

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」のポイント

このポイントは、平成15年10月31日に企業会計基準委員会から公表されました「固定資産の減損に係る会計基準の適用指針」（以下「減損適用指針」という。）の主な内容をご理解いただくためにとりまとめたものであり、詳細な内容を全て網羅してはおりません。実際の適用にあたりましては、減損適用指針をご覧くださいますようお願いいたします。また、文中の意見にわたる部分は私見であることをあらかじめお断りしておきます。

． 全般的な留意事項

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あります。その中で、減損適用指針は、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ます。企業は、減損会計基準及び減損適用指針の定めに従って減損処理を行うものとしませんが、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、減損会計基準及び減損適用指針の趣旨を適切に斟酌する必要があります。（2項）（以下文中の項数は減損適用指針の項数をしめしております。）

． 対象資産

減損適用指針は、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）を対象とします。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、対象資産から除かれますが、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ます。（5,6項）

． 資産のグルーピング

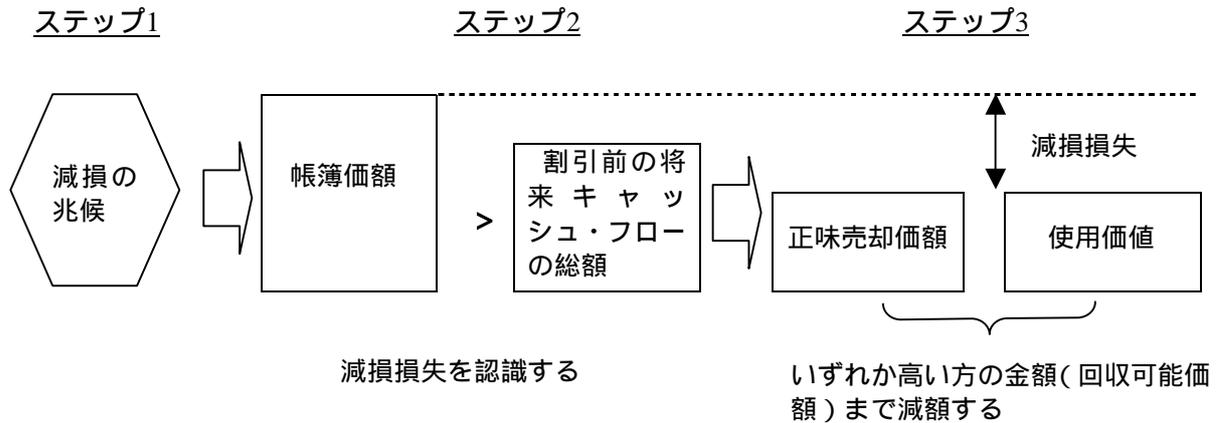
1. 資産のグルーピングは、他の資産又は資産グループのキャッシュ・フローから概ね独立したキャッシュ・フローを生み出す最小の単位で行うこととされており、企業は、経営の実態が適切に反映されるよう配慮して行います。実務的には、管理会計上の区分や投資の意思決定（資産の処分や事業の廃止に関する意思決定を含む。）を行う際の単位等を考慮してグルーピングの方法を定めることになると考えられます。
2. 具体的には、下記3.の場合のほかは、例えば、以下のような手順により資産のグルーピングが行われると考えられます。（7項）〔設例1〕

【手順1】 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2】 企業は、【手順1】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。

3. 取締役会等において、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重要な資産や、将来の使用が見込まれていない重要な遊休資産は、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います。なお、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ります。(8項)

減損会計基準では、減損処理を3つのステップに分けて手順を示していますが、これは減損適用指針の以下の3つの項目に対応します。



1. 減損の兆候(ステップ1)

1. 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情報に基づいて、例えば、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します。(11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(おおむね過去2期。ただし、当期の見込みが明らかにプラスとなる場合は該当しません。)、又は、継続してマイナスとなる見込み(前期と当期以降の見込み)の場合

なお、事業の立上げ時など予め合理的な事業計画が策定されていて、当該計画におい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ません。(12項)

- (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生じたか、又は、生ずる見込みである場合(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ます。)(13項)

- (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(14項)

- (4) 市場価格が著しく下落(少なくとも帳簿価格から50%程度以上下落した場合が該当)した場合(資産グループ全体の市場価格が把握できない場合でも、主要な資産の市場価格が著しく下落した場合や、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含まれます。)(15項)

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

損の兆候があることとなります。(16項)

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、減損の兆候があることとなります。(17項)

・ 減損損失の認識の判定(ステップ2)

割引前将来キャッシュ・フローの総額の見積り

減損の兆候がある資産又は資産グループについて、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の期間におけ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、減損損失を認識します。(18項)〔設例2〕〔設例3〕

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が20年以下の場合
当該経済的残存使用年数経過時点における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・フローに加算します。
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年超の場合
21年目以降に見込まれる将来キャッシュ・フローに基づいて算定された20年経過時点における回収可能価額を、20年目までの割引前将来キャッシュ・フローに加算します。

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ます。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ます。(21項)

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なります。(22項)
2. 主要な資産を決定するにあたっては、以下のような要素も含めて総合的に判断します。
 - (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、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留意する必要があります。(23項)
3. 共用資産やのれんは、原則として、主要な資産には該当しません。(24項)

・ 減損損失の測定(ステップ3)

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します。また、資産グループについて認識された減損損失は、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します。(25,26項)

・ 回収可能価額の算定

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います。(28項)

正味売却価額

1. 正味売却価額を算定する場合には、以下のようにして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行われることとなります。

(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します。

(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ますが、これは、原則として、以下のような方法で算定されます。

不動産については、「不動産鑑定評価基準」に基づいて算定します。

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ますが、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します。

2. 将来時点における正味売却価額を算定する必要がある場合には、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します。

ただし、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(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ます。

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ます。

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して用いることができます。(29項)

使用価値

1. 使用価値は、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・フローの現在価値として算定されます。(31項)

2. 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ります。

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ます。(34項)

． 将来キャッシュ・フロー

- 1． 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にあたっては、以下のような点に留意する必要があります。（36項）
 - (1) 企業は、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します。
 - (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します。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。）の仮定をおいて見積ることも含みます。
 - (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・フローについて、企業は、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。）の仮定をおいて見積ります。
- 2． 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、現金基準の他、発生基準に基づいて見積る方法（ただし、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ません。）によることもできます。（40項）
- 3． 将来キャッシュ・フローの見積りには、利息の受取額を含めません。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、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ます。（42項）

． 使用価値の算定に際して用いられる割引率

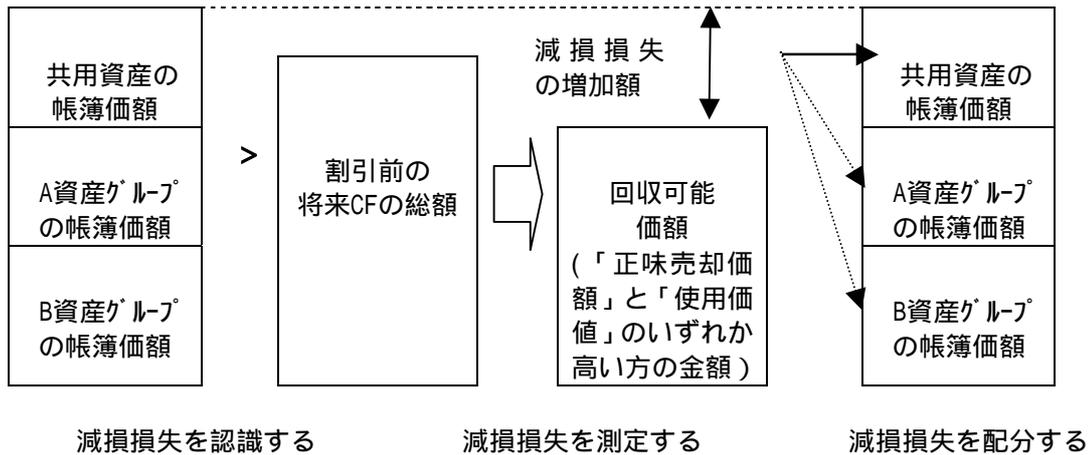
使用価値の算定に際して用いられる割引率は、以下のもの又はこれらを総合的に勘案したものととなります。（45項）〔設例6〕

- (1) 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
- (2) 当該企業に要求される資本コスト
- (3) 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
- (4) 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

． 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、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います。この場合、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、共用資産に配分します。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、当該超過額を合理的な基準により、各資産又は資産グループに配分します。（48項）〔設例7-1〕



2. 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にあたっては、以下の点に留意する必要があります。(49項)
- (1) 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、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ます。
 - (2) 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ります。ただし、事実関係が変化した場合には、この限りではありません。
 - (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ります。

のれんの取扱い

1. 分割されたのれんを含む、より大きな単位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、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います。この場合、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、のれんに配分します。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します。(52項)〔設例8〕
2. 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するにあたっては、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場合と同様の点に留意する必要があります。(53項)

XI. 減損処理後の会計処理

1. 減損損失の戻入れは行わず、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から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ります。(55項)
2. 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します。(56項)

XII. 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」のいずれかで行いますが、減価償却累計額の表示形式と同じものである必要はありません。(57項)

XIII. 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、以下の項目を注記します。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なくとも、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ます。(58項)

- (1) 減損損失を認識した資産又は資産グループの概要
- (2) 減損損失の認識に至った経緯
- (3) 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
- (4) 減損損失を認識した資産グループの概要と資産をグルーピングした方法
- (5) 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

XIV. その他

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します。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崩され、当該取崩額は、各事業年度の支払リース料と相殺します。(60項)〔設例9〕

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いません。(63項)

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ます。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と解されますが、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ます。(64項)〔設例10〕

XV. 実施時期等

減損適用指針は、減損会計基準の実施にあわせて平成 17 年 4 月 1 日以降適用されることとなります（ただし平成 16 年 3 月 31 日以降終了する事業年度については早期適用可）。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必要があります。（65 項）

以 上

企業会計基準委員会事務局