

Dataline

A look at current financial reporting issues

No. 2011-20
May 5, 2011

目次:

概要	1
要点	1
主な内容	1
主な規定	3
定性的評価で	
検討すべき要因	3
中間テストおよび	
ゼロまたはマイナスの	
帳簿価額を有する	
報告単位	4
減損損失の測定	4
開示	4
発効日および経過措置	5
次のステップは?	5
質問	5
付録 --	
デシジョン・ツリー	6

のれんの減損

FASBが減損テストの変更を提案

概要

要点

- 2011年4月22日、米国財務会計基準審議会(FASB)は、現行のガイダンスの適用におけるコストと複雑性を削減するために、のれんの減損テスト¹を変更する提案を行いました。
- 当案は、企業に対し、現行の2ステップののれんの減損テスト²を実施する必要があるかどうかについて最初に定性的評価を行うことを容認しています。報告単位の公正価値がその帳簿価額を下回る可能性が50%超(more-likely-than-not)と企業が判断した場合に限り、より詳細なテストが要求されます。そうでない場合には、それ以上のテストは要求されません。
- 当案は、報告単位の公正価値がその帳簿価額を下回ることを示す事象と状況の例を示しています。当案は、現行のガイダンスにおける2ステップのテストを実施する方法については変更していません。また当案は、耐用年数を確定できない無形資産の減損テストについても変更していません。
- 当案は、財務諸表でのれんを報告するすべての企業(公開企業および非公開企業の両方)に適用されます。当案に対するコメント期限は、2011年6月6日です。

主な内容

.1 FASBは、年次の減損テスト実施にかかるコストと複雑性に関する非公開企業の財務諸表作成者の懸念に対応するためにこのプロジェクトをアジェンダに追加しました。このプロジェクトの適用範囲には、公開企業と非公開企業の両方が含まれます。

¹ FASB は会計基準アップデート(ASU)案「無形資産—のれん及びその他(トピック 350)—のれんの減損テスト」を公表しました。

² 現行の Accounting Standards Codification(ASC)トピック 350 「無形資産—のれん及びその他」は、企業に対し報告単位の公正価値とその帳簿価額を比較すること(ステップ 1)により、のれんの減損テストを少なくとも毎年実施することを要求しています。もし、報告単位の公正価値がその帳簿価額を下回る場合には、減損テストのステップ 2 を実施して減損損失の金額を測定しなければなりません。



PwCの見解:

当初、このプロジェクトの適用範囲には非公開企業のみが含まれていました。しかしながら、FASBは公開企業の財務諸表作成者にも同様の懸念があると結論づけました。その結果、FASBはこのプロジェクトの適用範囲を拡大し、公開企業と非公開企業の両方を含めることにしました。

FASBは、のれんの償却と直接評価減を含む、のれんの会計処理の代替的アプローチについて審議しました。FASBは最終的にこのプロジェクトの一環としては測定ガイダンスを変更しないことに決定しましたが、コストと複雑性を削減するためにはより長期的なプロジェクトが必要になることを認識しています。

.2 当案は、企業に対し、2ステップの年次ののれんの減損テストのステップ1を実施する必要があるかどうかについて最初に定性的評価を行うことを容認しています。ステップ1は、報告単位の公正価値がその帳簿価額を下回る可能性が50%超の場合に要求されます。これは、報告単位の公正価値とその帳簿価額を比較することにより、少なくとも毎年一度は減損テストのステップ1を実施することを要求している現行のガイダンスと異なります。提案されたプロセスについては、当Datalineの付録のデシジョン・ツリーで説明しています。

.3 企業は、任意の期間の任意の報告単位について、定性的評価を実施せずに直接ステップ1に進むことができます。その報告単位については、その後の任意の期間に定性的評価を実施することができます。

.4 当案は、一定の条件において報告単位の公正価値を継続して利用することを許容する現行のガイダンスを削除しています。しかしながら、企業はなおも、定性的評価の一環として、最近の減損テストにおいて報告単位の公正価値がその帳簿価額を相当程度超過していなかったかどうかを考慮することになると考えられます。

.5 当案は、企業が報告単位の公正価値を計算する場合（たとえば企業が報告構造を再編しひとつあるいは複数の報告単位の構成が変わる場合）、あるいは企業が事業の報告単位の一部を処分する場合などのその他の状況に関しては現行のガイダンスを変更しません。

PwCの見解:

一定の条件においては、定性的評価は他の方法よりも費用効果が高いかもしれません。たとえば、前年度において報告単位の公正価値がその帳簿価額を相当程度超過しており、その後重要な変更がない場合には、定性的評価は費用効果が高いかもしれません。これとは対照的に、報告単位が最近に取得、減損または再編されたために、報告単位の公正価値がその帳簿価額と近似している場合には、当年度中に定性的評価を実施することがより難しくなる（したがって費用効果が低い）可能性があります。このような状況では、直接減損テストのステップ1に進むと費用効果が高くなるかもしれません。

.6 当案は、のれんの減損テストの実施時期について現行のガイダンスを変更していません。のれんの減損テストは、引き続き、年次でおよび特定の状況においては年次のテストの間（「中間テスト(interim test)」）に実施されます。また年次ののれんの減損テストは、毎年同時期に実施する限り年度中のどの時点に実施してもよいとされています。

主な規定

定性的評価で検討すべき要因

.7 当案では、企業が報告単位の公正価値がその帳簿価額を下回る可能性が50%超か否かを判断しなければならない事象や状況の例が示されています。これらの例には以下のものが含まれます。

- a. マクロ経済の状況 — 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。
- b. 業界や市場の要因 — 事業を行う環境の悪化、競争環境の激化、市場に依拠した財務数値や指標の(絶対的および相対的)悪化、企業の製品・サービスの属する市場の変化、規制や政治的動向
- c. コスト要因 — 損益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
- d. 全体的な業績 — キャッシュ・フローがマイナスまたは低減、実績または計画ベースの収益・利益の減少
- e. その他の関連する企業特有の事象 — 経営者、重要な社員、戦略や顧客の変化、倒産の可能性、訴訟
- f. 報告単位に影響を与える事象 — 純資産簿価の変動、報告単位の全部または一部を売却する可能性が50%超、報告単位内の重要な資産グループの回復可能性のテスト、報告単位の構成要素である子会社の財務諸表におけるのれんの減損損失の認識
- g. 該当する場合は、株価の継続的な(絶対的および相対的)下落

.8 これらの例は包括的ではありません。減損テストのステップ1を実施するかどうかの判断において、企業は、報告単位固有のその他の関連する事象や状況を考慮しなければならないかもしれません。企業は評価にあたり、報告単位の公正価値に不利な要素の重要性について、有利な要素または不利な要素を軽減するような事象および状況の存在とあわせて考慮することになります(直近の減損テストで報告単位の公正価値の算定値がその帳簿価額を相当程度超過しているかどうかも含む)。

.9 これらの例は、いずれも単独でのれんの減損テストのステップ1の実施を企業に要求するものではありません。同様に、有利な要素または不利な要素を軽減する事象および状況の存在は、のれんの減損テストのステップ1の実施が必要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:

当案に示されている例は、一般的に、報告単位の公正価値の計算で使用されるインプットと判断に関連しています。経営者は、直近に決定した報告単位の公正価値を含む、すべての関連要因を考慮する必要があります。企業は、事実および状況に応じて定期的に報告単位の公正価値の計算にかかる方針を策定する必要があります。当案は、年次の定性的評価の文書化要求に関しては言及していません。しかしながらPwCは、FASBが、特に経営者が定性的評価後の減損テストは必要ないと結論づけた場合に、経営者が前向きに検討を行いその定性的要因についての検討を文書化することを意図しているものと考えます。

中間テストおよびゼロまたはマイナスの帳簿価額を有する報告単位

.10 当案における事象および状況の例は、中間テストおよびゼロまたはマイナスの帳簿価額を有する報告単位に関して現行基準で挙げられている例を置き換えます。しかしながら新しい例は、企業がそれらの状況で減損テストを実施するかどうかを検討する方法を変更するものではありません。

.11 現行のガイダンスと首尾一貫して、事象の発生あるいは状況の変化により報告単位の公正価値がその帳簿価額を下回る可能性が50%超である場合には、報告単位ののれんの減損テストを実施します。

.12 のれんが減損する可能性が50%超であることを示す事象が発生するあるいはそのような状況が存在する場合には、ゼロまたはマイナスの帳簿価額を有する報告単位ののれんの減損テストを実施しなければなりません。この状況において、そのような報告単位ではのれんの減損テストのステップ1が省略されるため、当該テストのステップ2を実施しなければなりません。

PwCの見解:

FASBは、企業が現在実施している期中ののれんの減損評価方法を変更することは意図していませんでした。FASBが意図しているのは、企業が年次テストと年次テストの間に、報告単位の公正価値がその帳簿価額を下回る可能性が50%超であることを示す事象や状況に変化があるかどうかを検討することです。

減損損失の測定

.13 当案は、減損テストのステップ2における減損損失の測定に影響を与えません。減損損失は、報告単位ののれんの帳簿価額が推定公正価値を超過する場合に認識されます。のれんの推定公正価値は、企業結合で実施されるような方法で決定されます。

.14 のれんの減損損失を認識した後は、調整後ののれんの帳簿価額が新しい会計上の金額の基礎となります。以前に認識したのれんの減損損失の事後の戻入は禁止されます。

開示

.15 当案は、1つの例外を除き現行の開示規定を変更していません。ASC820「公正価値測定」における観察不能なインプット(レベル3)に関する現行の定量的開示は、当初認識後ののれんの会計処理および報告について要求されなくなります。しかし、かかるガイダンスで規定されている定性的開示は引き続き要求されます。FASBは、定量的情報は有用ではなかったとする投資家の意見に対応して、この変更を提案しました。

発効日および経過措置

.16 この変更案は、2011年12月15日以後に開始する事業年度に実施される年次と中間ののれんの減損テストに対して将来に向かって発効します。早期適用は許容されるでしょう。

PwCの見解:

12月決算の企業においては、当基準は2012年1月1日以後のすべての年次テストに対して発効します。2011年度の年次テストに対しては、最終基準が公表された時点で企業が年次の減損テストの結果を(たとえば中間ファイリングなどで)いまだ報告していないことを条件に、早期適用が許容されます。

次のステップは?

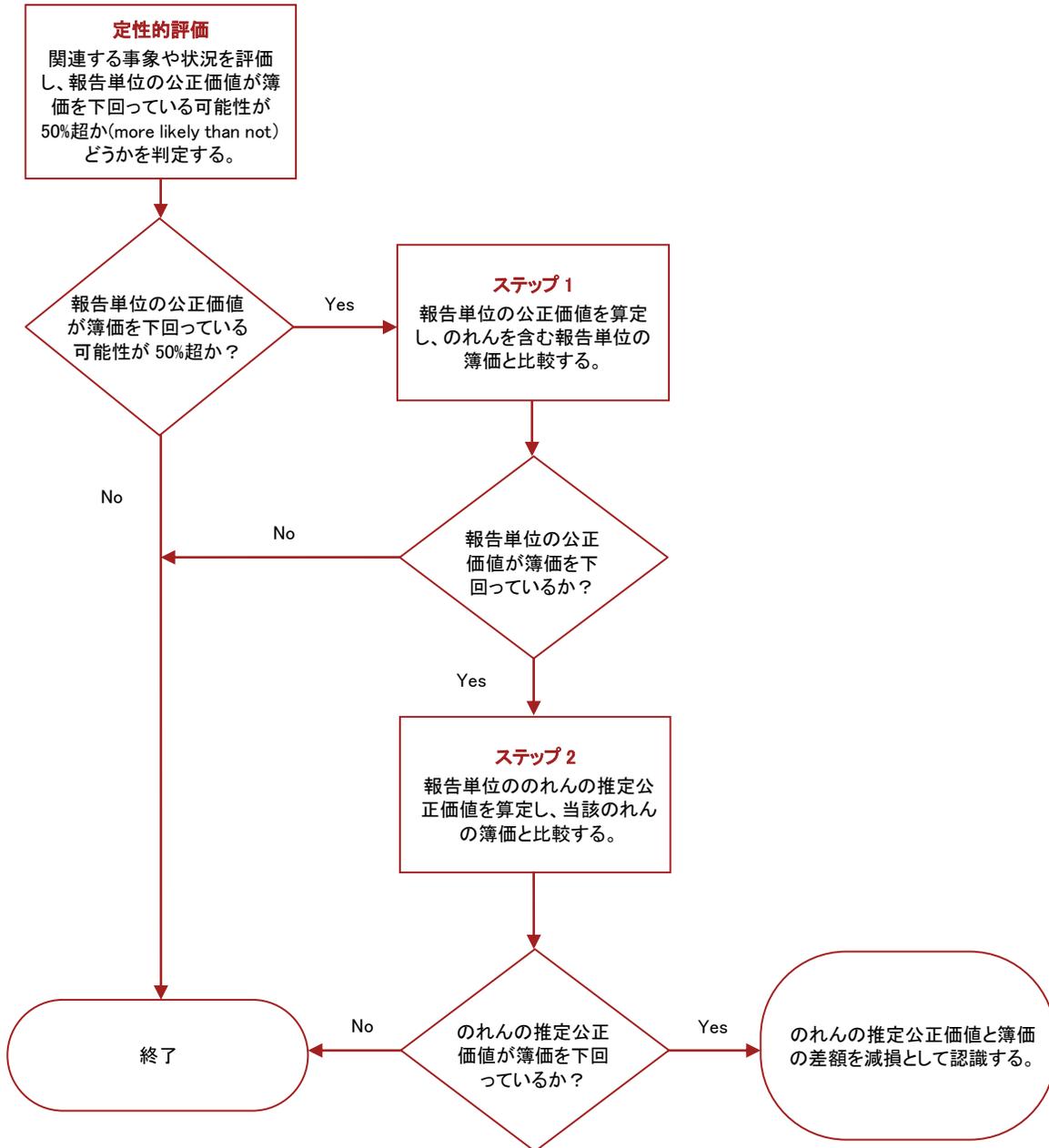
.17 当案に対するコメントの募集期限は2011年6月6日です。最終基準の公表は2011年第3四半期となる見込みです。

質問

.18 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。

付録

デシジョン・ツリー³



³ 当該デシジョン・ツリーは FASB の ASU 公開草案のパラグラフ 10 を再掲したものです。FASB の文書は財務会計財団 (Financial Accounting Foundation) が著作権を有しており、許可を得て再掲されています。

Datalines address current financial-reporting issues and are prepared by the National Professional Services Group of PwC. This publication has been prepared for general information on matters of interest only, and does not constitute professional advice on facts and circumstances specific to any person or entity. You should not act upon the information contained in this publication without obtaining specific professional advice. No representation or warranty (express or implied) is given as to the accuracy or completeness of the information contained in this publication. The information contained in this material was not intended or written to be used, and cannot be used, for purposes of avoiding penalties or sanctions imposed by any government or other regulatory body. PwC, its members, employees and agents shall not be responsible for any loss sustained by any person or entity who relies on this publication.

© 2011 PwC. All rights reserved. Not for further distribution without the permission of PwC. “PwC” refers to the network of member firms of PricewaterhouseCoopers International Limited (PwCIL), or, as the context requires, individual member firms of the PwC network. Each member firm is a separate legal entity and does not act as agent of PwCIL or any other member firm. PwCIL does not provide any services to clients. PwCIL is not responsible or liable for the acts or omissions of any of its member firms nor can it control the exercise of their professional judgment or bind them in any way. No member firm is responsible or liable for the acts or omissions of any other member firm nor can it control the exercise of another member firm’s professional judgment or bind another member firm or PwCIL in any way.

To access additional content on reporting issues, register for CFOdirect Network (www.cfodirect.pwc.com), PwC’s online resource for financial executives.