

『「固定資産の減損に係る会計基準の適用指針」の検討状況の整理』についてのコメント

下記の内容は、個人的見解であり、所属する監査法人の審理等を受けたものではありません。取扱には十分にご留意願います。

減損会計基準早朝読書会

代表 結城秀彦 / 藤井淳一

区分	項	コメント	
		論点	概要
全般		ユーザーフレンドリーな記述の必要性	一般事業会社の経理担当者レベルが読みこなすには抽象的に過ぎる。 実務への適用指針としては、合理的配賦基準の例示をする（32 項）、会計処理に即した記述をする（38 項、98 項）等のよりユーザーフレンドリーな記述の工夫が求められる。
全般		商法 34 条 2 項「予測能わざる減損」との関係	商法 34 条 2 項のいわゆる「減損」規定の解釈と減損会計基準との関係についての解説が必要ではないか？ 減損会計意見書前文にはこのような解釈・解説が見当たらないため、適用指針で解釈を行なっておくべきではないか？ 商法 34 条 2 項の減損規定を受けた会計規定が減損会計基準なのか否かについての解説は必要と思われる。

全般		商法 32 条 2 項の下での減損会計の位置付け－唯一絶対の固定資産評価減基準か？	多数説を前提とした場合、商法 34 条 2 項は物理的減損のみを対象とし、著しい時価下落を対象としないとされる。固定資産減損会計基準は商法 34 条 2 項を受けた会計基準ではなく、商法 32 条 2 項の斟酌規定の下に位置付けられると解される この場合、他の会計基準に減損規定が存在しない場合に、固定資産については固定資産減損の会計基準は唯一絶対の固定資産評価減会計基準なのか（単純な時価下落会計の適用はもはや認められないのか否か）、あるいは固定資産減損会計基準はひとつの会計基準に過ぎず、未だ、単純な時価下落会計も適用し得るのか、斟酌規定の下での運用の考え方についても解説が必要ではないか？ 商法との関係についてのコンセプチュアルな解説が必要と考える。
資産グループ	6	連結・単体キャッシュフロー最小単位の乖離	連結 FS 上のキャッシュフロー最小単位が、単体 FS では分断され、異なるキャッシュフロー最小単位として取り扱われる可能性があるが、単体 FS 上も、支配力を及ぼしている子会社とのキャッシュフロー（イン／アウト）についてはこれを織り込んだ割引前 CF・割引後 CF 測定を行なうことを認めないと、「単体では減損適用だが連結では減損適用されない」と言った資産または資産 G が存在し、徒に連結・単体差異を助長することとならないか？ 例えば、純粋持株会社が固定資産所有している場合には、単体では子会社から配当を継続的に受ける（具体的な CF のインフローがある）という計画でない限り、連続財務諸表と異なり、固定資産減損の可能性が高まり、連単差をもたらすこととなるがよいのか？ 特例として、子会社に剰余金がある場合には、一定の条件の下、将来における配当を仮定できる等の特例措置の必要はないか？

減損兆候	7		下記についての具体的記載は不要か？ ・減損の兆候検討基準日、認識判定の基準日、減損測定基準日、減損損失計上日はいつなのか？ ・減損会計意見書前文、減損会計基準及び同注解には具体的に記載がないため、適用指針で記載する必要があるか？ ・上記の日はいずれも決算日と一致している必要があるのか？ ・連結子会社決算日の差異と同様に、一定の許容期間を設定し、その範囲内で一部または全部を決算日から前倒しで設定できるのか？ できるとすればその許容期間はどの程度か？
減損処理後の会計処理	98	期中における減損処理	98 項には、「期中において減損処理が行なわれた場合」とあるが、「期中において」とは中間決算日に特定されるのか？それとも上記の通り、減損損失計上日が期中に前倒しできることを前提としているのか？
使用範囲又は方法について回収可能価額を著しく低下させる変化がある場合	9(2)	当初予定よりも早期の処分	どの時点で減損兆候ありとして処理するのか？ 処分後では除却損・売却損認識されているため、この規定は処分前に処分決定が行なわれた段階と考えるが、処分決定とは誰がどのようにしたものを指すのか、その定義・具体的要件を定める必要はないか？（例えば、取締役会決定、常務会等で承認された事業計画等への反映など） 25 項で記載されているように、取締役会や常務会等で承認された中長期計画を前提としていることを、この個所でも明らかにしておく必要はないか？
使用範囲又は方法について回収可能価額を著しく低下させる変化がある場合	9(2)	当初予定よりも早期の処分	早期処分決定の内容によって、減損会計の適用を除外・制限する必要はないのか？ 例えば、「今後5年後に売却方針」との決定がなされたが、具体的な売却相手が現時点で存在せず、当該資産も5年後まで従来通りに利用しつづける予定である場合にも、現時点における見積によって減損認識することとなるが、このような将来の売却の実行可能性についての評価・恣意性の排除のための具体的要件（例えば、満期保有有価証券の取扱に見られるような当初予定が変更された場合のペナルティ条項）についての記載は不要か？

使用範囲 又は方法 について 回収可能 価額を著 しく低下 させる変 化がある 場合	9(4)	遊 休 資 産 の判定	「企業の経営目的に照らしてほとんど活用されていない状態」とあるが、(1)と平仄を合わせ、「現存する企業の事業計画」とすべきではないか？ 「経営目的」というと概念的には理念的レベルに近く、経営理念実現のために如何なる新規事業も行い得るとも解釈され、「当社には遊休資産は存在しない」という説明がいかようにも成り立つ懸念がある。 また、「事業計画」がない場合には、実態が遊休となっている資産については遊休資産と認定するようにすべきではないか？
のれん	13	文章表現	「のれんは独立してそれ自体では減損の兆候はない」と言う表現は誤解を生むのでは？ むしろ、「のれんはそれ自体では減損が生じていないことを説明できず、その説明のためには、他の資産又は資産グループにおけるキャッシュ・イン・フローが存在することを説明する必要がある」とすべきではないか？
主要な資 産	17	工 場 土 地 等 の 考 え 方	工場等の主要資産の識別において、機械を主要な資産とする場合と、土地を主要な資産とする場合で、CF 見積に適用する経済耐用年数が異なり、将来 CF の見積が異なることとなる。 米国では主要な資産として土地を認めていないようだが、日本では認めるのであれば、このあたりの考え方の差異がわかるようにもう少し具体的に説明したほうが良くないか？ (例えば、機械を主要な資産とする場合には、機械の経済耐用年数終了時に土地は売却すると考える他なく、売却可能価額を将来 CF に含めて考える等)
減損損失 の測定	20	減 損 損 失 の 配 分	帳簿価額と正味売却価額の比率によるとする場合、構成資産毎に損益両方向に損益が生じている場合には、損失の生じているもののみを抽出して比率を算定することで良いか？具体的な取扱を記載すべき。
回収可能 価額の算 定	21	正 味 売 却 価 額	コスト・アプローチ、インカム・アプローチ等の具体的な内容説明を付録等で明らかに説明する必要はないか。 (例えば、退職給付会計実務指針(中間報告)の資料4「平均残存期間の計算例」、資料5「昇給率係数」のように)

将来キャッシュフロー	28	文章が読みづらい。	文章を短文化すべき。 「... 見積に際し控除する間接的に生ずる支出は、」 →「... 見積に際し、間接的に生ずる支出を控除する。この支出は、.....」
共用資産	31 (4) (5) ①	回収可能価額と正味売却価額	(4)及び(5)①は「より大きな単位の回収可能価額」「帳簿価額と回収可能価額の差額の比率」と記載され、「回収可能価額」を指しているが、これ以外に(5)には、減損会計基準から引用された「共用資産の帳簿価額と正味売却価額の差額を超過することが明らかな場合」もあり、用語が紛らわしい。 従い、(4)及び(5)①については回収可能価額であり、正味売却価額のみならず、使用価値（割引 CF）をも含む概念であることを念押しし、注意喚起した方がよくないか？
共用資産	32 (1)	合理的な配賦基準	「合理的な配賦基準で配賦することができる」とあるが、一般事業会社の経理担当者レベルにはイメージが湧きにくい。 具体的な例示が必要ではないか？
減損処理後の会計処理	38、 98	規則的、合理的な減価償却	規則的、合理的な配分を解説するはずの 98 項が抽象的過ぎてユーザーフレンドリーではない。 「期中において減損処理が行なわれた場合には、減損損失を控除した帳簿価額に基づき減価償却を行い、...」は全く具体的でない。 「減損処理時点を起点に残存経済耐用年数に対応した償却率を新たに選定適用し、償却可能額を償却する」と言うことなのか？少なくともこのレベルでの具体的表現が必要ではないか？
減損処理後の会計処理	38	処分予定の場合の減価償却	処分予定の場合、売却先との契約、除却処理業者（産業廃棄物処理業者）等との契約により、正味売却価額と除売却損失が確定したならば、その時点で一括して除売却損失を認識（有姿除却）すべきであり、その旨を明示すべきではないか？
貸借対照表における表示	39	直接控除・合算間接控除形式の場合	直接控除した場合には減価償却累計額の場合と同様に控除した額の注記が必要な旨、合算間接控除形式の場合には合算されている減損累計額の注記が必要な旨、明記しておく必要はないか？

注記事項	4 0	注記	基準では「重要な減損を認識した場合には」注記が必要とあるが、「会計基準適用の結果、重要な減損を認識しない場合」には注記不要と読める。 重要な減損の認識の有無に拘わらず、減損会計を適用した場合には、その概要（グルーピング方法、割引率等）について、適用指針において注記を求める必要はないか？
注記事項	4 0	割引率の注記	注記は必要と考えられるが、一般には複数資産・資産 G が対象となり、実務上は、割引率の分布する範囲（$x \times x - x \times x \%$）を表示する他ないのではないか（使用する減価償却耐用年数のレンジと同様の開示）？
正味売却価額	7 5	正味実現可能価額	「当該資産の売却価額から.... 基礎となっている。」この文章が何を言いたいのか意図が不明。 「正味売却価額」以外に「正味実現可能価額」を持ち出し、しかもその定義を記載することが必要か？ 「正味実現可能価額」という語はこの個所以外の減損会計基準・適用指針で使用されていないのではないか？ そうした語を持ち出して、「いずれも... 資産の評価額の基礎となっている」と説明するのは、徒に混乱を招くだけではないか？むしろ差異を際立たせた説明とすべき。 もしも記載するのであれば、「資産の売却を前提とした価額の概念としては他に「正味実現可能価額」があるが、これは、当該資産の売却価額からアフターコストを差し引いた価額であり、割引前の将来時点の回収額を含む点が「正味売却価額」とは異なる。」とすべきではないか？
正味売却価額	7 6 (5)	正味売却価額算定基準日	(5) の次に「正味売却価額の算定は、(4) のように現在時点において行なわれる場合のみならず、.... のように、将来時点において行なわれる場合もある」と表現しているが、22 項との関連から言えば、「正味売却価額の算定は、(4) のように現在時点を基準日として行なわれる場合のみならず、.... のように、将来時点を基準日として行なわれる場合もある」とすべきではないか？

正味売却 価額	8 0	現 在 時 点 の 正 味 売 却 価 額 算 定 の 代 替 的 手 法	「代替的な手法（第 22 項参照）を認めるべきではないか」とは、第 22 項のどのパラグラフをさすものなのか、第 1 パラなのか、「ただし、…」の個所か、それとも「この場合、…」以下なのか、つながりがわかりにくく、ユーザーフレンドリーではない。 「将来収益の最終還元利回り割戻しを基礎とする方法」であるならば、それを特定できる表現とすべきではないか？
正味売却 価額	8 0 (2)	現 在 時 点 の 正 味 売 却 価 額 算 定 に 代 替 的 手 法 を 認 め な い 理 由	なぜ、「常に現在時点の正味売却可能価額を算定する必要はないと考えられる」と言うことを、なぜ、正味売却価額算定の簡便法（収益還元法）を否定する論拠として持ち出してくるのか？ 減損損失測定の段階で、正味売却価額の算定を省略して使用価値（割引 CF）を回収可能価額として用いることが認められることを説明し、そのようなより簡便な法があるのだから収益還元法で正味売却価額を算定する簡便法は不要との論理展開かもしれない。 しかしながら、減損損失金額の測定にあたって、使用価値（割引 CF）ともに正味売却価額を算定し、比較して回収可能価額を決定するという原則に対する例外処理の判断要件として「正味売却価額が使用価値より高ければ、企業は資産を既に売却していると考えられるため、通常は使用価値は正味売却価額より高いと考えられる」という一般論を適用して定量的な判断をしないのは、正味売却価額が使用価値より高い場合においても検証を省略してしまう危険があり、不適切ではないか？ 減損損失測定の段階で「正味売却価額が使用価値より高ければ、企業は資産を既に売却していると考えられるため、通常は使用価値は正味売却価額より高いと考えられる」という一般論で、正味売却可能価額を算定（定量化）せず、使用価値（割引 CF）との比較を省略して、割引 CF を回収可能額として減損損失を決定することを容認するならば、そもそも回収可能価額＝使用価値（割引 CF）と定めればよいということではないか？ このような規定振りは、事実上、減損会計基準を適用指針において否定するものであり、「自殺行為」ではないか？

正味売却 価額	8 1	将来時 点に生 ずる と見込 まれる 処分 費用価 額	通常は処分費用価額は将来正味売却と同一時点で発生すると仮定するため、将来正味売却価額から処分費用価額を控除した残額を割引くのが一般的と考えられる。こうした状況下では、「重要性に乏しい場合... 割引く必要はない」と規定したところで却って煩雑な処理になり、あまり行なわれないのではないかな？ 将来売却時点と処分費用時期がずれることを想定しているのであれば、その旨を明示した上でこうした処理も容認することとした方がよいのではないかな？
正味売却 価額	8 3	割引前 将来キャ ッシュフ ロー総額 見積にあ たって算 定される 正味売却 価額	「....、減損の存在が相当程度に確実であるかどうかを確認するために用いられていると考えられる(第66項参照)。このため、減損の兆候がある.... 算定される正味売却価額は、必ずしも厳密に企業が売却等により受け取ることのできる価額である必要はない....。」の表現は、意図が読み取りにくい。 相当程度の確実性を確認するために用いる価額ならば、相当程度厳密な価額である必要があるべきではないかと読まれて混乱を招く虞があり、リーダー・フレンドリーではない。 例えば、「....、減損の存在が相当程度に確実であるかどうかを確認するために用いられていると考えられる(第66項参照)。<u>この場合の相当程度とは、絶対に確実ではないが、発生・存在する確率が発生・存在しない確率を上回るような程度をさすものと解される。</u>したがって、減損の兆候がある.... 算定される正味売却価額は、必ずしも厳密に企業が売却等により受け取ることのできる価額である必要はない....。」 とした方がよいのではないかな？

使用価値	85	将来時点 使用価値 の算定	「通常、長期間経過後の将来 CF を合理的で説明可能な仮定・予測に基づいて見積めることは困難」とし、将来時点の正味売却価額の使用を推奨しているが、論拠薄弱であり、削除した方が良いのではないか？ 第 22 項に言う正味売却価額は原則として収益還元法を基礎に算定されるものである。将来収益、処分費用見込額、収益率等が長期的には貨幣収支や資本コストと一致する性質のものであることを勘案すれば、正味売却価額の見積めの不確実性は将来 CF 見積めの不確実性と何ら変わらないのではないか？ 将来 CF 見積めが正味売却価額見積めよりも困難であることをより具体的に記述すべきではないか？
実施時期 等	106 107	連結調 整勘定 に係る 減損規 定	連結調整勘定に係る減損を論ずる一方、単体 FS の関係会社投資に含まれる超過収益力相当額の評価について論じないとすれば、徒に連結・単体の会計処理の差異を惹起するのではないか？ 「超過収益力等を反映して高い価額で株式を購入した場合の減損処理の取扱（金融商品会計に関する Q&A 33）」、「発行会社の財政状態が悪化している会社の株式を第三者割当により引き受けた場合の期末の評価（金融商品会計に関する Q&A 34）」に定める会計処理との関係を、関係会社株式を初めとして整理する必要があるのではないか？