

# In depth

## A look at current financial reporting issues



No. US2017-03  
February 13, 2017

### FASBがのれんの減損の測定を簡素化

#### 目次

背景 .....	1
主な規定 .....	2
次のステップ .....	6

#### 要点

米国財務会計基準審議会 (FASB) は、2017 年 1 月 26 日、会計基準アップデート (ASU) No.2017-04 「無形資産 – のれん及びその他 (Topic 350) : のれんの減損の会計処理の簡素化 (Intangibles – Goodwill and Other (Topic 350): Simplifying the Test for Goodwill Impairment)」を公表しました。改訂されたガイダンスは、現行ののれんの減損テストの第 2 のステップ (Step 2) を廃止しています。Step 2 は、のれんの減損を測定するために仮想的な取得価格の配分を要求するものです。のれんの減損損失は、のれんの帳簿価額を超えない範囲で、報告単位の帳簿価額がその報告単位の公正価値を超過する金額として測定されることになります。

#### 背景

.1 のれんの減損を評価する現行のガイダンスの下で、企業は、まず、2 ステップによるのれんの減損テストが必要かどうかを判断するために定性的な要因を評価することができます (しばしば、「ステップ・ゼロ (Step 0)」と呼ばれています)。企業が Step 0 を実施しない場合、または Step 0 の要件を満たさなかった場合には、2 ステップによるのれんの減損テストを実施します。Step 1 では、減損の有無を判定するために、報告単位の公正価値とその帳簿価額とを比較します。報告単位の帳簿価額がその公正価値を超過する場合には、減損テストの第 2 のステップ (Step 2) を実施しなければなりません。Step 2 には、のれんの暗示される公正価値の算定、および、減損損失 (もしあれば) を測定するための、のれんの暗示される公正価値とのれんの帳簿価額との比較が含まれています。

.2 非公開会社には、非公開会社協議会 (PCC) の代替的な会計処理に従って 10 年 (または、適切な場合、10 年より短い期間) にわたってのれんを償却し、要因となる事象 (トリガー・イベント) が発生した場合にのみ 1 ステップによる減損テストを実施するという選択肢があります。FASB は、PCC ののれんの代替的な会計処理を承認 (endorse) した後、PCC の代替的な会計処理を選択しなかった公開会社 (public business entities) やその他の企業のために、のれんの事後的な測定も簡素化すべきかどうかを評価するプロジェクトをそのアジェンダに追加しました。

.3 [ASU No.2017-04](#) は、FASB プロジェクトのフェーズ 1 の完了を示すものです。FASB は、改訂後のガイダンスの有効性を評価し、国際会計基準審議会 (IASB) がのれんの会計処理 (減損を含む) について開始したプロジェクトの動向をモニターした後に、フェーズ 2 において、のれんの事後的な会計処理に追加的な変更を行うべきか否か (例えば、のれんを償却すべきか否か) を検討する予定です。

## 主な規定

### 新しいのれんの減損テスト

.4 改訂後のガイダンスでは、任意で行う定性的な評価(Step 0)および定量的な評価の第 1 ステップ(Step 1)に変更はなく、Step 2 が廃止されることとなります。その結果、のれんの減損の存在および金額の双方の決定に Step 1 を使用することとなります。のれんの減損損失は、報告単位におけるのれんの帳簿価額を超えない範囲で、報告単位の帳簿価額がその報告単位の公正価値を超過する金額として認識されることとなります。

#### PwC の見解

Step 2 を完了させるには複雑性が伴うため、現行のガイダンスでは、ある期間に減損を暫定的に計上し、後の期間で減損の最終的な金額を決定することを企業に認めていました。改訂後のガイダンスでは、この方法は認められなくなります。

.5 改訂後のガイダンスでは、のれんの減損を測定するために、報告単位の個別の資産および負債の公正価値を算定する必要がなくなることから、財務報告が簡素化されることとなります。改訂後のガイダンスに従って認識される減損の金額は、主に報告単位の資産および負債の帳簿価額と公正価値の差異によって、現行モデルを適用して認識される減損の金額よりも増える場合もあれば減る場合もあり得ます。

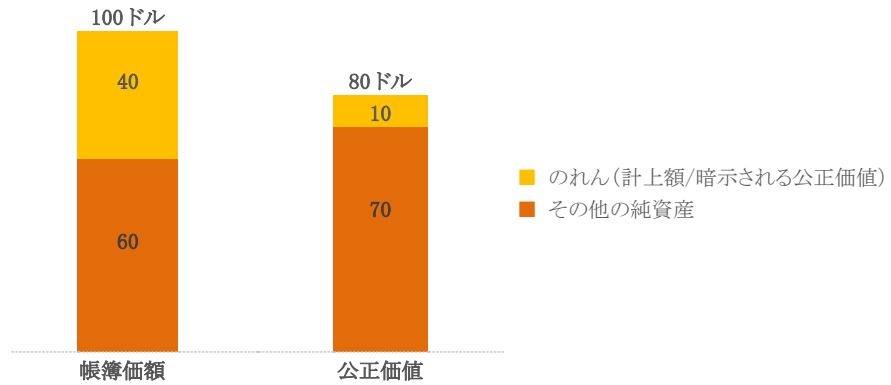
#### PwC の見解

以下の例 1 で説明されているように、重要な未認識の無形資産または大幅に値上がりしている資産を保有している企業は、現在よりも少ないのれんの減損金額を認識する可能性があります。一方、帳簿価額がその公正価値を上回っているが、ASC360「有形固定資産」の減損の要因事象は生じていない重要な有形固定資産(PP&E)を保有している企業は、現在よりも多くののれんの減損を認識する可能性があります。

さらに、現行のガイダンスでは、Step 1 で報告単位の帳簿価額がその公正価値を上回っていても、Step 2 により減損を認識しないことになる場合もありますが、改訂後のガイダンスの下では、Step 1 で報告単位の帳簿価額がその公正価値を上回る場合、常にのれんの減損を認識することとなります。

例 1:改訂後のガイダンスがのれんの減損金額に与える影響

報告単位—シナリオ 1

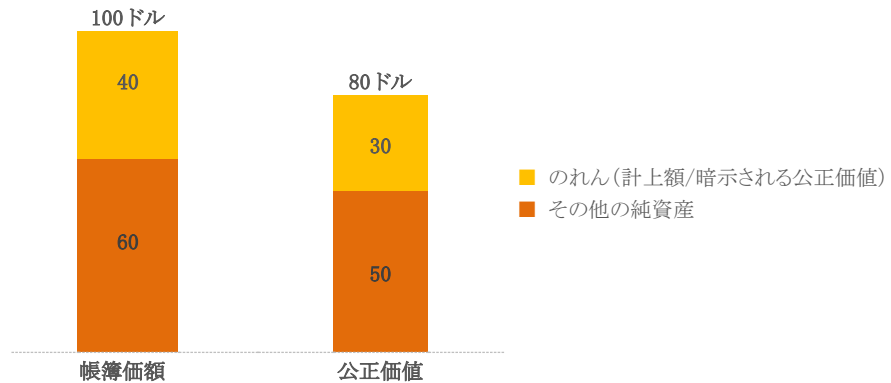


のれんの減損金額

<u>現行ガイダンス</u>	>	<u>改訂ガイダンス</u>
30ドル *		20ドル **

\* 40ドル(のれんの帳簿価額) – 10ドル(のれんの暗示される公正価値)  
 \*\* 100ドル(報告単位の帳簿価額) – 80ドル(報告単位の公正価値)

報告単位—シナリオ 2



のれんの減損金額

<u>現行ガイダンス</u>	<	<u>改訂ガイダンス</u>
10ドル *		20ドル **

\* 40ドル(のれんの帳簿価額) – 30ドル(のれんの暗示される公正価値)  
 \*\* 100ドル(報告単位の帳簿価額) – 80ドル(報告単位の公正価値)

## ゼロまたはマイナスの帳簿価額を有する報告単位

.6 現行のガイダンスでは、報告単位の帳簿価額がゼロまたはマイナスの場合、のれんが減損している可能性が減損していない可能性よりも高いかどうか(more likely than not)を判定する定性的な評価を行うことを要求しています。この評価によって減損の可能性を識別した場合、企業は、減損の存在および金額を決定するために、その報告単位に Step 2 を適用しなければなりません。改訂後のガイダンスでは、帳簿価額がゼロまたはマイナスである企業を含むすべての報告単位に、同じ 1 ステップの減損テストを適用することになります。Step 2 の廃止により、報告単位の公正価値がマイナスになることはめったにないため、帳簿価額がゼロまたはマイナスになる報告単位に配分されるのれんは、通常、減損されません。

.7 改訂されたガイダンスには、帳簿価額がゼロまたはマイナスの報告単位に配分されるのれんの金額の開示を求める新しい要求事項が含まれています。

### PwC の見解

帳簿価額がマイナスの報告単位ののれん、とくに業績が悪化している企業ののれんに関する追加的な開示に対しては、投資家および規制当局の双方からの監視が厳しくなる可能性があります。

## のれんの減損損失の法人所得税の税効果

.8 課税対象の企業結合では、税務目的上、控除可能なのれんが生じる可能性があります。このようなのれんが、財務報告上減損している場合、繰延税金に影響を与える可能性があります。このようなケースに関して、ASC350-20-55-23A から 55-23D には、のれんの減損損失および関連する法人所得税控除額の算定に使用する、連立方程式による算定方法の説明が示されています。これは、非課税の企業結合における最終的なのれんおよび関連する繰延法人所得税の金額を算定するために現在使用されている方法と同じ方法です。

## その他の検討事項

.9 改訂ガイダンスは、のれんの減損を評価するタイミング(年 1 回または減損の要因となる事象が存在する場合にはより多い頻度)や減損テストを適用する会計単位(報告単位)を変更するものではありません。

.10 資産および負債を報告単位に配分する場合、企業は、資本の前提(すなわち、すべての負債を控除後の資産合計)または事業の前提(すなわち、営業負債のみを控除後の資産合計)のいずれかを用いることができます。資本の前提に基づいてすべての負債を報告単位に割り当てると、帳簿価額がマイナスになる可能性があります。

.11 FASB は、報告単位の公正価値を算定するための前提を規定しないことを決定しました。例 2 で説明されるように、資産および負債を報告単位に配分するために使用する前提は、改訂ガイダンスの下で、のれんの減損の金額に影響を与える可能性があります。

## 例 2: のれんの減損に与える評価の前提の影響

報告単位 A は、以下の資産および負債を保有している。

のれん	40ドル
その他の資産	60ドル
営業負債	(20)ドル
ノンリコース長期債務	(60)ドル

債務を除く報告単位 A の公正価値を 50 ドルと仮定する。ノンリコース債務を含む報告単位 A の公正価値は、オプション・プライシング・モデルに基づいて算出される可能性があるが、簡素化するためにゼロと仮定する。

それぞれの評価アプローチに基づくのれんの減損損失は、以下のように算出される。

	資本の前提	事業の前提
帳簿価額	20ドル*	80ドル**
公正価値	0ドル	50ドル
<b>のれんの減損</b>	<b>20ドル</b>	<b>30ドル</b>

\* 40ドル(のれん) + 60ドル(その他の資産) - 20ドル(営業負債) - 60ドル(長期債務)

\*\* 40ドル(のれん) + 60ドル(その他の資産) - 20ドル(営業負債)

.12 改訂ガイダンスの適用は、それ自身が報告単位の構成を変更する要因にはなりません。しかし、FASB は、Step 1 の下で減損の評価をより良く表す結果になるのであれば、マイナスの帳簿価額を有する報告単位については、資本の前提から事業の前提に変更することが適切であろうと示唆しています。

.13 報告単位が課税取引または非課税取引のいずれかで売却されるという仮定に基づいて報告単位の公正価値を見積ることは、どちらの選択が実現可能であるか、市場参加者の仮定と整合的であるか、また売手に最大の経済価値を提供するか、についての評価を行うことを引き続き要求します(関連する税務上の影響の検討を含む)。

### PwC の見解

現行ガイダンスの下での Step 2 による繰延税金の検討は、Step 1 で仮定されたものと同じ売却の仕組みに従って行われます。売却が課税されると仮定するか非課税であると仮定するかによって、それに相当するのれんの減損が生じます。改訂ガイダンスの下では、課税取引と仮定した場合の減損損失は、通常、非課税取引と仮定した場合の減損損失よりも少なくなります。どちらの代替的な仮定を置くかの決定は会計方針の選択ではなく、のれんの減損テストを実施する時点で関連している事実および状況に左右される判断の問題となります。改訂ガイダンスの適用それ自身が税金の前提を変更する原因になることはありません。

.14 資産および負債の外貨換算による影響は、報告単位の公正価値とその帳簿価額の差異に影響を与える可能性があります。改訂ガイダンスは、外貨換算の調整額を包括利益累計額から報告単位に配分してならないことを明確にしています。

## 次のステップ

.15 改訂ガイダンスは、SEC 提出企業である公開会社について、2019 年 12 月 15 日より後に開始する事業年度の年次および期中ののれんの減損テストに適用されます。その他の公開会社にはさらに 1 年の猶予があります。のれんに関する PCC の代替的な会計処理を選択していないその他のすべての企業は、2021 年 12 月 15 日より後に開始する事業年度より当ガイダンスを適用することが求められます。

.16 早期適用は、2017 年 1 月 1 日より後のテスト日に実施される減損テストについて認められます。12 月決算の企業は、まだ 2016 年度の財務諸表を公表していない場合であっても、2016 年ののれんの減損テストに対して、この改訂ガイダンスを早期適用することはできません。

### PwC の見解

FASB は、ASU2017-04 の適用日を、ASU2016-13「金融商品—信用損失(Topic 326):金融商品の信用損失の測定」の要求事項の適用日に合わせることを決定しました。これは、ASU2016-13 よりも前ののれんの減損に関する改訂ガイダンスを適用することが、減損費用の「二重計算」をもたらすのではないかと懸念に対処したものです。すなわち、もし企業が ASU2017-04 を ASU2016-13 よりも前に適用した場合、まだ財務諸表に認識されていない金融商品に係る「(発生が)見込まれているがまだ発生していない」信用損失によって(少なくともその一部が)決定づけられるのれんの減損費用を認識する可能性がある、ということです。ASU2016-13 の適用では、同じ「(発生が)見込まれているがまだ発生していない」信用損失は、現在予想信用損失(CECL)モデルに基づいて認識されることになります。

新たな CECL モデルに重要な影響を受ける可能性のある報告企業は、ASU2017-04 と ASU2016-13 の適用日を一致させることによってより有意義な財務情報を表示することになるかどうかを慎重に検討しなければなりません。

.17 改訂ガイダンスは、将来に向かって適用されます。

### PwC の見解

現行の 2 ステップののれんの減損モデルでは、Step 1 で報告単位の帳簿価額がその公正価値を上回っていても、Step 2 で減損を認識することを求められない場合があります。新ガイダンスの適用に際しては、このことが減損を示す兆候になる可能性があります。すなわち、現行ガイダンスの下で最後の年次減損テストを第 4 四半期に実施していたとしても、このシナリオが、適用日時点の期中の減損テストでは減損の要因となる事象(トリガー・イベント)になる可能性があります。

.18 のれんに関する PCC の代替的な会計処理を選択しているが、特定の無形資産をのれんに含める PCC の代替的な会計処理(ASU2014-08)は適用していない非公開会社は、その選択の正当性を証明する要件を満たす必要はなく、適用日以前に改訂ガイダンスを将来に向かって適用する 1 回限りの選択を行うことができます。

### PwC の見解

この 1 回限りの選択は、非公開会社がのれんに関する PCC の代替的会計処理から改訂ガイダンスへの変更を容易にできるよう、FASB が提供した 1 回限りの便宜的な措置です。この 1 回限りの選択は、非公開のままであることが見込まれる非公開会社を対象にしていることに留意しなければなりません。経営者が将来、(例:将来の新規株式公開(IPO)または SEC へのファイリングに財務諸表もしくは財務情報を含めることによって)企業を公開会社にする予定である場合、すべての PCC の代替的会計処理を遡及的に解消しなければならない必要性を考えると、この選択は有用でない可能性があります。

.19 のれんに関する PCC の代替的会計処理および無形資産に関する PCC の代替的処理の両方を選択している非公開会社は、会計方針を変更する正当性を証明した後のみ、ASC250「会計方針の変更と誤謬の訂正」に従って改訂ガイダンスを遡及適用することができます。

## お問い合わせ

本資料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。

© 2017 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.

This content is 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, visit [www.cfodirect.pwc.com](http://www.cfodirect.pwc.com), PwC's online resource for financial executives.