

実務対応報告第 14 号「固定資産の減損に係る会計基準の早期適用に関する実務上の取扱い」の解説

研究員 西田 俊之

I. はじめに

平成 16 年 3 月 22 日に、企業会計基準委員会より、実務対応報告第 14 号「固定資産の減損に係る会計基準の早期適用に関する実務上の取扱い」（以下、「実務対応報告第 14 号」という。）が公表された。本稿では、この実務対応報告第 14 号の解説を行うが、文中、意見にわたる部分は筆者の私見であることをあらかじめ申し添えておく。

II. 減損会計基準及び適用指針における適用時期

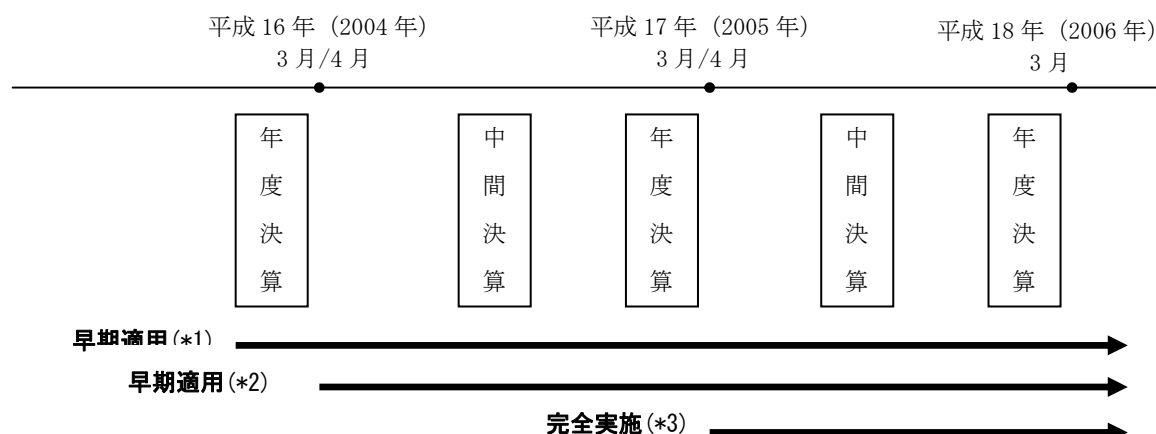
平成 14 年 8 月 9 日に企業会計審議会により公表された「固定資産の減損に係る会計基準」（以下「減損会計基準」という。）の適用時期については、「固定資産の減損に係る会計基準の設定に関する意見書」（以下「減損会計意見書」という。）において、「今後、関係各方面の準備作業、企業側の受入準備が必要であり、これらを考慮して、平成 17 年 4 月 1 日以後開始する事業年度から実施されるよう措置することが適当である。」とされている。ただし、減損会計基準の公表から適用時期まで 2 年半以上の期間があり、減損会計基準は、以下のように早期に適用することも認められている（減損会計意見書五 1. 及び[図表 1]参照）。

- (1) 平成 16 年 4 月 1 日以後開始する事業年度から適用することを認めるよう措置することが適当である。
- (2) 平成 16 年 3 月 31 日から平成 17 年 3 月 30 日までに終了する事業年度に係る財務諸表及び連結財務諸表についても適用することを妨げないものとする。

これは、固定資産の減損会計は、固定資産のグルーピングや将来キャッシュ・フローの見積り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等、これまでの会計手法とは大きく異なっているため、企業が実務で導入するためには相当の準備期間が必要であると想定される一方で、一部の企業では、減損会計導入の準備にさほど時間がかからず、早い時期に減損会計を導入したいというニーズも少なからずあると考えられるため、減損会計基準を適用できるように措置したものと思われる。

なお、平成 15 年 10 月 31 日に企業会計基準委員会により公表された企業会計基準適用指針第 6 号「固定資産の減損に係る会計基準の適用指針」（以下「減損会計適用指針」という。）では、減損会計基準の実施にあわせて適用されることとなる（第 65 項参照）とされており、適用時期についての追加的な記述はない。

【図表 1】 減損会計基準の実施時期



(*1) 平成 16 年 3 月 31 日から平成 17 年 3 月 30 日までに終了する事業年度に係る財務諸表及び連結財務諸表について

(*2) 平成 16 年 4 月 1 日以後開始する事業年度から

(*3) 平成 17 年 4 月 1 日以後開始する事業年度から

Ⅲ. 減損会計基準の適用時期に関する問題点

平成 15 年 10 月 31 日の減損会計適用指針公表により、減損会計の導入実務が本格化したことに伴い、減損会計基準及び減損会計適用指針の適用時期について、企業や監査人の中で、実務上の疑問が生じていた。このため、企業会計基準委員会では、減損会計基準及び減損会計適用指針の早期適用に関連する事項について、質問の多い点を中心に、その実務上の取扱いを確認することとして、実務対応報告第 14 号を公表することとした。実務対応報告第 14 号は、「取扱いを確認する」とあるように、減損会計基準及び減損会計適用指針において明確に示されていないが、従来の会計実務に鑑みた場合に適切と考えられる取扱いについて、確認のため、あらためて Q&A の形で公表したものである。

Ⅳ. 実務対応報告第 14 号の解説

実務対応報告第 14 号は、平成 16 年 3 月 31 日から平成 17 年 3 月 30 日までに終了する事業年度に係る財務諸表及び連結財務諸表についての適用（以下、「早々期適用」という。）及び平成 16 年 4 月 1 日以後開始する事業年度からの適用（以下、「早期適用」という。）について Q&A 形式で規定している。実務対応報告第 14 号の 4 つの Q&A のうち、Q1 及び Q2 が早々期適用に関するものであり、Q3 及び Q4 が早期適用に関するものとなっている。以下では、中間会計期間における取扱い（Q1 及び Q3）、連結財務諸表における連結子会社への適用（Q2 及び Q4）について順に解説していく。

(1) 中間会計期間における取扱い

Q1 と Q3 は早々期適用及び早期適用における中間会計期間における取扱いについての Q&A

である。そのうち、Q1 は 2 つの論点を含んでおり、1 つ目の論点は、減損会計基準を早々期適用する場合の、当該早々期適用期間に終了する事業年度の中間財務諸表及び中間連結財務諸表への減損会計基準適用の可否についてである。これに関しては、減損会計意見書では、「平成 16 年 3 月 31 日から平成 17 年 3 月 30 日までに終了する事業年度に係る財務諸表及び連結財務諸表についても適用することを妨げないものとする。」とされていることから、減損会計意見書の文言どおり、早々期適用の対象となるものは、一律に平成 16 年 3 月 31 日から平成 17 年 3 月 30 日までに終了する事業年度に係る財務諸表及び連結財務諸表となる。したがって、例えば 9 月 30 日を決算日とする会社は、平成 16 年 3 月中間期の中間財務諸表及び中間連結財務諸表について、減損会計基準は適用されない。

次に、2 つ目の論点は、1 つ目の論点を踏まえて、減損会計基準が事業年度末から適用されることとなる場合、中間と期末での会計処理が異なることとなるため、中間・年度の首尾一貫性が保持されていない場合の財務諸表における注記が必要か否かについてである。確かに、早々期適用期間に終了する事業年度の中間財務諸表及び中間連結財務諸表には減損会計基準が適用されていなかったこととなるが、これは減損会計意見書の定めに基づくものであって、中間期において複数の会計処理が認められている中から企業が任意に選択適用するものではない。そのため、いわゆる中間・年度の首尾一貫性が保持されていない場合には該当せず、その場合に必要な注記（日本公認会計士協会 監査委員会報告第 36 号「中間財務諸表と年度財務諸表との会計処理の首尾一貫性」2(1)参照）は要しないものと考えられる。なお、中間・年度の首尾一貫性の保持については、翌中間期（平成 16 年 4 月 1 日以後開始する事業年度を構成する中間会計期間及び中間連結会計期間）についても問題となるが、同様の理由から、前期において中間・年度の首尾一貫性が保持されていない場合の注記（中間財務諸表等規則第 5 条第 2 項及び中間連結財務諸表規則第 11 条第 2 項参照）は要しないものと考えられる。

次に、Q3 は、減損会計基準を早期適用する場合、当該早期適用期間に終了する事業年度の中間財務諸表及び中間連結財務諸表への減損会計基準適用の可否が論点である。これに関しては、減損会計意見書 五 1.において、「平成 16 年 4 月 1 日以後開始する事業年度から適用することを認めるよう措置することが適当である。」とされていることから、早期適用する場合であっても、通常の適用時期と同様に、期首からの適用を前提として考えると考えられる。このため、3 月決算会社が、平成 16 年 4 月 1 日以後開始する事業年度から早期適用する場合には、平成 16 年 9 月中間期の中間財務諸表及び中間連結財務諸表についても、減損会計基準を適用する必要がある。

なお、Q1 及び Q3 の両方に共通しているが、減損会計基準を早期に適用した場合でも、正当な理由による会計方針の変更に該当する（減損会計適用指針第 65 項なお書き参照）ため、財務諸表等規則第 8 条の 3 及び連結財務諸表規則第 14 条に従い、所定の注記をすることになる点、留意が必要である。

(2) 連結財務諸表における連結子会社への適用

① 国内連結子会社への適用

Q2とQ4は早々期適用及び早期適用における連結財務諸表における連結子会社への減損会計の適用についてのQ&Aである。このうち、Q2の論点は、親会社が減損会計基準を早々期適用した場合の、減損会計基準早々期適用開始日前に決算日を迎えた連結子会社（例えば、親会社が3月決算、連結子会社が12月決算であるケース）の財務諸表への減損会計基準適用の可否である。これは、Q1にあるように、早々期適用の対象となるものは、一律に平成16年3月31日から平成17年3月30日までに終了する事業年度に係る財務諸表及び連結財務諸表とされており、決算日が平成16年3月31日より前である場合には、たとえ親会社の決算日が早々期適用日後であろうとも、連結子会社の個別財務諸表上、減損会計基準の早期適用はできず、平成16年3月31日から平成17年3月30日までに終了する事業年度に係る個別財務諸表から適用されることとなる。

しかし、新会計基準の初度適用の局面においては、財務諸表提出会社の個別財務諸表と連結財務諸表の両方について同時に適用するものと考えられており、それは早々期適用の局面についても同様と考えられる。それゆえ、もし親会社（財務諸表提出会社）が減損会計基準を、早々期適用期間に終了する事業年度の個別財務諸表及び連結財務諸表から適用する場合には、当該連結財務諸表に含まれる連結子会社の財務諸表についても、連結上、減損会計基準が適用されることになると考えられる。

したがって、親会社が減損会計基準を早々期適用するにあたり、連結子会社の決算日が親会社と異なり、早々期適用開始日前である場合には、当該連結子会社の個別財務諸表に関しては減損会計基準を適用しないものの、連結財務諸表の作成上、重要性が乏しい場合を除き、これを適正に修正して連結決算が行われることとなる（連結財務諸表原則 第三 三及び注解2参照）。

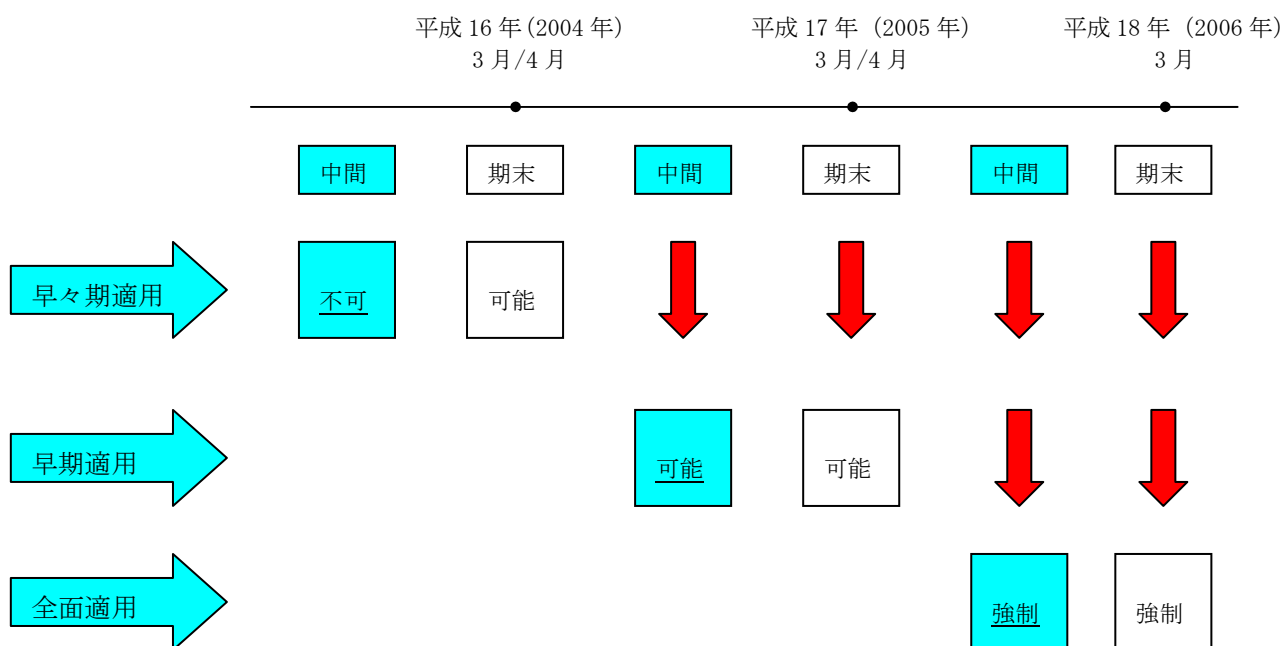
なお、連結子会社の決算日が親会社と同じ（例えば平成16年3月31日）であり、親会社が減損会計基準を早々期適用した場合には、当然ながら、当該連結財務諸表に含まれる連結子会社の財務諸表について、連結上、減損会計基準が適用されることになると考えられる。

次に、Q4は、Q2と同じ論点を、親会社が減損会計基準を早期適用した場合について示したものである。早期適用の場合、当該連結子会社の個別財務諸表に関しては、平成17年4月1日より前に開始する事業年度に係るものであるため、減損会計基準を早期適用しないことが認められる。

しかしながら、Q2と同様、新会計基準の初度適用の局面においては、財務諸表提出会社の個別財務諸表と連結財務諸表の両方について同時に適用するものと考えられており、それは早期適用の局面についても同様と考えられるため、もし親会社（財務諸表提出会社）が減損会計基準を早期適用する場合には、たとえ連結子会社の決算日が減損会計基準早期適用開始日前であっても、当該連結財務諸表に含まれる連結子会社の財務諸表について、

連結上、減損会計基準が適用されることになると考えられる。それゆえ、親会社の連結財務諸表作成上、重要性が乏しい場合を除き、当該連結子会社の財務諸表を適正に修正して連結決算が行われることとなる（連結財務諸表原則 第三 三及び注解2 参照）。

【図表 2】 減損会計基準の早期適用



【図表 3】 連結財務諸表における国内連結子会社への適用

	早々期適用		早期適用	
	個別	連結	個別	連結
親会社 (3 月決算)	適用する*	同時適用	適用する*	同時適用
国内連結子会社 (12 月決算)	適用不可	連結修正で適用	・適用する ・適用しない	▶ そのまま連結 ▶ 連結修正で適用

* 親会社は適用することを決定したことを前提にしている。

② 持分法適用関係会社及び在外子会社への適用

Q2 及び Q4 では、設定された質問とは直接関係しないが、持分法適用関係会社及び在外子会社についても触れている。このうち、持分法適用関係会社については、連結上、修正して減損会計基準を適用する必要はないことがまず示されている。持分法適用関係会社は、投資会社が支配しているわけではなく、また、投資会社にとっては関連会社であるが、別の会社の子会社である場合もあり、実務上、投資会社に合わせて減損会計を適用すること

が困難な場合があることが予想される。また、持分法適用非連結子会社については、日本公認会計士協会の監査委員会報告第 56 号「親子会社間の会計処理の統一に関する当面の監査上の取扱い」2にあるように、そもそも一般に重要性が乏しいと考えられるため、親会社に合わせて減損会計を適用する必要はないと考えられる。ただし、親会社又は投資会社における減損会計基準の早期適用の状況に合わせて、連結上修正することは問題がないと考えられる。

在外子会社についても、連結上、修正して減損会計基準を適用する必要はないことが示されている。在外子会社の場合、所在地国の会計基準において認められている会計処理が企業集団として統一しようとする会計処理と異なるときは、当面、親会社と子会社との間で統一する必要はないとされており（日本公認会計士協会 監査委員会報告第 56 号 5 参照）、減損会計基準の初度適用に関しても同様と考えられる。一方、我が国の減損会計基準に基づくこととする中で、親会社における早期適用の状況に合わせて修正することも妨げないとされている。これは、在外子会社が所在地国の会計基準ではなく、親会社に合わせて我が国の会計基準を新たに適用することとした場合には、親会社による減損会計基準の適用に合わせて連結修正を行うことも認める趣旨のものである（親会社が早期適用した場合は、同時に、連結上、我が国の減損会計基準を早期適用する）。なお、在外子会社が所在地国の会計基準に基づいて計上した減損損失を、我が国の減損会計基準の適用に合わせて連結修正として振り戻した場合には、早期適用期間終了後も、連結上、我が国の減損会計基準を継続適用することになると考えられる。

(にしだ としゆき)