

平成15年3月5日
企業会計基準委員会

「『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」の公表

コメントの募集

企業会計審議会によって公表された「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。)において、これ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(以下「当委員会」という。)において適切に措置していくことが適当であるとされています。このため、当委員会では、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、専門委員会を設置し、専門委員による討議および参考人からの意見聴取等、幅広く検討を行ってまいりました。

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・フローを見積も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ます。このため、適用指針を取りまとめるにあたっては、この段階で広く各界の意見を求め、今後の審議の参考とすることが望ましいと考えられます。このような観点から、平成15年2月28日の第27回企業会計基準委員会で、標記の検討状況の整理(以下「本検討状況の整理」という。)の公表が承認されました。

本検討状況の整理の公表は、広くコメントを頂くことを目的とするものです。本検討状況の整理には方向性が示されている事項の他、引続き検討する事項も含まれております。本検討状況の整理に対するコメント及び本検討状況の整理以外の事項でも減損会計基準の適用に係るコメントがございましたら、平成15年4月21日(月)までに、原則として電子メールにより、下記へ文書でお寄せください。なお、個々のコメントについては直接回答しないこと、コメントを当委員会のホームページ等で公開する予定があることを、あらかじめご了承ください。

記

電子メール：impair@asb.or.jp

FAX：03-5561-9624

お問い合わせ先：03-5561-8449

本検討状況の整理（適用指針の考え方）の概要

以下の概要は、コメントを募集するにあたっての便宜に資するため、本検討状況の整理のうち「適用指針の考え方」を要約したものです。コメントをお寄せ頂く際には、より正確な議論のために本検討状況の整理をお読みくださいますようお願い申し上げます。

対象資産

適用指針は、減損会計基準と同様に、固定資産（有形固定資産、無形固定資産及び投資その他の資産）を対象とし、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、対象資産から除くが、これには減損会計基準にある例示のほか、「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も含まれると考えられるかどうか。

資産のグルーピング

- 1．資産のグルーピングは、例えば、以下のような手順で行われると考えられるかどうか。
 - (1) 継続的に収支の把握がなされている単位を確認する。
 - (2) (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。
 - (3) (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。
- 2．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かどうか。

減損の兆候

- 1．企業は、企業内部の情報及び企業外部の要因に関する情報に基づき、以下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と考えられるかどうか。
 - (1) 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（おおむね過去2期）又は、継続してマイナスとなる見込み（前期と当期見込み）の場合（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、引続き検討することとする。）
 - (2) 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（資産グループ全体についての変化のみならず、主要な資産の変化の場合も含まれると考えられる。）
 - (3) 経営環境（市場環境、技術的環境、法的環境等）の著しい悪化の場合
 - (4) 市場価格の著しい下落（これには、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が、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こととしてはどうか。）の場合（資産グループ全体についての市場価格の著しい下落のみならず、主要な資産の市場価格の著しい下落の場合も含まれると考えられる。）
- 2．共用資産に関しては、共用資産を含むより大きな単位について、上記1.(1)から(4)

の事象がある場合、又は、共用資産そのものについて、上記1.(2)又は(4)の事象がある場合、減損の兆候があると考えられるかどうか。

3. のれんに関しては、のれんを含むより大きな単位について、上記1.(1)から(4)の事象がある場合、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

経済的残存使用年数

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るかどうか。これは、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かどうか。

主要な資産

1. 主要な資産は、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かどうか。
2. 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かどうか。
 - (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。
 - (3) 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、おおむね30%以上）ことが必要と考えられる。
3. 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。

回収可能価額の算定

正味売却価額

1. 正味売却価額は、以下のように求められた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と考えられるかどうか。
 - (1) 市場価格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する。
 - (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り、原則として、以下のような方法で算定される。

不動産については、「不動産鑑定評価基準」に基づいて算定する。

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。
2. 将来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、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かどうか。

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が容易に入手することができないときには、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利用して、現在の正味売却価額を算定することができるかどうか。

使用価値

将来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。

将来キャッシュ・フロー

1. 減損損失の認識の判定に際して見積も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もられる将来キャッシュ・フローを見積もる場合には、以下のよう
な点に留意して行うと考えられるかどうか。
 - (1) 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を、企業の内外の情報と整合的に修正し、現在の使用状況や合理的な使用計画等を考慮する。
 - (2) 中長期計画が存在しない場合、企業は、企業の内外の情報に基づき、現在の使用状況や合理的な使用計画等を考慮する。
 - (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、中長期計画の前提となった数値に、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。）の仮定を置いて見積もられる。
2. 将来キャッシュ・フローの見積りに際して控除する間接的に生ずる支出は、現金基準の他、発生基準に基づいて見積もる方法（ただし、共用資産の減価償却費は含まれない。）によることもできると考えられるかどうか。

使用価値の算定に際して用いられる割引率

使用価値の算定に際して用いられる割引率は、以下のように算定されると考えられるかどうか。

- (1) 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算定する。
- (2) 当該企業に要求される資本コストを用いて算定する。
- (3) (1)や(2)が困難である場合、代替的に、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て算定する。
- (4) (1)から(3)が困難である場合、代替的に、当該資産又は資産グループのみを裏付け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もられる利率を用いて算定する。

共用資産及びのれんの取扱い

共用資産の取扱い

1. 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、当該超過額は以下のように配分されると考えられるがどうか。

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

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（回収可能価額を下回らないように配分）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

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。

2. 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にあたっては、以下に留意するとはどうか。
- (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、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、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る。
 - (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。

のれんの取扱い

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にあたっては、以下に留意するとはどうか。

- (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、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る。
- (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。

減損処理後の会計処理

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がどうか。

表示及び開示

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、「直接控除形式」、「独立間接控除形式」、「合算間接控除形式」のいずれかで行うが、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がどうか。

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。

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

中間会計期間において減損処理を行った場合には、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。

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

「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し、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し、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。

以 上