

### 第3章

## IASB公開草案を参考に

# 減損テスト時における資産のグループピングに関する留意点

#### 【この章のエッセンス】

● IFRS会計基準におけるのれんの減損テストにおいて、減損テストを実施する単位である資金生成単位(グループ)の識別には重要な判断が伴う。本来あるべき単位と異なる単位で設定されると、減損損失の認識時期があるべきタイミングと異なったり、あるべきより少額で減損損失が認識されたりすることで、投資家等に対し誤った情報を提供するリスクがある。

● IASBは、前記課題に対応するためのIFRS会計基準の公開草案を2024年3月に公開し、基準化に向けて審議が行われている。会計基準は異なるが、日本基準においても、のれんの帰属する事業に関連する複数の資産グループの識別

について類似の課題がないかを検討するにあたりIASBの議論が参考になる部分も含まれると思われる。

## 資産グループの見直しに関する論点の所在

のれんの減損テストについて、国際会計基準審議会(以下、「IASB」という)がIFRS会計基準におけるのれんの償却・非償却を議論し、償却の再導入を見送ったことはまだ記憶に新しい。のれんを含む固定資産の減損テストは会計上の見積りであり、見積りに要する仮定やインプットの多くに判断を伴うことから、会計監査において種々の相談をクライアントからお受けする。相談

される案件のうち、一定の割合を占める論点が、資産グループの見直しに関するものである。複数ある資産グループを統合し、より大きな資産グループに変更したり、逆に、資産グループを複数に分割したりすることを検討する企業は、毎年一定数存在する。

資産グループは、「他の資産又は資産グループのキャッシュ・フローから概ね独立したキャッシュ・フローを生み出す最小の単位」(「固定資産の減損に係る会計基準」(以下、「減損基準」という)二六(1))であり、減損テストを実施する単位となる<sup>①</sup>。資産グループは、企業結合や事業分離、マネジメントによる管理方法の変更等、さまざまな理由で見直しが行われる可能性がある。

資産グループは、キャッシュ・フ

ローを生成する最小の単位として識別されたものであり、一度決定された資産のグループピングは、原則としてそれを継続しなければならぬが、前述のような実態の変更に基いて見直すこと自体が否定されるものではない(企業会計基準適用指針6号「固定資産の減損に係る会計基準の適用指針」(以下、「適用指針」という)9項、74項)。一方で、本来、適切に資産グループの単位を設定していれば顕在化したであろう減損リスクが、不適切に大きく設定された資産グループ単位で減損テストを実施する結果、減損損失の認識が遅れる、という実務上の課題も指摘されている。また、資産グループ(のれんの帰属する単位)をあるべき単位より小さい単位に細分化して、資産グループに係るのれんのうちの一部を意図的に減損したりすることも認められない。資産グループの識別や変更には高度な判断が伴うため、会計監査人と慎重に協議する必要がある。

本章では、IASBが進めている「企業結合」開示、のれん及び減損プロジェクトの内容を紹介し、減損テストを実施する単位の決定にあたり留意すべき点について論じる。同プロジェクトでは、適切な資金生成