

注:本資料は Deloitte & Touch LLP が作成し、有限責任監査法人トーマツが翻訳したものです。
この日本語版については有限責任監査法人トーマツにお問合せください。
この日本語版は、読者のご理解の参考までに作成したものであり、英語版ニュースレターの
補助的なものです。あくまで英語版が(正)となります旨、ご了承下さい。



目次

- 背景及び当 ASU の主要規定
- IFRS とのコンバージェンス
- 発効日及び移行措置

FASB がのれんの減損テストからステップ 2 を削除

デニス・ルーカス (Denise Lucas) 及びアンドリュー・ウィンターズ (Andrew Winters) (Deloitte & Touche LLP)

2017年1月26日、FASBは、ASU2017-04¹を発行した。これは、のれんの減損テストからステップ2を削除することにより、のれんの減損に関する会計処理を簡素化するものである。その代わりに、「報告単位の帳簿価額が公正価値を超過する場合には、減損損失は、その報告単元に配分されたのれんの総額を超過する金額を認識し、当該金額までに制限されなければならない」。

背景及び当 ASU の主要規定

2013年11月、FASBは、非公開会社カウンスル(PCC)会計代替処理を発行した。これは、非公開ビジネス事業体が、のれんを償却することを容認し、簡素化された減損テストの実施を容認するものである²。ASU2017-04の要約において言及されているように、PCC会計代替処理に対して当審議会が受領したフィードバックは、年次ののれん減損テストのコスト及び複雑性に関して、多くの公開ビジネス事業体及び非営利事業体は、類似の懸念を有している。

当フィードバックへの対応として、FASBはそのアジェンダに、2段階ののれん簡素化プロジェクトを追加した。ASU2017-04は、当プロジェクトの第1段階に関連して発行された。しかしながら、2016年10月10日、当審議会は、第2段階の議論を停止し、研究アジェンダに、当プロジェクトのその部分を移管することを決定した。

¹ FASB Accounting Standards Update No. 2017-04, *Simplifying the Test for Goodwill Impairment*.

² 非公開会社に係るFASBによるのれん及びヘッジ会計に対する簡素化アプローチに関するさらなる情報については、デロイトの2014年1月27日付 *Heads Up* を参照のこと。

のれんに関する事後の会計処理に係る当モデルに対する追加的変更を実施するか否かの評価に先立ち、当審議会は、ASU2017-04の有効性を評価し、のれん及び減損に係るIASBプロジェクトの状況の監視を継続する予定である。

ASC350³における現行ガイダンスでは、のれんの減損は、「のれんの帳簿価額が、その内在的な公正価値を超過する場合に、条件が存在する」。のれんの内在的な公正価値は、事業結合において認識されるのれんの金額と同一の方法で決定される。のれんの内在的な公正価値測定のプロセスは、現在、のれんの減損テストの第2段階として参照されている。ステップ2実施に当たり、事業体は、「報告単位の公正価値を、当該単位の全ての資産及び負債(未認識の無形資産を含む)の公正価値を、当該報告単位が、事業結合で認識されたかのように、割り当て」なければならない。したがって、ステップ2の実施は、時として、大幅なコスト及び複雑性をもたらす結果となりうる。これは、「のれんの公正価値は、直接的に測定されえない、残余としてのみ測定される」ためである。財務会計基金(FAF)による、FASB意見書141号(2007年改訂)⁴の導入後レビューに係る報告書において、FAFは、ステップ2実施に関係するコスト及び複雑性を議論した。



編集者注

当ASUは、のれんの減損は、報告単位ののれんの残高と比較した、内在的なのれん金額を基礎とするのではなく、報告単位の公正価値と比較した報告単位の公正価値を基礎として測定されるべきことを要求している。したがって、当ASUは、現行会計原則では、減損されない又は減額された帳簿金額を有しないであろう、他の資産の公正価値の下落に全体的又は部分的に起因するのれんの減損を、事業体が記帳することを容認することになる。

当ASUは、定性的評価を変更していない⁵。しかしながら、「ゼロ又は負の帳簿価額を有する報告単位に関して、定性的評価を実施する規定、及び当該定性的評価を充足しない場合に、のれんの減損テストのステップ2を実施する規定」を削除する。その代わりに、全ての報告単位は、ゼロ又は負の帳簿か悪を有する場合であっても、同一の減損テストを適用することになる。したがって、当ASUの結論の背景でFASBが言及しているように、報告単位の基礎にある条件が、のれんの減損を示唆する場合であっても、ゼロ又は負の帳簿価額を有する報告単位ののれんは、減損されることはない。しかしながら事業体は、ゼロ又は負の帳簿価額を有する報告単位、及びそれらの報告単位に配分されたそれぞれののれんの金額の開示を要求されることになる。



編集者注

米国会計原則は、事業体が資産及び負債の帳簿価額を決定して報告単位に割り当てるに当たり、事業体の前提(enterprise premise)もしくは資本の前提(equity premise)のどちらを使用すべきかについては規定していない。事業体の前提によれば、債務は、報告単位への割当に利用可能な負債から除外され、資本の前提によれば、債務はそれら負債に含められることになる。資本の前提を使用する報告単位は、ゼロ又は負の帳簿価額を有する場合がある。これは、事業体の前提を使用する場合は、当該債務が除外されるため割当が行われない結果となる可能性があるためである。

³会計基準編纂書リファレンスのタイトルについては、デロイトの「FASB 会計基準編纂書におけるトピック及びサブトピックのタイトル」参照のこと。

⁴FASB Statement No. 141(R), *Business Combinations* (superseded).

⁵報告単位の帳簿価額が、その公正価値を超過する可能性が50%超であるか否かを判定する、ASC350-20-35-3Aから35-3Gに規定されるオプションの評価は、通常、定量的評価又はステップ0として参照される。

現行ガイダンスでは、報告単位の帳簿価額がゼロ又は負である場合には、事業体は、のれんの減損テストのステップ2が正当化されるか否かを判定するため、のれんの定量的評価を実施しなければならない。債務の割り当ての結果、報告単位がゼロ又は負の帳簿価額を有する結果となる場合、定性的評価は、報告単位に対する債務の割当に関連した事業体の判断による影響を減少させる。当ASUは、ゼロ又は負の帳簿価額を有する報告単位に係るのれんに関する会計処理を大幅に変更するため、新規ガイダンスを適用する際の評価の前提選択に当たっての事業体による判断が、のれんの回収可能性に関する結論に影響を与える可能性がある。

当ASUのBC51項において、FASBは、「報告単位に対する資産及び負債の配分は、減損損失を回避する機会としてみなされるべきではなく、報告単位に関する事実及び状況の変動がある場合のみに、変更されるべきである。」と注意喚起した。さらに、当審議会は、BC52項において、「報告単位に対する資産及び負債の配分は、望み通りの減損結果を達成するための機会としてみなされるべきではない。」と繰り返し述べた。

当ASUはまた、

- 事業体がのれんの減損に関して実施する報告単位のテストに関連した、報告単位に対する外貨換算調整勘定の除外及び配分に関する規定を明確化している。
- 「該当する場合、事業体はのれんの減損損失測定時に、報告単位の帳簿価額に係る、税務上減算可能なのれんによる法人所得税上の影響を考慮しなければならない。」ことを明確化している。
- 当審議会による編纂書を通じてのセクションを統一及び改善する取り組みの一環として、特定のASCサブトピック及びトピックの外観及び背景セクションに対して、若干の変更を実施している。

IFRS とのコンバージェンス

ASC350により、のれんの減損テストからのステップ2が除外された結果、米国会計原則はIFRSにより密接に整合する。これは、IFRSでは、のれんの減損テストには1ステップのみが存在するためである。しかしながら、IAS第36号⁶で必要な減損テストは、米国会計原則により要求される報告単位レベルではなく、資金生成単位又は資金生成単位グループで実施される。さらに、IAS第36号は、事業体が、資金生成単位の帳簿価額とその回収可能額の比較を要求しているが、当ASUは、報告単位の帳簿価額とその公正価値とを比較することを要求している。

発効日及び移行措置

SEC登録者⁷である公開ビジネス事業体に関しては、当ASUは、2019年12月15日より後に開始する年次及び期中減損テスト期間から発効する。

⁶ IAS 36, *Impairment of Assets*.

⁷ ASCマスター用語集は、「SEC登録者」を以下のように定義している。

「以下のいずれかに、財務諸表をファイル又は備え置くことが要求されている事業体。

a. 証券取引委員会(SEC)

b. 1934年証券取引法セクション12(i)の制約下にある事業体に関して、そのセクションにおける適切な代理人

その他の方法で、他のSEC登録者による提出に含まれる財務諸表の[作成者である]SEC登録者ではない、その他の事業体に関する財務諸表、この定義には含まれない。

SEC登録者には、SECへのファイリングに含めることが要求される、又は含まれている、事業体の財務諸表又は財務情報は含まれない(レギュレーションS-X、ルール3-09「連結されていない子会社、及び50パーセント以下を保有している個人の個別財務諸表」、又はレギュレーションS-X、ルール3-05「取得された又は取得されるビジネスの財務諸表」及びレギュレーションS-X、ルール4-08(g)「要約財務情報」を参照のこと)。



編集者注

SABトピック 11.M⁸は、SEC 登録者が、発行されたが、未だ発効していない新規会計基準の影響を開示することを要求している。加えて、2001年3月及び2002年3月におけるAICPAのSEC規則委員会でのSECスタッフとの共同会議において、SECスタッフにより表明された見解と整合した方法により、登録者が、期中期間において新規基準を適用する場合、当該登録者は、当該基準の開示規定の全て（期中開示と重複しない年次開示を含む）、並びにASC250及びASC270により要求される、要求移行開示及び開示を遵守しなければならない。当該開示は、当該基準が適用された最初の期中期間だけではなく、年度末までの全ての期中期間において提供されなければならない。

SEC 登録者ではない公開ビジネス事業体は、2020年12月15日より後に開始する年次及び期中減損テスト期間から、新規ガイダンスを適用しなければならない。その他の全ての事業体に関しては、当ASUは、2021年12月15日より後に開始する年次及び期中減損テスト期間から発効する。早期適用は、2017年1月1日時点で、2017年1月1日より後に発生する年次及び期中減損テストから、全ての事業体に関して認められる。



編集者注

当ASUの早期適用は、上述通り、全ての事業体に関し、2017年1月1日より後に発生し、実施されるのれんの減損テストから認められる。したがって、事業体は、2017年1月1日から2020年1月1日の間に実施される、のれんの減損テストに関して、当ASUを早期適用することが可能である。事業体は、財務諸表が2017年において未だ財務諸表が発行されていない場合であっても、2016年中におけるテスト日を有する、のれんの減損テストに関して、当ASUを早期適用できないことになる。例えば、年次のれん減損テスト日が2016年12月31日であり、そのテストが、2017年早期に完了していない事業体は、当ASUのガイダンスを、2016年12月31日のテストに適用することはできないことになる。

事業体はまた、ASC250-10-50-1(a)及びASC250-10-50-2に規定される移行開示をしなければならない。当ASUは、事業体が、適用期間における定量的評価の使用により、減損に関してのれんを評価するか否かにかかわらず、当ガイダンスは適用可能であることを明確化している。

当ASUはまた、PCC代替的会計処理からの変更を行う非公開会社は、当ASUのガイダンスを将来に向かって、その発効日時点又はそれ以前に適用しなければならないことに言及している。PCC代替的会計処理から、発効日時点又はそれ以前に、当ASUのガイダンスに変更を行う非公開会社は、会計処理の変更に関する選好性を正当化する必要はないことになる。BC67項は、「当アップデートの発行は、当該変更を正当化するに十分とされるべきである」、と言及している。

⁸ SEC Staff Accounting Bulletin Topic 11.M, “Disclosure of the Impact That Recently Issued Accounting Standards Will Have on the Financial Statements of the Registrant When Adopted in a Future Period.”

登録

デロイトの Accounting Services Department が発行する *Heads up* およびその他の会計に関する出版物を希望される方は、以下のウェブサイトにご登録ください (www.deloitte.com/us/subscriptions)。

財務責任者のための Dbriefs

Dbriefs へぜひご参加ください。Dbriefs はデロイトのウェブキャスト・シリーズで、重要な問題を常に把握しておくために必要な実践戦略を提供するものです。「財務責任者」シリーズのウェブキャストを通じ、以下のテーマに関する貴重なアイデアや重要な情報にアクセスしてください。

- 事業戦略および税務
- 税務に関する財務報告
- 取引およびビジネス・イベント
- 企業価値の強化
- ガバナンス、リスクおよびコンプライアンス
- 財務報告
- テクノロジー

Dbriefs は CPE クレジット取得のための、身近にご利用いただける便利で柔軟な方法も提供します。今後のウェブキャストに関するお知らせを受け取りいただくには、以下のウェブサイトにて、Dbriefs にご登録ください (<http://www.deloitte.com/us/dbriefs>)。

Technical Library と US GAAP Plus

デロイトはご登録いただいた方々を対象に、会計や財務開示に関する資料のオンライン・ライブラリーへのアクセスを提供しています。

Technical Library: The Deloitte Accounting Research Tool と呼ばれるこのライブラリーには、弊社の会計および SEC マニュアルならびにその他の会計および SEC の解釈指針のみならず、FASB、EITF、AICPA、PCAOB、IASB、SEC の資料などが含まれています。

営業日ごとに更新される Technical Library は使いやすくデザインされており、ナビゲーションシステムは強力な検索機能を備えているため、いつでも、どのコンピューターからでも瞬時に情報を入手することを可能にします。Technical Library 登録者には、ライブラリーへの最新の情報をハイライトした週報 *Technically Speaking* もお送りします。登録やオンライン上のデモンストレーションなどの詳細については、デロイトのウェブサイト www.deloitte.com/us/techlibrary をご覧ください。

さらに、US GAAP Plus にも忘れずにアクセスしてください。これは、米国 GAAP に重点を置いた、会計に関するニュース、情報や出版物を取り上げるデロイトの新しい無料ウェブサイトです。このウェブサイトには、FASB の活動や *FASB Accounting Standards Codification™* のアップデート、そして、PCAOB、AICPA、SEC、IASB、IFRS 解釈指針委員会などのその他の米国と国際会計基準の設定主体や規制当局の進展に関する記事が掲載されています。今すぐチェックしてください！

デロイト・トーマツ グループは日本におけるデロイト・トウシュートマツ リミテッド (英国の法令に基づく保証有限責任会社) のメンバーファームおよびそのグループ法人 (有限責任監査法人 トーマツ、デロイト・トーマツ コンサルティング 合同会社、デロイト・トーマツ ファイナンシャル アドバイザリー 合同会社、デロイト・トーマツ 税理士 法人および DT 弁護士 法人を含む) の総称です。デロイト・トーマツ グループは日本で最大級のビジネス プロフェッショナル グループのひとつであり、各法人がそれぞれの適用法令に従い、監査、税務、法務、コンサルティング、ファイナンシャル アドバイザリー等を提供しています。また、国内約 40 都市に約 8,700 名の専門家 (公認会計士、税理士、弁護士、コンサルタントなど) を擁し、多国籍企業や主要な日本企業をクライアントとしています。詳細はデロイト・トーマツ グループ Web サイト (www.deloitte.com/jp) をご覧ください。

Deloitte (デロイト) は、監査、コンサルティング、ファイナンシャル アドバイザリー サービス、リスク マネジメント、税務およびこれらに関連するサービスを、さまざまな業種にわたる上場・非上場のクライアントに提供しています。全世界 150 を超える国・地域のメンバーファームのネットワークを通じ、デロイトは、高度に複合化されたビジネスに取り組むクライアントに向けて、深い洞察に基づき、世界最高水準の陣容をもって高品質なサービスを Fortune Global 500® の 8 割の企業に提供しています。"Making an impact that matters" を自らの使命とするデロイトの約 225,000 名の専門家については、Facebook、LinkedIn、Twitter もご覧ください。

Deloitte (デロイト) とは、英国の法令に基づく保証有限責任会社であるデロイト・トウシュートマツ リミテッド ("DTTL") ならびにそのネットワーク組織を構成するメンバーファームおよびその関係会社のひとつまたは複数を含みます。DTTL および各メンバーファームはそれぞれ法的に独立した別個の組織体です。DTTL (または "Deloitte Global") はクライアントへのサービス提供を行いません。Deloitte のメンバーファームによるグローバルネットワークの詳細は www.deloitte.com/jp/about をご覧ください。

本資料は皆様への情報提供として一般的な情報を掲載するのみであり、その性質上、特定の個人や事業体に具体的に適用される個別の事情に対応するものではありません。また、本資料の作成または発行後に、関連する制度その他の適用の前提となる状況について、変動を生じる可能性もあります。個別の事案に適用するためには、当該時点で有効とされる内容により結論等を異にする可能性があることをご留意いただき、本資料の記載のみに依拠して意思決定・行動をされることなく、適用に関する具体的事案をもとに適切な専門家にご相談ください。

Member of
Deloitte Touche Tohmatsu Limited

© 2017. For information, contact Deloitte Touche Tohmatsu LLC.