るためにも、FASBは耐用年数を確定できない無形資産の減損テストにも同様の改訂を行うことを決定しました。

### PwCの見解:

FASBは一定の条件を満たせば企業が耐用年数を確定できない無形資産の直近の公正価値の計算を継続して利用することを許容する代替アプローチについても検討しました。このアプローチはUS GAAPとIFRSの整合性を向上させるものでした。

しかしながら、FASBはUS GAAPにおいては任意での定性的評価が、のれん、耐用年数を確定できない資産および長期性資産の減損ガイダンスに整合性をもたらし、より原則主義なアプローチが大きな便益を与えるであろうという結論を出しました。FASBはまた、IFRSにおいて、この継続的利用の規定を使用するためには減損リスクがごくわずかである必要があり、このオプションを利用する企業は限られるであろうと判断しました。

## 主な規定

### 定性的評価の実施

.3 当改訂基準は、企業に対し、事象や状況が耐用年数を確定できない無形資産が減損する可能性が高い(すなわち、50%超の可能性である)ことを示しているかを判断するために最初に定性的要因の評価をすることを容認しています。資産が減損する可能性が50%超である場合、企業は当該資産の公正価値を計算し、その公正価値と当該資産の帳簿価額を比較しなければなりません。帳簿価額が公正価値を上回る場合には減損費用を計上する必要があります。しかしながら、資産が減損する可能性が50%超ではないと企業が結論を出す場合にはそれ以上の評価は必要ありません。

.4 当改訂基準は耐用年数を確定できない無形資産の減損テストの実施時期について既存のガイダンスを変更していません。耐用年数を確定できない無形資産は、年次で、および事象または状況の変化が資産が減損する可能性が50%超であることを示す場合には年次のテストの間(「期中テスト(interim test)」)に実施されます。改訂ガイダンスは耐用年数を確定できない無形資産の公正価値の算出に用いる重要なインプットに影響を与える可能性のある事象や状況の例を提供しています。これらの例は年次のテストの間に減損テストが必要であるかを判断する際に現在用いられている例を置き換えます。

#### PwCの見解:

既存の年次の減損テストの間に考慮すべき事象や状況の例が置き換えられましたが、FASBは企業が期中に実施する耐用年数を確定できない無形資産の減損の評価の実務を変更することを目的とはしていません。耐用年数を確定できない無形資産については少なくとも毎年一度はテストを実施し、資産が減損する可能性が50%超であることを示すかもしれない事象や状況の著しい不利な変化が期中に発生したかどうかを検討する評価を期中においても実施する必要があります。

FASBはのれんの減損ガイダンスと同様に、年次の減損テストに定性的評価が実施される場合、導き出した結論および考慮した事象と状況について企業は明確なアサーションを表明しなければならないと述べています。FASBは、資産が減損する可能性が50%超ではないという明確なアサーションを表明できない場合、企業は資産の公正価値の計算を伴う定量的な減損テストを実施しなければならないことを認めています。

.5 企業は保有する耐用年数を確定できない無形資産の定性的評価をまったく実施しない、一部で実施する、またはすべてで実施することのいずれかを選択することができます。さらに、企業は任意の期間の任意の耐用年数を確定できない無形資産について、定性的評価を実施せずに直接、定量的減損テストに進むことができます。また、当該資産については、その後の任意の期間において定性的評価の実施を選択することも可能です。

#### PwCの見解:

当改訂基準は、特定の事実や状況に基づく定性的評価を状況に応じて利用できる柔軟性を企業に与えています。たとえば、企業は定性的評価が一部の耐用年数を確定できない無形資産にとっては費用対効果は高いが、他の耐用年数を確定できない無形資産にとってはそうではないと判断する場合があります。企業による定性的評価を利用するという決定は、每期首尾一貫して従わなくてはならない会計方針の選択ではありません。

FASBは、仕掛研究開発資産のような特定の耐用年数を確定できない無形資産について既存の定量的減損テストの要件を維持するかどうかを検討しました。これらの資産の公正価値は多くの場合、規制の承認などのような重要な不確実性に影響されます。これらは企業がコントロールできない部分であり、これらの資産に固有の性質に関連しています。FASBはこのような資産の評価に定性的要因を利用することが困難であることを認識しています。しかしFASBは定性的評価が任意であることを理由に耐用年数を確定できない無形資産の定性的評価において、例外とする資産のタイプを明示しないことを決定しました。また、そのようなタイプの資産に対して定性的評価を使用することが適切である状況も考えられます。そのため、定性的評価の利用においては、資産の特質および公正価値の算定に用いるインプットを考慮して重要な判断を行わなければなりません。

.6 当改訂基準は、最近の公正価値の計算がある場合には、定性的評価において耐用年数を確定できない無形資産の公正価値と帳簿価額の差異を考慮することを企業に要求しています。加えて、資産の帳簿価額の変動の有無についても考慮することを当改訂基準は要求しています。

#### PwCの見解:

定性的評価を実施するかどうかの決定にあたり、最近の公正価値の計算の存在および資産の公正価値とその帳簿価額との「クッション」の程度は重要な要因になりますが、唯一の決定的な要因ではありません。前会計期間に資産の公正価値がその帳簿価額を大幅に超過し、その後著しい不利な変化が生じていない場合には、定性的評価の費用対効果はより高くなる可能性があります。

その一方、最近の公正価値の計算において、資産の公正価値がその帳簿価額と近似する場合には、定性的評価の費用対効果は高くないでしょう。このような「クッション」が欠如している状況では、公正価値のインプットは実績および予測キャッシュ・フロー、税率、割引率の変化などの不利な要因に非常に影響を受けやすくなります。

定性的評価を実施せずに直接定量的減損テストに進み、耐用年数を確定できない無形資産の公正価値計算を一定期間ごとに「リフレッシュ」することを選択する企業もあるかもしれません。FASBは、資産の最後の公正価値計算から時間が経過すればするほど、定性的評価のみに基づき資産が減損していないことを結論づけることは難しくなると述べています。

企業が耐用年数を確定できない無形資産の公正価値計算をリフレッシュする頻度は、最後の公正価値計算において存在した「クッション」の程度、および最後の公正価値計算の日付以降の不利な変化の重要性などのさまざまな要因によって決まります。

### 減損の兆候

.7 当改訂基準では、資産が減損する可能性が50%超か否かの評価において検討されるであろう、耐用年数を確定できない無形資産の公正価値の算定に用いる重要なインプットに影響を与えるかもしれない事象や状況の例が示されています。

- 将来の期待収益やキャッシュ・フローにネガティブな影響を与える、原材料、労務費、その他の費用の高騰などのコスト要因
- 関連する前会計期間の実績および予測と比較して、キャッシュ・フローがマイナスまたは減少、実績または計画ベースの収益・利益の減少などの財務業績
- 法律、規制、契約、政治およびビジネスに関連する要因、または資産固有の要因を含むその他の要因
- 経営者、重要な従業員、戦略や顧客の変化、倒産の可能性、訴訟などの企業特有の事象
- 事業を行う環境の悪化、競争環境の激化、市場に依拠する財務数値や指標の悪化(絶対的および相対的な)、陳腐化、需要、競争、またはその他の経済的要因(業界の安定度、既知の技術的進歩、不確実性またはビジネス環境の変化をもたらす法的措置、予想される流通ルートの変更など)の影響による企業の製品・サービスが属する市場の変化などの業界および市場の要因
- 全般的な経済状況の悪化、資金調達の制約、為替レートの変動、株式・信用市場の動向などのマクロ経済の状況

#### PwCの見解:

当改訂基準は、耐用年数を確定できない無形資産の公正価値の算定に用いる重要なインプットに重点を置いています。事象や状況の例は、のれんの減損の定性的評価において考慮される例と類似しています。しかしながら、のれんのガイダンスでは個別の資産ではなく報告単位の公正価値に影響を与える可能性のある事象と状況の評価することを企業に要求しています。

耐用年数を確定できない無形資産にはいろいろな種類があるため、各種資産の公正価値は非常に多くの要因に影響されます。したがって、定性的評価には資産固有の事象や状況を考慮する必要があります。特に、資産の耐用年数を確定できないままであるかを判断する際に企業が考慮する法律、規制、契約条項に関連する要因、および資産固有のその他の要因は減損のテストにおいても同様に考慮されるべきです。

FASBは、定性的評価において企業が評価すべき事象や状況の例のひとつに持続した株価の下落を含めることを検討しました。FASBはそのような兆候はのれんのような残存資産には関連性があるかもしれないが、単独で公正価値の測定ができる識別可能な資産に対しては多くの場合関連性がないと結論づけました。また、FASBは持続した株価の下落の原因となる要因の多くはすでに当改訂基準で提供される例に反映されているとも述べています。

FASBは株価の下落を明確な例として含めてはませんが、企業は資産の公正価値の算定に用いる重要なインプットに影響を与えるかもしれない関連する事象や状況に注意を払わなくてはなりません。株価の変動は、特定の商標名、販売権、またはライセンスといった企業の事業および財務業績にとって重要な意味をもつ資産をテストする場合には特に関連性があるかもしれません。

.8 これらの例は網羅的なものではありません。企業は、耐用年数を確定できない無形資産の公正価値の算定に用いる重要なインプットに影響を与えるかもしれないその他の関連する事象や状況を考慮しなければなりません。企業は評価にあたり、個々の不利な要因を、ポジティブな、または不利な要因を軽減するような事象や状況(直近の公正価値の計算における「クッション」の金額を含む)とあわせて考慮する必要があります。企業は耐用年数を確定できない無形資産の公正価値に最も重要な影響を与える事象や状況をより重視しなければなりません。

.9 事象や状況の例はいずれも、単独で企業が無形資産の公正価値を計算することを要求する事象や状況を示すことを目的としていません。同様に、ポジティブな、または不利な要因を軽減する事象や状況の存在は企業が定量的な減損テストを実施するべきでないという反証可能な推定を示すものでもありません。

#### PwCの見解:

企業は資産が減損する可能性が50%超か否かを判断する際に、耐用年数を確定できない無形資産の公正価値の算定に用いる重要なインプットに影響を与えるかもしれないすべての認識された事象や状況の重要性と網羅性を証拠の重要性に基づき評価する必要があります。「定性的」評価ではありますが、関連する事象と状況の評価にはほとんどの場合、定量的な補助資料および分析が必要となります。

FASBは特に複数の関連する要因の潜在的影響を評価する場合には、定性的テストは重要な判断を必要とする可能性があることを認識しています。特定の事象や状況はすべてではないものの大部分の耐用年数を確定できない無形資産に影響を与えるでしょう。たとえば、不利な経済環境において多くの企業が耐用年数を確定できない無形資産の公正価値を計算する必要があると判断する可能性があることをFASBは認識しています。しかし、多くの場合、さまざまな要因の相対的な重要性は個々の耐用年数を確定できない無形資産により異なるでしょう。定性的評価の実施を計画する企業は以下を行う

ために包括的プロセスの策定を検討しなければなりません。

- 個々の耐用年数を確定できない無形資産の重要なインプットの主要な要因を決定し、それらの要因を監視する。
- 各資産に関連する要因を監視するために必要な情報の内外のソースを識別する。アナリストやその他の外部情報が経営者による資産の公正価値の計算に用いる重要なインプットに影響を与えるかもしれない事象や状況の評価と一致しているかどうかを検討する。
- 直近の公正価値の計算における「クッション」の金額を検討し、その分析以降のポジティブな、および不利な事象や状況の両方を評価する。予算や予測に対する業績不振は定量的評価が必要であることを示唆する可能性がある。基礎評価をリフレッシュするために定量的評価を実施すべきか、およびどの程度の頻度で実施すべきかを検討する。
- 割引率の変化を含む、資産の公正価値の計算に用いる重要なインプットに影響を与えるかもしれないその他の市場ベースの指標の変化を監視する。
- 不利な要因および軽減する要因の影響を、それらの要因が公正価値と帳簿価額との比較に影響を与える程度に基づき評価し比較検討する。経営者がさらなるテストは必要ないと結論づけた場合には、経営者による定性的評価を裏付ける検討および文書化を行う。
- 定性的評価を実施する場合、既存の統制を評価し、変更の必要はないか、または重要な虚偽表示のリスクを評価するために新たな統制を導入する必要があるかを判断する。

### 発効日にかかる考慮事項

.10 当改訂基準は2012年9月15日より後に開始する事業年度について実施される年次および期中の耐用年数を確定できない無形資産の減損テストに対して発効します。しかしながら、企業は年次または中間の減損テストの日付が2012年7月27日(当改訂基準の公表日)より前であっても当改訂基準の早期適用を選択することができます。ただし、公開企業は直近の年次または中間期間の財務諸表を未だ公表していないこと、未公開企業はその財務諸表が未だ公表可能となっていないことを条件とします。

#### PwCの見解:

2012年の年次の減損テストを未だ実施していない企業は当改訂基準を利用することができるかもしれませんが。たとえば、以下のような企業は2012年の年次テストで当改訂基準の規定を適用する可能性があります。

例1: 第3または第4四半期に年次テストを実施する12月決算の公開企業

例2: 第4四半期に年次テストを実施する9月30日が期末日の公開企業

例3: いずれの期末日かにかかわらず、2012年度の財務諸表を未だ公表していない非公開企業

## 減損損失の測定

.11 当改訂基準は、定量的評価における減損損失の測定に影響を与えません。耐用年数を確定できない無形資産の定量的減損テストは資産の公正価値とその帳簿価額の比較から成ります。資産の帳簿価額がその公正価値を超過する場合、企業はその超過分に相当する金額を減損損失として認識します。

.12 減損損失を認識した後は、調整後の資産の帳簿価額が新しい会計上の金額の基礎となります。以前に認識した減損損失の事後の戻入れは禁止されています。

## 開示

.13 当改訂基準は非公開企業に対して、ASC820「公正価値測定」が要求する、当初認識後の耐用年数を確定できない無形資産の公正価値の算定に使用される重要な観察可能でないインプット(レベル3)に関する定量的情報の開示を免除しています。公開企業に対してはこれらの開示要件は免除されません。

### PwCの見解:

FASBは、非公開企業の財務諸表の利用者はほとんどの場合、非現金損失費用を重視しておらず、財務諸表の公表に先立って既に重要な減損損失とその根本原因を認識しているという結論を出しました。また、非公開企業の財務諸表の利用者は大抵、対話を持つために経営者にアクセスすることができます。必要だと判断すれば補助的な財務情報を入手することもできます。

.14 当改訂基準は、耐用年数を確定できない無形資産の減損テストに定性的評価を実施する場合においても、公開企業および非公開企業のどちらにも新規のまたは改訂された開示を提供することを要求していません。

## 質問

.15 当Datalineに関して質問があるPwCのクライアントの方は、担当のエンゲージメント・パートナーまでお問い合わせください。当Datalineに関して質問があるエンゲージメント・チームは、National Professional Services Groupの企業結合チーム(1-973-236-7801)までお問い合わせください。

*Datalines* address current financial-reporting issues and are prepared by the National Professional Services Group of PwC. They are for general information purposes only, and should not be used as a substitute for consultation with professional advisors. To access additional content on financial reporting issues, register for CFOdirect Network ([www.cfodirect.pwc.com](http://www.cfodirect.pwc.com)), PwC's online resource for financial executives.

© 2012 PwC. All rights reserved.

PwC refers to the PwC Network and/or one or more of its member firms, each of which is a separate legal entity. Please see [www.pwc.com/structure](http://www.pwc.com/structure) for further details.