
プロジェクト IFRS 適用課題対応

項目 IAS 第 36 号「資産の減損」 - 資金生成単位の回収可能価額及び帳簿価額

I. 本資料の目的

1. 本資料は、2015 年 11 月開催の IFRS 解釈指針委員会（以下「IFRS-IC」という。）において議論された IAS 第 36 号「資産の減損」（以下「IAS 第 36 号」という。）に関する「アジェンダ却下通知（案）」の内容及び、2016 年 1 月 7 日に開催された IFRS 適用課題対応専門委員会においていただいたコメントを踏まえて作成した当委員会の対応（案）を記載したものである。なお、本資料について、本日の委員会においてご審議いただくことは予定していない。

II. 背景

要望の概要

2. IFRS-IC は、2015 年 8 月に、資金生成単位の回収可能額の決定にあたり考慮される認識されている負債の額の取扱いを定める次の IAS 第 36 号第 78 項の記載を再検討することを求める要望を受けた。

IAS 第 36 号 第 78 項

資金生成単位の回収可能価額を算定するために、認識されている負債の一部を考慮することが必要な場合がある。これは、資金生成単位を処分するには買手が負債を引き受けることが必要となる場合に生じる可能性がある。この場合、当該資金生成単位の処分コスト控除後の公正価値（又は最終的な処分からの見積キャッシュ・フロー）は、当該資金生成単位の資産と当該負債を一緒に売却するための価格から処分コストを控除した金額である。当該資金生成単位の帳簿価額と回収可能価額との間の意味ある比較を行うため、当該負債の帳簿価額は、当該資金生成単位の使用価値と帳簿価額の双方の算定の際に減額される。

3. 認識されている負債の額の取扱いに関する論点及び要望提出者からの具体的な修正提案は次のとおりである。

- (1) IAS 第 36 号では、認識されている負債を考慮しないと資金生成単位の回収可能価額が算定出来ない場合、認識されている負債の帳簿価額を控除することが要求さ

れている¹。

- (2) しかし、IAS 第 36 号第 78 項の記載では、資金生成単位の使用価値と帳簿価額の双方の算定の際に負債の帳簿価額を控除することを求めている。この点、同じ金額を比較する金額の双方から控除することは意味をなさないことから、これは、基準が意図したものではないのではないか。
- (3) 負債の現在価値の測定方法と資産の使用価値の測定方法²は異なるため、単純に負債の帳簿価額を控除しただけでは、適切な結果が導かれないのではないか。
- (4) 以上より、資金生成単位の使用価値は、負債の決済に必要となる見積キャッシュ・フローを割引計算することによって測定すべきであり、次の文言修正を提示する。

要望提出者からの IFRS 第 36 号 第 78 項 の修正提案

…当該資金生成単位の帳簿価額と回収可能価額との間の意味ある比較を行うため、当該負債の帳簿価額は、当該資金生成単位の帳簿価額より使用価値と帳簿価額の双方の算定の際に減額される。負債に紐づくキャッシュ・アウトフローは、資金生成単位の使用価値の決定に適切に反映される。

IASB における対応

4. IASB スタッフは、会計基準設定主体国際フォーラムに参加している基準設定主体、規制当局及び大手会計事務所に対して、本件の実例、及び重要な実務上の不統一が生じているかどうかについて、アウトリーチを実施した。
5. 2015 年 11 月の IFRS-IC 会議において、当該アウトリーチの結果が、次のように報告されている。
 - (1) 基準設定主体及び規制当局からは、本件の対象である IAS 第 36 号第 78 項の取扱いについて実務上の不統一が生じている実例は聞かれなかった。
 - (2) 大手の会計事務所からは、IAS 第 36 号第 78 項の取扱いについて実務上の不統一が生じているという見解が聞かれた。また、本論点を含めた IAS 第 36 号の現状の問題点は、IASB による広範な見直しにおいて対応すべきという見解が聞かれたが、他方、要望提出者の修正案が効果的という見解は殆ど聞かれなかった。

¹ IAS 第 36 号では、第 76 項において、次のような定めが設けられている。

IAS 第 36 号 第 76 項

資金生成単位の帳簿価額には、

(b) 認識している負債の帳簿価額は含めない。ただし、資金生成単位の回収可能価額が、当該負債を含めないと算定できない場合を除く。

² IAS 第 36 号では、リスクを割引率に反映するアプローチが採用されている一方、IAS 第 37 号「引当金、偶発負債及び偶発資産」（以下「IAS 第 37 号」という。）では、リスクをキャッシュ・フローに反映するアプローチが採用されている。

6. なお、IASB スタッフから本論点について照会がされた際、当委員会事務局は、わが国の関係者に対するアウトリーチの結果、本件について重要な実務上の不統一は見られていないとの回答をしている。
7. 本論点を扱うのは、今回の IFRS-IC 会議が初めてである。

III. 今回の IFRS-IC 会議における議論

IASB スタッフによる提案

8. 本件について、IASB スタッフは 2015 年 11 月開催の IFRS-IC 会議において、次の分析を示した。
 - (1) 資金生成単位の帳簿価額と使用価値を比較する際に負債の帳簿価額を差し引くこと自体は、同額を差し引くだけとなるという提出者の見解は正しい。
 - (2) しかし、当該調整は帳簿価額と使用価値を売却費用控除後の公正価値と比較するためになされるものであるため、当該プロセスは適切と考えられる（なお、資金生成単位の帳簿価額と使用価値の双方から負債の帳簿価額を控除せずに、売却費用控除後の公正価値に負債の価額を調整する方法はあり得る。）
 - (3) また、要望提出者による提案は、IAS 第 36 号の要求事項（資金生成単位における資産の現在価値の測定において資産に固有のリスクを反映しなければならない。）と IAS 第 37 号の要求事項（負債の現在価値の測定において、負債に固有のリスクを反映しなければならない。）を十分に勘案していないと考えられる。
 - (4) さらに、IAS 第 36 号の第 78 項のガイダンスは、暗示的にはあるが、資金生成単位における資産と負債のリスクは異なることから、双方のキャッシュ・フローの組み合わせに使用すべき単一の割引率を識別することが困難である旨を示唆している。
 - (5) 加えて、IAS 第 36 号第 78 項における認識されている負債の帳簿価額を控除するアプローチは、減損テスト上の金額間で意味のある比較を行ううえで、容易かつ費用対効果の高い方法を提供している。
9. 以上の分析を踏まえ、IASB スタッフは、IFRS-IC のアジェンダ要件に照らして検討した結果、解釈指針の開発も基準書の修正も必要ないと考えられるという旨の「アジェンダ却下通知（案）」を提案した。

IFRS 解釈指針委員会で示された主な意見

10. 本件について、IFRS-IC のメンバーから、次のようなコメントが示された。

- (1) 基準上の記載は明確であり、スタッフの分析に賛成する。
- (2) IAS 第 36 号第 78 項のとおりの方法ではなくキャッシュ・アウトフローや割引率により負債を考慮することや、繰延税金の取扱いにおいて生じている実務上の不統一については、資産と負債に適用される割引率の違いにより、一部の企業には重大な影響をもたらす場合もあると考えられ、アジェンダ却下通知（案）ではなく、IASB による IAS 第 36 号の広範な見直しにより対応すべきと考える。

IFRS 解釈指針委員会での議論の結果

11. IFRS-IC 会議での議論の結果、軽微な修正を除き、IASB スタッフの見解を支持するとされ、次のような「アジェンダ却下通知（案）」が公表された（別紙 1 に仮訳を記載している。）。なお、この「アジェンダ却下通知（案）」に対しては、2016 年 1 月 21 日までコメントを提出することができ、2016 年 3 月の IFRS-IC 会議で再検討される予定である。

- (1) 認識されている負債を資金生成単位の処分コスト控除後の公正価値において考慮している場合、当該処分コスト控除後の公正価値と比較可能なものとするため、IAS 第 36 号第 78 項により、資金生成単位の帳簿価額及び使用価値を認識されている負債の帳簿価額で調整することが要求されている。当該調整が帳簿価額と回収可能価額の比較を意味のあるものとしている。
- (2) IAS 第 36 号第 78 項の認識されている負債の帳簿価額を控除するアプローチは IAS 第 36 号及び IAS 第 37 号の要件と整合的であり、減損テスト上で帳簿価額と回収可能価額の意味のある比較を行うために、容易で費用対効果の高い方法を提供している。

IV. 当委員会の対応（案）

12. 本論点に関する会計処理についての当委員会事務局による気付き事項は次のとおりである。

- (1) 論点の所在は、認識されている負債をいかに使用価値に反映するかについてであり、IAS 第 36 号第 78 項において、認識されている負債を考慮する必要がある場合には、認識されている負債の帳簿価額の減額にて反映する、という明確な記載となっている。
- (2) 仮に、負債の反映を使用価値算出上のキャッシュ・アウトフローや割引率により見込むという基準上の記載とした場合、資産と負債に適用される割引率の違いや

適用される割引率の検証の困難さが生じる可能性があるため、認識している負債の帳簿価額を差し引くとする現在の記載が適切であると考えられる。

コメント・レターの送付

13. アジェンダ却下通知（案）に対してコメント・レターを送付すべきか否かに関する当委員会の対応（案）は、次のとおりである。

- (1) IFRS-IC が本論点をアジェンダとして取り上げない旨については、現行の会計基準において、提出者の挙げた論点に関する最終的な帰結は明確と考えられ、我が国におけるアウトリーチにおいても特段の問題が聞かれていないことから、その方向性について概ね適当と考えられる。
- (2) IFRS-IC から公表された却下通知（案）は、本論点をアジェンダとして取り上げない旨及びその理由が概ね適切に記載されている。

以上より、本論点に関する却下通知（案）に対してコメント・レターを送付しない。

以 上

(別紙 1)

IFRIC Update に掲載された「アジェンダ却下通知 (案)」の仮訳

IAS 第 36 号「資産の減損」——資金生成単位の回収可能価額と帳簿価額

IFRS 解釈指針委員会（以下「解釈指針委員会」という。）は、IAS 第 36 号「資産の減損」（以下、「IAS 第 36 号」という。）第 78 項の適用の明確化を求める要望を受けた。同項は、資金生成単位の減損テストにおいて、資金生成単位の回収可能価額を算定するための、認識されている負債の考慮に関するガイダンスを示している。

要望提出者は、資金生成単位の帳簿価額と回収可能価額を比較可能にするために IAS 第 36 号の第 78 項で示しているアプローチではゼロの結果を生み出すことを観察した。認識されている負債を、資金生成単位の帳簿価額と使用価値（VIU）の両方から減額することが要求されるからである。要望提出者は、代替的なアプローチを要求すべきかどうかを質問した。

解釈指針委員会は、資金生成単位の処分コスト控除後の公正価値（FVLCD）が、認識されている負債を考慮している場合には、第 78 項では、資金生成単位の帳簿価額と使用価値の両方を、当該負債の帳簿価額のみだけ調整することを要求していることに着目した。これにより、回収可能価額と帳簿価額の比較が意味あるものになる。

解釈指針委員会は、認識されている負債の考慮についての IAS 第 36 号の第 78 項のアプローチは、減損テストに関わる測定値の意味ある比較を行うための単純明快で費用対効果のある方法であることに着目した。さらに、このアプローチは、IAS 第 36 号の要求（資金生成単位に含まれる資産の現在価値測定において資産に固有のリスクを反映させなければならない）及び IAS 第 37 号「引当金、偶発負債及び偶発資産」の要求（負債の現在価値計算において負債に固有のリスクを反映させなければならない）と整合的であることに着目した。

現行の IFRS の要求事項に照らし、解釈指針委員会は、解釈指針も基準の修正も必要ないと判断し、したがって、この論点をアジェンダに追加しないことを [決定した]。

以 上

(別紙 2)

関連する IFRS における記述

IAS 第 36 号「資産の減損」

第 6 項

回収可能価額とは、資産又は資金生成単位の処分コスト控除後の公正価値と使用価値のいずれか高い金額をいう。

第 20 項

・・・場合によっては、現在の市場の状況において測定日現在で市場参加者間の秩序ある取引において資産を売却するために受け取るであろう価格又は負債を移転するために支払うであろう価格の信頼し得る見積りを得る基礎がないため、処分コスト控除後の公正価値を測定することが可能でない場合もある。このような場合には、企業は、資産の回収可能価額として使用価値を用いることができる。

第31項

資産の使用価値の見積りには、次の手順を伴う。

- (a) 当該資産の継続的使用及び最終的な処分から発生する将来キャッシュ・インフロー及びアウトフローの見積り
- (b) これらの将来キャッシュ・フローに適切な割引率の適用

第55項

割引率は、次のものに関する現在の市場評価を反映した税引前の利率としなければならない。

- (a) 貨幣の時間価値
- (b) 当該資産に固有のリスクのうち、それについて将来キャッシュ・フローの見積りを調整していないもの

第 75 項

資金生成単位の帳簿価額は、当該資金生成単位の回収可能価額を算定する方法と首尾一貫した基礎により算定しなければならない。

IAS 第 37 号「引当金、偶発負債及び偶発資産」

IAS 第 37 号 第 36 項

引当金として認識する金額は、報告期間の末日における現在の債務を決済するために必要となる支出の最善の見積りでなければならない。

IAS 第 37 号 第 42 項

多くの事象及び状況に必然的に関連するリスクと不確実性は、引当金の最善の見積りに到達す

る過程で考慮に入れなければならない。

IAS 第 37 号 第 47 項

割引率は、貨幣の時間価値と当該負債に固有のリスクについての現在の市場の評価を反映した税引前の割引率でなければならない。割引率には、将来キャッシュ・フローの見積りの中で修正されているリスクを反映してはならない。

以 上