

平成 15 年 4 月 21 日

企業会計基準委員会 御中

中央青山監査法人
研究センター

「『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

拝啓 時下ますますご清祥のこととお慶び申し上げます。

さて、貴委員会から平成 15 年 3 月 5 日付で公表されました「『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、意見を表明する機会をいただきお礼申し上げます。

当監査法人の意見を、下記のとおり提出いたしますので、今後の審議においてご検討いただきたく、お願い申し上げます。

敬具

記

1. 資産のグルーピング

①相互依存的关系（第 4 項及び設例 1）

【意 見】

資産のグルーピングにおいて、キャッシュ・フローが「相互依存적」とは市場や販売方法に類似性があり、生ずるキャッシュ・フローが反比例的又は比例的とされている。更に研修会においては、前者の例示としてブラウン管テレビと液晶テレビの関係を、後者の例示として IP 電話と ADSL の関係をもって解説されていたが、「相互依存적」である関係をもって同一のグルーピングとする考え方には条件をつける必要があるのではないか。

【理 由】

一般的に、ブラウン管テレビと液晶テレビは、既存製品と新製品としての関係にある。新製品の上市によって、既存製品の売上高が減少した場合、両者は世代交替しているものであり、基本的に異なる単位のグループとし、各々別々に減損の兆候の有無を検討すべきであるとする。しかし、管理会計上の区分や投資の意思決定等から同一のグルーピングとする場合の考え方や条件についてもう少し言及すべきである。

また、相互依存的关系を強調し過ぎると、グルーピングの単位をより大きく認識することとなり、物理的な資産が最小の単位とする原則的な考え方が、過度に緩やかなものになる危険性がある。

②資産の最小単位（第 4 項及び設例 1-3）

【意 見】

第 4 項(2)において、継続的に収支の単位の把握が複数なされている場合でも、原則的に物理的な資産が最小の単位になるとされているが、例外として物理的な資産が最小の単位とならないケースも示すべきである。

【理 由】

設例 1-3 では、物理的な資産が最小とならない場合の例示として、本社ビルを賃貸している場合に賃貸ビルを新たなグルーピングの単位とするケースが示されている。このように、物理的な資産が最小の単位とならない場合があることを、予め「適用指針の考え方」や「考え方の背景」においても明示する必要がある。

③連結上の減損損失の認識等（第 6 項及び第 49 項）

【意 見】

個別財務諸表における資産のグルーピングの単位を連結の見地から見直す場合、連結財務諸表において、新たに減損損失の認識及び測定を行う必要があるかどうかを、明文をもって示す必要がある。

【理 由】

検討状況の整理では、連結の見地から新たに減損損失の認識及び測定を行う必要がない場合や減損損失の金額が異なる場合については触れているが、連結上、新たに減損損失の認識及び測定を行う必要があるかどうかについて明文化されていない。

2. 減損の兆候

①兆候の事象（第 7 項）

【意 見】

減損の兆候として、意見書と同様に 4 つの事象が説明されているが、IAS や米国 SFAS で記述されている次の事象について、これを含めるかどうかについて検討し、適用指針で説明する必要がある。

- ・ IAS 第 36 号における外部情報からの兆候のうち、市場利子率等の上昇及び自社の株式の市場価値の低下。
- ・ 米国 SFAS 第 144 号における兆候のうち、資産の購入もしくは建設において当初予算を大幅に超過するコストの発生。

【理 由】

意見書においては、「減損の兆候としては、例えば、次の事象が考えられる。」とされており、例示であることが明示されている。

減損会計を国際的な調和化の観点をも考慮して導入するのであれば、わが国の減損会計基準を適用した結果が、国際的な会計基準を適用した結果と同様の経営状態になるものとする必要がある。このため実務指針において、減損の兆候のその他の例示について追加して説明する必要がある。

②営業活動から生ずる損益等が継続してマイナス（第 8 項）

【意 見】

「継続してマイナス」とはおおむね過去 2 期、「継続してマイナスとなる見込み」とは前期と当期見込みを指すとしているが、「継続して」の解釈としては、「おおむね過去 3 期」程度とすることが適当である。

【理 由】

わが国においては、一般的な文言の解釈として或は他の会計基準等の解釈において、「継続して」いるか否かを判断する場合、通常 3 年程度が目処とされており、従来のわが国における会計慣行等と整合的であるべきである。

特に、「継続してマイナスとなる見込み」を、前期と当期見込みだけで減損の兆候の有無を判定することは、あまりに短期的なものの見方であるとする。

3. 回収可能価額の算定

①正味売却価額（第 21 項）

【意 見】

第 21 項(2) ①②において、重要性の乏しい不動産について、「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（中略）を利用して、合理的に算定された価額とすることができる」とされているが、「して、合理的に算定された価額と」の部分は削除すべきである。

【理 由】

これらの指標は「減損の兆候を把握するための市場価格」であって、「合理的に算定された価額」（つまり、時価）ではなく、両者は区別して使用する必要がある。

②不動産鑑定評価基準（第 21 項(2)、①）

【意 見】

「不動産については、「不動産鑑定評価基準」（平成 14 年 7 月 3 日全部改正）に基づいて算定する。」とあるを、「不動産については、「不動産鑑定評価基準」（平成 14

年 7 月 3 日全部改正) 等に基づいて算定する。」と「等」を挿入すべきである。

【理 由】

不動産の評価モデルには「不動産鑑定評価基準」以外のものも存在するため、これらの他の評価モデルも合理的であれば適用できる余地を残しておく必要がある。

4. 将来キャッシュ・フロー

①遊休資産の将来の用途（第 26 項(3)）

【意 見】

将来の用途が定まっていない遊休資産についての将来キャッシュ・フローの取扱いが説明されているが、「将来の用途が定まっていない」状況の説明がなされていない。遊休資産について将来の用途が定まっている状況と判断できる条件を、明らかにすべきである。

【理 由】

減損会計の適用において、遊休資産の取扱いが重要なテーマの一つになるものと予想される。これに対応するため「将来の用途が定まっている」と判断できる場合の要件を実務指針において明らかにすべきである。

②将来キャッシュ・フローの見積り（設例 2）

【意 見】

設例 2 に関し、長期間の経済的残存使用年数を有する資産を使用する場合、将来の製造計画がない部分のキャッシュ・フローの見積りの考え方について、設例の中で明らかにされたい。

【理 由】

設例 2 に関し、経済的残存使用年数を 20 年とする工場で、機械装置を使用して製品を製造する場合の将来キャッシュ・フローの考え方が示されているが、9 年目以降の将来キャッシュ・フローの見積り方法が明らかでない。

9 年目以降の製品の製造計画が明らかでない場合の、将来キャッシュ・フローの見積りの考え方についても言及されたい。

5. 割引率

①割引率に含まれるリスク（第 30 項）

【意 見】

割引率の例示の内、(2)資本コストと(4)借入利子率については、将来キャッシュ・

フローが見積値から乖離するリスクが反映されていないため、別途当該リスクの取扱いについて論及すべきである。

【理 由】

使用価値の算定に際して用いられる割引率の例示の内、(1)資産等に係る収益率や(3)類似する資産等に係る収益率には、将来キャッシュ・フローが見積値から乖離するリスクが反映されているが、前述の(2)資本コストや(4)借入利子率には当該リスクが反映されていないので、その取扱いを明らかにすべきである。

②割引率の注記（第 40 項）

【意 見】

使用価値の算定に際して用いられた割引率は、注記事項とすべきである。

【理 由】

割引率の決定は実務上十分な検討が必要な事項であり、また、適用される割引率も個別企業の状況に応じておのおの異なることが予想される。

第 102 項において述べられている割引率の注記が有用とする意見に加えて、財務諸表の比較可能性を確保し、かつ、割引率を将来あるべきものに収斂させる慣行を作るために、注記事項として開示することが適当である。

6. 実施時期

【意 見】

減損会計基準及び適用指針を適用するにあたって、会計制度委員会報告第 7 号「連結財務諸表における資本連結手続に関する実務指針について」第 33 項の会計処理との関係を整理する場合には、あわせて、個別財務諸表と連結財務諸表との相互の取扱いについて整合性を持たせる必要がある。

【理 由】

現在、連結財務諸表については、連結調整勘定の一時償却として、会計制度委員会報告第 7 号の第 33 項②において、個別財務諸表上で子会社株式の簿価に評価減が行われたときの処理が規定されている。しかしながら、個別財務諸表については、会計制度委員会報告第 14 号において有価証券の減損処理として規定され、連結財務諸表での処理との関係が言及されておらず、第 7 号の表現の仕方と異なることから、整合性のある取扱いが行われない場合が考えられる。

7. その他

減損損失の税務上の取扱いと税務当局への働きかけ

【意 見】

減損損失の税務上の取扱い、特に、減損損失の税務上の損金算入の可否及び税務上損金算入が認められない場合の翌期以降の損金算入の可否について、税務当局と意見調整を行い、その取扱いを明らかにする必要がある。

【理 由】

減損会計の導入に関し、企業の主要な関心事は、自社における固定資産の減損状況の把握とともに、一般に公正妥当な企業会計の基準に準拠して財務諸表に計上された減損損失が税務上どのように取扱われるかである。

減損会計の円滑な実務への浸透を図るため、企業会計基準委員会の取り計らいにより税務当局と意見を調整する必要があると考えられる。

以上