

「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」に対する意見

平成15年 4 月 21日
日本公認会計士協会

このたび公表されました上記検討状況の整理に対する当協会としての意見を以下の通り申し上げます。

1. 第6項 資産のグルーピング

第6項では、減損会計意見書 四 2.(6)①なお書きを受けて「個別財務諸表上は、資産のグルーピングが当該企業を超えて他の企業の全部又は一部となされることはないが、連結財務諸表においては、連結の見地から、個別財務諸表において用いられた資産のグルーピングの単位が見直される場合がある」としており、その解釈を第49項において述べている。この第49項なお書きでは、個別財務諸表における減損損失が連結財務諸表において取り消される場合又は金額が修正される場合しか述べていないが、逆のケースもあり得る。

このため、個別財務諸表の単位では減損が生じていない場合でも、連結グループにおける最小の単位で減損が生じているときには、連結財務諸表においては減損処理をする旨も記述すべきである。一つの例を挙げると、子会社における部品製造設備は、子会社レベルでは減損が生じていないが、親会社やその他の子会社がその部品を組み込んで作る製品の製造設備に減損が生じている場合には、連結財務諸表に含まれている子会社の部品製造設備も減損処理の対象になるようなケースである。

2. 第8項 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

企業の事業投資活動には、数十年単位での採算により意思決定を行う長期プロジェクトがあり、例えば、事業の立上げ時から長期間にわたり営業損失の計上が予定されるが、当該立上げ期間経過後は営業利益を計上し、全体の期間を通して見ると投資の成果が実現するというようなケースが存在する。このため、このような長期プロジェクトの「事業の立上げ時」における減損の兆候の判定に関しては、別途の考慮が必要な場合があると考えられる。

具体的には、例えば、長期に及ぶプロジェクトの場合で、計画の実行開始時において実行可能で合理的な事業計画等（計画期間終了時までには投資額以上のキャッシュ・フローが回収されるもの）が策定されており、事業の立上げ時以降のマイナス額が当該計画によるマイナス額と下方に大きく乖離しないときは、「継続してマイナス」及び「継続してマイナスとなる見込み」には該当しないものとするができる。ただし、事業立ち上げ当初において例外的な取扱いを認める期間は、事業立上げ時の事業計画等において開業当初の累積損失が5年を超えた期間経過後に解消されることが合理的に見込まれる場合を除き、5年を上限とすることが妥当と考えられる。

3. 第11項 市場価格の著しい下落の場合

資産又は資産グループの市場価格が著しく下落したことは、減損の兆候とされている。

この「市場価格が著しく下落したこと」の割合については、減損の兆候の一つとして例示するとの趣旨に鑑み、「おおむね 30%程度以上下落した場合」は減損の兆候に該当するとの考え方が妥当であると考ええる。つまり、減損損失の認識の判定においては、減損の存在が相当程度に確実な場合に限ることになっている(減損会計意見書四 2.(2)①参照)上に、その前の兆候テストの段階でも 50%程度以上の下落というような狭い判定基準を設けるということは、減損処理の対象の選定に二重に緩いふるいにかけてしまうことになり、妥当ではない。

4. 第13項 のれんの減損の兆候

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②によると、個別財務諸表において子会社株式の評価減が行われた場合には、連結財務諸表上の連結調整勘定残高についても相当の減額をすることになっており、個別と連結における減損処理の調整が図られている。

しかし、検討状況の整理の次の諸規定は、上記のような個別と連結における減損処理の調整が図られていないと思われる。

① 第13項及び第34項から第37項の規定

② 第6項及び第49項の規定(なお、これには、前述の当協会の意見「1.第6項 資産のグルーピング」も当てはまる。)

この問題を解決するためには、固定資産の減損会計における手当てだけで済むことなく、関連した資本連結手続の基準及び実務指針、さらには子会社株式の減損に関連する金融商品会計基準及び実務指針等との整合性を図る必要がある。なお、当協会は、それに合わせ当協会が公表した関連する実務指針については必要に応じ然るべき対応をとる所存である。

5. 第14項(2) 減損損失の認識の判定

第14項(2)には、「資産又は資産グループ中の主要な資産の経済的残存使用年数が20年を超える場合には、21年目以降に見込まれる将来キャッシュ・フローに基づいて、20年経過時点の資産又は資産グループ中の主要な資産の回収可能価額を算定し、20年目までの割引前将来キャッシュ・フローに加算する」と規定されている。さらに、これに関連する規定としては、将来時点における正味売却価額の算定方法(第22項)及び将来時点における使用価値の算定方法(第24項)等が示されている。

しかし、割引前将来キャッシュ・フローの具体的な計算方法については、これらの諸規定を総合的に勘案しても明確ではなく、実務上混乱が生ずることが予想される。このため、第14項(2)に従って割引前将来キャッシュ・フローの総額をどのように計算するのかを、設例に加えることを提案する。

6. 第17項 主要な資産

第17項(2)のなお書きに、「非償却性固定資産の帳簿価額が相当程度以上ある(例えば、資産グループの帳簿価額の合計に占める当該非償却性固定資産の帳簿価額の割合がおおむね30%以上の場合)ことが必要と考えられるかどうか」との記載がある。しかし、減損会計基準注解(注3)に、主要な資産は、資産グループの将来キャッシュ・フロー生成能力にとって最も重要な構成資産であると規定されており、また、この将来キャッシュ・フロー生成能力と固定資産の帳簿価額との間には直接的な関連性はないと考えられる。

適用指針の本文に「帳簿価額の割合がおおむね 30%以上」と規定することにより、本来の将来キャッシュ・フロー生成能力の判定が実態に即して適切に行われずに、表面的な帳簿価額の割合のみにより安易に判断されるおそれもあると予想されるため、なお書きは削除すべきである。

7. 第26項 将来キャッシュ・フロー

第 26 項に関する〔設例 2〕(2)①の（ケース 1-1）において、「将来キャッシュ・フローに含める建物の正味売却価額は、20 年経過時のものとなる。」とあるが、従たる（将来キャッシュ・フロー生成能力にとって最も重要な構成資産ではない。）資産又は資産グループに関連する将来キャッシュ・フローの計算方法が明確になっていないと考えられる。

このため、主要な資産を土地や建物とする場合においては経済的残存使用年数が長期になるが、その土地や建物において将来使用される製造設備や生産品目が明確に予定されていないことが実務上、多いと考えられるため、この従たる資産又は資産グループに関連する将来キャッシュ・フローの計算方法について明示するとともに、設例における具体的な説明が必要であると考えられる。

例えば、現在の設例のように、9 年目以降の建物の利用計画について何も記述がないということは、建物が 9 年目以降は遊休状態になると推測されてしまい、「将来キャッシュ・フローに含める建物の正味売却価額は、20 年経過時のものとなる。」ということの前提が崩れるおそれがある。このことは、（ケース 1-2）にも当てはまる。

8. 第39項 貸借対照表における表示

減損処理を行った資産の貸借対照表における表示は、減損損失計上後にもはやその減損損失は戻し入れないと結論付けたことから、「直接控除形式」が望ましいと考えられる。

例外的に間接控除形式を認める場合には、減損損失累計額が明らかになる「独立間接控除形式」によるべきである。もし、「合算間接控除形式」により表示することを認める場合には、有用な投資情報を提供する観点から、減価償却累計額に含められた減損損失累計額の注記を求めることが必要である。

9. 第40項 注記事項

重要な減損損失を認識した場合に注記することとなる回収可能額の算定方法等の事項には、使用価値の算定に際して用いられた割引率を含めるべきである。

これは、第 102 項に述べられている理由のほかに、退職給付債務等の計算基礎の中の割引率は開示の対象になっていることとの整合性を図るということもあるためである。

10. その他

減損に係る会計処理の周辺には、廃止事業又は事業再編費用（リストラクチャリング・コスト）に係る会計実務が存在し、これらに関する実務は必ずしも統一されていない状況である。

このため、減損会計の適用を明確にするためには、これらの会計処理との境界線や整合性についても言及することが望ましい。

以 上