

「企業会計基準適用指針公開草案第6号」
「固定資産の減損に係る会計基準の適用指針(案)」へのコメント

企業会計基準委員会 御中

平成15年9月3日
新日本監査法人
業務監理本部長
田中 章

貴委員会から公表されました上記公開草案に関する意見募集について、当法人のコメントを以下のとおり申し上げます。

1. 市場価格の著しい下落の場合(公開草案第14項、第83項)

「市場価格が著しく下落したこと」とは、市場価格が帳簿価額から少なくとも50%程度下落した場合をいい、この場合は減損の兆候に該当すると第14項に規定されています。また、第83項において、「ただし、減損の兆候は、資産又は資産グループに減損が生じている可能性を示す事象であって、その程度は必ずしも画一的に数値化できるものではないため、50%程度下落していないときでも、状況に応じ個々の企業において判断することが必要な場合がある。」とされています。

減損の兆候がある場合であっても、必ずしも減損損失の測定を行うわけでもないため、減損の事象はもう少しひろく捉えてもよいと思われます。したがって、市場価格が50%程度下落していないときでも、実務上の解釈として下限値の目安となる数値基準を示したうえで、状況に応じ個々の企業において減損の兆候を判断する必要があるとするのが望ましいと思われます。

2. 「市場価格」について(公開草案第14項、第84項)

「固定資産については、市場価格が観察可能な場合は多くないため、一定の評価額や適切に市場価格を反映していると考えられる指標が容易に入手できる場合(容易に入手できる評価額や指標を合理的に調整したものも含まれる)には、減損の兆候を把握するための市場価格とみなして使用する。」と第14項に規定されています。

ただし、市場価格とみなせる評価額や指標が多岐にわたるため、その価格も種々に算定され実務が混乱する可能性もあるため、土地については第84項に示された公示価格や路線価等が入手できる場合は、比較可能性の観点から、これらの価格で著しい下落の有無を判断しなければならないと規定することが望ましいと思われます。

3. 資産のグルーピング（公開草案第6項、第53項、第64項）

資産のグルーピングは、「他の資産又は資産グループのキャッシュ・フローからおおむね独立したキャッシュ・フローを生み出す最小の単位で行う」とされていますが、「最小の単位」は各企業ごとに様々であり、文字通り一つの固定資産から全社一括まで、幅広い解釈が考えられます。

従って、グルーピングの方法の概要を減損処理の有無にかかわらず、注記により開示すべきと思われます。

4. 経済的残存使用年数の注記（公開草案第20項、第53項、第131項）

第53項（5）において、回収可能価額が使用価値の場合にはその旨及び割引率の注記が求められていますが、使用価値算定のためには割引率と経済的残存使用年数の双方が重要な計算要素であるため、割引率の開示のほか経済的残存使用年数も注記すべきものと思われれます。

5. 「営業活動から生ずる損益」と「営業活動から生ずるキャッシュ・フロー」の位置付け（公開草案第11項、第74項）

第11項及び第74項では、「単年度の財務情報を基礎にして減損の兆候があるかどうかを判断するためには、通常、「営業活動から生ずるキャッシュ・フロー」ではなく、「営業活動から生ずる損益」が適切であると考えられる。」とされていますが、減損損失の金額は将来の損益ではなく、キャッシュ・フローを基準に認識・測定されますので、減損の兆候判定の基準として「営業活動から生じるキャッシュ・フローではなく、営業活動から生ずる損益が適切」とまで言い切ってしまうと、平仄が合わないのではないかと考えられます。

「営業活動から生ずる損益」が減価償却費控除後の金額であるため、「営業活動から生ずるキャッシュ・フロー」に比べ、より保守的な判断基準と言う意味で適切とも考えられますが、上記の理由により、営業活動から生じる損益とキャッシュ・フローのいずれかに、継続してマイナスという事象が生じる場合には、減損の兆候ありと判定することが適切と考えられます。

6. 営業活動から生ずる損益又はキャッシュ・フローが継続してマイナスの場合（公開草案第11項、第75項）

公開草案では、事業立ち上げ時に発生した累積損失が解消されるまでの期限の定めがありません。減損の兆候判定に当たって特例を認める場合には、一定の期間内に営業キャッシュ・フロー（又は営業損益）の赤字が解消される合理的で実行可能な事業計画が存在し、かつ実績が計画と大幅に乖離していないことが必要である旨を明記する必要があるものと思われれます。

また、例外措置の無制限な適用を防止するため、「一定の期間」として、繰延税金資産の回収可能性判断の基準等を参考としつつ、「おおむね5年以内」といった具体的な指標を盛り込むことが必要と思われる。

7. 実施時期等（公開草案第60項）

平成17年4月1日以後開始する事業年度から「固定資産の減損に係る会計基準」及び「同適用指針」を適用した場合には、監査委員会報告第78号に基づき、減損処理額の有無に関わらず、「会計基準等の改正によって特定の会計処理又は表示方法の採用が強制され、他の会計処理又は表示方法を任意に選択する余地がない場合」として正当な理由による会計方針の変更として取り扱われるものと考えられます。

第60項では、減損会計基準を早期適用した企業において、減損損失を計上する必要がなかった場合には、追加情報としてその旨を記載することを妨げないとされていますが、減損処理額がなかった場合でも早期適用しなかった会社においては会計方針の変更とされ、早期適用した会社においては会計方針の変更ではなく追加情報の注記、ということになると取扱いに齟齬が生じることとなります。

したがって、該当部分は、会計方針の変更として取り扱うことを明記（もしくは「なお」以降を削除）すべきものと考えられます。

以上