

「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

平成 15 年 3 月 5 日
企業会計基準委員会

目次	項
目的	1
適用指針の考え方	2
対象資産	2
資産のグルーピング	4
減損の兆候	7
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
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
経営環境の著しい悪化の場合	10
市場価格の著しい下落の場合	11
共用資産の減損の兆候	12
のれんの減損の兆候	13
減損損失の認識の判定	14
経済的残存使用年数	15
主要な資産	16
減損損失の測定	19
回収可能価額の算定	21
正味売却価額	21
使用価値	23
将来キャッシュ・フロー	25
使用価値の算定に際して用いられる割引率	30
共用資産及びのれんの取扱い	31
共用資産の取扱い	31
のれんの取扱い	34
減損処理後の会計処理	38
表示及び開示	39
貸借対照表における表示	39
注記事項	40
その他	41
中間会計期間において減損処理を行った資産に係る取扱い	41
再評価を行った土地について減損処理を行った場合の土地再評価差額金の取扱い	42
実施時期等	43

考え方の背景	45
対象資産	45
資産のグルーピング	47
減損の兆候	50
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	51
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	53
経営環境の著しい悪化の場合	59
市場価格の著しい下落の場合	60
共用資産の減損の兆候	63
のれんの減損の兆候	64
減損損失の認識の判定	66
経済的残存使用年数	67
主要な資産	69
減損損失の測定	73
回収可能価額の算定	75
正味売却価額	75
使用価値	84
将来キャッシュ・フロー	86
使用価値の算定に際して用いられる割引率	91
共用資産及びのれんの取扱い	93
共用資産の取扱い	93
のれんの取扱い	95
減損処理後の会計処理	98
表示及び開示	101
貸借対照表における表示	101
注記事項	102
その他	103
中間会計期間において減損処理を行った資産に係る取扱い	103
再評価を行った土地について減損処理を行った場合の土地再評価差額金の取扱い	104
実施時期等	106

設例による考え方の整理

- [設例 1] 資産のグルーピング
- [設例 2] 将来キャッシュ・フローの見積りに含まれる範囲
- [設例 3] 建設仮勘定に関する将来キャッシュ・フローの見積り
- [設例 4] 将来キャッシュ・フローの見積方法
- [設例 5] 使用価値の算定に用いられる割引率
- [設例 6] より大きな単位で共用資産をグルーピングする方法
- [設例 7] より大きな単位でのれんをグルーピングする方法
- [設例 8] 再評価を行った土地について減損処理を行った場合の土地再評価差額金の取扱い

目的

1. 企業会計審議会によって平成14年8月9日に公表された「固定資産の減損に係る会計基準」(以下「減損会計基準」という。)では、減損会計基準を「実務に適用する場合の具体的な指針等については、今後、関係府令を整備するとともに、企業会計基準委員会において適切に措置していくことが適当である。」「固定資産の減損に係る会計基準の設定に関する意見書」(以下「減損会計意見書」という。)五2.)とされている。このため、当委員会は、具体的な指針等を「固定資産の減損に係る会計基準の適用指針」(以下「適用指針」という。)として取りまとめるために、昨年9月以降、審議を続けてきている。

これまで当委員会では、専門委員会を設置し、専門委員による討議や参考人からの意見聴取など、幅広く検討を行ってきたが、固定資産の減損会計は、固定資産をグルーピングし将来キャッシュ・フローを見積るなど新しい手法を用い、また、企業に固有の事情を反映した要素が多く含まれる。このため、これまでの議論を踏まえて、適用指針の検討状況を公表し、広く各界の意見を求めることとした。本適用指針の検討状況の整理は、方向性を示している部分も含まれているが、全般にわたり、各界から寄せられる意見を参考にさらに審議を行い、今後、適用指針の取りまとめに向けた検討を続けていく予定である。

適用指針の考え方

対象資産

2. 適用指針は、減損会計基準と同様に、固定資産を対象に適用する(減損会計基準 一参照)。固定資産には、有形固定資産、無形固定資産及び投資その他の資産が含まれると考えられるがどうか(第45項参照)。
3. 他の基準に減損処理に関する定めがある資産については、対象資産から除く(減損会計基準 一参照)。これには、例えば、以下が含まれると考えられるがどうか。
 - (1) 「金融商品に係る会計基準」における金融資産
 - (2) 「税効果会計に係る会計基準」における繰延税金資産
 - (3) 「研究開発費等に係る会計基準」において無形固定資産として計上されている市場販売目的のソフトウェア(第46項参照)

なお、前払年金費用についても、「退職給付に係る会計基準」において評価に関する定めがあるため、対象資産から除かれる(減損会計意見書 四 1. 参照)。

資産のグルーピング

4. 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・フローから概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(減損会計基準 二 6.(1)参照)が、実務的には、管理会計上の区分や投資の意思決定(資産の処分や事業の廃止に関する意思決

定を含む。)を行う際の単位等を考慮してグルーピングの方法を定めることになると考えられる(減損会計意見書 四 2.(6) 参照)。これは、例えば、以下のような手順で行われると考えられるがどうか(第 47 項参照、[設例 1])

- (1) 企業は、まず、継続的に収支の把握がなされている単位を確認する。一般に、管理会計上の区分は、事業別、製品別、地域別などの区分を基礎にして行われていると考えられるが、収支の把握がなされていれば、予算や業績評価の単位に限らず、より小さい単位の場合もある。この際、収支は必ずしも企業の外部との間で直接的にキャッシュ・フローが生じている必要はなく、例えば、内部振替価額や共通費の配分額であっても、合理的なものであれば含まれる。また、継続的に管理されているものがグルーピングの基礎になると考えられる。このため、収支の把握が、通常は行われていないが一時的に設定される単位について行う場合(例えば、特殊原価調査)は該当しないものと考えられる。賃貸ビルやリテール用店舗のように、物理的、客観的にも収支が把握しやすいと考えられる資産については、当該資産ごとに継続的な収支の把握が行われている場合が多いと考えられる。
 - (2) 企業は、(1)の単位のうち、最小のものを識別し、グルーピングの単位を決定する基礎とする。この際、1つの資産において、継続的に収支の把握がなされている単位が複数存在する場合でも、原則として、物理的な資産が最小の単位になると考えられる。
 - (3) 企業は、(2)の単位のうち、他の資産又は資産グループのキャッシュ・フローから概ね独立したキャッシュ・フローを生み出す最小の単位を把握する。すなわち、(2)の単位から生ずるキャッシュ・イン・フローが、他の単位から生ずるキャッシュ・イン・フローと相互依存的(例えば、市場や販売方法に類似性があり、生ずるキャッシュ・イン・フローが反比例的又は比例的)であって、当該単位を切り離れたときには他の単位から生ずるキャッシュ・イン・フローに大きな影響を及ぼす場合には、他の単位とグルーピングを行う。
5. 当期に行われた資産のグルーピングは、原則として、翌期以降の会計期間においても同じものとなると考えられるがどうか(第 48 項参照)。
 6. 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(減損会計意見書 四 2.(6) なお書き参照)。これは、管理会計上の区分や投資の意思決定を行う単位の設定等が複数の連結会社を対象に行われており、連結財務諸表において、他の資産又は資産グループのキャッシュ・フローから概ね独立したキャッシュ・フローを生み出す最小の単位が、各連結会社の個別財務諸表における資産のグルーピングと異なる場合をいうと考えられるがどうか(第 49 項参照)。

減損の兆候

7. 減損の兆候（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）がある場合には、当該資産又は資産グループについて、減損損失を認識するかどうかの判定を行う（減損会計基準 二 1.参照）。企業は、内部管理目的の損益報告や事業の再編等に関する経営計画などの企業内部の情報及び経営環境や資産の市場価格などの企業外部の要因に関する情報に基づき、第 8 項から第 12 項に示されるような減損の兆候がある資産又は資産グループを識別する（減損会計意見書 四 2.(1)参照）。

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. 資産又は資産グループが使用されている営業活動から生ずる損益又はキャッシュ・フローが、継続してマイナスとなっているか、又は、継続してマイナスとなる見込みである場合には、減損の兆候となる（減損会計基準 二 1. 参照）。

この場合、「営業活動から生ずる損益」は、営業上の取引に関連して生じた損益であり、一時的に発生するもの（例えば、たな卸資産の評価損）も含まれ、また、「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ものと考えられるがどうか（第 51 項参照）。

なお、「営業活動から生ずるキャッシュ・フロー」についての考え方や、事業の立上げ時など当初より継続してマイナスとなることが予定されている場合の考え方については、引き続き検討することとする（第 52 項参照）。

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. 資産又は資産グループが使用されている範囲又は方法について、当該資産又は資産グループの回収可能価額を著しく低下させる以下のような変化が生じたか、又は、生ずる見込みである場合には、減損の兆候となる（減損会計基準 二 1. 及び注解（注 2）参照）。

(1) 資産又は資産グループが使用されている事業を廃止又は再編成すること。事業の再編成には、会社分割などの組織再編の他、事業規模の大幅な縮小などが含まれると考えられるがどうか（第 53 項参照）。

(2) 当初の予定よりも著しく早期に資産又は資産グループを処分すること。処分には、除却や売却などが含まれ、また、この事象は償却性固定資産に限らないと考えられるがどうか（第 54 項参照）。

(3) 資産又は資産グループを当初の予定又は現在の用途と異なる用途に転用すること。「異なる用途への転用」は、これまでの使い方による収益性や成長性を大きく変えるように使い方を変えることと考えられ、例えば、事業を縮小し余剰となった店舗を賃貸するような場合が該当すると考えられるがどうか（第 55 項参照）。

(4) 資産又は資産グループが一時的ではない遊休状態になったこと。「一時的ではない遊休状態」とは、将来の用途が定められており近い将来に再活用が見込まれている場

合を除き、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考えられるかどうか（第 56 項参照）。

(5) 資産又は資産グループの稼働率が著しく低下した状態が続いていることも例示してはどうか（第 57 項参照）。

(6) 資産又は資産グループに著しい陳腐化や物理的損害を受けた状態が続いていることも例示してはどうか（第 57 項参照）。

なお、資産グループについては、資産グループ全体について以上のような変化が生じたか、又は、生ずる見込みである場合のみならず、主要な資産（第 16 項参照）が使用されている範囲又は方法について、以上のような変化が生じたか、又は、生ずる見込みである場合も含まれるとしてはどうか（第 58 項参照）。

経営環境の著しい悪化の場合

10. 資産又は資産グループが使用されている事業に関連して、経営環境が著しく悪化したか、又は、悪化する見込みである場合には、減損の兆候となる（減損会計基準 二 1. 参照）。この場合、「経営環境が著しく悪化した」場合とは、例えば、以下が考えられるがどうか（第 59 項参照）。

- (1) 材料価格の高騰や製品店頭価格の大幅な下落、製品販売量の著しい減少などが続いているような市場環境の著しい悪化
- (2) 技術革新による著しい陳腐化や特許権の終了による重要な関連技術の拡散などの技術的環境の著しい悪化
- (3) 重要な法律改正、規制緩和や規制強化、重大な法令違反の発生などの法律的環境の著しい悪化

市場価格の著しい下落の場合

11. 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、減損の兆候となる（減損会計基準 二 1. 参照）。「市場価格が著しく下落したこと」は、市場価格が帳簿価額からおおむね 50% 程度以上下落するまでは該当しないという見方と、おおむね 30% 程度以上下落した場合は該当するという見方がある。減損の兆候を把握するという趣旨に照らせば、後者の方向性で考えていくとしてはどうか（第 60 項参照）。

また、「市場価格」とは、市場において形成されている取引価格、気配又は指標その他の相場（「金融商品に係る会計基準」第一 二参照）と考えられるが、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してはどうか（第 61 項参照）。

なお、資産グループについては、資産グループ全体についての市場価格が著しく下落し

た場合のみならず、主要な資産（第 16 項参照）の市場価格が著しく下落した場合も含まれるとしてはどうか（第 62 項参照）。

共用資産の減損の兆候

12. 以下の場合には、共用資産に減損の兆候があると考えられるかどうか（第 63 項参照）。

(1) 共用資産を含む、より大きな単位について、第 8 項から第 11 項における事象がある場合

(2) 共用資産そのものについて、第 9 項又は第 11 項における事象がある場合

この場合には、共用資産を含まない資産又は資産グループに減損の兆候がない場合でも、共用資産を含む、より大きな単位で減損損失を認識するかどうかの判定を行う（減損会計基準 注解（注 7）参照）。

なお、共用資産の帳簿価額を資産又は資産グループに配分する方法を採用した場合には、共用資産に減損の兆候があるかどうかにかかわらず、その帳簿価額を各資産又は資産グループに配分することとなり（減損会計意見書 四 2.(7) 参照）、当該配分された各資産又は資産グループに第 8 項から第 11 項における事象がある場合、減損の兆候があると考えられるかどうか。

のれんの減損の兆候

13. のれんには、営業権や連結財務諸表における連結調整勘定（借方残高）が含まれる。のれんを含む、より大きな単位について、第 8 項から第 11 項における事象がある場合は、のれんに減損の兆候があると考えられるかどうか（第 64 項参照）。

この場合には、のれんを含まない資産グループに減損の兆候がない場合でも、より大きな単位で減損損失を認識するかどうかの判定を行う（減損会計基準 注解（注 7）参照）。なお、のれんについては、共用資産と異なり、通常、のれんは独立して、それ自体では減損の兆候がないと考えられるかどうか。

また、のれんの帳簿価額を資産グループに配分する方法を採用した場合には、のれんに減損の兆候があるかどうかにかかわらず、その帳簿価額を各資産グループに配分することとなり（減損会計意見書 四 2.(8) 参照）、当該配分された各資産又は資産グループに第 8 項から第 11 項における事象がある場合、減損の兆候があると考えられるかどうか。

減損損失の認識の判定

14. 減損の兆候がある資産又は資産グループについて、減損損失を認識するかどうかを判定するために見積る割引前将来キャッシュ・フローの総額は、以下のように算定される。

(1) 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（第 15 項参照）が 20 年を超えない場合（減損会計基準 二 2.(2)参照）には、当該経済的残存使用年数経過時点の資産又は資産グループ中の主要な資産の正味売却価額を、当該経済的残存使用

年数までの割引前将来キャッシュ・フローに加算する。

- (2) 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（減損会計基準 注解（注 4）参照）。
- (3) 資産グループ中の主要な資産以外の構成資産の経済的残存使用年数が、主要な資産の経済的残存使用年数を超える場合には、主要な資産の経済的残存使用年数経過以降に見込まれる将来キャッシュ・フローに基づいて、当該経済的残存使用年数経過時点の主要な資産以外の構成資産の回収可能価額を算定し、主要な資産の経済的残存使用年数経過時点までの割引前将来キャッシュ・フローに加算する（減損会計意見書 四 2. (2) 参照）。

割引前将来キャッシュ・フローは、将来キャッシュ・フローが見積値から乖離するリスクを反映させず（減損会計基準 注解（注 6）参照）第 25 項から第 29 項の考え方に基づいて見積り、また、将来時点における回収可能価額（減損会計基準 注解（注 1）1.参照）を算定するにあたっては、将来時点における正味売却価額の算定（第 22 項参照）及び将来時点における使用価値の算定（第 24 項参照）の考え方に基づいて行うと考えられるがどうか。

経済的残存使用年数

15. 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は、当該資産が今後、経済的に使用可能と予測される年数と考えられ、対象となる当該資産の材質・構造・用途等の物理的な要因の他、使用上の環境、技術の革新、経済事情の変化による陳腐化の危険の程度、その他当該企業の特殊な条件も検討し、見積られることとなると考えられるがどうか（第 67 項参照）。

なお、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、当該資産の減価償却計算に用いられている税法耐用年数に基づく残存耐用年数と著しい相違がある等の不合理と認められる事情のない限り、当該税法耐用年数に基づく残存耐用年数を経済的残存使用年数として用いることができると考えられるがどうか（第 68 項参照）。

主要な資産

16. 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主要な資産（減損会計基準 注解（注 3）参照）は、資産のグルーピングを行う際に決定され、当期に主要な資産とされた資産は、原則として、翌期以降の会計期間においても当該資産グループの主要な資産と考えられるがどうか（第 69 項参照）。
17. 主要な資産を決定するにあたっては、以下のような要素を考慮して総合的に判断すると考えられるがどうか（第 70 項参照）。

- (1) 企業は、当該資産を必要とせずに資産グループの他の構成資産を取得するかどうか。
- (2) 企業は、当該資産を物理的及び経済的に容易に取り替えないかどうか。

なお、土地や一部の無形固定資産などの非償却性固定資産も主要な資産となるが、非償却性固定資産が主要な資産と判断されるためには、上記のような要素に加え、資産グループにおいて、当該土地等の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（第71項参照）。

18. 共用資産やのれんは、主要な資産には該当しないと考えられるかどうか（第72項参照）。

減損損失の測定

19. 減損損失を認識すべきであると判定された資産又は資産グループについては、帳簿価額を回収可能価額まで減額し、当該減少額を減損損失として当期の損失とする（減損会計基準 二 3. 参照）。回収可能価額を算定するにあたっては、正味売却価額の算定（第21項参照）及び使用価値の算定（第23項参照）の考え方に基いて行う。

20. 資産グループについて認識された減損損失は、帳簿価額に基づいて比例配分する方法の他、各構成資産の時価を考慮した配分等合理的であると認められる方法により、当該資産グループの各構成資産に配分する（減損会計意見書 四 2.(6) 及び減損会計基準 二 6.(2) 参照）。

この場合、各構成資産の正味売却価額が容易に把握でき、各構成資産に配分される減損損失が、各構成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には、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、他の各構成資産に配分することができると考えられるかどうか（第73項参照）。

回収可能価額の算定

正味売却価額

21. 回収可能価額とは、資産又は資産グループの正味売却価額と使用価値のいずれか高い方の金額をいう（減損会計基準 注解（注1）1. 参照）。このうち、正味売却価額は、以下のよう求められる資産又は資産グループの時価から処分費用見込額を控除して算定される（減損会計基準 注解（注1）2. 参照）。

- (1) 時価とは公正な評価額をいい、通常、それは観察可能な市場価格をいう（減損会計基準 注解（注1）3. 参照）。このような市場価格（第11項参照）が存在する場合には、原則として、市場価格に基づく価額を時価としてはどうか（第77項参照）。
- (2) 市場価格が観察できない場合には、合理的に算定された価額が時価となる（減損会計基準 注解（注1）3. 参照）。「合理的に算定された価額」は、市場価格に準ずるものとして、合理的な見積りに基づき、以下のような方法で算定されるとしてはどうか

(第78項及び第79項参照)。

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。自社における合理的な見積りが困難な場合には、不動産鑑定士から鑑定評価額を入手して、それを合理的に算定された価額とすることができる。

なお、重要性が乏しい不動産については、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(この点については第11項また書き及び第61項を参照)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。

その他の固定資産については、コスト・アプローチやマーケット・アプローチ、インカム・アプローチによる見積方法が考えられるが、資産の特性等によりこれらのアプローチを併用又は選択して算定する。自社における合理的な見積りが困難な場合には、製造業者や販売業者、物件売買仲介会社など適切と考えられる第三者から、前述した方法に基づき算定された価格を入手して、それを合理的に算定された価額とすることができる。

なお、重要性が乏しいその他の固定資産についても、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(この点については第11項また書き及び第61項を参照)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。

(3) 処分費用見込額は、企業が、類似の資産に関する過去の実績や処分を行う業者からの情報などを参考に、現在価値として見積ると考えられるかどうか(第81項参照)。

22. 将来時点(例えば、経済的残存使用年数経過時点)における正味売却価額は、当該時点以後の収益見込額を、その後の収益に影響を与える要因の変動予測や予測に伴う不確実性を含む当該時点の収益率(最終還元利回り)で割り戻した価額から処分費用見込額を控除して算定すると考えられるかどうか。

ただし、製造設備のように、このような方法によって正味売却価額を算定することが困難な場合には、現在の正味売却価額(第21項参照)から適切な減価額(実務上、適切と考えられる定額法や定率法などの方法によって簡便的に算定することも含む。)を控除した金額を用いることができるとしてはどうか(第82項参照)。

この場合、現在の市場価格や合理的に算定された価額である時価を容易に入手することができないときには、現在の時価に代えて、現在における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(この点については第11項また書き及び第61項を参照)を利用して、現在の正味売却価額を算定することができるとしてはどうか(第83項参照)。

使用価値

23. 使用価値とは、資産又は資産グループの継続的使用と使用後の処分によって生ずると見込まれる将来キャッシュ・フローの現在価値(減損会計基準 注解(注1)4.参照)として、以下のように算定されると考えられるかどうか。

(1) 資産又は資産グループの継続的使用によって生ずると見込まれる将来キャッシュ・

フローは、第 25 項から第 29 項の考え方に基づいて算定する。

- (2) 資産又は資産グループの使用後の処分によって生ずると見込まれる将来キャッシュ・フローは、将来時点の正味売却価額となるため、第 22 項の考え方に基づいて算定する。
 - (3) (1)及び(2)により算定された資産又は資産グループの継続的使用と使用後の処分によって生ずると見込まれる将来キャッシュ・フローは、第 30 項の考え方に基づいて算定された割引率によって、現在価値に割り引く。
24. 将来時点(例えば、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経過時点)における使用価値は、当該時点以降に見込まれる将来キャッシュ・フローに基づいて、当該時点の現在価値として算定されると考えられるかどうか(第 85 項参照)。

将来キャッシュ・フロー

25. 減損損失を認識するかどうかの判定に際して見積られる将来キャッシュ・フロー及び使用価値の算定において見積られる将来キャッシュ・フローを、企業に固有の事情を反映した合理的で説明可能な仮定及び予測に基づいて見積る(減損会計基準 二 4.(1)参照)場合には、以下のような点に留意して行うと考えられるかどうか(第 86 項参照)。
- (1) 企業は、取締役会や常務会等(以下「取締役会等」という。)の承認を得た中長期計画の前提となった数値を、経営環境などの企業の外部要因に関する情報や企業が用いている内部の他の情報(例えば、予算やその修正資料、業績評価の基礎データ、売上見込みなど)と整合的に修正し、各資産又は資産グループの現在の使用状況や合理的な使用計画等を考慮して、将来キャッシュ・フローを見積る必要がある。
 - (2) 中長期計画が存在しない場合、企業は、経営環境などの企業の外部要因に関する情報や企業が用いている内部の他の情報に基づき、各資産又は資産グループの現在の使用状況や合理的な使用計画等を考慮して、将来キャッシュ・フローを合理的に見積る必要がある。
 - (3) 中長期計画の見積期間を超える期間の将来キャッシュ・フローは、原則として、取締役会等の承認を得た中長期計画の前提となった数値(経営環境などの企業の外部要因に関する情報や企業が用いている内部の他の情報と整合的に修正した後)に、合理的な反証がない限り、それまでの計画に基づく趨勢を踏まえ一定又は遞減する成長率(ゼロやマイナスになる場合もある。)の仮定を以て見積られる。この結果、中長期計画の見積期間を超える期間の将来キャッシュ・フローの成長率がプラスの仮定の場合、当該将来キャッシュ・フローの金額は遞増するが、成長率がマイナスとなる仮定の場合、遞減することとなる。
26. 将来キャッシュ・フローは、資産又は資産グループの使用によって生ずると見込まれる将来キャッシュ・イン・フローから、使用のために生ずると見込まれる将来キャッシュ・アウト・フローを控除して見積ると考えられる。将来キャッシュ・フローの見積りに含めら

れる範囲は、以下のように考えられるがどうか[設例 2]。

- (1) 将来キャッシュ・フローの見積りに際しては、資産又は資産グループの現在の使用状況及び合理的な使用計画等を考慮する(減損会計基準 二 4.(2)参照)。このため、計画されていない将来の設備の増強や事業の再編の結果として生ずる将来キャッシュ・フローは、見積りに含めない(減損会計基準 注解(注5)参照)。
 - (2) 資産又は資産グループの現在の使用状況及び合理的な使用計画等を考慮し、現在の価値を維持するための合理的な設備投資に関連する将来キャッシュ・フローは、見積りに含める(減損会計意見書 四 2.(4) 参照)。
 - (3) 将来の用途が定まっていない遊休資産については、現在の状況に基づき将来キャッシュ・フローを見積る(減損会計基準 注解(注5)参照)。なお、資産グループについては、資産グループ全体について将来の用途が定まっていない遊休状態である場合のみならず、主要な資産(第16項参照)が将来の用途が定まっていない遊休資産である場合にも、現在の状況に基づき将来キャッシュ・フローを見積ることとなると考えられる。
 - (4) 建設仮勘定は、使用に供されていないが、その将来キャッシュ・フローは、合理的な建設計画や使用計画等を考慮して、完成後に生ずると見込まれる将来キャッシュ・イン・フローから、完成まで及び完成後に生ずると見込まれる将来キャッシュ・アウト・フローを控除して見積られることになると考えられる(第87項参照、[設例3])。
27. 将来キャッシュ・フローの見積金額は、生起する可能性の最も高い単一の金額(最頻値)又は生起しうる複数の将来キャッシュ・フローをそれぞれの確率で加重平均した金額(期待値)(減損会計基準 二 4.(3)参照)とされているが、いずれの場合でも、使用価値の算定においては、見積られる将来キャッシュ・フローが見積値から乖離するリスクについて、将来キャッシュ・フローの見積りと割引率のいずれかに反映させる必要がある(減損会計基準 注解(注6)参照、[設例4])。「将来キャッシュ・フローが見積値から乖離するリスク」は、実務上は、割引率に反映させる場合が多く、通常、第30項に従って反映させると考えられるがどうか。
28. 資産又は資産グループの将来キャッシュ・フローの見積りに際し控除する間接的に生ずる支出は、当該資産又は資産グループが使用されている営業活動に関連して生ずる将来キャッシュ・アウト・フローと考えられるが、現金基準に基づいて見積る方法の他、発生基準に基づいて見積る方法(ただし、この場合でも、共用資産の減価償却費は間接的に生ずる支出には含まれないことに留意する。)によることもできるとしてはどうか(第89項参照)。
- なお、間接的に生ずる支出に関連する資産又は資産グループに配分するための合理的な方法については、例えば、「原価計算基準」の「33 間接費の配賦」や「セグメント情報の開示に関する会計手法」の「2(2)直課できない営業費用」に準ずることが考えられるがどうか。
29. 将来キャッシュ・フローの見積りには、利息の支払額並びに法人税等の支払額及び還付額

を含めない（減損会計基準 二 4.(5)参照）。ただし、固定資産の建設に要する支払利息で稼働前の期間において取得原価に算入されている場合は、今後も算入されると考えられる利息の支払額は、将来キャッシュ・アウト・フローの見積りに含まれると考えられるかどうか（第 90 項参照）。

使用価値の算定に際して用いられる割引率

30. 資産又は資産グループに係る将来キャッシュ・フローがその見積値から乖離するリスクについて、将来キャッシュ・フローの見積りに反映されていない場合、使用価値の算定に際して用いられる割引率は、貨幣の時間価値と将来キャッシュ・フローがその見積値から乖離するリスクの両方を反映したものとなる（減損会計基準 注解（注 6）参照）。また、将来キャッシュ・フローが税引前の数値であることに対応して、割引率も税引前の数値を用いる必要がある（減損会計意見書 四 2.(5)参照）。このような割引率は、以下のように算定されることが考えられるかどうか（第 91 項及び第 92 項参照、[設例 5]）。

- (1) 使用価値は、使用による回収額であり、当該資産又は資産グループに係る企業に固有の将来キャッシュ・フローの見積りを、当該企業における当該資産又は資産グループに固有のリスクを反映した収益率によって割り引くことが適当と考えられる。このため企業は、内部管理目的の経営資料や使用計画等の企業内部の情報に基づき、当該資産又は資産グループに係る収益率を算定する。
- (2) (1)の方法の他に、当該企業に要求される資本コストを用いて割引率を算定することが考えられる。資本コストは、借入資本コストと自己資本コストを加重平均した資本コストを用いることが適当であると考えられる。
- (3) (1)や(2)のような方法によって当該企業における割引率を得ることが困難であるが、当該資産又は資産グループに類似した資産又は資産グループに固有のリスクを反映した市場平均と考えられる合理的な収益率を入手できる場合には、代替的に当該収益率を用いて割引率を算定することが考えられる。
- (4) (1)から(3)の方法によって割引率を算定することが困難であるが、当該資産又は資産グループのみを裏付け（いわゆるノンリコース）として大部分の資金調達を行ったときに適用されると合理的に見積られる利率が得られる場合には、代替的に当該利率を用いて割引率を算定することが考えられる。

共用資産及びのれんの取扱い

共用資産の取扱い

31. 共用資産に減損の兆候がある場合（第 12 項参照）に、減損損失の認識及び測定は、原則として、以下のように、共用資産が関連する複数の資産又は資産グループに共用資産を加えた、より大きな単位で行う（減損会計基準 二 7.参照、[設例 6]）。

- (1) 減損損失を認識するかどうかの判定は、まず、資産又は資産グループごとに行い、

その後、より大きな単位で行う（減損会計基準 注解（注7）参照）。

- (2) 共用資産を含む、より大きな単位について減損損失を認識するかどうかを判定するに際しては、共用資産を含まない各資産又は資産グループにおいて算定された減損損失控除前の帳簿価額に共用資産の帳簿価額を加えた金額と、より大きな単位から得られる割引前将来キャッシュ・フローの総額とを比較する。割引前将来キャッシュ・フローの総額が帳簿価額の合計額を下回る場合には、減損損失を認識する。
- (3) 減損損失の測定も、まず、資産又は資産グループごとに行い、その後、より大きな単位で行う（減損会計基準 注解（注7）参照）。
- (4) 共用資産を含む、より大きな単位についての減損損失の測定に際しては、共用資産を含まない各資産又は資産グループにおいて算定された減損損失控除前の帳簿価額に共用資産の帳簿価額を加えた金額を、より大きな単位の回収可能価額まで減額する。
- (5) 共用資産を加えることによって算定される減損損失の増加額は、原則として、共用資産に配分する。共用資産に配分される減損損失が、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には、当該超過額を各資産又は資産グループに合理的な基準により配分する（減損会計基準 注解（注8）参照）。これは、以下のように行うと考えられるがどうか（第93項参照）。

各資産又は資産グループの回収可能価額が容易に把握できる場合には、当該回収可能価額を下回る結果とならないように、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。

各資産又は資産グループの回収可能価額が容易に把握できない場合には、当該超過額を、各資産又は資産グループの帳簿価額の比率により配分する。

32. 共用資産の帳簿価額を資産又は資産グループに配分する方法（減損会計基準 二 7.参照）を採用するにあたっては、以下に留意するとはどうか（第94項参照）。

- (1) 共用資産の帳簿価額を資産又は資産グループに配分して管理会計を行っている場合や、共用資産が各資産又は資産グループの将来キャッシュ・フローの生成に密接に関連し、その寄与する度合いとの間に強い相関関係を持つ合理的な配賦基準が存在する場合には、共用資産の帳簿価額を当該共用資産に関連する資産又は資産グループに当該合理的な配賦基準で配分することができる。
- (2) 当期に共用資産の帳簿価額を資産又は資産グループに配分する方法を採用した場合には、翌期以降の会計期間においても同じ方法を採用する必要がある。ただし、事実関係が変化した場合（例えば、資産のグルーピングの変更、主要な資産の変更、資産グループ内での設備の増強や大規模な処分、資産グループ内の構成資産の経済的残存使用年数の変更、共用資産自体の設備の増強や経済的残存使用年数の変更など）には、この限りではない。
- (3) 当該企業の類似の資産又は資産グループにおいては、同じ方法を採用する必要がある。

33. 共用資産の帳簿価額を資産又は資産グループに配分する方法（第 32 項参照）を採用する場合には、配分された資産又は資産グループに減損の兆候があるとき（第 12 項なお書き参照）に、以下のように減損損失の認識及び測定を行うと考えられるかどうか。
- (1) 共用資産の帳簿価額を、当該共用資産に関連する資産又は資産グループに配分したうえで減損損失を認識するかどうかを判定する。
 - (2) 各資産又は資産グループの帳簿価額に共用資産の帳簿価額を配分した額を加えた金額と、割引前将来キャッシュ・フローの総額とを比較する。
 - (3) 共用資産の帳簿価額を配分した各資産グループについて認識された減損損失は、帳簿価額に基づく比例配分等の合理的な方法により、共用資産の配分額を含む当該資産グループの各構成資産に配分する（第 20 項参照）。

のれんの取扱い

34. のれんを認識した取引において取得された事業の単位が複数である場合には、のれんの帳簿価額を合理的な基準に基づき分割する。
- (1) のれんの帳簿価額を分割し帰属させる事業の単位は、取得の対価が概ね独立して決定され、かつ、取得後も内部管理上独立した業績報告が行われる単位とする（減損会計基準 注解（注 9）参照）。
 - (2) のれんの帳簿価額の分割は、のれんが認識された取引において取得された事業の取得時における時価の比率に基づいて行う方法その他合理的な方法による（減損会計基準 注解（注 10）参照）。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（資産総額と負債総額の差額）の時価との差額の比率に基づいて行う方法等が含まれると考えられるかどうか。
35. 分割されたそれぞれののれんに減損の兆候がある場合（第 13 項参照）に、減損損失の認識及び測定は、原則として、のれんが帰属する事業に関連する複数の資産グループにのれんを加えた、より大きな単位で行う（減損会計基準 二 8.参照、[設例 7]）。
- (1) 減損損失を認識するかどうかの判定は、まず、資産グループごとに行い、その後、より大きな単位で行う（減損会計基準 注解（注 7）参照）。
 - (2) のれんを含む、より大きな単位について減損損失を認識するかどうかを判定するに際しては、のれんを含まない各資産グループにおいて算定された減損損失控除前の帳簿価額にのれんの帳簿価額を加えた金額と、より大きな単位から得られる割引前将来キャッシュ・フローの総額とを比較する。割引前将来キャッシュ・フローの総額が帳簿価額の合計額を下回る場合には、減損損失を認識する。
 - (3) 減損損失の測定も、まず、資産グループごとに行い、その後、より大きな単位で行う（減損会計基準 注解（注 7）参照）。
 - (4) のれんを含む、より大きな単位についての減損損失の測定に際しては、のれんを含まない各資産グループにおいて算定された減損損失控除前の帳簿価額にのれんの帳簿

価額を加えた金額を、より大きな単位の回収可能価額まで減額する。

- (5) のれんを加えることによって算定される減損損失の増加額は、原則として、のれんに配分する。のれんに配分された減損損失が、のれんの帳簿価額を超過する場合には、当該超過額を合理的な基準により各資産グループに配分する（減損会計基準 注解（注 11）参照）（この際の合理的な基準については、第 31 項(5)参照）。
36. のれんの帳簿価額を資産グループに配分する方法（減損会計基準 二 8.参照）を採用するにあたっては、以下に留意するとしてどうか（第 97 項参照）
- (1) のれんの帳簿価額を各資産グループに配分して管理会計を行っている場合や、のれんが帰属する事業が、各資産グループの将来キャッシュ・フローの生成に密接に関連し、その寄与する度合いとの間に強い相関関係を持つ合理的な配賦基準が存在する場合には、のれんの帳簿価額を各資産グループに当該合理的な配賦基準で配分することができる。
 - (2) 当期にのれんの帳簿価額を資産グループに配分する方法を採用した場合には、翌期以降の会計期間においても同じ方法を採用する必要がある。ただし、事実関係が変化した場合（例えば、資産のグルーピングの変更、主要な資産の変更、資産グループ内の設備の増強や大規模な処分、資産グループ内の構成資産の経済的残存使用年数の変更、共用資産自体の設備の増強や経済的残存使用年数の変更など）には、この限りではない。
 - (3) 当該企業の類似の資産グループにおいては、同じ方法を採用する必要がある。
37. のれんの帳簿価額を資産グループに配分する方法（第 36 項参照）を採用する場合には、配分された資産グループに減損の兆候があるとき（第 13 項また書き参照）に、以下のよう
に減損損失の認識及び測定を行うと考えられるがどうか。
- (1) のれんの帳簿価額を、当該のれんが帰属する事業に関連する資産グループに配分したうえで減損損失を認識するかどうかを判定する。
 - (2) 各資産グループの帳簿価額にのれんの帳簿価額を配分した額を加えた金額と、割引前将来キャッシュ・フローの総額とを比較する。
 - (3) のれんの帳簿価額を配分した各資産グループについて認識された減損損失は、のれんに優先的に配分し、残額は、帳簿価額に基づく比例配分等の合理的な方法により、当該資産グループの各構成資産に配分する（第 20 項参照）。

減損処理後の会計処理

38. 減損処理を行った資産についても、減損損失を控除した帳簿価額に基づき減価償却を行う（減損会計基準 三 1.参照）。したがって、減損損失を控除した帳簿価額から見積残存価額を控除した金額を、企業が採用している減価償却の方法に従って、規則的、合理的に配分することとなると考えられるがどうか（第 98 項参照）。

また、減損処理後、販売目的で保有するために流動資産に振り替える場合（第 99 項参照）

を除き、処分が予定されている場合でも、残存価額まで減価償却を行うこととなると考えられるかどうか（第 100 項参照）。

表示及び開示

貸借対照表における表示

39. 減損処理を行った資産の貸借対照表における表示は、以下のように行うとされている（減損会計基準 四 1.参照）。

- (1) 原則として、減損処理前の取得原価から減損損失を直接控除し、控除後の金額をその後の取得原価とする形式（以下「直接控除形式」という。）で表示する。
- (2) ただし、当該資産に対する減損損失累計額を、取得原価から間接控除する形式（以下「独立間接控除形式」という。）で表示することもできる。
- (3) この場合、減損損失累計額を減価償却累計額に合算して表示（以下「合算間接控除形式」という。）することができる。

減損処理を行った資産の貸借対照表における表示形式は、例えば、減価償却累計額については各資産科目に対する控除項目として掲記する（間接控除形式）が、減損損失については直接控除形式を採用など、減価償却累計額の表示形式と同じものである必要はないと考えられるかどうか（第 101 項参照）。

注記事項

40. 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価額の算定方法等の事項には、回収可能価額が使用価値の場合、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という考え方と、必ずしも注記に含める必要はないという考え方がある。これについては、引続き検討することとする（第 102 項参照）。

その他

中間会計期間において減損処理を行った資産に係る取扱い

41. 中間会計期間において減損処理を行った場合には、年度決算までに資産又は資産グループに新たな減損の兆候があり追加的に減損損失を認識すべきであると判定される場合を除き、年度決算において、中間会計期間を含む事業年度全体を対象として改めて会計処理を行う必要はないと考えられるかどうか（第 103 項参照）。

再評価を行った土地について減損処理を行った場合の土地再評価差額金の取扱い

42. 「土地の再評価に関する法律」により再評価を行った土地については、再評価後の帳簿価額に基づいて減損会計を適用する（減損会計意見書 五 3.参照）。この場合、減損処理を行った部分に係る土地再評価差額金は取り崩すこととなる（「土地の再評価に関する法律」第 8 条第 2 項参照）と解されるが、売却した場合と同様に、剰余金修正を通して未処分利益

に繰り入れることとなると考えられるかどうか（第 104 項参照、[設例 8]）。

実施時期等

43. 適用指針は、減損会計基準の実施（減損会計意見書 五 1. 参照）にあわせて適用されることとなる。
44. 減損会計基準及び適用指針を適用するにあたっては、これまで行われてきた会計処理と整合しない場合がある。したがって、以下の指針等については改廃されることが適当であると考えられるかどうか。
 - (1) 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」の第 33 項（第 106 項参照）
 - (2) 会計制度委員会報告第 9 号「持分法会計に関する実務指針」の第 9 項（第 107 項参照）
 - (3) 監査第二委員会報告第 2 号「休止固定資産の会計処理及び表示と監査上の取扱い」（第 108 項参照）
 - (4) 監査委員会報告第 69 号「販売用不動産等の強制評価減の要否の判断に関する監査上の取扱い」（第 109 項参照）

考え方の背景

対象資産

45. 適用指針の対象となる固定資産には、有形固定資産、無形固定資産及び投資その他の資産が含まれると考えられる(第2項参照)。したがって、国際会計基準の動向に則して時価評価や時価情報の注記の必要性が検討されたいわゆる投資不動産も含まれ(減損会計意見書六 1.参照)。また、有形固定資産に属する建設仮勘定(第26項(4)参照)や、無形固定資産に属する連結財務諸表における連結調整勘定(借方残高)(第13項参照)も含まれる。繰延資産は、貸借対照表上、固定資産に分類されていないため、適用指針の対象とはならないと考えられるが、支出の効果が期待されなくなった場合には、一時的に償却されることとなる(財務諸表等規則ガイドライン95の2 2参照)ことに留意する。

なお、貸借対照表上、固定資産という科目を用いていない業種においても、その内容から、一般の企業における有形固定資産、無形固定資産及び投資その他の資産に該当するものは、適用指針の対象となる固定資産に含まれることに留意する。

46. 他の基準に減損処理に関する定めがある資産は対象資産から除かれる(減損会計基準一参照)が、それは必ずしも「減損処理」という文言を用いてはいないが類似した会計処理が規定されているという意味と解される。また、他の会計基準ではなくとも具体的な指針等において、すでに減損処理に類似した会計処理が規定されている場合は、対象資産から除くことが適当である。したがって、例えば、「研究開発費等に係る会計基準」において無形固定資産として計上されている市場販売目的のソフトウェアは、未償却残高が翌期以降の見込販売収益の額を上回った場合、当該超過額は一時の費用又は損失として処理する(「研究開発費及びソフトウェアの会計処理に関する実務指針」第20項参照)ため、対象資産からは除かれることとなると考えられる(第3項(3)参照)。

なお、自社利用ソフトウェアについては、臨時償却に類似した処理が定められている(「研究開発費及びソフトウェアの会計処理に関する実務指針」第21項参照)が、減損処理に類似した会計処理は規定されていないため、対象資産となると考えられる。

資産のグルーピング

47. 複数の資産が一体となって独立したキャッシュ・フローを生み出す場合には、減損の兆候の把握及び減損損失の認識の判定、減損損失の測定に際して、合理的な範囲で資産のグルーピングを行う必要がある(減損会計意見書四 2.(6)参照)。適用指針では、管理会計上の区分や投資の意思決定(資産の処分や事業の廃止に関する意思決定を含む。)を行う際の単位等を考慮して、資産のグルーピングを行う手順を例示することにより、実務的な指針として役立てることを考えている(第4項参照)。

なお、資産グループは、予算や業績評価の単位に限らず、継続的に収支の把握がなされ

ている単位を基礎とするため、業種や規模にかかわらず、企業には複数の資産又は資産グループが存在すると考えられる。

また、資産グループは、どんなに大きくとも、開示対象セグメントの基礎となる事業区分よりも大きくなることなく、また、稀ではあるが、事業の性格上、開示対象セグメントの基礎となる当該事業区分程度の大きな単位でしか把握されないような場合があっても、重要な資産の処分や事業の廃止に関する意思決定を行った資産は、当該資産を切り離しても当該大きな単位の中で他の構成資産の使用にほとんど影響を与えない限り、当該単位を資産のグループに準じて取り扱うとすることが適当と考えられる。

48. 当期に行われた資産のグルーピングは、事実関係が変化した場合（例えば、事業の再編成による管理会計上の区分の変更、主要な資産の処分など）を除き、翌期以降の会計期間においても同じものになると考えられる（第5項参照）。
49. 連結財務諸表は、企業集団に属する親会社及び子会社が作成した個別財務諸表を基礎として作成される（減損会計意見書 四 2.(6) なお書き参照）ため、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く、また、連結財務諸表においても、原則として、個別財務諸表における資産のグルーピングが用いられるものと考えられる。しかしながら、管理会計上の区分や投資の意思決定を行う単位の設定等が複数の連結会社を対象に行われており、連結財務諸表において、他の資産又は資産グループのキャッシュ・フローから概ね独立したキャッシュ・フローを生み出す最小の単位が、各連結会社の個別財務諸表における資産のグルーピングと異なる場合には、連結財務諸表において資産のグルーピングが見直されることとなると考えられる（第6項参照）。

なお、連結の見地から資産のグルーピングの単位が見直され、連結財務諸表において減損損失の認識及び測定を行う必要がないとされた場合や、減損損失の金額が異なることとされた場合には、個別財務諸表における減損損失が、連結上、修正される場合があると考えられる。

減損の兆候

50. 減損の兆候があるかどうかについて、その程度は必ずしも数値化できるものではない。したがって、状況に応じ個々の企業において判断することが必要である。しかしながら、一定の目安を設けることも実務上の指針として役立つ側面もあることから、適用指針では、必要と考えられる範囲において、その目安を示すことを考えている。

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

51. 資産又は資産グループが使用されている営業活動から生ずる損益又はキャッシュ・フローが、継続してマイナスとなっているか、又は、継続してマイナスとなる見込みである場合（第8項参照）に関して、「営業活動から生ずる損益」には、当該資産又は資産グループの

減価償却費が含まれ、また、損益計算書上は営業損益に含まれていない項目でも営業上の取引に関連して生じた損益も含まれることに留意する。ただし、支払利息など財務活動から生ずる損益や利益に関連する金額を課税標準とする税金は含まれないと考えられる。また、大規模な経営改善計画等による一時的な損益も含まれないと考えられる。実務上、営業活動から生ずる損益は、このような考え方を反映した管理会計上の損益区分に基づいて行われるものと考えられる。

また、「継続して」とは、有価証券の減損処理や繰延税金資産の回収可能性に鑑みて3期程度を指すという見方もある。減損の兆候は、対象資産すべてについて減損損失を認識するかどうかの判定を行うことが、実務上、過大な負担となるおそれがあることを考慮したためである（減損会計意見書 四 2.(1)参照）ものの、減損の兆候がある場合に必ず減損損失の認識や測定を行うわけではないため、過度にその事象を制限することは適当ではない。このため、減損の兆候における「継続して」とは、おおむね2期を指すものと考えられる。

52. 「営業活動から生ずるキャッシュ・フロー」については、その把握が、管理会計上も損益の把握と比べ一般的ではなく、また、資本的支出の取扱いをどうするかなどの論点もあることから、今後、引続き検討することとする（第8項なお書き参照）。

また、事業の立上げ時等、当初より「継続してマイナス」となることが予定されている場合には、実務上の負担を考慮して、そのマイナスの額が予定されていたマイナスの額よりも乖離している場合を除き、減損の兆候には該当しないのではないかとこの考え方と、そのような場合であっても、前項の考え方に従って減損の兆候に該当するという考え方がある。後者の考え方の背景には、当初より「継続してマイナス」となることが合理的に予測されていた場合、減損の兆候に該当したとしても、その合理的な予測に基づいて減損損失の認識の判定は容易に行われ、実務上、過大な負担となるおそれは少ないのではないかとこの考えがある。これらの点については、引続き検討することとする（第8項なお書き参照）。

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

53. 資産又は資産グループが使用されている事業を廃止又は再編成することは、一般に、減損の兆候となる資産又は資産グループが使用されている範囲又は方法について、当該資産又は資産グループの回収可能価額を著しく低下させる変化が生じたか、又は、生ずる見込みである場合に該当する（第9項(1)参照）が、例えば、新技術の開発に伴い従来よりも明らかに回収可能価額を増加させるために行われる事業の拡大などは、必ずしも減損の兆候には該当しないと考えられる。

ただし、その場合でも、当該資産又は資産グループが使用されてい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となる見込みや当該資産又は資産グループの市場価格の著しい低下など、他の減損の兆候に該当する可能性があることに留意する。

54. 当初の予定よりも著しく早期に資産又は資産グループを処分すること（第9項(2)参照）

は、通常、償却性固定資産に関し、当初の経済的使用年数の予定よりも著しく早期に資産又は資産グループを処分することと考えられるが、土地等の非償却性固定資産についても、例えば、土壌汚染のおそれなどにより、当初の予定よりも著しく早期に処分するような場合も含まれると考えられる。

55. 異なる用途への転用は、通常、資産又は資産グループが使用されている範囲又は方法について、当該資産又は資産グループの回収可能価額を著しく低下させる変化に該当する（第9項(3)参照）が、例えば、ある土地を平面駐車場から最有効使用と考えられる賃貸ビルへ転用した場合のように、従来よりも明らかに回収可能価額を増加させる事象などは、必ずしも減損の兆候には該当しないと考えられる。

ただし、その場合でも他の減損の兆候に該当する可能性があることに留意する必要がある（この考え方については第53項参照）。

56. 資産又は資産グループが一時的ではない遊休状態になった場合も、その使用範囲又は方法について、当該資産又は資産グループの回収可能価額を著しく低下させる変化に該当する（第9項(4)参照）。これには、例えば、設備の操業を停止することが含まれる。

57. 資産又は資産グループが使用される範囲又は方法について生ずる当該資産又は資産グループの回収可能価額を著しく低下させる変化について、減損会計基準 注解（注2）で掲げられている事象は例示と考えられる。したがって、これ以外に使用される範囲又は方法についての変化、例えば、資産又は資産グループの稼働率が著しく低下した状態が続いていること（第9項(5)参照）や、資産又は資産グループに著しい陳腐化や物理的損害を受けた状態が続いていること（第9項(6)参照）なども含まれると考えられる。

58. 資産グループについては、資産グループ全体について第9項のような変化が生じたか、又は、生ずる見込みである場合の他、資産グループの一部について同様の変化が生じたか、又は、生ずる見込みである場合も少なくないと考えられる。この場合には、どの程度の変化をもって減損の兆候があるかと考えるかが問題となるが、資産グループの主要な資産が使用されている範囲又は方法について第9項のような変化が生じたか、又は、生ずる見込みである場合をもって、当該資産グループに減損の兆候があるかと考えることが適当であると考えられる（第9項なお書き参照）。

経営環境の著しい悪化の場合

59. 資産又は資産グループが使用されている事業に関連した経営環境の著しい悪化は、個々の企業において大きく異なるため、適用指針では、考えられる例示を示すにとどめている（第10項参照）。したがって、その具体的な内容は、個々の企業の状況に応じて判断することが必要と考えられる。

市場価格の著しい下落の場合

60. 「市場価格が著しく下落したこと」は、有価証券の減損処理や販売用不動産等の強制評価

減における取扱いに鑑み、市場価格が帳簿価額からおおむね 50%程度以上下落した場合が該当するという見方がある。一方、減損の兆候がある場合に必ず減損損失の認識や測定を行うわけではないため、おおむね 50%程度以上下落するまで減損の兆候に該当しないとすることは、過度にその事象を制限することとなり適当ではないという見方がある。ここでは、後者の見方に沿って、おおむね 30%程度以上下落した場合は該当するという方向ではどうかと考えている（第 11 項参照）。

61. 対象資産すべてについて減損損失を認識するかどうかの判定を行うことが、実務上、過大な負担となるおそれがあることを考慮したため、減損の兆候がある場合に減損損失を認識するかどうかの判定を行うこととした趣旨を踏まえ、資産又は資産グループの市場価格がない場合には、合理的に算定された価額（減損会計基準 注解（注 1）3.参照）を算定する必要は必ずしもないと考えられる。したがって、資産又は資産グループの市場価格がない場合には、他の事象により、減損の兆候があるかどうかを判断することとなる。

しかしながら、固定資産については、市場価格が観察可能である場合は多くない。このため、例えば、いわゆる実勢価格や査定価格などの評価額や、土地の公示価格や路線価など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には、「減損の兆候を把握するための市場価格」として使用し、資産又は資産グループの当該価格が著しく下落した場合には、減損の兆候があるものとして扱うことが適当と考えられる（第 11 項また書き参照）。この際、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には、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と考えられる。

なお、容易に入手できると考えられる土地の価格指標の概要は、以下のとおりである。

種類	公示価格	都道府県基準地 価格	路線価による 相続税評価額	固定資産税評価額
評価時点	毎年 1 月 1 日	毎年 7 月 1 日	毎年 1 月 1 日	3 年ごとに基準年を置き、その年の 1 月 1 日
公表時期	毎年 3 月下旬頃	毎年 9 月下旬頃	毎年 8 月中旬頃	基準年の 3 月頃
評価目的	・一般の土地取引価格に指標を与える ・公共用地の取得価格算定の規準	・国土利用計画法による規制の適正化・円滑化 ・公示価格の補完	・相続税や贈与税の課税基準	・固定資産税等の課税基準
地点数	約 31,000 地点	約 28,000 地点	路線価地区すべて	課税土地すべて
備考	都市計画区域のみ	ほぼ公示価格と同一価格水準（都市計画区域外含む）	公示価格の 80%程度	公示価格の 70%程度

62. 資産グループについては、資産グループ全体について第 11 項のように市場価格が著しく下落した場合の他、資産グループの一部について市場価格が著しく下落した場合も少なくないと考えられる。この場合には、どの程度の範囲の資産の市場価格の著しい下落をもつ

て減損の兆候があると考えることが問題となるが、資産グループの主要な資産の市場価格が著しく下落した場合をもって、当該資産グループに減損の兆候があると考えることが適当であると考えられる（第 11 項なお書き参照）。

共用資産の減損の兆候

63. 共用資産については、共用資産を含む、より大きな単位に減損の兆候がある場合、及び、共用資産そのものに減損の兆候がある場合（例えば、共用資産を当初の予定よりも著しく早期に処分することや当初の予定又は現在の用途と異なる用途へ転用すること、一時的ではない遊休状態になったこと、共用資産の市場価格が著しく下落したことなど）に、より大きな単位で減損損失を認識するかどうかの判定を行うことになると考えられる（第 12 項参照）。

のれんの減損の兆候

64. のれんについても、のれんを含む、より大きな単位に減損の兆候がある場合には、より大きな単位で減損損失を認識するかどうかの判定を行うことは共用資産と同様であるが、通常、のれん自体に減損の兆候はないため、この点では共用資産と異なると考えられる（第 13 項参照）。

65. 持分法の適用において、投資会社の投資日における投資と、これに対応する持分法適用会社の資本との間の差額（以下「連結調整勘定相当額」という。）は、関連会社株式などの投資に含められ、連結調整勘定と同様に処理されている（連結財務諸表原則 注解 17 3(1)、「持分法に関する実務指針」第 9 項）。したがって、連結調整勘定相当額は、減損の兆候の把握においても、のれんと同様に取り扱われる。ただし、持分法は投資額を修正する会計処理であり、連結調整勘定と異なり、連結調整勘定相当額を持分法適用会社の各事業へ分割する必要はないと考えられる。したがって、連結調整勘定相当額の減損処理は、原則として、当該持分法適用の出資全体に関して適用されると考えられる。

なお、個別財務諸表において、取得原価をもって貸借対照表価額とされている子会社株式及び関連会社株式にも、のれん相当額は含まれているが、それは連結調整勘定相当額として把握されておらず、したがって償却もされていない。このため、当該のれん相当額は減損会計基準及び適用指針でいうのれんには含まれず、当該株式は「金融商品に係る会計基準」に従って会計処理されることとなると考えられる。

減損損失の認識の判定

66. 減損の兆候がある資産又は資産グループについて、これらの帳簿価額とそれらが生み出す割引前の将来キャッシュ・フローの総額を比較する減損損失の認識の判定を行うことは、成果の不確定な事業用資産の減損における測定が主観的にならざるを得ない点を考慮して、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（減損会計

意見書 四 2.(2) 参照)。

経済的残存使用年数

67. 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とは、現在時点から、売却による回収額である正味売却価額と使用による回収額である使用価値が等しくなると考えられる時点までの期間であり、その時点で代替的な投資による使用価値がその時価を上回る場合、当該資産は処分され、代替的な投資に取り替えられることとなる。このような経済的残存使用年数は、減価償却資産の取得時点であれば、当該資産の耐用年数（単なる物理的使用可能期間ではなく、経済的使用可能予測期間に見合った年数（この点については、監査第一委員会報告第 32 号「耐用年数の適用、変更及び表示と監査上の取扱い」 1 参照））と同じものと考えられるため、当該経済的残存使用年数は、現状考えられている耐用年数を見積る際の要素を考慮して決定されると考えられる（第 15 項参照）。
68. 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、これらの耐用年数と同じものである以上、これまでの取扱いと同様に、これらの残存耐用年数と著しい相違がある等の不合理と認められる事情のない限り、税法耐用年数に基づく残存耐用年数を経済的残存使用年数として用いることができると考えられる（この点については、監査第一委員会報告第 32 号「耐用年数の適用、変更及び表示と監査上の取扱い」 2 参照）（第 15 項なお書き参照）。
- また、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と減価償却計算に用いられている残存耐用年数との乖離が明らかになったときも、これまでの取扱いと同様に、耐用年数を変更しなければならないと考えられる（この点については、監査第一委員会報告第 32 号「耐用年数の適用、変更及び表示と監査上の取扱い」 3 参照）。

主要な資産

69. 主要な資産は、資産のグルーピングを行う際に決定され、減損の兆候の把握及び減損損失を認識するかどうかの判定において用いられる。当期に主要な資産と判定された資産は、事実関係が変化した場合（例えば、資産のグルーピングの変更、資産グループ内での設備の増強や大規模な処分、資産グループ内の構成資産の経済的残存使用年数の変更など）を除き、翌期以降の会計期間においても当該資産グループの主要な資産になると考えられる（第 16 項参照）。
70. 一般に、当該資産を必要とせずに資産グループの他の構成資産を取得するか、当該資産を物理的及び経済的に容易に取り替えられないかなどを考慮して、主要な資産は決定されると考えられるが、資産グループの他の構成資産と比較して、当該資産の経済的残存使用年数の長さや取得原価及び帳簿価額の大きさなども勘案される場合があると考えられる。企業は、これらの要素を考慮して、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主要な資産を、総合的に判断すると考えられる（第 17 項参照）。

71. 土地や一部の無形固定資産などの非償却性固定資産も主要な資産となるが、それは本来、土地等が当該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と考えられる場合（例えば、賃貸ビルや倉庫など）に限られる。しかしながら、我が国における土地の比重に鑑みると、前項で示したような要素を考慮しても、実務上、土地を幅広く主要な資産と判断するケースが想定される。土地を主要な資産とした場合、減損損失を認識するかどうかを判定するために見積られる割引前の将来キャッシュ・フローは、使用期間が無限になりうることから、その見積る期間は20年と制限されている（減損会計基準 注解（注4）参照）ものの、それでも機械設備等の償却性固定資産の経済的残存使用年数より一般的には長いため、土地等の非償却性固定資産を主要な資産とする場合には、通常の要素に加え、資産グループにおいて当該土地等の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（第17項なお書き参照）。

なお、現実的には、長期間の割引前将来キャッシュ・フロー総額の見積りが必要になるような場合、通常、土地等の帳簿価額は相当程度以上あると考えられる。また、土地の帳簿価額が著しく低いために、資産グループの帳簿価額の合計に占める割合が低くなっている場合があるとしても、そのような場合には、土地に含み益があるため当該資産グループについて、減損損失を認識すべきであるとされる可能性は低いと想定される。このため、實際上、減損処理を検討するにあたって前段のような条件を加えても、土地が本来的に当該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と考えられる場合に、その実態が反映されなくなるというおそれはないと考えられる。

72. 共用資産は、複数の資産又は資産グループの将来キャッシュ・フローの生成に寄与する資産（減損会計基準 注解（注1）5.参照）であり、資産グループには含まれず、また、共用資産の帳簿価額を当該共用資産に関連する資産又は資産グループに合理的な基準で配分することができる場合（減損会計基準 二 7.参照）でも、物理的には1つである資産を減損処理の観点から計算上、各資産又は資産グループに配分したにすぎないため、主要な資産には該当しないと考えられる。

のれんも、それ自体では独立したキャッシュ・フローを生まず、また、購入した事業等の超過収益力を示すとしても資産グループの将来キャッシュ・フロー生成能力にどの程度貢献しているか不明確な場合が多いと考えられるため、主要な資産に該当しないと考えられる（第18項参照）。

減損損失の測定

73. 資産グループについて認識された減損損失は、合理的な方法により、当該資産グループの各構成資産に配分するが、共用資産を加えることによって算定される減損損失の増加額の配分の考え方（第31項(5)参照）にならって、各構成資産に配分される減損損失は、各構

成資産の正味売却価額が容易に把握でき、各構成資産に配分される減損損失が、各構成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には、当該正味売却価額を下回る結果とならないように、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、他の各構成資産に配分することができると考えられる（第20項参照）。

74. 資産グループについて認識された減損損失を当該資産グループの各構成資産に配分するにあたっては、明確な方法により配分できる場合を除き、配分した減損損失を各構成資産の帳簿価額から控除し減価償却を行っていくこと等が実務上の負担となるため、資産グループ全体において処理する方法（例えば、各構成資産の減価償却は、減損損失認識前の帳簿価額に基づいて行い、資産グループとしての減損損失累計額は、減価償却の実施にあわせて、将来キャッシュ・フローの見積期間で取り崩すような方法）を簡便的に認めるべきではないかという見解もある。

しかしながら、そのような簡便的な方法は、当該資産グループの帳簿価額合計のほとんどが主要な資産の帳簿価額であるため、帳簿価額に基づく比例配分を行っても、前述したような資産グループ全体において処理する方法によっても、減損処理後の減価償却費の額がほとんど等しい場合を除き、認められないと考えられる。このように考えられる理由としては、簡便的な方法が、資産グループについて認識された減損損失を合理的な方法により当該資産グループの各構成資産に配分すること（減損会計基準 二 6.(2)参照）にはならないこと、また、減損処理後の実務上の負担については、すでに減損損失の戻入れは行わないことの考慮にも含まれていること（減損会計意見書 四 3.(2)参照）が挙げられる。

回収可能価額の算定

正味売却価額

75. 正味売却価額は、公正な評価額である時価から処分費用見込額を控除して算定される金額（減損会計基準 注解(注1)2.参照）であり、企業が売却等により現在時点でキャッシュ・フローとして受け取ることのできる価額と考えられる。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る正味実現可能価額は、割引前の将来時点の回収額も含まれると考えられるが、いずれも当該資産の売却等を前提とした価額が資産の評価額の基礎となっている。

76. 正味売却価額は、以下のような場合に算定される。
- (1) 減損損失の認識の判定において、割引前将来キャッシュ・フローの総額を見積るにあたり、経済的残存使用年数経過時点における使用後の処分によって生ずると見込まれる将来キャッシュ・フローを算定する場合（第14項(1)参照）。
 - (2) 減損損失の認識の判定において、割引前将来キャッシュ・フローの総額を見積るにあたり、資産又は資産グループ中の主要な資産の20年経過時点の回収可能価額を算定する場合（第14項(2)参照）

- (3) 減損損失の認識の判定において、割引前将来キャッシュ・フローの総額を見積るにあたり、主要な資産の経済的残存使用年数経過時点における資産グループの主要な資産以外の構成資産の回収可能価額を算定する場合（第14項(3)参照）。
- (4) 減損損失の測定において、回収可能価額を算定する場合（第19項参照）。
- (5) 減損損失の測定において、回収可能価額のうち使用価値を算定するあたり、使用後の処分によって生ずると見込まれる将来キャッシュ・フローを算定する場合（第23(2)参照）。

正味売却価額の算定は、(4)のように現在時点において行われる場合のみならず、(1)、(2)、(3)及び(5)のように、将来時点において行われる場合もある（第22項参照）。

- 77. 正味売却価額を算定するにあたって、固定資産においては、観察可能な市場価格が存在する場合は多くはないが、存在するときには、金融資産と同様に、原則として、市場価格に基づき価額を時価とすることが考えられる（第21項(1)参照）。また、具体的な市場価格は「金融商品会計に関する実務指針」第48項から第52項に準ずると考えられる。
- 78. 市場価格が観察できない場合に求められる資産又は資産グループの合理的に算定された価額は、一般に、以下に示すようなコスト・アプローチやマーケット・アプローチ、インカム・アプローチによる見積方法が考えられ、資産の特性等によりこれらのアプローチを併用又は選択して算定することとなると考えられる（第21項(2)参照）。
 - (1) コスト・アプローチは、同等の資産を取得するのに要するコスト（再調達原価）をもって評価する方法である。例えば、不動産の鑑定評価においては原価法が相当し、この手法による試算価格は積算価格と呼ばれている（「不動産鑑定評価基準」第7章第1節参照）。
 - (2) マーケット・アプローチは、同等の資産が市場で実際に取引される価格をもって評価する方法である。例えば、不動産の鑑定評価においては取引事例比較法が相当し、この手法による試算価格は比準価格と呼ばれている（「不動産鑑定評価基準」第7章第1節参照）。
 - (3) インカム・アプローチは、同等の資産を利用して将来において期待される収益をもって評価する方法である。例えば、不動産の鑑定評価においては収益還元法が相当し、この手法による試算価格は収益価格と呼ばれている（「不動産鑑定評価基準」第7章第1節参照）。不動産が直接的にキャッシュ・フローを生み出している場合には、当該方法が重視され、具体的には、直接還元法や割引キャッシュ・フロー（DCF）法などがある。
- 79. 不動産鑑定基準における鑑定評価にあっても、第78項に掲げられた3手法の適用により求められた価格（試算価格）を調整して、鑑定評価額を決定する（「不動産鑑定評価基準」第8章参照）。その他の固定資産についても、例えば、船・航空機、建設機械等、同種の資産に中古市場があればマーケット・アプローチを基礎として、また、その資産に汎用性があれば第三者の利用を前提としたインカム・アプローチを基礎として、合理的に算定され

た価額を見積ることが考えられる。

80. 減損損失の測定において、企業は、市場価格や合理的に算定された価額である時価を得て、現時点の正味売却価額（第19項、第21項及び第76項(4)参照）を算定することとなると考えられる。この際、現時点の正味売却価額を算定する場合にも、将来時点の正味売却価額を算定するときと同様に、代替的な手法（第22項参照）を認めるべきではないかという意見がある。

しかしながら、以下のような理由により、現時点の正味売却価額を算定する場合には、重要性が乏しい場合を除き（第21項(2)参照）、代替的な手法は認められないと考えられる。

- (1) 現時点の正味売却価額は、将来時点の正味売却価額と異なり、より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と考えられること。
 - (2) 回収可能価額は、資産又は資産グループの正味売却価額と使用価値のいずれか高い方の金額であり、正味売却価額が使用価値より高い場合、企業は資産又は資産グループを既に売却していると考えられるため、通常、使用価値は正味売却価額より高いと考えられる。したがって、減損損失の測定において、すぐに処分が予定されている場合などを除き、常に現時点の正味売却価額を算定する必要はないと考えられること。
81. 処分費用見込額は、現時点でキャッシュ・フローとして支払わなければならない価額と考えられるため、売却等による回収額である正味売却価額を算定するにあたり、時価からその現在価値が控除される（第21項(3)参照）。ただし、重要性に乏しい場合には、将来時点に生ずると見込まれる処分費用額を現在価値に割り引く必要はないと考えられる。

82. 「不動産鑑定評価基準」では、DCF法における復帰価格（保有期間の満了時点における対象不動産の価格）を、その後の一期間の純収益と最終還元利回りから算定することとしており、これを踏まえれば、例えば、経済的残存使用年数経過時点における正味売却価額は、経済的残存使用年数経過後の収益見込額を当該時点の収益率（最終還元利回り）で割り戻した価額から処分費用見込額を控除して算定することが考えられる。

ただし、将来の純収益、当該収益に影響を与える要因の変動予測や予測に伴う不確実性を求めることは容易ではない場合が多いため、このような方法によって正味売却価額を算定することが困難な場合には、現在の正味売却価額から適切な減価額を控除した金額を用いることができると考えられる（第22項ただし書き参照）。減価額は、将来時点までの物理的、機能的、経済的な要因を考慮して算定することが考えられるが、実務上、適切と考えられる定額法や定率法などの方法によって簡便的に算定することも認められると考えられる。

83. 減損損失の認識の判定は、成果の不確定な事業用資産の減損における測定が主観的にならざるを得ない点を考慮して、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、減損の兆候がある資産又は資産グループについて、これらが生み出す割引前の将来キャッシュ・フローの総額を見積るにあたって算定される正味売却価額（第76項(1)から(3)参照）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考えられる。このため、割引前将来キャッシュ・フローの総額を見積る際の正味売却価額を算定するにあたって、市場価格や合理的に算定された価額である時価が容易に入手することができない場合には、現在の時価に代えて、現在における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を用いて、現在の正味売却価額を算定することができるものと考えられる（第 22 項参照）。

また、減損損失の測定においても、将来時点において正味売却価額の算定を行う場合（第 76 項(5)参照）には、将来の純収益、当該収益に影響を与える要因の変動予測や予測に伴う不確実性を求めることは容易ではないときが多いため、現在の正味売却価額から適切な減価額を控除した金額を用いることができると考えられる（第 22 項ただし書き参照）。このような代替的な方法による場合、現在の正味売却価額は、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考えられる。したがって、このような場合も、市場価格や合理的に算定された価額である時価が容易に入手することができないときには、現在における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を用いて、現在の正味売却価額を算定することができるものと考えられる（第 22 項参照）。

使用価値

84. 使用による回収額である使用価値は、以下のような場合に算定される。

- (1) 減損損失の認識の判定において、割引前将来キャッシュ・フローの総額を見積るにあたり、資産又は資産グループ中の主要な資産の 20 年経過時点の回収可能価額を算定する場合（第 14 項(2)参照）
- (2) 減損損失の認識の判定において、割引前将来キャッシュ・フローの総額を見積るにあたり、主要な資産の経済的残存使用年数経過時点における資産グループの主要な資産以外の構成資産の回収可能価額を算定する場合（第 14 項(3)参照）
- (3) 減損損失の測定において、回収可能価額を算定する場合（第 19 項参照）

使用価値の算定は、通常、(3)のように現在時点において行われるが、(1)及び(2)のように、将来時点において行われる場合もある（第 24 項参照）。

85. 将来時点における使用価値を算定する場合（第 84 項(1)及び(2)参照）当該時点以降に見込まれる将来キャッシュ・フローは、企業に固有の事情を反映した合理的で説明可能な仮定及び予測に基づいて見積ることとなると考えられる（第 24 項参照）。ただし、通常、長期間経過後の将来キャッシュ・フローを合理的で説明可能な仮定及び予測に基づいて見積ることは困難と考えられ、その場合、回収可能価額は、当該時点の正味売却価額（第 22 項参照）となる。

将来キャッシュ・フロー

86. 減損会計における将来キャッシュ・フローは、資産又は資産グループの時価を算定するた

めではなく、企業にとって資産又は資産グループの帳簿価額が回収可能かどうかを判定するため、又は、企業にとって資産又は資産グループがどれだけの経済的な価値を有しているかを算定するために見積られることから、企業に固有の事情を反映した合理的で説明可能な仮定及び予測に基づいて見積ることとされている(減損会計意見書 四 2.(4) 参照)。このため、将来キャッシュ・フローは画一的に見積られるわけではないが、合理的で説明可能な仮定及び予測に基づき見積られる必要があるため、適用指針では、実務上、必要と考えられる留意点を列挙することを考えている(第 25 項参照)。

87. 建設仮勘定は、使用に供されていないが、固定資産に分類される資産であるため減損会計基準の対象になり、建設仮勘定に減損の兆候がある場合(例えば、将来、当該資産が使用される営業活動から生ずる損益が継続してマイナスとなる見込みであること(この点については、第 8 項参照)や、当初の計画に比べ建設が著しく滞っていること(この点については、第 9 項参照))には、減損損失を認識するかどうかの判定及び減損損失の測定に際して、将来キャッシュ・フローを見積る必要がある(第 26 項(4)参照)。
88. 将来キャッシュ・フローの見積りの方法には、最頻値法(生起する可能性の最も高い単一の金額を見積る方法)と、期待値法(生起し得る複数の将来キャッシュ・フローをそれぞれの確率で加重平均した金額を見積る方法)がある。期待値法は、不確実性のある将来キャッシュ・フローの生起しうる金額とその確率によって、その期待値を見積るため、確率分布を考慮しているという点で最頻値法よりも理論的には優れている。特に、企業が固定資産の使用や処分に関して、いくつかの選択肢を検討している場合や、生じ得る将来キャッシュ・フローの幅を考慮する必要がある場合には、期待値法は有用であると考えられるが、実務上は、不確実性を確率として捉えることは困難であり、最頻値法により企業の合理的な使用計画等に基づいて単一の金額を見積ることが一般的であると考えられるため、いずれの方法も適用できるとされている(減損会計意見書 四 2.(4) 参照)。
89. 将来キャッシュ・フローの見積りにあたっては、当該資産又は資産グループに関連して間接的に生ずる支出も、将来キャッシュ・フローの見積りに際し控除する(減損会計基準 二 4.(4)参照)。この際、間接的に生ずる支出は、現金基準に基づいて見積ることとなるが、実務上、発生基準に基づいて見積られた使用計画や予算を用いることが多いと考えられることから、発生基準に基づいて見積ることができると考えられる。ただし、すでに支出された共用資産の取得価額に基づいて算定される減価償却費は、間接的に生ずる支出に含めないと考えられる(第 28 項参照)。これは、減損会計基準における共用資産の減損損失の認識の判定及び測定が、より大きな単位でグルーピングを行う方法を原則としているものの、当該資産又は資産グループの将来キャッシュ・フローの見積りに際して、共用資産の減価償却費を控除することとした場合には、共用資産の帳簿価額を資産又は資産グループに配分する方法を採用する考え方と近く、原則的な方法となじまないこととなるためと考えられる。
90. 利息の支払額については、通常、固定資産の使用又は処分から直接的に生ずる項目ではな

いことから、将来キャッシュ・フローの見積りには含めないこととした(減損会計意見書 四 2.(4) 参照)とされている。これは、資産又は資産グループの将来キャッシュ・フローの見積りが、企業の資金調達手段やその構成には左右されないということも考慮されていると考えられる。

ただし、固定資産の建設に要する支払利息で稼働前の期間において取得原価に算入されている場合は、利息の支払額は当該資産の帳簿価額の回収可能性に影響を及ぼしているため、今後も算入されると考えられる期間に関する利息の支払額は、将来キャッシュ・アウト・フローの見積りに含めることが適当であると考えられる(第 29 項参照)。

使用価値の算定に際して用いられる割引率

91. 資産又は資産グループに係る将来キャッシュ・フローがその見積り値から乖離するリスクについて、将来キャッシュ・フローの見積りに反映されていない場合、使用価値の算定に際して用いられる割引率は、貨幣の時間価値と将来キャッシュ・フローがその見積り値から乖離するリスクの両方を反映したものとなり(減損会計基準 注解(注 6)参照) また、それは、将来キャッシュ・フローの見積りと同様に、企業に固有の事情を反映して見積られるものと考えられる。したがって、企業は、内部管理目的の経営資料や使用計画等の企業内部の情報を用いたり(第 30 項(1)参照) 当該企業に要求される資本コストを用いたりして(第 30 項(2)参照) 当該割引率を算定することになると考えられる。前者に関しては、例えば、類似した設備投資の意思決定を継続的にハードル・レートを用いて行っている場合や、事業部別資本コストを活用している場合には、これらを基礎として、経営環境などの企業の外部要因に関する情報や企業が用いている内部の他の情報に照らし修正を加え、当該収益率を計算することが考えられる。

また、これらの割引率を得ることは困難であるが、類似の賃貸用不動産における還元利回りなどのように、当該資産又は資産グループに類似した資産又は資産グループに固有のリスクを反映した市場平均と考えられる合理的な収益率(第 30 項(3)参照) が得られる場合には、代替的に、このような割引率を用いることも考えられる。

なお、企業によって算定される割引率(第 30 項(1)参照)は、企業に固有の事情を反映して見積られるが、合理的で説明可能な仮定及び予測に基づく必要がある。実務上、このような要請に応えることが容易ではない場合も考えられるが、収益性を極大化する企業行動を踏まえれば、通常、当該企業に要求される資本コスト(第 30 項(2)参照)と大きく相違することは少なく、また、市場平均と考えられる合理的な収益率(第 30 項(3)参照)を下回ることはないと考えられるため、このような関係を考慮することも合理的で説明可能な仮定及び予測を行うにあたっては有意義であると考えられる。

92. 借入資本の比率が極めて高い企業や、大型プロジェクトでほとんどを借入金で賄っているような場合には追加借入利率をもって資本コストとすることも考えられるが、借入資本の比率が高い場合には通常、自己資本コストが高く、追加借入利率のみを割引率とした

場合には、当該企業における当該資産に固有のリスクを反映した収益率より著しく低くなることは明らかであるため、原則として、追加借入利率を用いることはできないと考えられる。ただし、前述したような割引率を算定することが困難であるが、当該資産又は資産グループのみを裏付け（いわゆるノンリコース）として大部分の資金調達を行ったときに適用されると合理的に見積られる利率が得られる場合には、代替的に当該利率を用いて割引率を算定することが考えられる（第30項(4)参照）。

共用資産及びのれんの取扱い

共用資産の取扱い

93. 一般に、共用資産の帳簿価額を合理的な基準で各資産又は資産グループに配分することは困難であると考えられるため、共用資産を含む、より大きな単位又は共用資産自体に減損の兆候がある場合の共用資産に係る減損損失を認識するかの判定及び減損損失の測定は、共用資産が関連する複数の資産又は資産グループに共用資産を加えた、より大きな単位で行うこととされている（減損会計意見書 四 2.(7) 及び減損会計基準 二 7.参照）。

この際、共用資産を加えることによって算定される減損損失の増加額は、共用資産に配分するが、共用資産に配分される減損損失が、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には、当該超過額を各資産又は資産グループに合理的な基準により配分することとなる（第20項参照）。ここで合理的な基準については、資産グループについて認識された減損損失が、帳簿価額に基づく比例配分の方法の他、各構成資産の時価を考慮した配分等の方法が合理的と認められる場合には、当該方法によることができる（減損会計意見書四 2 (6) 参照）とされていることから、この方法に準じて、各資産又は資産グループの回収可能価額が容易に把握できる場合には、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比率により配分することが考えられる（第31項(5)参照）。

94. 共用資産の帳簿価額を当該共用資産に関連する資産又は資産グループに合理的に配分することができる場合には、共用資産の帳簿価額を資産又は資産グループに配分する方法を採用することができる（減損会計基準 二 7.参照）。共用資産とは、複数の資産又は資産グループの将来キャッシュ・フローの生成に寄与する資産をいい（減損会計基準 注解(注1) 5.参照）本社ビルなどのいわゆる全社資産のみならず、複数の資産グループに係る福利厚生施設や開発、動力、修繕、運搬等を行う設備なども該当する。共用資産の帳簿価額を資産又は資産グループに配分して管理会計を行っている場合や、共用資産であっても、各資産又は資産グループの将来キャッシュ・フローの生成に密接に関連し、その寄与する度合いとの間に強い相関関係を持つ合理的な配賦基準が存在する場合は考えられる。このような場合には、共用資産の帳簿価額を当該共用資産に関連する資産又は資産グループに当該合理的な配賦基準で配分することができると考えられる（第32項(1)参照）。

なお、共用資産の帳簿価額を資産又は資産グループに配分する方法を採用する場合には、

原則として、翌期以降の会計期間においても同じ方法を採用する必要があり、また、当該企業の類似の資産又は資産グループにおいては、同じ方法を採用する必要がある（第 32 項(2)及び(3)参照）。

のれんの取扱い

95. のれんの帳簿価額を分割し帰属させる事業の単位は、取得の対価が概ね独立して決定され、かつ、取得後も内部管理上独立した業績報告が行われる単位（減損会計基準 注解（注 9）参照）であり、通常、資産グループより大きいが開示対象セグメントの基礎となる事業区分よりは小さいこととなると考えられる（第 34 項(1)参照）。

96. 共用資産と同様に、一般に、のれんの帳簿価額を合理的な基準で各資産グループに配分することは困難であると考えられるため、のれんを含む、より大きな単位に減損の兆候がある場合ののれんに係る減損損失を認識するかの判定及び減損損失の測定は、のれんが関連する複数の資産グループにのれんを加えた、より大きな単位で行うこととされている（減損会計意見書 四 2.(8) 及び減損会計基準 二 8.参照）。

この際、のれんを加えることによって算定される減損損失の増加額が生じた場合には、当該判定単位の超過収益力がもはや失われていると考えられるため、当該減損損失の増加額は、のれんに配分する。ただし、のれんに配分された減損損失が、のれんの帳簿価額を超過する場合には、当該超過額を各資産グループに合理的な基準により配分することとなる（減損会計基準 注解（注 11）参照）。

97. のれんの帳簿価額を当該のれんが帰属する事業に関連する資産グループに合理的に配分することができる場合には、のれんの帳簿価額を資産グループに配分する方法を採用することができる（減損会計基準 二 8.参照）。のれんも、共用資産と同様に、のれんの帳簿価額を資産グループに配分して管理会計を行っている場合や、各資産グループの将来キャッシュ・フローの生成に密接に関連し、その寄与する度合いとの間に強い相関関係を持つ合理的な配賦基準が存在する場合には、のれんの帳簿価額を当該のれんに関連する資産グループに当該合理的な配賦基準で配分できると考えられる（第 36 項(1)参照）。

なお、のれんの帳簿価額を資産グループに配分する方法を採用する場合には、原則として、翌期以降の会計期間においても同じ方法を採用する必要があり、また、当該企業の類似の資産グループにおいては、同じ方法を採用する必要がある（第 36 項(2)及び(3)参照）。

減損処理後の会計処理

98. 減損処理は、減損損失を認識すべきであると判定された資産又は資産グループについて、帳簿価額を回収可能価額まで減額し、当該減少額を減損損失として当期の損失とするものであり、必ずしも貸借対照表価額を求めるものではないと考えられる。したがって、期中において減損処理が行われた場合には、減損損失を控除した帳簿価額に基づき減価償却を行い（第 38 項参照）未償却残高を貸借対照表価額とすることとなると考えられる。

99. 従来、自社使用又は賃貸事業用目的のために保有していた固定資産を、減損処理後、合理的な理由に基づき、販売目的で保有することに目的を変更した場合には、当該固定資産の帳簿価額を固定資産から流動資産に振り替えることとなり、財務諸表に重要な影響を与える場合は、追加情報として、その旨及び金額を貸借対照表に注記することとなると考えられる（この点については、「販売用不動産等の強制評価減の要否に関する監査上の取扱い」10 参照）。なお、販売目的で保有することとは、当該資産の売買やあっ旋を業とする企業が当該営業活動を遂行するために保有することを指すと考えられる（第 38 項また書き参照）。
100. 処分が予定されている資産について減損処理が行われた場合、回収可能価額は通常、売却による回収額である正味売却価額となると考えられる。減損処理を行い、一定期間経過後に処分するような場合など、減損処理後の帳簿価額が残存価額と異なるときには、処分が予定されている場合でも、残存価額まで減価償却を行うこととなると考えられる（第 38 項また書き参照）。

表示及び開示

貸借対照表における表示

101. 減損処理を行った資産の貸借対照表における表示は、原則として、直接控除形式によるが、独立間接控除形式又は合算間接控除形式によることもできる。この際、減損損失累計額と減価償却累計額の性格は異なり、また、減価償却累計額のない土地についても間接控除形式を採用ことができると考えられることから、貸借対照表において、減価償却累計額の表示形式と同じものとなる必要はないと考えられる（第 39 項参照）。

注記事項

102. 重要な減損損失を認識した場合には、減損損失を認識した資産、減損損失の認識に至った経緯、減損損失の金額、資産のグルーピングの方法、回収可能価額の算定方法等の事項について注記する（減損会計基準 四 3.参照）が、この中には、少なくとも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という考え方がある。これは、当該割引率が、企業に固有の事情を反映して見積られることから開示を行うことが適当であり、また、翌期以降、当該資産又は資産グループの収益性を反映する情報であることから、有用であると考えられることによる。

これに対して、企業に固有の事情を反映して見積られるとしても、適用指針に基づいて算定されている限り、開示する必要性は乏しく、使用価値の算定に際して用いられた割引率を注記することとなる事項に必ずしも含める必要はないという考え方がある。したがって、この取扱いについては、引続き検討することとする（第 40 項参照）。

その他

中間会計期間において減損処理を行った資産に係る取扱い

103. 年度決算では、中間会計期間を含む事業年度全体を対象として改めて会計処理が行われる（中間財務諸表作成基準 注解（注1）参照）。ただし、減損処理は、必ずしも貸借対照表価額を求めるものではないと考えられ、中間会計期間において減損処理を行った場合でも、年度決算までに資産又は資産グループに新たな減損の兆候があり追加的に減損損失を認識すべきであると判定されるときを除いて、年度決算において、中間会計期間を含む事業年度全体を対象として改めて会計処理を行う必要はないと考えられる（第41項参照）。

再評価を行った土地について減損処理を行った場合の土地再評価差額金の取扱い

104. 減損処理は、商法第34条第2号の規定による帳簿価額の減額と解されるため、再評価を行った土地に係る再評価差額金は取り崩されることとなると考えられる（「土地の再評価に関する法律」第8条第2項参照）。土地再評価差額金の取扱いについては、その他有価証券の評価差額の取扱いと同様に、当該取崩額を当期の損益として処理するという見解や、国際的な基準に鑑み、貸方残高であった場合には当該取崩額を特別利益として計上するという見解も考えられるが、適用指針では、剰余金修正を通して未処分利益に繰り入れることとなると考えている（第42項参照）。これは、法律の定めのもとで1回限りの臨時的かつ例外的に行われた再評価差額金は、すでに一部が自己株式の消却に用いられている場合もあり、また、土地再評価差額金に関する現在の会計慣行における土地の売却と同様の考え方を採ることが適当と考えられることによる。

なお、取り崩すこととなる減損処理を行った部分に係る土地再評価差額金の金額は、以下のように算定される。

- (1) 減損処理後の土地の帳簿価額が増額した直前の帳簿価額以上である場合、当該土地再評価差額金のうち、減損処理した金額に相当する金額（「土地の再評価に関する法律」第8条第2項第1号参照）
- (2) 減損処理後の土地の帳簿価額が増額した直前の帳簿価額に満たない場合及び減額した土地を減損処理した場合、当該土地再評価差額金の全額（「土地の再評価に関する法律」第8条第2項第2号及び第3号参照）

105. 減損処理を行った場合に取り崩される土地再評価差額金との関連で、利益処分により積み立てられた圧縮積立金、特別償却準備金、その他租税特別措置法上の諸準備金（以下「諸準備金等」という。）についても、減損処理を行った場合、取り崩すのではないかという見解も考えられる。しかしながら、会計上は任意積立金として積み立てられたものの取崩しであるから、一般の任意積立金と同様の考え方に従って処理されることになり、また、一般に、税務上の益金算入に準拠して行われる諸準備金の取崩しは、目的取崩しではないと考えられている（日本公認会計士協会審理室情報 No. 3「利益処分により積み立てられた租税特別措置法上の諸準備金の取崩しについて」参照）。このため、株主総会の利益処分の

決議として処理された場合以外は、取り崩されないと考えられる。

実施時期等

106. 減損会計基準及び適用指針を適用するにあたっては、「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「連結調整勘定の効果が取得時の見積りに基づく期間よりも早く消滅すると見込まれる状況が発生した場合には、連結調整勘定残高について相当の減額を行わなければならない。」という会計処理との関係を整理する必要があると考えられる（第 44 項(1)参照）。
107. 持分法の適用における連結調整勘定相当額は、関連会社株式などの投資に含められ、連結調整勘定と同様に処理されている（連結財務諸表原則 注解 17 3(1)、「持分法に関する実務指針」第 9 項）。しかしながら、持分法は投資額を修正する会計処理であり、減損会計基準及び適用指針を適用するにあたっては、連結調整勘定と異なり、連結調整勘定相当額を持分法適用会社の各事業へ分割する必要はなく、連結調整勘定相当額の減損処理は、原則として、当該持分法適用の出資全体に関して適用されると考えられる（第 65 項参照）。この場合には、「持分法に関する実務指針」第 9 項を見直す必要があると考えられる（第 44 項(2)参照）。
108. 減損会計基準及び適用指針を適用するにあたっては、監査第二委員会報告第 2 号「休止固定資産の会計処理及び表示と監査上の取扱い」に基づいて行われる会計処理と、例えば、以下の点で整合しない場合があるため、これを見直す必要があると考えられる（第 44 項(3)参照）。
- (1) 当該監査第二委員会報告では、将来再使用の見込が客観的にない固定資産を廃棄として会計処理（帳簿価額が利用価額又は売却価額を超える額は、これを特別損失として処理）するが、利用価額を用いる場合やその算定方法などが不明確である。減損会計基準では、将来再使用の見込が客観的にない以上、設備としての機能を現に有していてもいなくとも、当該資産又は資産グループから得られる割引前将来キャッシュ・フローは現時点の正味売却価額であり、したがって、当該正味売却価額が帳簿価額を下回る場合には、正味売却価額まで減額が必要と考えられる。
 - (2) 同様に、当該監査第二委員会報告では、将来再使用の見込が客観的にあるものの、設備としての機能を現に有していない固定資産を廃棄として会計処理する。減損会計基準では、合理的な使用計画等を考慮して見積られる割引前将来キャッシュ・フローの総額が帳簿価額を下回る場合には、減損損失を認識することとなると考えられる。
109. 固定資産について減損損失を認識すべきと判断された場合、帳簿価額を回収可能価額まで減額することとなる。これに対して、合理的な理由に基づき、固定資産からたな卸資産として流動資産に振り替え（第 38 項また書き及び第 99 項参照）、その後、時価が取得原価より著しく下落した場合には、回復する見込みがあると認められるときを除き、時価をもって貸借対照表価額とする（企業会計原則 第三 五 A ただし書き参照。以下「強制評価減」と

いう。)こととなる。このため、固定資産からたな卸資産として流動資産に振り替えた場合には、固定資産のまま計上されている場合と比べ、会計処理の相違が生ずるおそれがあると考えられる。

減損会計基準及び適用指針を適用するにあたっては、固定資産からたな卸資産としての流動資産への振り替えや、たな卸資産（特に販売用不動産等）の時価などについて、整理することが考えられる（第44項(4)参照）。

設例による考え方の整理

以下の設例は、「適用指針の考え方」及び「考え方の背景」で示された内容について理解を深めるためのものであり、仮定として示された前提条件の記載内容は、経済環境や各企業の実情等に応じて異なることとなることに留意する必要がある。

[設例 1] 資産のグルーピング (第 4 項参照)

[設例 1-1] 製造業 - 機能別の区分を基礎にした資産のグルーピング

(1) 前提条件

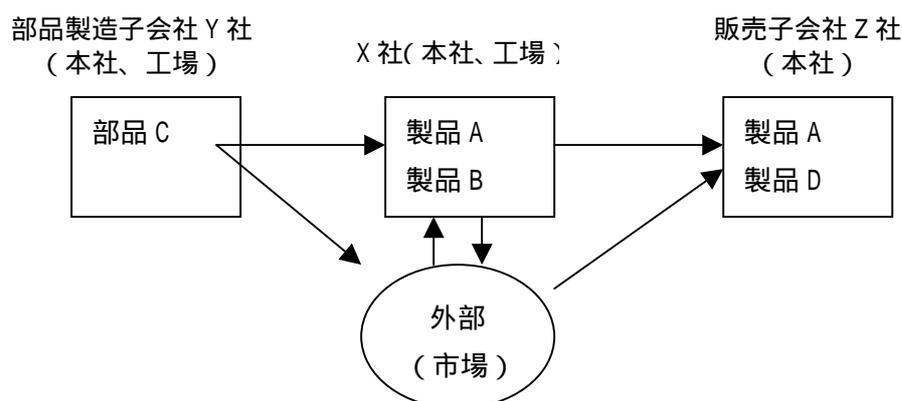
X 社は、製品 A 及び B を 1 つの工場 (本社も同所にある。) で製造している。同社は連結子会社 (100% 所有) として、部品製造子会社の Y 社、販売子会社の Z 社を所有している。

Y 社は、製品 A その他に使用するために、1 ヶ所の工場兼本社で部品 C を製造している。

X 社は Y 社から仕入れた部品 C を中心に製品 A を専用のラインで製造し、また、外部から仕入れた部品により製品 B を他の専用ラインで製造している。製品 A は Z 社へ、製品 B は外部へ販売している。

Z 社は本社 (外部から賃借) にて、製品 A をすべて X 社から仕入れ、また、製品 D を外部から仕入れ、各々、小売店へ卸している。

X 社は製品 A と製品 B の事業部に分かれ、Z 社は製品 A と製品 D の事業部に分かれ管理されている。それぞれの事業部の下には収支管理されている単位はない。また、製品 A、製品 B、製品 D のそれぞれの売上は相互依存的ではない。



(2) 考え方

個別財務諸表

X 社は、製品 A の事業部と製品 B の事業部に分かれており、各々で製造・販売されている製品 A と製品 B の売上は相互依存的ではないため、それぞれが他の資産又は資

産グループのキャッシュ・フローから概ね独立したキャッシュ・フローを生み出す最小の単位であると考えられる。このため、X社の資産のグルーピングの単位は、製品Aの製造ラインと、製品Bの製造ラインと考えられる。なお、X社の本社と工場の土地・建物は、製品Aの製造ラインと製品Bの製造ラインの将来キャッシュ・フローの生成に寄与する資産であり、共用資産と考えられる。

連結財務諸表

連結財務諸表における他の資産又は資産グループのキャッシュ・フローから概ね独立したキャッシュ・フローを生み出す最小の単位は、Y社、X社の製品Aの製造ライン、X社の製品Bの製造ライン、Z社の製品A事業部と、Z社の製品D事業部であると考えられる。しかし、製品Aについては、X社の製品Aの製造ラインとZ社の製品A事業部は、キャッシュ・イン・フローが相互依存的と考えられるため、この場合には、両者を合わせたものがグルーピングの単位になると考えられる。

なお、Y社も含めて連結上、「製品A事業部」として管理している場合には、資産のグルーピングが以下のように見直されることが考えられる。

- ・ 製品Aグループ（Y社、X社の製品A事業部、Z社の製品A事業部）
- ・ 製品Bグループ（X社の製品B事業部）
- ・ 製品Dグループ（Z社の製品D事業部）

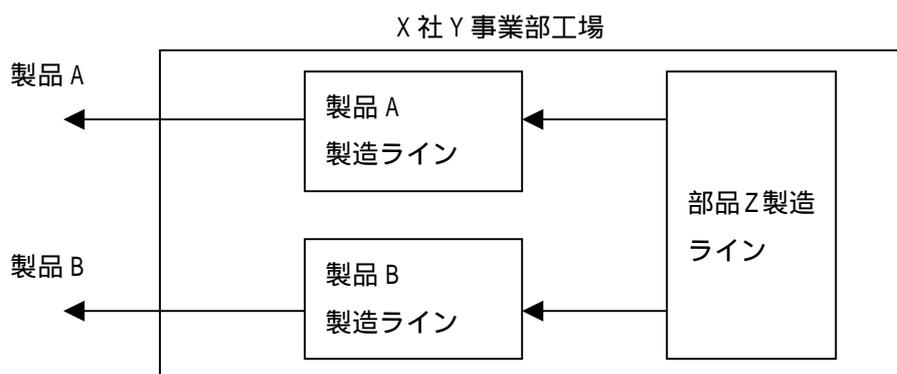
この場合、X社の本社と工場の土地・建物は、製品Aグループと製品Bグループの共用資産と考えられる。

[設例 1-2] 製造業 - 製品別の区分を基礎にした資産のグルーピング

(1) 前提条件

X社Y事業部は工場を所有しており、まずZ製造ラインにて製品A、Bに共通の部品製造を行い、製造した全ての部品をA製造ライン、B製造ラインでそれぞれ追加加工し、直接外部に販売している。

X社Y事業部では、A製造ライン及びB製造ライン単位では収支管理を行っているが、Zライン単位では収支の把握はなされていない。また、業績管理は事業部単位その他、各製品単位で行っている。



(2) 考え方

まず、X社Y事業部の管理会計上の単位は、収支管理を行っているA製造ライン及びB製造ライン、業績管理を行っている各製品及び全事業部であるが、このうち最小の単位と考えられるのはA製造ライン及びB製造ラインの単位であるため、当該単位が資産のグルーピングの基礎となる。

製品Aと製品Bの用途等が全く別であることなどにより、キャッシュ・イン・フローが相互に依存していない場合は、A製造ライン及びB製造ラインがグルーピングの単位となると考えられる。なお、Z製造ラインだけでは収支の把握が行われていないため、Zラインはグルーピングの単位とはならず、A製造ラインとB製造ラインの将来キャッシュ・フローの生成に寄与する共用資産と考えられる。なお、共用資産であるZ製造ラインに減損の兆候がある場合、各製品の業績管理においてZ製造ラインの帳簿価額を各資産グループに配分していたり、各製品の将来キャッシュ・フローの生成に密接に関連し、その寄与する度合いとの間に強い相関関係を持つ合理的な配賦基準が存在したりするときには、Z製造ラインの帳簿価額を各資産グループに配分し、減損損失の認識の判定や測定をすることができると考えられる（第32項参照）。

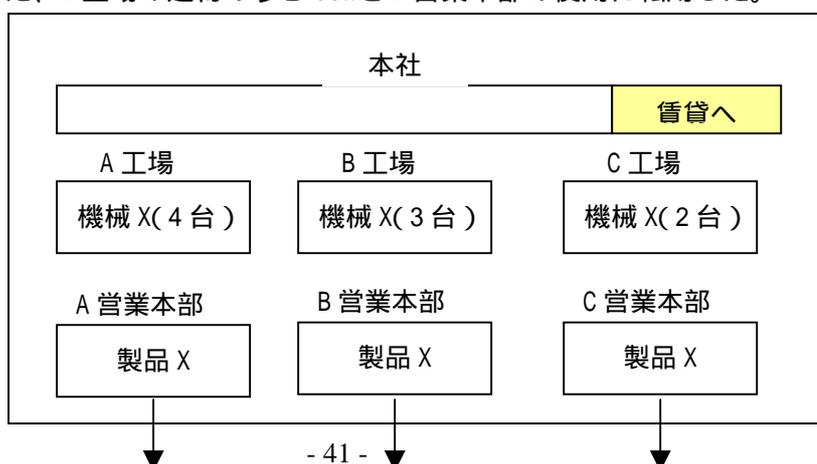
これに対して、製品Aと製品Bのキャッシュ・イン・フローが相互依存的である場合、グルーピングはより大きな単位（X社Y事業部工場全体）で行われることとなると考えられる。

[設例 1-3] 製造業 - 地域別の区分を基礎にした資産のグルーピング及び転用等

(1) 前提条件

Y社は大型機械装置Xを用いて、製品Xのみの製造・販売を営んでいる。Y社は都市部にある本社ビルのほか、A、B、Cの地域に各営業本部を設置している（全て賃借）。また、工場も当該地域にそれぞれ存在し（全て自社所有）大型機械装置X（全て自社所有）をA工場に4台、B工場に3台、C工場に2台有している。Y社の収支の把握及び管理会計上の単位はA、B、Cの各地域ごとである。

Y社は業績の悪化に伴い人員削減を行った結果、都市部の本社ビルの一部分を外部へ賃貸し、また、B工場の建物のうち30%をB営業本部の使用に転用した。



(2) 考え方

まず、Y社の収支の把握及び管理会計上の単位は地域別であるため、資産のグルーピングは A 地域 (A 工場、A 営業本部)、 B 地域 (B 工場、B 営業本部)、 C 地域 (C 工場、C 営業本部) の地域別に行われると考えられる。

また、B 工場は、Y 社の経営管理上、B 営業本部と同一の管理会計上の単位とされているため、B 工場の一部を B 営業本部で使用しても、グルーピングは変わらない。

本社ビルの一部は、外部への賃貸という異なる用途への転用が行われているが、原則として、物理的な資産がグルーピングの最小の単位と考えられるため、賃貸部分をグルーピングの単位として分割することはせず、すべてが従前どおり共用資産となると考えられる。

なお、従来は本社として使用されていたビルの多くの部分が賃貸され、製品 X の製造・販売から生ずるキャッシュ・イン・フローと相互依存的ではない場合、本社ビルは賃貸ビルとして新たにグルーピングの単位となることが考えられ、また、一部分であっても賃貸部分だけ仕様が異なること等により当初から用途が異なる場合には、それは物理的に異なる資産と考えられ、当該部分を切り離しても製品 X の製造・販売から生ずるキャッシュ・イン・フローに大きな影響を与えず、当該キャッシュ・イン・フローと相互依存的ではない場合には、当該賃貸部分が新たにグルーピングの単位となることが考えられる。

[設例 1-4] 商業・サービス業 - 店舗営業及び持株会社

(1) 前提条件

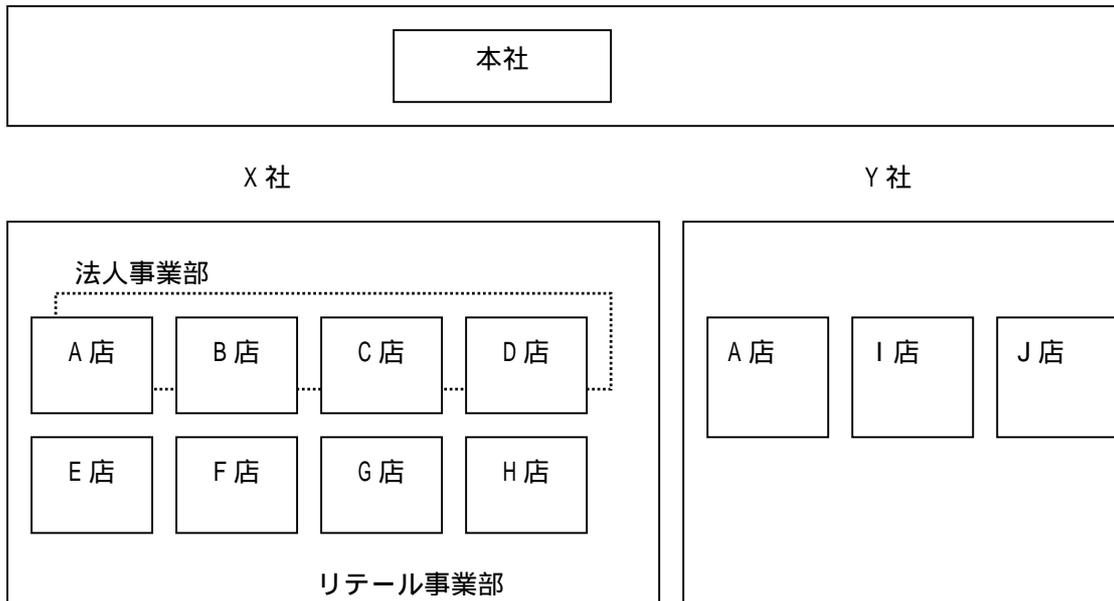
商品販売業を営んでいる XY 社 (持株会社) は、100%子会社の X 社と Y 社を有している。XY 社は本社ビルを有するのみで、具体的な営業活動は行っておらず、X 社と Y 社の管理業務を行っており、それぞれから適正な役務収入を得ている。

X 社は現在、8 支店を展開している (すべて自社所有)。連結財務諸表における開示対象は「商業」の 1 セグメントであるが、「大法人向け」(ただし、A - D 支店のみ) と「リテール」(全店あり) で事業部が分かれており、それぞれ内部管理上の単位となっている。さらに、X 社は店舗 (支店) 単位で利益管理している。

Y 社はリテール専業であり、店舗 (支店) も Y 地域を中心に展開している。もともと Y 社は規模が小さいこともあり現在、Y 地域内に 3 つの支店 (A 店以外自社所有) を有し、その単位で利益管理を行っている。

X 社と Y 社の支店網は原則別々であるが、A 店に関しては統廃合し、共同店舗にしている (X 社の所有)。なお、A 店 ~ J 店はそれぞれ担当地域が決まっており、営業範囲はほとんど重複しない。

XY 社



(2) 考え方

個別財務諸表

個別財務諸表上では、X 社は店舗単位及び事業部単位のマトリックス管理を行っているため、各店舗単位、各事業部単位、各店舗内で各事業部単位でのグルーピングが考えられる。このうち、各店舗内で各事業部単位でのグルーピングが最小となるが、原則として、物理的な資産がグルーピングの最小の単位になると考えられ、また、営業範囲はほとんど重複しないことから、他の店舗から生ずるキャッシュ・イン・フローと相互依存적ではないと考えられるため、各店舗単位がグルーピングの単位と考えられる。

一方、Y 社は事業部がリテールではなく店舗単位で利益管理されており、また、営業範囲はほとんど重複しないことから、他の店舗から生ずるキャッシュ・イン・フローと相互依存적ではないと考えられるため、各店舗単位がグルーピングの単位と考えられる。

XY 社は具体的な営業活動を行っておらず、X 社と Y 社の管理業務を行っているのみであるため、当該管理業務に関する管理会計上の単位でグルーピングがなされることが考えられる。しかし、原則として、物理的な資産がグルーピングの最小の単位になると考えられるため、本社ビルを含む XY 社全体がグルーピングの単位になると考えられる。

連結財務諸表

連結財務諸表上でも、XY 社、X 社及び Y 社の各店舗単位がグルーピングの単位と考えられる。ただし、持株会社 XY 社の本社ビルは、X 社及び Y 社の各店舗という資

産グループの将来キャッシュ・フローの生成に寄与する資産として連結管理会計上、取り扱われている場合には、連結の見地から資産のグルーピングの単位が見直され、共用資産になると考えられる。

[設例 1-5] 不動産業

(1) 前提条件

総合不動産業を営んでいる M 社は、新規に取得した A 土地を開発し、賃貸ビル、商業テナント及び文化施設を含む複合施設を建設した。賃貸ビル、商業テナント及び文化施設は同じ敷地内にあるが、それぞれ別棟となっている。

文化施設の収益性は単独では悪いが、賃貸ビルのイメージアップに伴う賃料収入の増加及び商業テナントの集客効果を見込んで、複合施設全体として回収可能との投資判断で建設に踏み切った。

M 社は、各棟ごとに収支計算を行っているが、当該複合施設全体を管理会計上の単位としている。なお、当該複合施設の近隣には M 社の類似物件は存在しない。

(2) 考え方

M 社は、それぞれ別棟となっている賃貸ビル、商業テナント及び文化施設は、各棟ごとに収支計算を行っているため、各棟をグルーピングの単位とすることが考えられる。

しかし、M 社は、賃貸ビルのイメージアップに伴う賃料収入の増加及び商業テナントの集客効果を見込んで、文化施設を含む複合施設を建設した。このため、収入が生じていても重要ではないと考えられる文化施設が、賃貸ビルと商業テナントの将来キャッシュ・フローの生成に寄与する資産と考えられる場合には、文化施設はグルーピングの単位とはならず、共用資産になると考えられる。

また、M 社は、当該複合施設全体として回収が可能との投資判断で建設に踏み切っており、当初の投資意思決定の段階から当該複合施設全体を管理会計上の単位としている。このため、文化施設から生ずる収入にも一定の重要性があり、各棟のキャッシュ・イン・フローが相互依存的であって、いずれかの棟を切り離したときには他の棟から生ずるキャッシュ・イン・フローに大きな影響を及ぼす場合には、より大きな単位である当該複合施設全体を一つのグルーピングの単位とすることが考えられる。

[設例 1-6] 輸送業

(1) 前提条件

N 社は輸送業を営んでいる。輸送路線は A、B、C、D の 4 つあり、A 路線と B 路線が N 社内部では主要路線と考えられている。これらの路線の概要は以下のとおり。

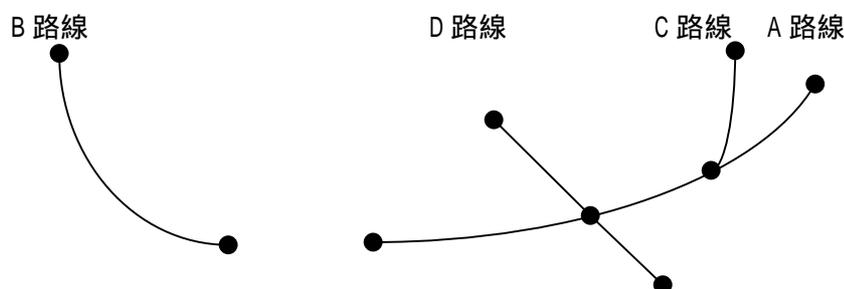
A 路線と C 路線は相互輸送（乗り入れ）をしている。

A 路線と D 路線は途中に同じ中継地（乗換駅）がある。

A 路線と B 路線は地理的に離れており、全く交わっていない。

C 路線の輸送量の大部分は A 路線も同時に使用し、いずれかを切り離したときには他の路線から生ずるキャッシュ・イン・フローに大きな影響を及ぼすと考えられている。このため、路線 A と C は、生ずるキャッシュ・イン・フローが相互依存的であると考えられている。また、D 路線の輸送量の一部しか A 路線も同時に使用しないので、路線 A と D から生ずるキャッシュ・フローは相互依存的でないと考えられている。

N 社は各路線別に収支を計算し、このうち、路線 A、C、D を A 路線グループとして管理会計上 1 つと考え、B 路線は単独で管理会計上の単位としている。



(2) 考え方

N 社の管理会計上の単位は A 路線グループと B 路線の二つであるが、継続的に収支の把握がなされている単位のうち最小のものは、各路線別であるため、これらがグルーピングの単位を決定する基礎となる。このうち、路線 A と C は、生ずるキャッシュ・イン・フローが相互依存的と考えられており、D 路線の場合は、A 路線から生ずるキャッシュ・イン・フローが相互依存的であるとは考えられていない。このため、A 路線グループのうち、路線 A と C は資産のグルーピングの単位になると考えられる。また、D 路線は単独でグルーピングの単位になると考えられる。

[設例 2] 将来キャッシュ・フローの見積りに含まれる範囲（第 26 項参照）

(1) 前提

X 社は、経済的残存使用年数を 20 年とする工場で製品 Y を製造するために機械設備 A を使用している。機械設備 A は今後 3 年間の使用を見込んでいる。工場の建物と機械設備 A は 1 つの資産グループと考えられる。

(2) 考え方

主要な資産を建物とする場合

(ケース 1-1)

X 社では、3 年後に機械設備 A の代わりに製品 Y に類似の製品 Y' を製造する機械設備 A' を 5 年間使用するという合理的な計画があるものとする。

		3 年	5 年 (計画あり)	
資産 グループ	従	機械設備 A	機械設備 A'
		製品 Y	製品 Y'	
	主	建 物		

この場合、主要な資産を建物とし、3 年経過後の合理的な計画があることから、機械設備 A' を使用することにより生ずる将来キャッシュ・フローを減損損失の認識の判定及び測定の際に使用する将来キャッシュ・フローに含めるものと考えられる。なお、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。

(ケース 1-2)

X 社では、今後も 3 年間は機械設備 A を使用するが、その後の計画は未定であるが、当該資産グループの現在の価値を維持する合理的な設備投資として、同じ製品 Y を製造する機械設備 A (経済的使用年数 5 年) の使用が行われると見込まれるものとする。

		3 年	未定 (5 年)	
資産 グループ	従	機械設備 A	機械設備 A
		製品 Y	製品 Y	
	主	建 物		

この場合、主要な資産を建物とし、当該資産グループの現在の価値を維持するための合理的な設備投資に関連する将来キャッシュ・フローは見積りに含まれるため、製品 Y を製造する機械設備 A を使用することが見込まれるときには、機械設備 A を使用することにより生ずる将来キャッシュ・フローを減損損失の認識の判定及び測定の際に使用する将来キャッシュ・フローに含めることができるものと考えられる。なお、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。

主要な資産を機械設備とする場合

(ケース 2-1)

X社では、3年後に機械設備 A の代わりに製品 Y に類似の製品 Y' を製造する機械設備 A' を5年間使用するという合理的な計画があるものとする。

		3年	5年(計画あり)	
資産 グループ	主	機械設備 A	機械設備 A'
	従	製品 Y	製品 Y'	
		建 物		

この場合、主要な資産が機械設備 A である以上、合理的な計画が存在していても、機械設備 A' を使用することにより生ずる将来キャッシュ・フローを減損損失の認識の判定及び測定の際に使用する将来キャッシュ・フローに含めることはできない。なお、この場合の将来キャッシュ・フローに含める建物の回収可能価額は、3年経過時のものとなる。

(ケース 2-2)

X社では、3年間は機械設備 A を使用するが、その後の計画は未定であるものとする。

		3年		
資産 グループ	主	機械設備 A	未定
	従	製品 Y	未定	
		建 物		

この場合、主要な資産が機械設備 A である以上、3年経過後の将来キャッシュ・フローを減損損失の判定及び測定の際に使用する将来キャッシュ・フローに含めることはできない。なお、この場合の将来キャッシュ・フローに含める建物の回収可能価額は、3年経過時のものとなる。

[設例 3] 建設仮勘定に関する将来キャッシュ・フローの見積り (第 26 項(4)参照)

(1) 前提

Y 社は、現在自社使用の建物を建設中であり、X1 年度末貸借対照表には当該建物に係る建設仮勘定 50 が計上されている。X2 年度に当該建設中の建物に減損の兆候が存在し、今後竣工までに要する支出および竣工後に生ずる将来キャッシュ・フローを見積ったところ、以下のとおりであった。

		将来キャッシュ・フロー見積額				
		X2 年度	X3 年度	X4 年度	X5 年度以降	合計
ケース 1	キャッシュ・イン・フロー	-	-	-	420	420
	キャッシュ・アウト・フロー	100	100	50	100	350
ケース 2	キャッシュ・イン・フロー	-	-	-	390	390
	キャッシュ・アウト・フロー	100	100	50	100	350

(2) 考え方

減損損失の認識の判定及び測定の際に使用する建設仮勘定等の将来キャッシュ・フローは、合理的な使用計画に基づき、完成後に得られるであろうキャッシュ・イン・フローの見積額から完成まで及び完成後の利用や処分に要するキャッシュ・アウト・フローの合理的な見積額を控除して算定することになると考えられる。この考え方によれば、ケース 1 及び 2 の減損損失の認識の判定は以下のとおりと考えられる。

	建設仮勘定 (A)	将来キャッシュ・フロー総額 (D)	キャッシュ・アウト・フロー総額 (B)	キャッシュ・イン・フロー総額 (C)	帳簿価額と将来キャッシュ・フローとの比較 (D) - (A)	判定
ケース 1	50	70	350	420	20	減損認識せず
ケース 2	50	40	350	390	10	減損認識

支出総額には、建設仮勘定 50 計上時の支出額は含めていない。

(ケース 1)

当該建設仮勘定の将来キャッシュ・フローの総額は、建物の建設に要する X2 年度から X4 年度の支出額及び X5 年度以降の完成後の利用等による支出額の合計額 (350) と完成後の建物から生ずるキャッシュ・イン・フロー (420) の合計額 70 であり、建設仮勘定の帳簿価額 50 を上回っている。したがって、ケース 1 では、減損損失の認識を行う必要はないと考えられる。

(ケース2)

当該建設仮勘定の将来キャッシュ・フローの総額は、建物の建設に要する X2 年度から X4 年度の支出額及び X5 年度以降の完成後の利用等による支出額の合計額 (350) と完成後の建物から生ずるキャッシュ・イン・フロー (390) の合計額 40 であり、建設仮勘定の帳簿価額 50 を下回っている。したがって、ケース2の建設仮勘定については、減損損失の認識を行う必要があると考えられる。

[設例 4] 将来キャッシュ・フローの見積方法 (第 27 項参照)

(1) 前提

資産 A 及び B の将来キャッシュ・フローは、それぞれ以下のように考えられているものとする。

資産 A				資産 B			
	キャッシュ・フロー	生起し得る確率	キャッシュ・フロー × 確率		キャッシュ・フロー	生起し得る確率	キャッシュ・フロー × 確率
	75	10%	7.5		85	12%	10.0
最頻値	70	80%	56.0	最頻値	80	13%	10.0
	65	10%	6.5		75	16%	12.0
		期待値	70.0		70	18%	13.0
					65	16%	10.0
					60	14%	8.0
					50	12%	6.0
						期待値	70.0

(2) 考え方

将来キャッシュ・フローの見積りの方法には、生起し得る複数の将来キャッシュ・フローをそれぞれの確率で加重平均した金額 (期待値) を見積る方法と、生起する可能性の最も高い単一の金額 (最頻値) を見積る方法がある。この設例において、資産 A 及び資産 B とともに将来キャッシュ・フローの期待値は 70 となり、また、最頻値も両シナリオともに 70 となる。

なお、両資産を比較した場合、それぞれの見積値の分布は異なり、期待値は同じ結果となった場合でも、それぞれの資産の見積りから乖離するリスクは異なることと考えると考えられる。

通常、期待値をもって将来キャッシュ・フローを見積った場合でも、使用価値を算定するに際しては、当該将来キャッシュ・フローが見積値から乖離するリスクを分子 (将来キャッシュ・フロー) 又は分母 (割引率) のいずれかに反映させる必要がある。

[設例 5] 使用価値の算定に用いられる割引率 (第 30 項参照)

(1) 前提

上場会社 X 社の保有する賃貸不動産 A (取得価額 1,000、減価償却後の残存価額 10%、耐用年数 15 年、取得から 5 年経過) につき、今般、減損の兆候がみられたため、減損損失の認識の判定を行ったところ、割引前将来キャッシュ・フロー (680) が帳簿価額 (700) を下回っていた。

[今後 10 年間のキャッシュ・フローの見積り]

年数	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
キャッシュ・フロー	80	80	70	70	60	55	50	45	40	30
残存使用年数経過後における 正味売却価額						帳簿価額		割引前キャッシュ・フロー総額		
100						700		680		

当該企業及び賃貸不動産に関連するデータは、以下のとおり得られているものとする。

- ・ 類似の賃貸不動産に係る保有の意思決定の際に用いているハードル・レート : 7%
- ・ 類似の賃貸不動産と同地域にある類似の賃貸不動産の平均的な還元利回り : 2.7% (税引後)
- ・ 無リスクレート : 1%
- ・ X 社が上場している市場の期待収益率 : 4.5%
- ・ X 社が上場している株式市場における株価指数の動きに対する X 社株価の動きの比率を基準とした (ベータ) 値 : 1.2
- ・ X 社の借入資本コスト : 3%
- ・ 他人資本と自己資本の割合 : 7 : 3
- ・ 当該賃貸不動産の大部分をノンリコースの借入で調達した場合の利率 : 6.5%
- ・ 実効税率 : 40%

(2) 考え方

当該企業における当該資産又は資産グループに固有のリスクを反映した収益率を使用した場合

設例では、X 社は賃貸不動産の保有の意思決定に際しては、継続的にハードル・レートを用いているため、これを基礎とし、必要な修正を加えた割引率を設定することが考えられる。

ここで、経営環境などの企業の外部要因に関する情報や企業が用いている内部の他の情報を反映した修正として、例えば、ハードル・レートについては、設定時に目標数値等が織り込まれており、当該上積部分が 2% であったとすれば、当該 2% を差し引いた

5%を割引率として用い使用価値を計算することが考えられる。

$$\begin{aligned} \text{使用価値} &= \frac{80}{1.05} + \frac{80}{(1.05)^2} + \frac{70}{(1.05)^3} \cdots \cdots + \frac{30 + 100}{(1.05)^{10}} = 526 \\ \text{減損損失額} &= 700 (\text{帳簿価額}) - 526 (\text{使用価値}) = 174 \end{aligned}$$

当該企業に要求される資本コストを用いた場合

資本コストを用いる場合には、借入資本コストと自己資本コストを加重平均した資本コストを用いることとなる。この場合、借入資本コストは、前提条件から6%である。

一方、自己資本コストは資本資産評価モデル(CAPM)の考え方を採用した場合、以下のように算定されることが考えられる。

$$\begin{aligned} &1\% (\text{無リスクレート}) + 1.2 (\text{値}) \times (4.5\% (\text{株式市場の期待収益率}) - 1\% (\text{無リスクレート})) \\ &= 5.2\% \end{aligned}$$

他人資本と自己資本の割合は7:3であるから、税引前の加重平均した資本コスト(割引率)は、 $3\% (\text{借入資本コスト}) \times 70\% + \frac{5.2\% (\text{自己資本コスト}) \times 30\%}{(1-0.4)} = 4.7\%$ となると考えられる。

$$\begin{aligned} \text{使用価値} &= \frac{80}{1.047} + \frac{80}{(1.047)^2} + \frac{70}{(1.047)^3} \cdots \cdots + \frac{30 + 100}{(1.047)^{10}} = 534 \\ \text{減損損失額} &= 700 (\text{帳簿価額}) - 534 (\text{使用価値}) = 166 \end{aligned}$$

当該資産又は資産グループに類似した資産又は資産グループに固有のリスクを反映した市場平均と考えられる合理的な収益率を用いた場合

及び が困難であるが、類似の当該賃貸不動産に類似の賃貸不動産の平均的な還元利回りが入手できる場合には、これを割引率に使うことも考えられる。この場合の割引率は、2.7%を実効税率40%で税引前に割り戻した4.5%を用いると考えられる。

$$\begin{aligned} \text{使用価値} &= \frac{80}{1.045} + \frac{80}{(1.045)^2} + \frac{70}{(1.045)^3} \cdots \cdots + \frac{30 + 100}{(1.045)^{10}} = 539 \\ \text{減損損失額} &= 700 (\text{帳簿価額}) - 539 (\text{使用価値}) = 161 \end{aligned}$$

当該資産又は資産グループのみを裏付けとして大部分をノンリコースの借入で調達した場合の利率を用いた場合

このケースは、 から までの割引率を入手することが困難な場合に限られるものと考えられる。

$$\text{使用価値} = \frac{80}{1.065} + \frac{80}{(1.065)^2} + \frac{70}{(1.065)^3} \cdots \cdots + \frac{30 + 100}{(1.065)^{10}} = 491$$

$$\text{減損損失額} = 700 (\text{帳簿価額}) - 491 (\text{使用価値}) = 209$$

[設例 6] より大きな単位で共用資産をグルーピングする方法 (第 31 項参照)

(1) 前提条件

資産グループ A、B、C の帳簿価額は、それぞれ 100、150、210、共用資産の帳簿価額は 100 であった。

資産グループ A、B、C に減損の兆候があり、これらの割引前将来キャッシュ・フローは、それぞれ 110、160、180 であった。また、共用資産にも減損の兆候があり、共用資産を含む、より大きな単位での割引前将来キャッシュ・フローは 540 であった。

資産グループ A、B、C の回収可能価額は、それぞれ 70、100、120、共用資産を含む、より大きな単位での回収可能価額は 370 であった。

(2) 資産グループごとの減損損失の認識及び測定

資産グループ A と B の割引前将来キャッシュ・フローは、それぞれの帳簿価額を上回るため、減損損失は認識されない。資産グループ C の割引前将来キャッシュ・フローは、その帳簿価額を下回っているため、減損損失を認識すべきであると判定される。このため、資産グループ C の帳簿価額 210 を回収可能価額 120 まで減額し、減損損失 90 を当期の損失とする。

(3) 共用資産を含む、より大きな単位での減損損失の認識及び測定

共用資産にも減損の兆候があるため、共用資産を含む、より大きな単位での割引前将来キャッシュ・フロー 540 と減損損失控除前の帳簿価額に共用資産の帳簿価額を加えた金額 560 を比較し、減損損失を認識するかどうかを判定する。この結果、当該割引前将来キャッシュ・フローは、それらの帳簿価額の合計金額を下回っているため、減損損失を認識すべきであると判定され、それらの回収可能価額 370 まで減額する。この際、減損損失 190 のうち、資産グループ C に係る減損損失 90 を控除した減損損失の増加額 100 は、原則として、共用資産に配分する。

以上をまとめると次の表のようになる。

	A	B	C	小計	共用資産	共用資産を含む、より大きな単位での資産グループ合計
--	---	---	---	----	------	---------------------------

資産グループごとの減損損失の認識及び測定

(1) 帳簿価額	100	150	210	460	100	560
(2) 割引前将来キャッシュ・フロー（注）	110	160	180	450		
(3) 減損損失の認識	しない	しない	する			
(4) 回収可能価額	70	100	120	290		
(5) 減損損失	0	0	90	90		
(6) 資産グループごとの減損処理後帳簿価額	100	150	120	370	100	470

共用資産を含む、より大きな単位での減損損失の認識及び測定

(1) 帳簿価額	100	150	210	460	100	560
(2) 割引前将来キャッシュ・フロー（注）						540
(3) 減損損失の認識						する
(4) 回収可能価額						370
(5) 減損損失						190
(6) 共用資産を加えることによる減損損失増加額						100

（注） 資産グループごとの割引前将来キャッシュ・フロー450 と、共用資産を含む、より大きな単位での割引前将来キャッシュ・フロー540 の差は、共用資産の正味売却価額や重要ではないが共用資産から生ずる複数の資産グループに対する追加的な将来キャッシュ・フロー（例えば、文化施設〔設例 1-5〕参照）や試験研究施設から生ずる雑収入）などから構成されるものと考えられる。

（4） 共用資産に配分される減損損失が、共用資産の帳簿価額と正味売却価額の差額を超過した額の各資産グループへの配分

共用資産の正味売却価額が 70 と把握された場合には、共用資産に配分される減損損失 100 は、共用資産の帳簿価額 100 と正味売却価額 70 の差額 30 を超過することが明らかであるため、当該超過額 70 を合理的な基準により各資産グループに配分する。この場合、各資産グループの帳簿価額に基づいて比例配分すると、各資産グループへの配分額及び配分後の帳簿価額は、以下ようになる。

	各資産グループへの配分額	配分後の帳簿価額
資産グループ A	$70 \times (100 \div 370) = 19$	$100 - 19 = 81$
資産グループ B	$70 \times (150 \div 370) = 28$	$150 - 28 = 122$
資産グループ C	$70 \times (120 \div 370) = 23$	$120 - 23 = 97$

この設例のように、もし回収可能価額（又は正味売却価額）が資産グループごとに把握されている場合には、以下のように資産グループ C の回収可能価額 120 を下回らない

よう資産グループ A 及び B に配分することができると考えられる。

	<u>各資産グループへの配分額</u>	<u>配分後の帳簿価額</u>
資産グループ A	$70 \times (100 \div 250) = 28$	$100 - 28 = 72$
資産グループ B	$70 \times (150 \div 250) = 42$	$150 - 42 = 108$

[設例 7] より大きな単位でのれんをグルーピングする方法 (第 35 項参照)

(1) 前提条件

のれんを認識した取引において事業 と事業 が取得されており、のれんの帳簿価額は 200、のれんが認識された時点の事業 、事業 の時価は、それぞれ 450、670 であった。事業 と事業 は内部管理上独立した業績報告が行われている。

事業 に属する資産グループ A、B、C の帳簿価額は、それぞれ 100、200、120 であった。

事業 に属する資産グループ A、B、C に減損の兆候があり、これらの割引前将来キャッシュ・フローは、それぞれ 130、210、100 であった。事業 に属するのれんを含む、より大きな単位での割引前将来キャッシュ・フローは 440 であった。

事業 に属する資産グループ A、B、C の回収可能価額は、それぞれ 120、190、70、事業 に属するのれんを含む、より大きな単位での回収可能価額は 380 であった。

(2) のれんの帳簿価額の分割

のれんの帳簿価額をのれんが認識された時点の事業 、事業 の時価の比率で分割し、事業 に配分されるのれんの帳簿価額は 80、事業 に配分されるのれんの帳簿価額は 120 となる。事業 に配分されたのれんに減損の兆候があった。

(3) 事業 に属する資産グループごとの減損損失の認識及び測定

資産グループ A と B の割引前将来キャッシュ・フローは、それぞれの帳簿価額を上回るため、減損損失は認識されない。資産グループ C の割引前将来キャッシュ・フローは、その帳簿価額を下回っているため、減損損失を認識すべきであると判定される。このため、資産グループ C の帳簿価額 120 を回収可能価額 70 まで減額し、減損損失 50 を当期の損失とする。

(4) 事業 に属するのれんを含む、より大きな単位での減損損失の認識及び測定

事業 に属するのれんにも減損の兆候があるため、のれんを含む、より大きな単位での割引前将来キャッシュ・フロー 440 と減損損失控除前の帳簿価額にのれんの帳簿価額を加えた金額 500 を比較し、減損損失を認識するかどうかを判定する。この結果、当該割引前将来キャッシュ・フローは、それらの帳簿価額の合計金額を下回っているため、減損損失を認識すべきであると判定され、それらの回収可能価額 380 まで減額する。この際、減損損失 120 のうち、資産グループ C に係る減損損失 50 を控除した減損損失の増加額 70 は、原則として、のれんに配分する。

以上(3)、(4)をまとめると次の表のようになる。

	A	B	C	小計	のれん	のれんを含む、より 大きな単位での資 産グループ合計
--	---	---	---	----	-----	----------------------------------

事業 に属する資産グループごとの減損損失の認識及び測定

(1)帳簿価額	100	200	120	420	80	500
(2)割引前将来キャッシュ・フロー	130	210	100	440		
(3)減損損失の認識	しない	しない	する			
(4)回収可能価額	120	190	70	380		
(5)減損損失	0	0	50	50		
(6)資産グループごとの減損処理後簿価	100	200	70	370	80	450

事業 に属するのれんを含む、より大きな単位での減損損失の認識及び測定

(1)帳簿価額	100	200	120	420	80	500
(2)割引前将来キャッシュ・フロー						440
(3)減損損失の認識						する
(4)回収可能価額						380
(5)減損損失						120
(6)のれんを加えることによる減損損失増加額						70
(7)資産グループごとの減損処理後の帳簿価額	100	200	70	370	80	450
(8)のれんに係る減損損失				0	70	70
(9)減損処理後の帳簿価額	100	200	70	370	10	380

[設例 8] 再評価を行った土地について減損処理を行った場合の土地再評価差額金の取扱い(第 42 項参照)

(1) 前提条件

X 社は、土地 A、土地 B 及び土地 C (いずれも取得原価 100) について再評価を行っており、土地 A 及び B の再評価後の帳簿価額は 180、土地 C の再評価後の帳簿価額は 80 になっている。

×2 年 3 月 31 日に土地 A、B 及び C は減損損失を認識すべきであると判定され、回収可能価額はそれぞれ 120、80、40 であった。なお、税効果会計適用上の法定実効税率は 40% とし、当該減損損失は、X 社において、回収可能性のある将来減算一時差異として取り扱われているものとする。

	土地の帳簿価額			減損処理額	減損処理額に係る税効果額
	取得原価	再評価後	減損処理後		
土地 A	100	180	120	60	24
土地 B	100	180	80	100	40
土地 C	100	80	40	40	16

(2) 考え方

土地 A

再評価後の帳簿価額 (180) に基づいて減損処理額 ($60=180 - 120$) を算定する。減損処理後の土地の帳簿価額が、再評価の直前の帳簿価額以上である場合、減損処理した金額 (60) に対応する土地再評価差額金 (税効果控除後の $36=80 \times (1-40\%) \times 60 / (180-100)$) を、剰余金修正を通じて未処分利益に繰り入れる。

(仕訳)					
減損損失	60	/	土地		60
再評価に係る繰延税金負債	24	/	法人税等調整額		24
土地再評価差額金	36	/	土地再評価差額金取崩額		36

土地 B

再評価後の帳簿価額 (180) に基づいて減損処理額 ($100=180 - 80$) を算定する。減損処理後の土地の帳簿価額が、再評価の直前の帳簿価額に満たない場合、土地再評価差額金の全額 (税効果控除後の $48=80 \times (1-40\%) \times 80 / (180-100)$) を、剰余金修正を通じて未処分利益に繰り入れる。

(仕訳)			
減損損失	100	/ 土地	100
再評価に係る繰延税金負債	32	/ 法人税等調整額	40
繰延税金資産	8		
土地再評価差額金	48	/ 土地再評価差額金取崩額	48

土地 C

再評価後の帳簿価額(80)に基づいて減損処理額(40=80-40)を算定する。減損処理後の土地の帳簿価額が、再評価の直前の帳簿価額に満たない場合、土地再評価差額金全額(税効果控除後の $12=(100-80) \times (1-40\%)$)を、剰余金修正を通じて未処分利益に繰り入れる。

(仕訳)			
減損損失	40	/ 土地	40
繰延税金資産	24	/ 法人税等調整額	16
		再評価に係る繰延税金資産	8
土地再評価差額金取崩額	12	/ 土地再評価差額金	12