

「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」に対するコメント

監査法人トーマツ

建設・不動産インダストリーグループ

資産のグルーピング

◎資産のグルーピングに関連して、セグメント情報における事業区分の見直しが行われた場合には、資産のグルーピングについても見直しが必要となることを実務指針において明確にすることが必要と考える。

◎収支の把握がなされていれば明らかに別の資産グループとなるものが、会社が収支を把握していないと1つの資産グループになってしまう恐れがある。ある程度、詳細なレベルで収支の把握をすべきことを実務指針の上で明示すべきと考える。

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

◎8項の「継続してマイナス」と「継続してマイナスとなる見込み」の関係について、以下の点を明確にしてほしい。

	前々期	前 期	当 期
(ケース1)	△	△	
(ケース2)		△	△

(注) △は、営業損失を示す。

(1) ケース1の場合、前期において、既に「継続してマイナスとなる見込み」として減損の兆候に該当してものと判断される。この場合、前期に減損損失を認識した場合、さらに過去2期間がマイナスであることを理由として、当期も減損の兆候があるとされるのか？

(2) 「継続してマイナスとなる見込み」に該当するケースは、例えばケース2の場合における中間決算における判断指標と考えて良いのか？なぜなら、期末決算においては、既に2期間の実績が出ており、「継続してマイナス」に該当するため。

「継続してマイナスとなる見込み」が減損の兆候に該当するケースを具体的に説明する必要があると考える。

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

◎87項では、建設仮勘定について、建設が著しく遅延して場合が、減損の兆候に当たる旨が記載されているため、9項においても、建設仮勘定について、建設が著しく遅延して場合を何れかのケースの例示に加えるべきではないか。

◎上記との関係で、主要な資産に該当する資産の取得が著しく遅延している場合も、減損の兆候に含まれると考えるのか？

◎9項の（6）について、物理的に損害を受けた場合、当該損害を受けた部分は、資産の帳簿価額は既に減額処理が実施されていると考えられる。その場合でも、減損の兆候に該当することになるのか？物理的損害を受けた状態が継続して場合を例示とする場合には、その点を含め、減損の兆候に当たる理由を明確することが必要と考える。

市場価格の著しい下落の場合

◎資産グループ全体の市場価格の下落を把握することは困難であると考えられるため、むしろ、主要な資産の市場価格の下落を第一義的に考えるべきではないか？

◎主要な資産について（例えば17項のなお書き）、土地等の非償却資産を主要な資産とすることは、一定の条件が付されているため、土地を主要な資産とするケースは限定されることになるものと判断される。そのこととの関連では、減損の兆候として、主要な資産の市場価格の下落のみではなく、土地が主要な資産となっていない場合には、土地の市場価格が著しく下落した場合又は資産グループに含まれる主要な資産以外の資産で帳簿価額の金銭的な重要性のある資産の市場価格が著しく下落した場合も減損の兆候とする必要があると考える。

共用資産の減損の兆候

◎12項のなお書きにおいて、共用資産の帳簿価額を配分する方法を採用した場合には、共用資産が配分された各資産又は資産グループに8項から11項における事象がある場合が、減損の兆候に該当するとされているが、共用資産の帳簿価額を配分する方法を採用した場合にも、共用資産そのものに9項から11項における事象がある場合も減損の兆候に該当するとすべきと考える。

◎設例6との関連で、共用資産については、正味売却可能価額を限度として、減損損失の計上を行うこととしていることとの整合性の観点から、資産グループについては、回収可能価額を超えて、減損損失を負担させることは、必ずしも合理的ではないと判断される。資産グループについても、回収可能価額の算定が行われている場合には、当該正味売却可能価額を限度として減損損失を負担させることとすべきと考える（帳簿価額に基づく配分を行う場合の考え方）。

減損損失の測定

◎20項における各構成資産の時価を考慮した配分の方法が認められるのは、全ての構成資産の時価（正味売却価額）が認められるケースに限定されるのか？一部の資産についてのみ、時価（正味売却価額）が把握できる場合の取扱いについて明確にする必要があると判断される。

◎20 項における各構成資産の時価を考慮した配分の方法を採用する場合、構成資産に含み損と含み益のある資産が混在する場合は、どのように考えれば良いのか？

◎73 項の「当該超過額を、各資産又は資産グループの帳簿価額と回収可能価額の差額の比率により配分する方法などの合理的な基準により」とあるのは、「当該超過額を、各資産又は資産グループの帳簿価額と正味売却価額の差額の比率により配分する方法などの合理的な基準により」ではないかと考える。

回収可能価額の算定

◎75 項の正味実現可能価額の記述は必要かどうかについて検討を行うことが必要と考える。

◎78 項におけるコスト・アプローチについて、ゴルフ場等の不動産への適用を認めるのか否かについて明確にすることが必要と考える。

将来キャッシュ・フロー

◎25 項（２）の中長期計画が存在しない場合の取扱いは、中長期計画が存在する場合の取扱いとの整合性を踏まえ、短期計画又は予算を基礎に、それを超える期間のキャッシュ・フローは、それまでの趨勢（過去の実績）を踏まえて一定又は通減する成長率の仮定を置いて見積ることとすべきではないか。

◎29 項において、支払利息の算入は、固定資産が完成するまでであることを明確にするため、「今後も算入される」は「固定資産が完成するまでに算入される」とすべきではないか。

◎実務上、設例４の資産Ｂにあるような生起しうる確率を合理的に算定することは困難と判断される。その意味では、期待値を見積る方法が採用できる場合は、特別の条件を満たした場合に限定し、単一の金額を見積ることを原則として規定すべきと考える。

◎間接支出の配分方法について、継続性を要件として加えるべきと考える。

◎25 項の（３）に関連して、減損の兆候がある資産又は資産グループについて、一般的にプラスの成長率の仮定にもとに将来キャッシュ・フローを見積るには、実現可能性の極めて高い増収要因があるものと考えられ、そのような要因がない場合には、一定の成長率に何らかの歯止めをかけることが必要ではないかと考える。言い換えれば、一定の成長率の仮定により、将来キャッシュ・フローを見積ることのできる条件をある程度厳格に設定す

ることが必要ではないかと考える。

使用価値に算定に際して用いられる割引率

◎割引率については、実務上の適用を踏まえ、もう少し算定が容易な指標とすべきと考える。

◎30 項に関連して、(1) の企業に固有のリスクを反映した収益率は、実務上その算定は困難な場合が多いと考えられるため、(2) の資本コストを第一順位とすることが適当と考える。

◎30 項(2) の資本コストについて、 β を使用した設例が設けられているが、当該設例は公開会社を前提とした設例と考えられるため、非公開会社における資本コストの算定方法を設例として加えることが必要と考える。

◎連結の見地から資産のグルーピングを見直した結果、減損損失を認識することとなった場合に使用する割引率について、連結財務諸表提出会社において使用した割引率の使用を認めるのか、あるいは、新たに割引率を算定することが必要となるのかについて、実務指針において明確にすることが必要と考える。

◎30 項の(3) の類似した資産の収益率を使用する場合について、「類似」に相当するための具体的な要件、例えば、地域、規模、経過年数、用途等の要件を示すことが必要と考える。

◎割引率の算定方法についても継続性を要求する必要があると考える。

◎設例5の(2)の②における「前提条件から6%である」とあるのは、「前提条件から3%である」であると考ええる。

◎割引率については、財務諸表における注記事項とすることが必要と考える。

共用資産の減損の兆候

◎63 項において、「より大きな単位に減損の兆候がある場合」とあるが、より具体的に、より大きな単位に含まれる各資産又は資産グループに減損の兆候がある場合が含まれる旨を明確にすることが必要と考える。

のれんの取扱い

◎34 項（２）の「その他合理的な方法には、取得された事業の取得時における時価から当該事業の純資産の時価との差額の比率」とあるのは、「その他合理的な方法には、取得された事業の取得時における時価と当該事業の純資産との差額の比率」ではないかと考える。

以 上