

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」の解説

．はじめに

企業会計基準委員会は、平成15年10月31日に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「本適用指針」という。)を公表した。本稿では、本適用指針の概要等について解説を行っていくが、文中の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お断りしておく。

．適用に関する留意点

固定資産の減損会計は、多種多様な事業を営むそれぞれの企業が、当該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将来キャッシュ・フローを見積ることとするなど、その程度や判断を一律に示すことは困難な場合が多い。その中で、本適用指針は、減損の兆候をはじめとして、必要と考えられる範囲において一定の目安や例示を示している。企業は、減損会計基準及び本適用指針の定めに従って減損処理を行うものとするが、これらに定めがないため状況に応じ個々の実態を考慮して適用する場合には、減損会計基準及び本適用指針の趣旨を適切に斟酌する必要がある(2項)。

．対象資産

本適用指針は、固定資産を対象に適用するが、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(5項)。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や建設仮勘定、営業権や連結調整勘定などののれんも含まれる。また、所有権移転外ファイナンス・リース取引のうち、借手側が当該ファイナンス・リース取引により使用しているリース資産を賃貸借取引に係る方法に準じて会計処理を行っている場合、貸借対照表上、固定資産に計上されていないリース資産も対象に含まれる。なお、金融機関のように、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、本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必要がある(68項)。

有形固定資産、無形固定資産及び投資その他の資産に含まれる資産でも、他の基準に減損処理に関する定めがある以下の から のような資産については、対象資産から除かれることになる(6項)。

「金融商品に係る会計基準」における金融資産

「税効果会計に係る会計基準」における繰延税金資産

「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

長期前払費用については対象資産に含まれるが、そのうち前払年金費用については、「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、また、長期前払利息など財務活動から生ずる損益に関する経過勘定項目も、対象資産から除かれることになる。

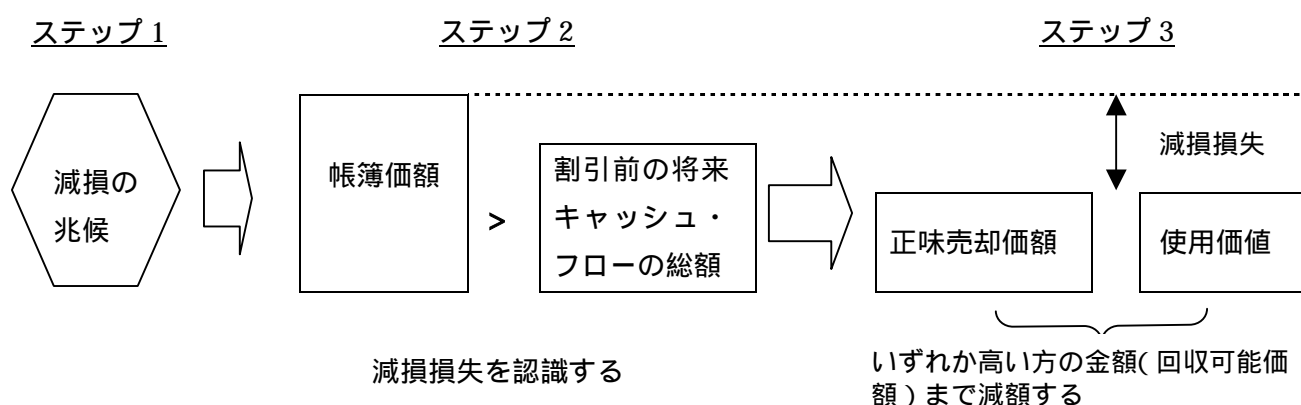
なお、自社利用のソフトウェアについては、臨時償却に類似した処理が定められているが、減損処理に類似した会計処理は規定されていないため、対象資産となると考えられる（69項）。

・資産のグルーピング

（１）資産のグルーピングの必要性

減損会計基準では、減損処理にあたり、減損の兆候、減損損失の認識の判定、減損損失の測定の手続きを経ることとされている（[図表 1]参照）。これらに際して、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、資産のグルーピングを行う必要がある。

[図表 1]



（２）資産のグルーピングの方法

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こととされており、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。

本適用指針では、まず、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（7項）。

【手順】 企業は、例えば、店舗や工場などの資産と対応して 継続的に 収支の把握がなされている単位を識別し、「グルーピングの単位を決定する基礎」とする。



【手順】 企業は、【手順】の「グルーピングの単位を決定する基礎」から生ずるキャッシュ・イン・フローが、製品やサービスの性質、市場などの類似性等によって、他の単位から生ずるキャッシュ・イン・フローと相互補完的であり、当該単位を切り離し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と考えられる場合には、当該他の単位とグルーピングを行う。

まず企業は、資産と対応して継続的に収支の把握がなされている単位を識別し、グルーピングの単位を決定する基礎とする。

一般に、管理会計上の区分という場合、社内制度的な予算や業績評価の単位として、事業別、製品別、地域別などの区分を基礎に継続的に収支の把握がなされていると考えられるが、このような予算や業績評価の区分より小さい単位で「収支の把握」が行われている場合もある。したがって、予算や業績評価の単位ではなくとも「収支の把握」がなされている場合であれば、その単位は管理会計上の単位であると考えられる。なお、ここでいう「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、「収支の把握」は、必ずしも現金基準に基づくものではなく、発生基準に基づく損益の把握でもよい。

「資産と対応して」とあるが、固定資産の減損会計は、資産を対象とするため、店舗や工場などの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グルーピングの単位を決定する場合の基礎になる。これは、物理的な単一資産を概念上複数に区分することにより、場合によっては単一資産が部分的に減損するという不合理を避けるためである。例えば、賃貸ビルや小売用店舗のように、資産の利用とキャッシュ・フローが直接的に関連づけられやすい資産については、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。このように、資産のグルーピングの単位を決定する基礎は、原則として、小さくとも物理的な1つの資産になると考えているので、例えば、賃貸不動産などの1つの資産において、企業が一棟の建物を管理会計上、複数の単位に区分して継続的に収支を把握している場合でも、1つの資産（この場合は賃貸不動産）を細分化するのではなく、通常はこの1つの資産がグルーピングの単位を決定する基礎になる。ただし、物理的な1つの資産でも仕様が異なる等のため、複数からなる資産と考えられる場合もあり、これには、商業ビルにおいて仕様が異ならなくとも、自社利用部分と外部賃貸部分とが長期継続的に区分されるような場合も含めることができると考えられる。

なお、事業の特性により、グルーピングの単位が事業全体に及ぶようなケースも考えられるので、このような場合の取扱いを明確にしている。すなわち、事業の種類や業態によっては、当該資産から生ずるキャッシュ・イン・フローが他の資産から生ずるキャッシュ・イン・フローと相互補完的であるため、管理会計上も合理的な内部振替価格を用いて収入の把握を行うことが困難な場合があり、また、当該資産に関わるキャッシュ・イン・フローに見積もり要素が極めて多いため、管理会計上、資産ごと、または複数の資産をまとめた単位では継続的な収支の把握に意義を見出せない場合がある。いずれも、事業の特性により、企業の「継続的な収支」が当該事業を行っている大きさでしか把握されないケースであるが、企業会計基準委員会の議論においては、前者については例えば一部の電力事業において、後者については例えば一部の保険事業において、このようなケースに該当する場合があるとの認識が示された。しかしながら、このようなケースは管理会計上の目的や効果から合理性を有するものに限られることに留意する必要がある。なお、これらの判断は企業の実態によるので、上述した業種の企業がすべて該当するわけではなく、他の業種の企業では該当しないということではないことに留意する。

また、「継続的に」収支の把握がなされているものがグルーピングの単位を決定する基礎になるため、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われる場合（例えば、特殊原価調査）は、これに該当しない。上記でのグルーピングの単位を決定する基礎から生ずるキャッシュ・イン・フローが、製品やサービスの性質、市場などの類似性等によって、他の単位から生ずるキャッシュ・イン・フローと相互補完的であり、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と考えられる場合には、当該他の単位とグルーピングを行うこととなる。

これは、減損会計基準において「資産のグルーピングに際しては、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」ような資産又は資産グループをグルーピングすることと関連し、で識別されたグルーピングを決定する基礎のうち、それぞれのキャッシュ・イン・フローが相互補完的な場合には、それぞれの単位を一括りにしないと、他方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ので、このようないくつかの単位をグルーピングすることになる。

なお、グルーピングの単位を決定する基礎において内部取引が存在し、合理的な内部振替価額（例えば、企業が外部からの収入価額に基づく適切な内部振替価額）により管理会計上、キャッシュ・イン・フローを擬制している場合、他の単位から生ずるキャッシュ・イン・フローと相互補完的でなければ、当該単位を切り離れたときに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ものとしては取り扱わず、他の単位とグルーピングを行わないこととなる。

また、稀ではあるが、法規制によって企業に製品やサービスの供給義務があり、このため、販売価格の認可制や広い安全義務、また拡張撤退が自由にできないような場合には、供給義務が課されている資産又は複数の資産を切り離れたときに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ものと考えられるため、当該資産から生ずるキャッシュ・イン・フローには相互補完的な影響があることに該当するとしている。議論の中では、例えば一部の鉄道事業においてこのようなケースにあたる場合があるとの認識が示されたが、これらの判断は企業の実態によるので、上述した業種の企業がすべて該当するわけではなく、他の業種の企業では該当しないということではないことに留意する。

なお、資産のグルーピングにつき、本適用指針の[設例 1 1]から[設例 1 5]に設例を設けているので参照されたい。

(3) 処分が決定された資産及び廃止が決定された事業に係る資産

前述したように、減損会計意見書 四 2.(6) では、「実務的には、管理会計上の区分や投資の意思決定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」とされている。

投資の意思決定には、資産の処分や事業の廃止に関する意思決定を含むこととされているが、ここでいう「投資の意思決定を行う際の単位」は、当初の投資意思決定時というよりも資産の処分や事業の廃止に関する意思決定の方がより関連してくると考えられる。すなわち、取締役会や常務会等において、資産の処分や事業の廃止に関する意思決定を行い、その代替的な投資も予定されていない場合には、これらに係る資産を切り離しても他の資産又は資産グループの使用にほとんど影響を与えない場合があり、このようなケースに該当する資産のうち重要なものは、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として取り扱うことになる(8項前段)。

なお、資産の処分や事業の廃止に関する意思決定は、一義的には取締役会や常務会等において行われるが、社内規定等に基づき、他に決定権限が委譲されている場合には、当該決定権限に従った権限者の承認により行われる場合もあるので留意する必要がある(71項なお書き)。

また、処分の意思決定を行った重要な資産や、廃止の意思決定を行った事業に係る重要な資産は、これら同士の将来キャッシュ・フローを合算して減損損失を認識するか否かの判定を行ったり、減損損失を測定したりせずに、それぞれの資産ごとに個別に判定することに留意する(72項)。これは、このような資産については、処分価額に基づく金額が独立して生じるため、単独でキャッシュ・フロー生み出す最小の単位と考えられるからである。

(4) 将来の使用が見込まれていない遊休資産

遊休状態とは、企業活動にほとんど使用されていない状態であって、過去の利用実態

や将来の用途の定めには関係がない現在の状態であり、このような状態にある資産が遊休資産である。

将来の使用が見込まれていない遊休資産は、通常、当該遊休資産を切り離しても他の資産又は資産グループの使用にほとんど影響を与えないと考えられるため、重要なものについては、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として取り扱う。また、企業が将来の使用を見込んでいる遊休資産は、その見込みに沿って、グルーピングを行うことになる（8項後段）。

なお、「将来の使用の見込み」における「見込み」の程度は、状況に応じ実態を考慮して判断される必要があるものの、一般的に言えば、具体化する内容の目途がないということの他に、「いつかは使うかもしれない」というような漠然とした見込みのまま、長期間使用されていない状況が続いているような場合には、「将来の使用の見込み」には該当しないことになるのではないかと思われる。

また、将来の使用が見込まれていない重要な遊休資産は、上記（3）と同様に、これら同士の将来キャッシュ・フローを合算して減損損失を認識するか否かの判定を行ったり、減損損失を測定したりせずに、それぞれの遊休資産ごとに個別に判定することに留意する（72項）。

（5）連結財務諸表での資産のグルーピングの見直し

本適用指針では、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されることはないとしている（10項）。これは、個別財務諸表の場合の対象範囲は当該企業の固定資産であり、自らの企業の範囲を超えて他の企業の全部又は一部と資産のグルーピングを行うことはないからである。

また、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ため、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（75項）。

ただし、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。すなわち、管理会計上の区分や投資の意思決定を行う際の単位の設定等が複数の連結会社（在外子会社を含む。）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の単位と異なる場合には、連結財務諸表において、資産のグルーピングの単位が見直されることとなる（10項）。

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、修正されることとなる（75項なお書き）（これにつき、本適用指針の[設例1-6]で数値例を設けているので参照されたい。）

また、連結財務諸表での資産のグルーピングの見直しは、連結上、固定資産が計上される連結会社を対象であり、持分法が適用されている非連結子会社や関連会社は含まれ

ないことに留意する（75項）。

・減損の兆候

減損の兆候とは、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をいう。減損会計基準では、減損の兆候の例示を挙げているが、一方、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は、実務上、過大な負担となるおそれがあることから、減損の兆候がある場合にのみ、このような判定を行うこととしている。このため本適用指針では、企業は、通常の企業活動において実務的に入手可能なタイミングにおいて、利用可能な企業内外の情報に基づき、減損の兆候がある資産又は資産グループを識別することとしている（11項）。

また、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画一的に数値化できるものではないため、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り、厳格に定められるものではないが、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、本適用指針では、必要と考えられる範囲において、その目安を示している（77項）。

（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の場合

「営業活動から生ずるキャッシュ・フロー」について

「営業活動から生ずる損益」は、営業上の取引に関連して生ずる損益である。これには、損益計算書上は原価性を有しないものとして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（例えば、たな卸資産の評価損）であれば含まれ、また、当該資産又は資産グループの減価償却費や本社費等の間接的に生ずる費用も含まれる。なお、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については、営業活動から生ずる損益に含まれず、また、大規模な経営改善計画等により生じた一時的な損益も含まれない。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（12項(1)）。

「継続してマイナス」及び「継続してマイナスとなる見込み」について

「継続してマイナス」とは、おおむね過去2期がマイナスであったことを指すが、当期の見込みが明らかにプラスとなる場合は、兆候としての意義が薄いことから、該当しないと考えられる。また、「継続してマイナスとなる見込み」とは、前期と当期以降の見込みが明らかにマイナスとなる場合を指すものと考えられる（12項(2)）。

「営業活動から生ずるキャッシュ・フロー」の算定について

減損会計基準では、「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」とされているが、本適用指針では、基本的には減損の兆候の把握には「営業活動から生ずる損益」によることが適切であるとし、管理会計上、「営業活動から生ずるキャッシュ・フロー」だけを用いている場合には、実務上の負担を考慮して、「営

業活動から生ずるキャッシュ・フロー」により減損の兆候を把握することができるとしている(12項(3))。

なお、管理会計上「営業活動から生ずる損益」と「営業活動から生ずるキャッシュ・フロー」の両方を把握している場合には、「営業活動から生ずる損益」によって、減損の兆候が判断される(80項)。

事業立上げ時の取扱い

本適用指針では、事業の立上げ時など予め合理的な事業計画(当該計画の中で投資額以上のキャッシュ・フローを生み出すことが実行可能なもの)が策定されており、当該計画にて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、実際のマイナスの額が当該計画にて予定されていたマイナスの額よりも著しく下方に乖離していないときには、減損の兆候には該当しないとしている(12項(4))。

これは、合理的な事業計画が策定されておりマイナスが当初予定通りであれば、帳簿価額は回収されると考えられるので、投資後の収益性の低下により減損が生じている可能性を示す事象ではないと考えられたことによる。

また、ここでの「著しく」という程度は、必ずしも画一的に数値化できるものではないので、個々の企業の状況に応じて判断することが必要となる。

(2) 使用範囲又は方法について回収可能額を著しく低下させる変化がある場合

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、例えば、以下の から のような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は、減損の兆候となる(13項)。

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下の から 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、主要な資産が使用されている範囲又は方法について、以下の から 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(13項なお書き)。

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、重要な会社分割などの組織再編のほか、事業規模の大幅な縮小などが含まれるが、事業の拡大などにより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場合には、必ずしも減損の兆候には該当しない。

また、減損の兆候は、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であり、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ずる見込みである場合も該当することから、実際に変化が生じた場合のみならず、取締役会や常務会等において決定された段階で減損の兆候に該当することとなる。社内規定等に基づき、他に決定権限が委譲されている場合には、当該決定権限に従った権限者の承認の時点で減損の兆候となる。

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

これは、通常、償却資産に関し、当初の経済的使用年数よりも著しく早期に資産又

は資産グループを処分する場合や土地等の非償却資産についても、例えば、土壤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こととなった場合が該当すると考えられる。

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る。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これに該当するが、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。

資産又は資産グループが遊休状態になり、将来の用途が定まっていないこと

これは、資産又は資産グループが遊休状態になり、将来の用途が定まっていない場合のことであり、例えば、設備の操業を停止し、その後の操業開始の目的が立っていない場合などが含まれる。なお、現在の遊休状態が、資産をほとんど利用しなくなってから間もない場合であって、将来の用途を定めるために必要と考えられる期間にある場合には、減損の兆候に該当しないと考えられる。

また、上述したが、将来の使用が見込まれていない遊休資産については、それが重要であれば、単独の資産グループとして扱われるため、により減損の兆候に該当することになり、減損損失の認識の判定が必要となるので、留意する必要がある。

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おり、著しく低下した稼働率が回復する見込みがないこと

の遊休状態との関連で、稼働率が著しく低下した状態が続いており、著しく低下した稼働率が回復する見込みがないことにつき、減損の兆候の例示としている。

資産又は資産グループに著しい陳腐化等の機能的減価が観察できること

耐用年数又は残存価額が機能的な原因等により著しく不合理になった場合には、臨時償却を行うこととされているが、このような機能的な原因等は通常、減損処理をもたらす可能性のある収益性の低下を伴う。この点、臨時償却と減損処理の関係につき、減損会計基準意見書では、減損損失を認識するかどうかの判定は、減価償却の見直しに先立って行うこととされているため、著しい機能的減価が観察できる場合には、まず、減損の兆候がある資産又は資産グループとして減損損失の認識の判定を行うことが適当であると考えられる。

なお、耐用年数又は残存価額が機能的な原因等により著しく不合理となった場合には、減損損失の認識の判定後、減損損失の計上の有無にかかわらず、耐用年数の短縮又は残存価額の修正による臨時償却の検討が行われることになるので留意する必要がある。

建設仮勘定に係る建設について、計画の中止又は大幅な延期が決定されたことや当初の計画に比べ著しく滞っていること

(3) 経営環境の著しい悪化の場合

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。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、本適用指針では、考えられる市場環境の著しい悪化、技術的環境の著しい悪化、法律的環境の著しい悪化の例示を示すにとどめており、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(14項)。

(4) 市場価格の著しい下落の場合

「市場価格が著しく下落したこと」には、少なくとも市場価格が帳簿価額から50%程度以上下落した場合が該当する(15項)。

この理由としては、減損の兆候の把握は、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こと、有価証券や販売用不動産等と異なり、固定資産については、通常、市場平均を超える成果を期待して事業に使われているため、市場の平均的な期待で決まる市場価格が変動しても、企業にとっての投資の価値がそれに応じて変動するわけではないことが挙げられている。

ただし、減損の兆候は、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であるから下落率の程度は必ずしも画一的に数値化できるものではないため、50%程度以上下落していない場合でも、例えば、処分が予定されている資産で、市場価格の下落により、減損が生じている可能性が高いと見込まれるときのように、状況に応じ個々の企業において判断することが必要なときがある(89項ただし書き)。

なお、「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には、これらを、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ことができると考えられる。これには、例えば、いわゆる実勢価額や査定価額などの評価額や、土地の公示価額や路線価など適切に市場価額を反映していると考えられる指標が考えられ、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(15項また書き)。

また、資産グループについては、資産グループ全体の市場価格が把握できない場合でも、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や、土地が主要な資産ではなくとも資産グループの帳簿価額のうち土地の帳簿価額が大きな割合を占め、当該土地の市場価格が著しく下落した場合も「市場価額が著しく下落したこと」に含まれる(15項なお書き)。

(5) 共用資産の減損の兆候

以下 又は のいずれかに該当する場合には、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（16項）。

共用資産を含む、より大きな単位について、上記（1）から（4）における事象がある場合

共用資産そのものについて、上記（2）又は（4）における事象がある場合

なお、共用資産が複数の資産である場合には、共用資産全体について上記（2）又は（4）における事象がある場合のほか、共用資産全体の帳簿価額のうち、その帳簿価額が大きな割合を占める資産について、上記（2）又は（4）における事象がある場合には減損の兆候に含まれる。

また、共用資産の帳簿価額を各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になり、当該配分された各資産又は資産グループに上記（1）から（4）における事象がある場合、減損の兆候があることとなる。

（6）のれんの減損の兆候

のれんには、営業権や借方の連結調整勘定が含まれる。のれんを含む、より大きな単位について、上記（1）から（4）における事象がある場合は、のれんに減損の兆候があることとなり、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（17項）。

なお、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あるかどうかを判断できないため、原則として、のれんを含む、より大きな単位で判断されることとなる。

また、のれんの帳簿価額を各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、当該配分された各資産又は資産グループに上記（1）から（4）における事象がある場合、減損の兆候があることとなる。

・減損損失の認識の判定

減損の兆候がある資産又は資産グループについて、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・フローの総額がこれらの帳簿価額を下回る場合には、減損損失を認識することになる。

（1）経済的残存使用年数

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ほか、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種条件も検討し、見積られる（21項）。

このような経済的残存使用年数は、償却資産の取得時点であれば、当該資産の耐用年数と同じものと考えられるので、これまでの取扱いと同様に、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等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、当該残存耐用年数を経済的残存使用年数とみなすことができる。

なお、こ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には、減損損失が認識されなくても、これまでの取扱いに従って、耐用年数を変更しなければならないと考えられる（100項なお書き）。

（2）主要な資産

主要な資産とは、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。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なる（22項）。

主要な資産を決定するにあたっては、以下のような要素も含めて総合的に判断する（23項）。

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

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

これ以外にも、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。

なお、土地等の非償却資産や建物等の経済的残存使用年数が20年を超える資産を主要な資産とする場合にも、当該資産が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かどうかには留意する必要がある。これは、減損損失を認識するかどうかを判定するための割引前将来キャッシュ・フローを見積る期間は20年と制限されているものの、我が国における土地等の比重に鑑みると上記で示したような要素を考慮すれば、実務上、賃貸ビルや倉庫などに限らず、土地等を幅広く主要な資産と判断するケースが想定されるためである。

また、共用資産やのれんは、原則として、主要な資産には該当しない（24項）。

（3）割引前将来キャッシュ・フローの総額の見積り

減損会計基準 二 2.(2)では、減損損失を認識するかどうかを判定するために割引前将来キャッシュ・フローを見積る期間は、資産の経済的残存使用年数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20年のいずれか短い方とすることとされている。

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年を超えない場合

この場合、以下を当該主要な資産の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（18項及び97項）。

a. 主要な資産の経済的残存使用年数経過時点における主要な資産の正味売却価額

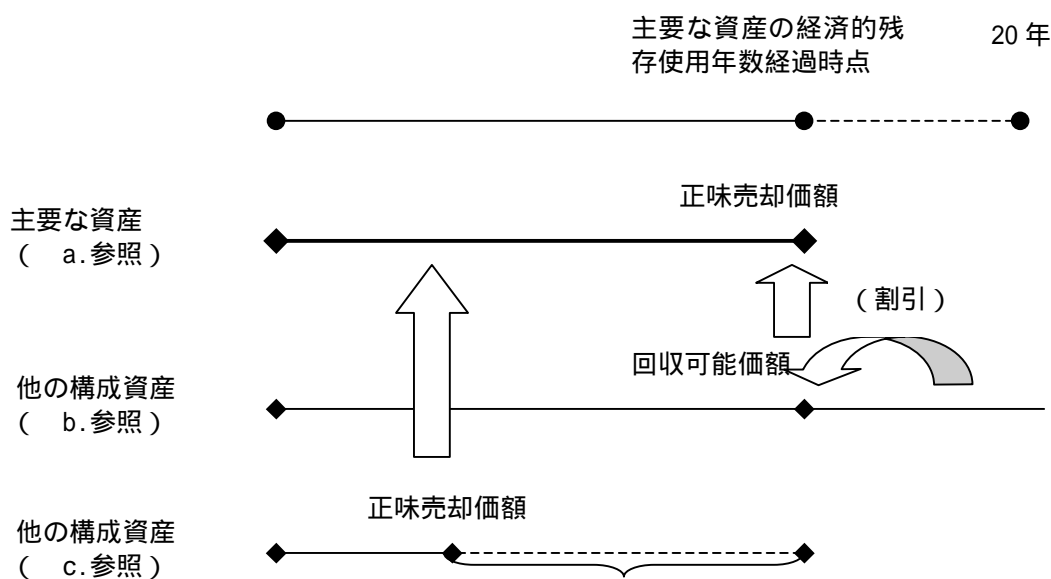
b. 主要な資産以外の構成資産の経済的残存使用年数が、主要な資産の経済的残存使用年数を超える場合には、当該主要な資産の経済的残存使用年数経過時点における当該構成資産の回収可能価額（下記 .(2) 参照）

c. 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

年数を超えない場合には、当該構成資産の経済的残存使用年数経過時点における当該構成資産の正味売却価額

なお、これらのイメージ図は[図表 2]のとおりである（横軸は経済的残存使用年数、矢印は割引前将来キャッシュ・フローに加算する金額を示す。）

[図表 2]



将来キャッシュ・フローの見積りに含まれる範囲
(下記 .(3) 及び 参照)

- ・ 計画されている設備の増強や事業の再編
- ・ (計画されていないが) 現在の価値を維持するための合理的な設備投資

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

この場合には、20年経過時点の回収可能価額を20年目までの割引前将来キャッシュ・フローに加算する(18項及び98項) ... a

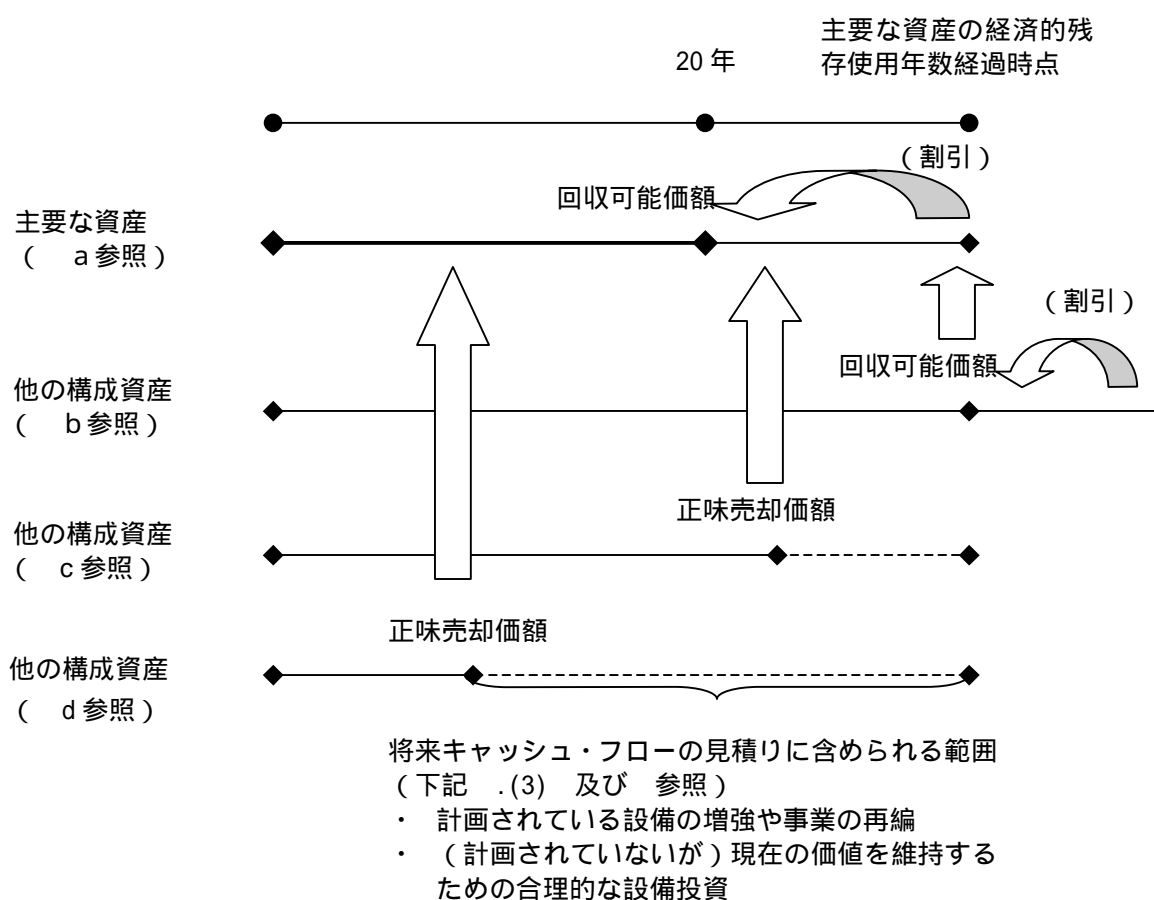
資産グループ中の主要な資産以外の構成資産の経済的残存使用年数が20年を超える場合、以下を21年目以降に見込まれる将来キャッシュ・フローに加算し、20年経過時点の回収可能価額に含める。

- ・ 当該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、当該主要な資産の経済的残存使用年数経過時点における当該構成資産の回収可能価額(下記 .(2) 参照) ... b
- ・ 当該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ない場合には、当該構成資産の経済的残存使用年数経過時点における当該構成資産の正味売却価額 ... c

さらに、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20年を超えない場合には、当該構成資産の経済的残存使用年数経過時点における当該構成資産の正味売却価額を主要な資産の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。... d

なお、これらのイメージ図は[図表3]のとおりである（横軸は経済的残存使用年数、矢印は割引前将来キャッシュ・フローに加算する金額を示す。）

[図表3]



なお、割引前将来キャッシュ・フローの総額の見積りについて、本適用指針の[設例2]及び[設例3]に数値例を設けているので参照されたい。

(4) 将来キャッシュ・フローが外貨建てで見積られる場合

将来キャッシュ・フローが外貨建てで見積られる場合には、外貨建ての将来キャッシュ・フローを、減損損失の認識の判定時の為替相場により円換算する(20項)。

・減損損失の測定

(1) 減損損失の測定

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(25項)。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。

(2) 減損損失の配分

資産グループについて認識された減損損失は、当該資産グループの各構成資産に配分するが、その方法としては、帳簿価額に基づいて比例配分する方法のほか、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(26項)。なお、ここでいう合理的な方法による配分には、当該資産グループの構成資産の全部又は一部の正味売却価額が容易に把握できる場合には、当該正味売却価額を下回る結果とならないように、合理的な基準により、他の各構成資産に減損損失を配分する方法も含まれる。

また、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り、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ことから、資産グループ全体において処理する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が、適当ではないとされている。

・回収可能価額の算定

(1) 正味売却価額

現在の正味売却価額

正味売却価額とは、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金額をいう。時価とは公正な評価額であり、通常、それは観察可能な市場価格をいい、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をいう。

市場価額が存在する場合には、原則として、市場価額に基づく価額が時価となる。当該市場価格は、会計制度委員会報告第14号「金融商品会計に関する実務指針」第48項から第52項に準ずることになるが、固定資産においては、市場価額が観察できないことが多いので、その場合には、合理的に算定された価額が時価となる。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(28項)。

- a. 不動産については、「不動産鑑定評価基準」(国土交通省、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。
- b. 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

ブ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、上記 a.及び b.のいずれの場合でも、重要性が乏しい場合には、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を、合理的に算定された価額とみなすことができる。

また、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見積る。

将来時点の正味売却価額

正味売却価額は、現在のみならず、例えば、経済的残存使用年数経過時点のような将来時点においても算定する場合がある（29項）。

将来時点の正味売却価額は、当該時点以後の一期間の収益見込額を、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、処分費用見込額の当該時点における現在価値を控除して算定することが考えられるが、本適用指針では、以下のような、いくつかの簡便法も示されている。

まず、このような方法によって将来時点の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を用いることができる。対象が償却資産の場合には、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、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。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。

また、資産の減価償却計算に用いられている税法規定等に基づく残存価額に重要性が乏しい場合には、当該残存価額を、当該資産の経済的残存使用年数経過時点における正味売却価額とみなすことができる。

なお、減損損失の認識の判定における割引前将来キャッシュ・フローの総額を見積るにあたって、主要な資産以外の構成資産が償却資産のときには、将来時点の正味売却価額に代えて、現在の当該構成資産の帳簿価額から主要な資産の経済的残存使用年数までの適切な減価額を控除した金額を用いることができる。

正味売却価額が外貨建てで見積られる場合

正味売却価額が外貨建てで見積られる場合には、減損損失の認識の判定及び測定時の為替相場により円換算する（30項）。

(2) 使用価値

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・フローの現在価値をいう(31項)。

20年経過時点の回収可能価額

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、20年経過時点の回収可能価額を算定する場合、当該時点における使用価値は、20年経過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(32項)。

共用資産やのれんに関しても、より大きな単位でグルーピングを行う場合、減損損失を認識するかどうかを判定するために割引前将来キャッシュ・フローの総額を見積るにあたり、これらの経済的残存使用年数が20年を超える場合には、20年経過時点の回収可能価額を、20年目までの割引前将来キャッシュ・フローに加算することとなる。なお、当該時点における回収可能価額の算定は、20年経過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。

経済的残存使用年数経過時点における構成資産の回収可能価額

まず、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中の主要な資産以外の構成資産の回収可能価額は、原則として、当該時点における構成資産の正味売却価額となる(33項)。

ただし、主要な資産の経済的残存使用年数経過後、新たに主要な資産になると考えられる資産の使用に係る合理的な計画が存在している場合には、当該時点における構成資産の正味売却価額に代えて、当該合理的な計画に従って算定した将来キャッシュ・フローの主要な資産の経済的残存使用年数経過時点における現在価値を用いることができる。

また、主要な資産以外の構成資産が償却資産のときには、現在の構成資産の帳簿価額から主要な資産の経済的残存使用年数までの適切な減価額を控除した金額を用いることができる(これにつき、本適用指針の[設例3]に数値例を設けているので参照されたい)。

共用資産やのれんに関しても、より大きな単位でグルーピングを行う場合、減損損失を認識するかどうかを判定するために割引前将来キャッシュ・フローの総額を見積るにあたり、共用資産やのれんの経済的残存使用年数経過時点における他の資産の回収可能価額は、原則として、当該時点における他の資産の正味売却価額となるが、上述のただし書き及びまた書きの取扱いを準用することができる。

次に、使用価値を算定する場合、将来キャッシュ・フローを見積る期間経過時点においても、経済的残存使用年数が存在する他の資産について、当該経過時点における回収可能価額は、原則として、当該時点における他の資産の正味売却価額となる(34項)。

ただし、当該経過時点後に、将来キャッシュ・フローの見積りに用いた資産の使用に係る合理的な計画が存在している場合には、当該時点における他の資産の正味売却価額に代えて、当該合理的な計画に従って算定した将来キャッシュ・フローの当該経過時点における現在価値を用いることができる。

将来キャッシュ・フローが外貨建ての場合の使用価値の算定

使用価値の算定において見積られる将来キャッシュ・フローが外貨建ての場合、外貨建ての将来キャッシュ・フローを、当該通貨に関する割引率によって現在価値に割り引き、当該外貨建ての将来キャッシュ・フローの現在価値を減損損失の測定時の為替相場により円換算することにより、使用価値を算定する（35項）。

ただし、使用価値の算定において見積られる将来キャッシュ・フローの一部のみが外貨建ての場合には、外貨建ての将来キャッシュ・フローを減損損失の測定時の為替相場により円換算し、他の円貨建ての将来キャッシュ・フローと合算した金額を、割引率（邦貨ベース）によって現在価値に割り引くことにより、使用価値を算定することができる。

．将来キャッシュ・フロー

（１）将来キャッシュ・フローを見積る際の留意点

減損会計基準 二 4.(1)では、減損損失を認識するかどうかの判定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されているが、将来キャッシュ・フローを見積るにあたっては、以下のような点に留意する（36項）。

企業は、取締役会や常務会等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。以下同じ。）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。

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。これには、過去の一定期間における実際のキャッシュ・フローの平均値に、これまでの趨勢を踏まえた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。）の仮定を以て見積ることも含む。

中長期計画の見積期間を超える期間の将来キャッシュ・フローを算定する場合、企業は、原則として、取締役会や常務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情報と整合的に修正した後のもの）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た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

仮定をにおいて見積る。この結果、中長期計画の見積期間を超える期間の成長率がプラスの仮定の場合、当該将来キャッシュ・フローの金額は遡増し、成長率がマイナスの仮定の場合、遡減することとなる。

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は、現金基準に基づいて見積る方法のほか、発生基準に基づいて見積った金額に当該資産又は資産グループの減価償却費などの重要な非資金損益項目を加減した金額を用いることができる。

(2) 将来キャッシュ・フローを見積る期間

減損会計基準 二 2.(2)では、減損損失の認識の判定のために割引前将来キャッシュ・フローを見積る期間は、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と 20 年のいずれか短い方とされているが、使用価値の算定のために将来キャッシュ・フローを見積る期間は、減損会計基準において明示されていないものの、使用価値が将来キャッシュ・フローの現在価値として算定されるため、その見積期間を制限する必要はないと考えられる。

本適用指針では、上記を踏まえ、減損損失を認識するかどうかの判定及び使用価値の算定に際して、将来キャッシュ・フローを見積る期間は、以下のようにしている(37 項)。

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将来キャッシュ・フローを見積る期間は、資産の経済的残存使用年数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 20 年のいずれか短い方とする。

資産又は資産グループについて、使用価値の算定のために将来キャッシュ・フローを見積る期間は、資産の経済的残存使用年数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する。

共用資産又はのれんに関して、より大きな単位でグルーピングを行う場合、減損損失を認識するかどうかを判定するために将来キャッシュ・フローを見積る期間は、前者については共用資産の経済的残存使用年数(共用資産が複数ある場合には、共用資産全体の帳簿価額のうち、その帳簿価額が大きな割合を占める共用資産の経済的残存使用年数)と 20 年のいずれか短い方とし、後者については原則としてのれんの残存償却年数(のれんが複数ある場合には、のれん全体の帳簿価額のうち、その帳簿価額が大きな割合を占めるのれんの残存償却年数)と 20 年のいずれか短い方とする。また、その場合に、使用価値の算定のために将来キャッシュ・フローを見積る期間は、前者については共用資産の経済的残存使用年数(共用資産が複数ある場合には、共用資産全体の帳簿価額のうち、その帳簿価額が大きな割合を占める共用資産の経済的残存使用年数)とし、後者については原則としてのれんの残存償却年数(のれんが複数ある場合には、のれん全体の帳簿価額のうち、その帳簿価額が大きな割合を占めるのれんの残存償却年数)とする。

なお、のれんについて、連結調整勘定は 20 年以内に償却しなければならないとさ

れているが、現在、商法上、のれんは 5 年以内に償却しなければならないとされている。減損会計基準を適用するにあたり、商法上の定めにより 5 年以内に償却している場合でも、明らかにその効果の及ぶ期間が 5 年以上にわたるときには、合理的な残存償却年数を用いて、将来キャッシュ・フローを見積ることができると考えられる（119 項なお書き）。

（3）将来キャッシュ・フローの見積りに含まれる範囲

将来キャッシュ・フローは、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・イン・フローから、継続的使用と使用後の処分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。これらの見積りに含まれる範囲は、以下ようになる（38 項）。

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。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、見積りに含まない。逆に、合理的な使用計画等による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、見積りに含まれる。

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。したがって、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ない場合でも、現在の価値を維持するための合理的な設備投資により、構成資産が引き続き存在するものと仮定して、将来キャッシュ・フローを見積ることとなる（[図表 2]及び[図表 3]参照）。この場合、当該設備投資に関連する将来キャッシュ・フローには、当該設備投資による将来キャッシュ・アウト・フローや、主要な資産の経済的残存使用年数経過時点において存在すると仮定された構成資産の正味売却価額も含まれる。なお、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・フローについては、それが計画されていない場合でも、見積りに含まれる。

なお、及び については、本適用指針の[設例 2]、[設例 3]で数値例を設けているので参照されたい。

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。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。

建設仮勘定については、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る。

なお、これにつき、本適用指針での[設例 4]で数値例を設けているので参照されたい。

(4) 将来キャッシュ・フローが見積りから乖離するリスク

減損会計意見書 二 4.(3)では、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）とするとされているが、いずれの場合でも、使用価値の算定においては、将来キャッシュ・フローが見積り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（39項）（この点につき本適用指針の[設例 5]を参照されたい）。ただし、減損損失を認識するかどうかを判定する際に見積られる割引前将来キャッシュ・フローの算定においては、このリスクを反映させないこととされている。

当該リスクは、実務上、割引率に反映させる場合が多く、この場合には、当該リスクを反映させない将来キャッシュ・フローと使用価値の算定に際して用いられる割引率により、使用価値を算定する。

また、当該リスクを将来キャッシュ・フローの見積りに反映させた場合には、貨幣の時間価値だけを反映した無リスクの割引率を用いて使用価値を算定する。なお、本適用指針では、当該リスクを将来キャッシュ・フローの見積りに反映させる実務的な手法を示すことは困難であるため、そのような手法を示す代わりに、算定された使用価値と減損損失の認識の判定に用いられた当該リスクを反映させない割引前将来キャッシュ・フローから求められる割引率に相当する率が、後述する使用価値の算定に際して用いる割引率と大きく相違しないことを確認することを求めている。

(5) 間接的に生ずる支出

資産又は資産グループの将来キャッシュ・フローの見積りにあたり、当該資産又は資産グループが将来キャッシュ・フローを生み出すために必要な本社費等の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ことになる（40項）。

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、共用資産の減価償却費は、間接的に生ずる支出に含まれないことに留意する必要がある。

なお、間接的に生ずる支出を関連する各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は、「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」に準ずる方法が含まれる。

(6) 利息の受払額並びに法人税等の支払額及び還付額

利息の支払額並びに法人税等の支払額及び還付額は、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ため、将来キャッシュ・フローの見積りには含めない（41項）。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、完成までの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。

また、利息の受取額は、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、利息の支払額と同様に、将来キャッシュ・フローの見積りには含めない(42項)。ただし、賃貸不動産の預り保証金の運用益相当額のように、受取賃料の水準と関連し、固定資産の使用に伴って直接的に生ずると考えられる利息等の受取額は、将来キャッシュ・フローの見積りに含めることができると考えられる。なお、預り保証金自体は、返済義務を伴う負債であるため、将来キャッシュ・フローの見積りには含めないことに留意する。

・使用価値の算定に際して用いられる割引率

(1) 算定上の留意点

使用価値を算定する際に用いられる割引率の算定時点は、減損損失の測定時点となる。これは、回収可能価額のうち使用価値を算定する場合には、現在から将来にわたる回収可能性を反映することとなるため、使用価値は、今後生ずると見込まれる将来キャッシュ・フローを、現時点の割引率を用いて割り引いた現在価値とすることが適当と考えられるためである。また、当該割引率は、原則として、翌期以降の会計期間においても同一の方法により算定され、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、税引前の数値を用いる必要がある(43項)。

さらに、使用価値を算定する際に用いられる割引率は、実務上、単一の割引率を使用すると考えられるが、将来キャッシュ・フローが見積られる期間のうち異なる期間において、合理的で説明可能な仮定及び予測に基づき将来キャッシュ・フローが見積値から乖離するリスクや貨幣の時間価値が相違するため、異なる期間について異なる割引率を見積る場合には、当該割引率を用いることができる(44項)。

(2) 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

資産又は資産グループの使用価値の算定に際しては、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を反映させる必要があるが、その方法としては、割引率に反映させる方法と、将来キャッシュ・フローの見積りに反映させる方法がある。

割引率に反映させる方法

この場合には、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り、以下のもの又はこれらを総合的に勘案したものとなる(45項)(これにつき、本適用指針の[設例6]で数値例を設けているので参照されたい。)

a. 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

企業は、内部管理目的の経営資料や使用計画等、企業が用いている内部の情報に基

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。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（126項）。

b．当該企業に要求される資本コスト

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。

c．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。

類似の賃貸用不動産における還元利回りなどのように、取引価格と市場のキャッシュ・フローとの関係（不動産価格と市場の賃料の関係など）から推定することによって得られるものが想定されている。

d．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

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あって、その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割引率とするという意見がある。しかし、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（127項）。

ただし、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、当該利率を用いて割引率を算定することができる。これは、ノンリコースの場合、担保が当該資産又はプロジェクトに限定され、担保以外の資産等にまで遡及されないことから、大部分が当該債務によってまかなわれている場合には、当該資産に固有のリスクを反映しているのではないかと考えられるからである。

将来キャッシュ・フローの見積りに反映させる方法

この場合には、使用価値の算定に際して用いられる割引率は、貨幣の時間価値だけを反映した無リスクの割引率となる。したがって、この場合には、将来キャッシュ・フローが得られるまでの期間に対応した国債の利回りを割引率として用いることとなる（46項）。

(3) 連結の見地から資産のグルーピングが見直された場合

連結財務諸表において、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た場合、原則として、使用価値の算定に際して用いられる割引率も資産のグルーピングに応じて見直されることとなる（47項）。

ただし、個別財務諸表において当該企業（親会社）の資本コストを用いており、連結財務諸表上、それが明らかに不合理である場合（例えば、見直し後の資産グループの中で、子会社の資産が大部分を占める場合など）を除いて、親会社で用いた資本コストを割引率として用いることも考えられる（128 項ただし書き）。

XI．共用資産の取扱い

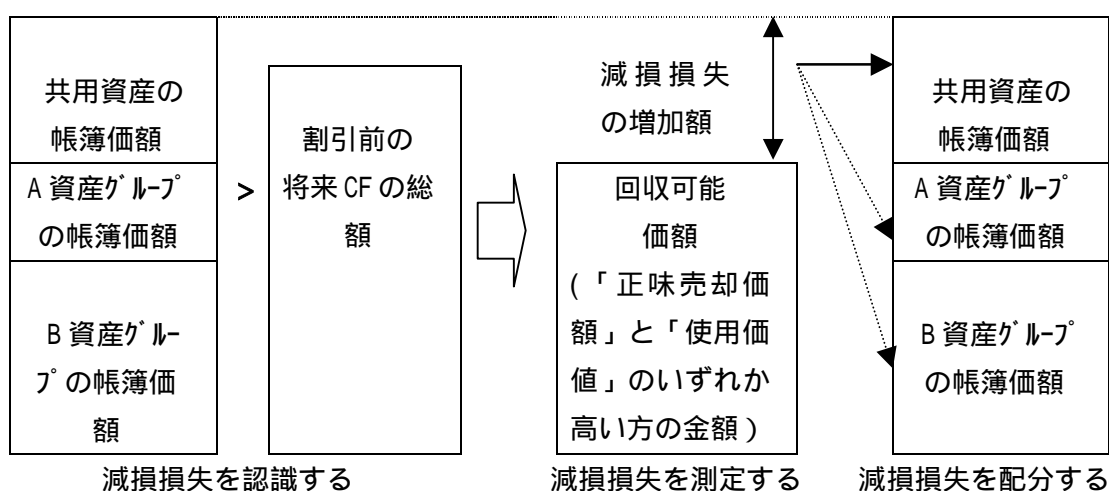
（１）共用資産に係る資産のグルーピング

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、例えば、全社的な将来キャッシュ・フローの生成に寄与する本社の建物や試験研究施設などが該当するが、全社的な資産でなくても、複数の資産又は資産グループを含む部門全体の将来キャッシュ・フローの生成に寄与している資産は、当該部門の共用資産となる。これには、例えば、複数の資産又は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が該当する（130 項）。

共用資産の取扱いについては、共用資産を加えた、より大きな単位でグルーピングを行う方法と、共用資産の帳簿価額を各資産又は資産グループに配分する方法がある。しかし、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、減損会計基準では、の方法を原則としている。ただし、共用資産の帳簿価額を合理的な基準で配分することができる場合には、の方法によることができるものとしている。

（２）共用資産を加えた、より大きな単位でグルーピングを行う方法

[図表 4]



共用資産に減損の兆候がある場合、減損損失の認識の判定及び測定は、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（48項）（[図表4]参照）。

減損損失を認識するかどうかの判定は、まず、共用資産が関連する資産又は資産グループに減損の兆候がある場合、当該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。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、共用資産に減損の兆候があるときには、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。

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。

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。

減損損失を認識すべきであると判定された共用資産を含む、より大きな単位については、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。

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。ただし、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。これは、以下のように行う。

- a. 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等により配分する。
- b. 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等により配分する。ただし、各資産又は資産グループの一部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、合理的な基準により、回収可能価額が容易に把握できない構成資産に減損損失を配分することができる。

なお、これにつき、本適用指針の [設例 7-1] で数値例を設けているので参照されたい。

（3）共用資産の帳簿価額を各資産又は資産グループに配分する方法

当該方法を採用する場合の留意点

共用資産の帳簿価額を当該共用資産に関連する各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各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が、当該方法を採用するにあたっては、以下の点

に留意する（49項）。

- a．共用資産の帳簿価額を各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、例えば、動力設備における合理的に見込まれる総消費量の比率など、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各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。
- b．当期に共用資産の帳簿価額を各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。
- c．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。

当該方法を採用した場合の処理

共用資産の帳簿価額を各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、配分された各資産又は資産グループに減損の兆候があるときに、以下のように減損損失の認識の判定及び測定を行う（50項）（これにつき、本適用指針の[設例 7-2]で数値例を設けているので参照されたい。）。

- a．共用資産の帳簿価額を、当該共用資産に関連する各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。
- b．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を回収可能価額まで減額する。
- c．共用資産の帳簿価額を配分した各資産グループにお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。

．のれんの取扱い

（1）のれんの帳簿価額の分割

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（51項）。

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。

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。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と当該事業の純資産（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。

（２）分割されたのれんを加えた、より大きな単位でグルーピングを行う方法

この方法は、共用資産を加えた、より大きな単位でグルーピングを行う方法と同様になる（52項）。ただし、共用資産の場合とは異なり、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が、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、共用資産と同様の方法で各資産グループに配分することができることとされている（52項（5））。

なお、これにつき、本適用指針の[設例 8]で数値例を設けているので参照されたい。

（３）のれんの帳簿価額を各資産又は資産グループに配分する方法

この場合には、共用資産の帳簿価額を各資産又は各資産グループに配分する方法を採用する場合と同様の点に留意する（53項及び54項）。

ただし、共用資産と異なり、のれんの場合には、のれんの帳簿価額を配分した各資産グループにお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ことになる（54項（3））。

X 減損処理後の会計処理

（１）減損処理後の減価償却

減損処理を行った資産については、減損損失を控除した帳簿価額に基づき減価償却を行う（55項）。したがって、企業が採用している減価償却の方法に従って、減損損失を控除した帳簿価額と残存価額、残存耐用年数に基づき規則的、合理的に配分することとなる。

ここでいう残存耐用年数とは、本来的には、将来キャッシュ・フローを見積る期間である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なる。しかし、本適用指針では、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、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等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、当該残存耐用年数を経済的残存使用年数とみなすことができるとしているため、両者に著しい相違がある場合には、これまでの取扱いに従って、耐用年数を変更しなければならないと考えられる（100項なお書き）。

また、残存価額は、耐用年数到来時において予想される当該資産の正味売却価額となるが、減価償却費の計算においては現在時点まで割り引かれないことに留意する（135項）。すなわち、減損損失の測定の際には、将来時点の正味売却価額は現在価値に割り引かれるが、減損処理後の減価償却費の計算における残存価額は割引前の名目値となる。また、将来時点における正味売却価額と減価償却計算に適用されている残存価額との乖離が明

らかになったときには、耐用年数の変更に基づき、これまでの取扱いに従って、残存価額を変更しなければならない（115 項なお書き）。

（2）減損損失の戻入れ

減損損失の戻入れは行わない（55 項）。

（3）遊休資産の減価償却費

減損処理を行った遊休資産について、減損処理後の減価償却費は、原則として、営業外費用として処理する（56 項）。なお、減損処理を行うこととはされなかった遊休資産についても減価償却を行うこととなるが、当該遊休資産の減価償却費についても、原則として、営業外費用として処理する（138 項）。

X . 開示

（1）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、以下のように行う（57 項）。

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で表示する（「直接控除方式」）。

ただし、減価償却を行う有形固定資産については、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で表示することもできる（「独立間接控除方式」）。

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することができる（「合算間接控除方式」）。

及び の間接控除方式の場合、「減価償却を行う有形固定資産」とされていることから、土地は含まれないことに留意する。

なお、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るなど、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。

（2）損益計算書における表示

減損損失は、原則として、特別損失とする。

（3）注記

重要な減損損失を認識した場合には、損益計算書（特別損失）に係る注記事項として、以下の項目を注記する（58 項）。

減損損失を認識した資産又は資産グループについては、その用途、種類、場所などの概要

減損損失の認識に至った経緯

減損損失の金額については、特別損失に計上した金額と主な固定資産の種類ごとの減損損失の内訳

資産グループについて減損損失を認識した場合には、当該資産グループの概要と資

産をグルーピングした方法

回収可能価額が正味売却価額の場合には、その旨及び時価の算定方法、回収可能価額が使用価値の場合にはその旨及び割引率（なお、割引率については、少なくとも割引率のみ開示すれば足り、その算定方法の開示までは求められないと考えられる。）

ただし、減損会計基準を初めて適用した事業年度においては、減損損失を計上していても、全般的な資産のグルーピングの方針等を注記することができる。

また、上記 ~ の注記事項は、資産グループごとに記載するが、多数の資産グループにおいて重要な減損損失が発生している場合には、資産の用途や場所等に基づいて、まとめて記載することができる（59項）。

XV. その他

（1）借手側が所有権移転外ファイナンス・リース取引について賃貸借取引に係る方法に準じて会計処理を行っている場合の取扱い

「リース取引に係る会計基準」においては、所有権移転外ファイナンス・リース取引に係る借手側の会計処理方法としては、原則として、通常の売買取引に係る方法に準じて会計処理を行うほかに、通常の賃貸借取引に係る方法に準じて会計処理を行うこともできるとされている。前者の場合には、リース資産が借手側における固定資産とされているため減損会計基準の対象となるが、後者の場合でも売買処理を採用した場合との均衡上、減損処理と同様の効果を有するように、以下のように取り扱うこととなる。

会計処理

リース資産及びリース資産を含む資産グループに関する減損の兆候の把握、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は、通常の資産に準じて行う（61項）。

借手側は、当該リース資産の未経過リース料の現在価値を、当該リース資産の帳簿価額とみなして、減損会計基準を適用する（60項）。その結果、リース資産に配分された減損損失は、重要性がある場合には負債の部において「リース資産減損勘定」等適切な科目をもって計上する。

当該負債は、リース契約の残存期間にわたり定額法によって取り崩され、当該取崩額は、各事業年度の支払リース料と相殺する。なお、複数のリース資産を含む資産グループの場合の負債の取崩しは、リース契約ごとに行う。

なお、これにつき、本適用指針の[設例9]で数値例を設けているので参照されたい。

重要性が乏しいリース資産

減損会計基準では、リース資産の重要性が低い場合においては、未経過リース料の現在価値に代えて、割引前の未経過リース料を、リース資産の帳簿価額とみなすことができる」とされている。

ここでいうリース資産の重要性が低い場合とは、未経過リース料の期末残高が当該

期末残高及び有形固定資産の期末残高の合計額に占める割合に重要性が乏しい場合を指す(62項)。ただし、この場合でも、減損損失を測定する際の回収可能価額の算定においては、現在価値に割り引くことに留意する。

また、賃貸借取引に係る方法に準じて会計処理を行っているが、注記が省略されているリース取引(「リース取引に係る会計基準」注解(注3)参照)は、減損会計基準の対象とはしないことができる。

(2) 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、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わない(63項)。

(3) 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する(64項)。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、法律の定めのもとで計上された土地再評価差額金は、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。

なお、これにつき、本適用指針の[設例10]で数値例を設けているので参照されたい。

・実施時期等

本適用指針は、減損会計基準の実施にあわせて、平成17年4月1日以後開始する事業年度から適用される(65項)。また、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ができる。なお、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。

なお、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ことに留意する。

以上

企業会計基準委員会
研究員 山中成大