

2013年1月

公開草案 ED/2013/1

非金融資産に係る回収可能価額の開示 (IAS第36号の修正案)

コメント募集期限:2013年3月19日

非金融資産に係る回収可能価額の開示
(IAS第36号の修正案)

コメント募集期限：2013年3月19日

EXPOSURE DRAFT—JANUARY 2013

Exposure Draft ED/2013/1 *Recoverable Amount Disclosures for Non-Financial Assets* (Proposed amendments to IAS 36) is published by the International Accounting Standards Board (IASB) for comment only. The proposals may be modified in the light of the comments received before being issued in final form as amendments to Standards. Comments on the Exposure Draft, the Basis for Conclusions and Illustrative Examples should be submitted in writing so as to be received by **19 March 2013**. Respondents are asked to send their comments electronically to the IASB website (www.ifrs.org), using the 'Comment on a proposal' page.

All responses will be put on the public record unless the respondent requests confidentiality. However, such requests will not normally be granted unless supported by good reason, such as commercial confidence.

The IASB, the IFRS Foundation, the authors and the publishers do not accept responsibility for loss caused to any person who acts or refrains from acting in reliance on the material in this publication, whether such loss is caused by negligence or otherwise.

Copyright © 2013 IFRS Foundation®

ISBN: 978-1-907877-80-3

International Financial Reporting Standards (including International Accounting Standards and SIC and IFRIC Interpretations), Exposure Drafts, and other IASB publications are copyright of the IFRS Foundation. The approved text of International Financial Reporting Standards and other IASB publications is that published by the IASB in the English language. Copies may be obtained from the IFRS Foundation. Please address publications and copyright matters to:

IFRS Foundation Publications Department,
1st Floor, 30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom.
Tel: +44 (0)20 7332 2730 Fax: +44 (0)20 7332 2749
Email: publications@ifrs.org Web: www.ifrs.org

All rights reserved. Copies of the draft amendments and the accompanying documents may be made for the purpose of preparing comments to be submitted to the IASB, provided such copies are for personal or intra-organisational use only and are not sold or disseminated and provided each copy acknowledges the IFRS Foundation's copyright and sets out the IASB's address in full. Otherwise, no part of this publication may be translated, reprinted or reproduced or utilised in any form either in whole or in part or by any electronic, mechanical or other means, now known or hereafter invented, including photocopying and recording, or in any information storage and retrieval system, without prior permission in writing from the IFRS Foundation.

The Japanese translation of the exposure draft contained in this publication has not been approved by a review committee appointed by the IFRS Foundation. The Japanese translation is copyright of the IFRS Foundation.



The IFRS Foundation logo/the IASB logo/'Hexagon Device', 'IFRS Foundation', 'eIFRS', 'IFRS', 'IAS', 'IASB', 'IASB Foundation', 'IASCF', 'IFRS for SMEs', 'IASs', 'IFRIC', 'IFRS', 'IFRSs', 'International Accounting Standards', 'International Financial Reporting Standards' and 'SIC' are Trade Marks of the IFRS Foundation.

非金融資産に係る回収可能価額の開示
(IAS第36号の修正案)

コメント募集期限：2013年3月19日

EXPOSURE DRAFT—JANUARY 2013

公開草案 ED/2013/1「非金融資産に係る回収可能価額の開示」(IAS 第 36 号の修正案)は、コメントを求めることのみを目的に、国際会計基準審議会 (IASB) が公表したものである。この提案は、基準の修正として最終の形となる前に、受け取ったコメントを考慮して修正されることがある。本公開草案、結論の根拠及び設例に対するコメントは、**2013 年 3 月 19 日**までに届くよう、文書で提出されたい。回答者は、IASB のウェブサイト (www.ifrs.org) に、'Comment on a proposal' のページから電子的にコメントを提出するよう求められる。

すべての回答は公開の記録に掲載される。回答者が秘密扱いを求める場合は例外であるが、そのような要求は、商業的な守秘事項などの正当な理由がある場合を除き、通常は認められない。

IASB、IFRS 財団、著者及び出版社は、本公表物の内容を信頼して行為を行うか又は行為を控える者に生じる損失については、当該損失が過失により生じたものであれ他の原因によるものであれ、責任を負わない。

コピーライト © 2013 IFRS Foundation®

国際財務報告基準(国際会計基準並びに SIC 及び IFRIC の解釈指針を含む)、公開草案、及び他の IASB 公表物は、IFRS 財団の著作物である。国際財務報告基準及び他の IASB 公表物の承認されたテキストは、IASB が英語で公表したものである。コピーは IFRS 財団から入手できる。公表物及び著作権については下記に照会のこと。

IFRS Foundation Publications Department,
1st Floor, 30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom.
Tel: +44 (0)20 7332 2730 Fax: +44 (0)20 7332 2749
Email: publications@ifrs.org Web: www.ifrs.org

すべての権利は保護されている。本修正案及び付属文書のコピーは、そのコピーが個人的又は組織内部だけの使用で、販売もしくは配布されることがなく、また、それぞれのコピーが IFRS 財団の著作権であることを識別でき、かつ、IASB のアドレスを完全に表示している場合に限って、IASB へ提出されるコメントを作成する目的で作成可能である。そうでない場合、本公表物のどの部分も、全体にせよ一部分にせよ、また、複写及び記録を含む電子的、機械的その他の方法(現在知られているものも今後発明されるものも)であれ、情報保管・検索システムにおいてであれ、いかなる形態でも、IFRS 財団による書面による事前の許可なしに、翻訳・転載・複製又は利用してはならない。

本公表物に含まれている公開草案の日本語訳は、IFRS 財団が指名したレビュー委員会による承認を経していない。当該日本語訳は、IFRS 財団の著作物である。



IFRS 財団ロゴ/IASB ロゴ/‘Hexagon Device’、‘IFRS Foundation’、‘eIFRS’、‘IAS’、‘IASB’、‘IASC Foundation’、‘IASCF’、‘IFRS for SMEs’、‘IASs’、‘IFRIC’、‘IFRS’、‘IFRSs’、‘International Accounting Standards’、‘International Financial Reporting Standards’ 及び ‘SIC’ は IFRS 財団の商標である。

目 次

| | 開始ページ |
|-----------------------------|-------|
| イントロダクション | 6 |
| コメント募集 | 7 |
| [案] IAS 第 36 号「資産の減損」の修正 | 9 |
| 審議会による公開草案の承認 | 11 |
| 結論の根拠 | 12 |
| [案] IAS 第 36 号「資産の減損」の設例の修正 | 14 |

イントロダクション

国際会計基準審議会（IASB）は、IAS 第 36 号「資産の減損」における減損した資産の回収可能価額の測定に関する開示の修正案を示すために、本公開草案を公表した。当該開示要求は、2011 年 5 月公表の IFRS 第 13 号「公正価値測定」で導入されたものである。

IFRS 第 13 号の開発時に、IASB は、減損した資産の回収可能価額に関する情報（特に、当該価額が処分費用控除後の公正価値に基づいている場合）の開示を要求するように IAS 第 36 号を修正することを決定した。しかし、IAS 第 36 号に加えた修正の一部は、当該要求の適用対象が IASB の意図よりも広がる結果を生じていることに IASB は気付いた。特に、IASB が当初に意図していたのは、当該修正により、当報告期間中に減損損失の認識又は戻入れをした資産（のれんを含む）の回収可能価額の開示を企業に要求することであった。しかし、そうではなく、企業が現在、回収可能価額の開示を要求されているのは、資金生成単位のうち、当該単位に配分されたのれん又は耐用年数を確定できない無形資産の帳簿価額が重要（企業ののれん又は耐用年数を確定できない無形資産の合計帳簿価額と比較して）である各単位となっている。本公開草案は、当該開示要求についての IASB の意図をより適切に表現する IAS 第 36 号の修正を提案している。

さらに、本公開草案における修正提案の一つは、2012 年 5 月公表の公開草案「IFRS の年次改善 2010－2012 年サイクル」で提案していた IAS 第 36 号の修正と重複している。当該公開草案は、減損した資産の回収可能価額を算定するための現在価値技法に用いた割引率の開示を、当該回収可能価額が基礎とするのが処分費用控除後の公正価値なのか使用価値なのかに関係なく、要求するという修正を提案していた。当該提案は本公開草案に織り込まれており、このトピックについてはコメントを求めている。

コメント募集

IASB は、本公開草案における修正案、特に下記の質問についてコメントを募集している。コメントは次のようなものであれば非常に有用である。

- (a) 記載された質問に回答している
- (b) そのコメントが関連する具体的な項を明記している
- (c) 明確な論拠を含んでいる
- (d) 該当のある場合、IASB が考慮すべき代替案を記述している

IASB は、IAS 第 36 号における事項のうち本公開草案で扱っていない事項についてはコメントを求めている。さらに、IASB は、現在価値技法に用いた割引率の開示を企業に求める修正案についてはコメントを求めている。このトピックはすでに「IFRS の年次改善 2010–2012 年サイクル」で一般からのコメントの対象となったものだからである。IASB は、本公開草案における提案を最終確定する際に、「年次改善」の公開草案に寄せられたコメントを考慮する。

コメントは、**2013 年 3 月 19 日**までに文書で受け取ったすべてのコメントを検討する。コメントを検討する際に、IASB が基礎を置くのは、各代替案に対する賛成論及び反対論の利点であり、それぞれを支持する回答の数ではない。

コメント提出者への質問

質問 1 —— 回収可能価額の開示

IASB は、資金生成単位のうち、当該単位に配分されたのれん又は耐用年数を確定できない無形資産の帳簿価額が重要（企業ののれん又は耐用年数を確定できない無形資産の合計帳簿価額と比較して）である各単位について回収可能価額を開示するという、第 134 項(c)の要求を削除することを提案している。さらに、IASB は、第 130 項を修正して、企業が当報告期間中に減損損失の認識又は戻入れを行った個別の資産（のれんを含む）又は資金生成単位の回収可能価額を開示するよう要求することを提案している。

この修正案に同意するか。同意しない場合、その理由は何か、どのような代替案を提案するか。

質問 2——処分費用控除後の公正価値の測定の開示

IASB は、企業が当報告期間中に減損損失の認識又は戻入れをした個別の資産（のれんを含む）又は資金生成単位の処分費用控除後の公正価値に関する以下の情報を開示するという要求を第 130 項に含めることも提案している。

- (a) 処分費用控除後の公正価値を測定するために使用した評価技法、及び、当該評価技法の変更があった場合には、当該変更及びそれを行った理由
- (b) 当該資産の公正価値測定が全体として区分される公正価値ヒエラルキーのレベル（「処分費用」が観察可能かどうかは考慮に入れない）
- (c) 公正価値ヒエラルキーのレベル 2 及び 3 に区分されている公正価値測定について、当該測定に使用した主要な仮定

この修正案に同意するか。同意しない場合、その理由は何か、どのような代替案を提案するか。

質問 3——経過措置

IASB は、この修正を 2014 年 1 月 1 日以後開始する事業年度に遡及的に適用することを提案している。IASB は、早期適用を認めることも提案しているが、IFRS 第 13 号と一緒に適用しない期間（比較対象期間を含む）においては当該修正の適用を企業に要求しない。

この経過措置案及び発効日に同意するか。同意しない場合、その理由は何か、どのような代替案を提案するか。

質問 4——その他のコメント

提案に関して他に何かコメントがあるか。

[案] IAS 第 36 号「資産の減損」の修正

第 130 項及び第 134 項を修正し、第 140J 項を追加する。新たな文言に下線、削除する文言に取消線を付している。

開 示

130 個別の資産（のれんを含む）又は資金生成単位について当期中に認識又は戻入れをした重要性のある減損損失のそれぞれに関して、企業は次の事項を開示しなければならない。

...

(e) 減損した資産の回収可能価額及び当該資産（資金生成単位）の回収可能価額が処分費用控除後の公正価値又は使用価値のどちらであるか

(f) 回収可能価額が売却費用控除後の公正価値である場合には、処分費用控除後の公正価値を測定するために使用された基礎（例えば、公正価値が同一の資産についての活発な市場における相場価格を参照して測定されているかどうか）企業は以下の情報を開示しなければならない。

(i) 処分費用控除後の公正価値を測定するために使用した評価技法の記述。評価技法の変更があった場合には、企業は当該変更の旨及びそれを行った理由を開示しなければならない。

(ii) 当該資産の公正価値測定が全体として区分される公正価値ヒエラルキー（IFRS 第 13号の参照）のレベル（「処分費用」が観察可能かどうかは考慮に入れない）

(iii) 公正価値ヒエラルキーのレベル2及び3に区分される公正価値測定について、経営者が処分費用控除後の公正価値の算定の基礎とした主要な各仮定。主要な仮定とは、資産（資金生成単位）の回収可能価額の感応度が非常に高い仮定をいい、処分費用控除後の公正価値を現在価値技法で測定している場合に当該測定に使用した割引率が含まれる。企業は、過去の測定（もしあれば）に使用した割引率も開示しなければならない。

企業は、IFRS 第13号で要求している開示を提供することを要求されない。

134 企業は、資金生成単位（単位グループ）に配分されたのれん又は耐用年数を確定できない無形資産の帳簿価額が、企業全体ののれん又は耐用年数を確定できない無形資産の帳簿価額に比して重要である場合には、当該各資金生成単位（単位グループ）について、次の(a)から(f)までの情報を開示しなければならない。

...

- (c) 当該単位（単位グループ）の回収可能価額及び当該単位（単位グループ）の回収可能価額の算定基礎（すなわち、使用価値か処分費用控除後の公正価値か）

経過措置及び発効日

...

- 140J 2013年〔日付〕に、第130項及び第134項が修正された。企業は、当該修正を2014年1月1日以後開始する事業年度に遡及的に適用しなければならない。早期適用は認められる。企業は、IFRS第13号を一緒に適用しない期間（比較対象期間を含む）においては当該修正を適用してはならない。

審議会による 2013 年 1 月公表の「非金融資産に係る回収可能価額の開示」 (IAS 第 36 号の修正案) の承認

公開草案「非金融資産に係る回収可能価額の開示」は、国際会計基準審議会の14名の審議会メンバーにより公表が承認された。トーカー氏は最近就任したばかりであったため投票を棄権した。

| | |
|---------------------|-----|
| ハンス・フーガーホースト | 議長 |
| イアン・マッキントッシュ | 副議長 |
| スティーブン・クーパー | |
| フィリップ・ダンジョウ | |
| マルティン・エーデルマン | |
| ヤン・エングストローム | |
| パトリック・フィネガン | |
| アマロ・ルイス・デ・オリベイラ・ゴメス | |
| プラブハカー・カラバチェラ | |
| パトリシア・マコーネル | |
| 鶯地 隆継 | |
| ダレル・スコット | |
| 徐 正雨 | |
| メアリー・トーカー | |
| 張 為国 | |

公開草案「非金融資産に係る回収可能価額の開示」(IAS 第 36 号の修正案)に関する結論の根拠

この結論の根拠は修正案に付属しているが、その一部を構成するものではない。

IFRS 第 13 号「公正価値測定」による変更

非金融資産に係る回収可能価額の開示

- BC1 IFRS 第 13 号「公正価値測定」の公表の結果として、IASB は減損した資産の回収可能価額の測定に関する IAS 第 36 号「資産の減損」の開示要求の一部を修正した。当該修正は、減損した資産の回収可能価額の測定（特に、回収可能価額が処分費用控除後の公正価値を基礎とした場合）に関する追加的な開示を要求するという IASB の決定によるものである。IASB が意図したのは、こうした公正価値がどのように測定されたのかに関する情報を要求することであったが、処分費用控除後の公正価値に関する開示と使用価値に関する開示とのバランスを維持したいという考えもあった。
- BC2 IFRS 第 13 号の公表後に、IASB は、同基準が IAS 第 36 号に加えた修正の一つが、開示要求の適用範囲が IASB の意図よりも広くなる結果を生じていることに気付いた。当該修正は、のれん又は耐用年数を確定できない無形資産の帳簿価額が重要である資金生成単位について回収可能価額の開示を要求していた。しかし、IASB の意図は、当報告期間中に減損損失の認識又は戻入れがあった資産（のれんを含む）の回収可能価額の開示のみを要求することであった。
- BC3 したがって、IASB は、要求するのは減損した資産（のれんを含む）の回収可能価額の開示のみであるという IASB の意図を明確にするように、第 130 項及び第 134 項を修正することを提案している。IASB は、回収可能価額が処分費用控除後の公正価値を基礎としている場合に公正価値測定に関する情報を要求するように、第 130 項を修正することも提案している（US GAAP における減損資産に係る開示要求と整合させるものである）。IASB は、IAS 第 36 号における開示要求の文言（「仮定」という用語を用いている）と IFRS 第 13 号の要求事項（「インプット」という用語を用いている）とを整合させるべきかどうかを検討した。IASB は、それらの用語の意味が相違する可能性は低いと判断した。IFRS 第 13 号では、「インプットを「市場参加者が資産又は負債の価格付けを行う際に使用するであろう**仮定**」[強調追加]と定義しているからである。また、IASB は、修正案は IAS 第 36 号に従って開示が要求される情報の意味を変えるものではないことを明確にしたいと考えた。さらに、IASB は第 130 項から「重要性のある」という用語を削除することを提案している。IASB は、当該開示が当期中に認識又は戻入れをした重要性のある減損損失に関するものであることを明記することは不要だと判断した。なぜなら、すべての IFRS は、IAS 第 1 号「財務諸表の表示」（特に IAS 第 1 号の第 31 項）及び IAS 第 8 号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」に記述されている重要性の概念の適用を受けるからである。

RECOVERABLE AMOUNT DISCLOSURES FOR NON-FINANCIAL ASSETS

- BC4 本修正案は、2012年5月公表の公開草案「IFRSの年次改善 2010–2012年サイクル」(ED/2012/1)で提案していたIAS第36号の第130項(f)の修正と重複している。同公開草案における提案は、処分費用控除後の公正価値を現在価値技法を用いて測定している場合に、現在及び過去（もしあれば）の測定に使用されている割引率を開示するという要求を第130項(f)に追加することにより、使用価値と処分費用控除後の公正価値についての開示要求を合わせることを意図したものであった。64名のコメント提出者が当該提案についてコメントした。それらのコメント提出者のほぼ全員が当該修正案を支持していた。
- BC5 IAS第36号に第130項(f)(iii)を追加すべきかどうかを議論した際に、IASBは、現在価値技法において使用される割引率が、提案している新たな項でいう「主要な仮定」となるのかどうかを検討した。IASBは、割引率は主要な仮定ではないと企業が考える可能性は低いと判断したが、処分費用控除後の公正価値が現在価値技法に基づく場合には企業が常に割引率を開示することを確保したいと考えた。この開示を要求することにより、処分費用控除後の公正価値に関する開示が、使用価値に関する開示（使用した割引率の開示を要求している）と揃うことにもなる。したがって、IASBは、処分費用控除後の公正価値の測定に使用した他の主要な仮定に加えて、割引率を明示的に開示するよう企業に要求することを提案している。この決定の結果として、IASBは、ED/2012/1で提案していたIAS第36号の修正を進める代わりに、当該修正提案を本公開草案に織り込むことにした。
- BC6 IASBは、今回の修正を遡及適用するよう企業に要求することを提案している。IASBは、当該修正の早期適用を認めることも提案している。しかし、企業が当該修正を早期適用する場合に、IFRS第13号に従った比較情報を一緒に適用しない場合には、過去の期間に係る比較情報の提供を要求されない。IASBの考えでは、本修正案の適用の結果は、企業がIFRS第13号の適用開始時に本修正案を適用したとした場合と同じになるべきである。

〔案〕 IAS 第 36 号「資産の減損」の設例の修正

設例 10 を追加する。

設例 10 処分費用控除後の公正価値に関する開示

この設例の目的は、IAS 第 36 号の第 130 項(b)及び第 130 項(f)(ii)で要求している開示を例示することである。

IE90 当報告期間中に減損損失の認識又は戻入れをした個別の資産（のれんを含む）又は資金生成単位の回収可能価額が、処分費用控除後の公正価値である場合には、IAS 第 36 号は、当該資産の公正価値測定が全体として区分される公正価値ヒエラルキーのレベル（「処分費用」が観察可能かどうかは考慮に入れない）を開示するよう企業に要求している。企業は、IAS 第 36 号の第 130 項(b)（減損損失又は戻入れの金額の開示を要求している）と第 130 項(f)(ii)に従うために、次のような情報を開示するかもしれない。

| (CU 百万) | | 報告期間末の回収可能価額（処分費用控除後の公正価値に基づく）のうち、下記を使用したもの | | | 当期中に認識した減損損失 | |
|--------------------|----------------------|---|------------------------|------------------------|--------------|-----|
| | | 同一の資産に関する活発な市場における相場価格（レベル 1） | 重要な他の観察可能なインプット（レベル 2） | 重要な観察可能でないインプット（レベル 3） | （損失） | 戻入れ |
| 摘要 | X9 年 12 月 31 日 | | | | | |
| 土地 ^(a) | 75 | | | 75 | (25) | 0 |
| のれん ^(b) | 30 | | | 30 | (35) | n/a |

(a) IAS 第 36 号に従って、帳簿価額 CU100 百万の土地が処分費用控除後の公正価値 CU75 百万まで評価減され、CU25 百万の減損損失が生じており、これは当期の純損益においてその他の費用に含まれている。

(b) IAS 第 36 号に従って、帳簿価額 CU65 百万ののれんが処分費用控除後の推定公正価値 CU30 百万まで評価減され、CU35 百万の減損損失が生じており、これは当期の純損益においてその他の費用に含まれている。