

検討状況の整理に対するコメントの公表

1. コメントの対象となる公表物の名称及び公表時期

- 『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 日公表）

2. コメント募集期間

- 平成 15 年 3 月 5 日～平成 15 年 4 月 21 日

3. 検討状況の整理を踏まえた公表物の名称及び公表時期

- 企業会計基準適用指針公開草案第 6 号「固定資産の減損に係る会計基準の適用指針（案）」（平成 15 年 8 月 1 日公表）

4. コメント提出者一覧

（受領順、敬称略）

No.	種別	コメント者
CL01	個人	全国農協中央会 JA全国監査機構管理部長 土屋 博
CL02	個人	住江織物(株) 財務経理部 グループリーダー 伊野部 一朗
CL03	個人	中央青山監査法人 ITアシュアランス部 坂本 祐輝
CL04	個人	氏名未記載
CL05	個人	ソニー生命保険(株) 長野支社 山崎様
CL06	個人	横浜市 飯田
CL07	個人	公認会計士 松岡 和雄
CL08	個人	三井住友建設(株) 経営企画部 高森 勲
CL09	個人	中央青山監査法人 監査1部 公認会計士 柴谷 哲朗
CL10	個人	三井住友建設(株) 経営企画部 高森 勲（追加コメント）
CL11	個人	氏名未記入
CL12	個人	公認会計士 倉田 知子
CL13	団体	(社)日本貿易会 経理委員会
CL14	団体	(社)日本不動産鑑定協会
CL15	団体	全国農業協同組合中央会
CL16	団体	(社)不動産証券化協会
CL17	個人	公認会計士 松本 傳
CL18	個人	減損会計基準早朝読書会 代表 結城 秀彦、藤井 淳一
CL19	団体	全国銀行協会 企画部
CL20	個人	公認会計士 中澤 省一郎
CL21	個人	新井 哲郎
CL22	個人	日本監査役協会 会計監査実務部会第一分科会有志
CL23	団体	J R 7 社
CL24	団体	(社)日本租税研究協会 税務会計委員会
CL25	団体	(社)日本損害保険協会
CL26	個人	公認会計士 大川 圭美 他 9 名
CL27	団体	(社)日本建設業団体連合会 会計・税制委員会
CL28	団体	(社)生命保険協会
CL29	団体	監査法人トーマツ 建設・不動産インダストリーグループ
CL30	団体	中央青山監査法人 研究センター

No.	種別	コメント者
CL31	団体	(社)日本鉄鋼連盟
CL32	個人	公認会計士 守泉
CL33	団体	(社)日本民営鉄道協会
CL34	団体	(社)日本経済団体連合会 経済本部
CL35	団体	(社)第二地方銀行協会
CL36	団体	(社)リース事業協会 税務会計委員会
CL37	団体	(社)全国信用金庫協会
CL38	個人	大和総研 制度調査室次長 吉井 一洋
CL39	団体	日本公認会計士協会
CL40	団体	(社)全国信用組合中央協会
CL41	個人	公認会計士 山口 敏明、池田 敏夫
CL42	個人	公認会計士 滝 順子
CL43	個人	公認会計士 犬飼 茂利男
CL44	団体	(社)不動産協会 金融委員会
CL45	団体	信金中央金庫

5. 主なコメントの概要とそれらに対する対応

- 以下は、主なコメントの概要と企業会計基準委員会のそれらに対する対応です。
- 以下のコメントの概要は主なものを記載していますが、以下に記載されていないコメントについても、企業会計基準委員会で分析を行っています。
- 以下のコメントの概要には、文章表現に関するものについては、記載していません。

論点の項目	論点の内容とコメントの概要	コメントへの対応
(1)対象資産 (検討状況の 整理第2項～ 第3項)	減損処理の対象資産となる資産として記載するのであれば、少なくとも自社利用目的のソフトウェアのうち、社内利用目的のソフトウェアに限定するべき。	自社利用のソフトウェアのうち、見込販売数量や見込販売収益に基づく方法で償却を行っていても、通常、未償却残高が翌期以降の見込販売収益の額を上回ったときに当該超過額を一時の費用又は損失として処理されていないため、その場合には対象資産となることとした(第63項)。
	市場販売目的のソフトウェアを除くこと及び自社利用ソフトウェアを含ませることに対して基本的に異論はない。	N/A
	「投資不動産」を含めることについてはやむをえないが、国際会計基準との著しい乖離は望ましくない。	N/A
	多店舗展開を図っている小売業においては土地賃貸借にかかわる直接経費(仲介手数料、農地転用費用、土地改良費用等)を税法上の要請から借地権処理している。借地権はまた、非償却の無形固定資産でもあり、また市場価値が明確でもない。このような固定資産の取扱いはどの様にするのか。	当該コメントに対応できるよう、文章を修正した(第62項)。
	リース資産の取扱いについては、具体的な処理が記載されていないが、どのように考えれば良いのか。	意見書・基準のとおり、含まれる
(2)資産のグルーピング (検討状況の 整理第4項～ 第6項)	(グルーピングの手順：①継続的に収支の把握がなされている単位) 「収支の把握」について、ある程度、詳細なレベルで収支の把握をすべきことを明示すべき。会社は「継続的に収支の把握がなされている単位」が合理的であることを十分に説明すべきであることを適用指針で明確にすべき。	意見書・基準において、実務的には管理会計上の区分等を考慮することとされている。したがって、広く一般的に利用できるモデルを提供することはできないが、①資産のグルーピングは企業によって異なり得ること、②しかしながら、それは企業の合理的な管理会計上の区分である必要があること等、文案において、当該コメントが反映できるよう文案を修正した(第6項及び第64項)。
	(グルーピングの手順：②物理的な資産が最小の単位) 継続的に収支の単位の把握が複数なされている場合(営業用と賃貸用等)、例外として物理的な資産が最小の単位とならない場合があることを、設例だけでなく、本文においても明示すべき。	
	第4項(1)において、資産のグルーピングの最小単位が過度に例示されており、(2)においても、「物理的な資産が最小の単位」とあるが、同一の建物を営業用と賃貸用のいずれにも使用することも多く、かつ、頻繁に相互の用途変更が行われることもある。(1)、(2)に関して、個別の事情や特性に適合したグルーピングが可能である旨を明記するなど、実務的な取扱いが行われるようにすべき。	
	(グルーピングの手順：その他) 2ヶ所の製造ライン(A、B)から、それぞれが2ヶ所の営業所(X、Y)両方へ内部振替価格で振り替えている場合、会社の管理状況、意図等により、いろいろなグルーピングが行われる可能性があると考えてよい。	
	建物の建設時や土地の購入時において、店舗や賃貸住宅の併設が法律上または契約上義務付けられているような場合に、併設部分を建物本体と同一の資産グループと考えてよい。	

論点の項目	論点の内容とコメントの概要	コメントへの対応
	資産のグルーピングは、CFを生み出す最小の単位として認識するのに容易な管理会計の単位（事業部、支店、工場等）によることが望ましい。また、資産のグルーピングが投資家の目から見て企業の恣意的なものと思われにくいよう、広く一般的に利用できるモデルがあることが望ましい。 グルーピングの方法について、各企業の業種業態別の考え方を明確にした設例を明示しつつ、限定的な方法を規定せずに、各企業の特性を踏まえた経営上の判断が反映できるように配慮すべき。 （グルーピングの手順：③相互依存性、切り放したときに大きな影響について） 「相互依存性」の判断基準が不明確である。	
	資産のグルーピングにおいて、「相互依存性」である関係をもって同一のグルーピングとする考え方には条件をつける必要があるのではないか	複数のグルーピングの単位を決定する基礎が生み出す製品やサービスの性質、市場などに類似性等有り、それらから生ずるキャッシュ・イン・フローが相互に補完的な影響を及ぼしあっている場合で、当該単位を切り離すことにより、企業の実態を適切に反映しない結果となるときは、これらの複数の単位をグルーピングすることが適当であるとした（第64項）。
	（共用資産の考え方） 本店にある営業部等共用資産との切り分けが困難な場合は全体を共用資産と取扱うことでよいか確認したい。 複数の収支把握単位と共用資産部分を含む建物についてのグルーピングの考え方を明示すべき。	例えば、賃貸不動産などの1つの資産において、一棟の建物が複数の単位に分割されて、継続的に収支の把握がなされている場合でも、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とした（第6項）。
	（グルーピングの変更） 外部市場の創設、規制の撤廃などの外部的要因、管理会計に係る社内体制の整備などにより、将来的に収支の把握単位が変化することも考えられるが、こうした要因により一度決定したグルーピングを変更することは可能か。 セグメント情報における事業区分の見直しが行われた場合には、資産のグルーピングについても見直しが必要となることを明確にすべき。	事実関係が変化した場合は資産のグルーピングが変わる可能性がある旨を明記した（第68項）。
	（遊休資産等のグルーピング） 複数の遊休資産につき、正味売却価額が簿価を上回る遊休資産と下回る遊休資産を合計して減損損失を測定してよい（遊休資産グループという考え方）と考えられる。 遊休資産は、原則として、グルーピングせず、その資産単独で減損の兆候の有無や減損会計の適用を判断することとすべき。 絵画等美術品は通常の事業会社においては、CFを生み出す単位とはならず、継続的に収支が把握されることもない。このような会社の事業内容とは直接的・密接な関係がないと考えられる資産については、キャッシュ・イン・フローの寄与に直接的関係しないものも1つのグルーピング単位と認めるといった対応を考えて評価損を計上しやすくしてはどうか。	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こととした（第7項）。

論点の項目	論点の内容とコメントの概要	コメントへの対応
	(大きな単位のグルーピング) ユニバーサルサービスが基本となる公共性の高い事業や、保険業、金融業等支店のネットワークで成り立っている事業は、各業態の特性を踏まえて、実務的に可能かつ効率的なある程度大きな単位でのグルーピングを認めるべき。鉄道業の例示も全路線が一つのグルーピングになるよう変更すべき。 固定資産自体が移動する場合(車両、航空機等)の資産の紐付け、すなわちグルーピングについてはどのように考えるべきなのか、取扱いについての指針が必要と考えられる。 (連結におけるグルーピングの見直し) 個別財務諸表のみ又は連結財務諸表でのみ減損を行った場合、資産管理が煩雑になるおそれがある。 単体 F/S 上も、支配力を及ぼしている子会社との CF についてはこれを織り込んだ割引前 CF・割引後 CF 測定を行なうことを認めるべき。子会社に剰余金がある場合等の特例措置が必要。 個別財務諸表上と連結財務諸表上とで異なるグルーピングが強要されることのないよう、留意すべき。 資産のグルーピングの単位を連結の見地から見直す場合、①個別では減損損失が認識されるが、連結ベースの資産グループでは減損の兆候がない場合、②連結財務諸表において、新たに減損損失の認識及び測定を行うこと等を具体的に示すべき。 海外子会社とのグルーピングは、税務上の観点(移転価格)から公正価値で売買していると考えられるため、海外とのグルーピングは基本的に行う必要がない、あるいは行うことができないと考えてよいのか明示すべき。	事業の種類や業態によっては、企業の継続的な収支は、当該事業を行っている大きさでしか把握されていないことがある旨、法規制によって供給義務が課されている資産又は複数の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考えられる旨を明記した(第 64 項)。 基本的な考え方は変わっていない。ただし、個別と連結で減損金額が異なる場合は、連結修正として加減する旨を追加した(第 69 項)。
(3) 減損の兆候 (検討状況の整理第 7 項～第 13 項)	減損の兆候につき、基準では例示としているが、本適用指針では「限定列举」と取られかねない表現となっている。従って、本適用指針でも、「例示」であり、かつ、「過大な負担とならない場合にはその限りではない」旨を明示すべき。 減損の兆候の例示全てに該当しないことが確認されて初めて兆候に該当しないこととされているがこれは、実務上非常に大きな負荷を生じさせる懸念があり、減損の兆候にあたらぬケース(セーフハーバー)を設けるべき。 IAS や米国 SFAS で記述されている次の事象について、これを含めるかどうかについて検討し、適用指針で説明する必要がある。 ・ IAS 第 36 号における外部情報からの兆候のうち、市場利子率等の上昇及び自社の株式の市場価値の低下。 ・ 米国 SFAS 第 144 号における兆候のうち、資産の購入もしくは建設において当初予算を大幅に超過するコストの発生。	意見書・基準において「例示」とされているものの、実務上、過大な負担とならないよう、文章を修正した(第 70 項及び第 71 項)。
①営業活動から生ずる損益又は CF が継続してマイナスの場合	(基準日) 下記についての具体的記載は不要か。 ・ 減損の兆候検討基準日、認識判定の基準日、減損測定基準日、減損損失計上日はいつなのか。 ・ 上記の日はいずれも決算日と一致している必要があるのか。 ・ 連結子会社決算日の差異と同様に、一定の許容期間を設定し、その範囲内で一部または全部を決算日から前倒しで設定できるのか。できるとすればその許容期間はどの程度か。	減損の兆候の把握であり、コメントにあるような厳密なものではない旨、文章に記載した(第 70 項及び第 71 項)。

論点の項目	論点の内容とコメントの概要	コメントへの対応
	（プラスマイナスゼロの場合） 営業活動から生ずる損益又は CF が継続してマイナスの場合について、プラスマイナスゼロについては、マイナスでない、と判断して良いのか？	
	（継続してマイナスの期間） 「継続してマイナス」の判断に関しては、画一的な形式基準ではなく、経営実態を反映した将来事業計画を反映することが認められるようにすべき。	「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該当しないと考えることが適当であった（第 11 項）。
	「継続して」は 2 期を例示しているが、最低でも 3 期連続による判断とすべき。	
	前期に減損損失を認識した場合、さらに過去 2 期間がマイナスであることを理由として、当期も減損の兆候があるとされるのか。また、「継続してマイナスとなる見込み」が減損の兆候に該当するケースを具体的に説明する必要があると考える。	
	（営業活動の範囲） 大規模な経営改善計画等の影響額を資産グループ毎に算出して控除することは困難なため、大規模な経営改善計画等の非経常的な特別の原因による場合は、そもそも「兆候」には該当しないことを明確にすべき。	
	一時的に発生する資産の評価損等については含めないとするのが適切であり、その旨が明確に規定されるべき。また、業種によっては、営業損益と営業外損益といった区分に分けられない場合もあり、関連法令または当該業界内で統一基準として認知されているものとして本業の収益力を示す指標等がある場合は、それを用いることも許容されるべき。	「考え方の背景」にあるような記載を本文に移すなど、当該コメントが反映できるよう文章を修正した（第 11 項）。
	「一時的に発生するもの」は、その対象範囲が不明瞭であることから、「営業活動から生ずる損益」を「営業損益（業務純益）」とすることも認められるべき。	
	（当初より「継続してマイナス」が予定されている場合） 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、計画との乖離の確認は必要と考えるが、当初計画で見込んだ事業立上げ時の CF のマイナスを減損の兆候として認識する必要はないものとする。ただし、例外的な取扱いを認める期間は、当初の事業計画等で開業当初の累積損失が 5 年を超えた期間経過後に解消されることが合理的に見込まれる場合を除き、5 年を上限とすることが妥当と考えられる。事業立ち上げ時については、事業の業態等を勘案すべき。	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には、実際のマイナスの額が当初予定されていたマイナスの額よりも著しく乖離している場合を除き、減損の兆候には該当しないとした（第 11 項）。
	（営業活動から生じる CF） 営業活動から生じる CF の算出方法について、過度な実務負担とならないよう、極力簡便な処理（営業利益＋減価償却のような）を容認するべき。 CF に「資本的支出」を含めることは難しいと考えられるため、その旨が記載されるべき。 営業活動から生ずる損益又は CF のどちらを選択するかは企業の裁量に委ねられているのか（損益と CF 両方は算出なくてよいのか）。 「当面は損益のみによる判定も可とする」といったような経過措置も検討すべき。	
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	（事業の廃止又は再編成の場合） 計画が経営サイドにより意思決定された場合であるとの点を、明確にすべき。また、単なる会社分割を減損の兆候としないような表現に変更すべき。	実際に変化が生じた場合のみならず、取締役会等において決定された段階（社内規定等で決定権限が委譲されている場合には権限者の承認の時点）で減損の兆候に該当
	（当初の予定よりも著しく早期に処分する場合） 処分決定の定義、具体的要件を明示すべき。	

論点の項目	論点の内容とコメントの概要	コメントへの対応
がある場合	早期処分決定の内容によって、減損会計の適用を除外・制限する必要はないのか。将来の売却の実行可能性についての評価・恣意性の排除のための具体的要件（例えば、満期保有有価証券の取扱に見られるような当初予定が変更された場合のペナルティ条項）についての記載は不要か。	することとなる（第76項）。
	（異なる用途への転用の場合） 「異なる用途への転用」は、とりあえずは全て『減損の兆候』と捉え、増価を実現させる転用か否かの判断は、次の『減損の認識』において判断されるべき。	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とした（第78項）。
	（一時的ではない遊休状態の場合） 「現存する企業の事業計画に照らしてほとんど活用されていない状態」とすべき。また、「事業計画」がない場合には、実態が遊休となっている資産については遊休資産と認定するようにすべき。	遊休状態になり、将来の用途が定まっていない場合、減損の兆候となるが、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した（第79項）。
	「一定期間にわたり利用実態がなく利用計画がないもの」を「一時的ではない遊休状態」の要件とすべき。	
	「一時的ではない遊休状態」については、その範囲を明らかにするとともに、弾力的に取扱うべき。	
	遊休状態にある資産については、将来の用途や再活用計画が決定されていたとしても、その将来の用途や再活用の方法の実現性が乏しい場合や、これらを決定した後も相当期間において遊休状態が継続している場合は、減損の兆候ありとみなすべき。	
	（その他の例示） 背景だけでなく本文においても、建設仮勘定について、建設が著しく遅延した場合を何れかのケースの例示に加えるべき。また、主要な資産に該当する資産の取得が著しく遅延している場合も、減損の兆候に含まれると考えるのか。	当該コメントが反映できるよう文章を修正した（第11項）。
	物理的に損害を受けた場合、当該損害を受けた部分は、資産の帳簿価額は既に減額処理が実施されていると考えられるが、その場合でも、減損の兆候に該当することになるのか。その場合、減損の兆候に当たる理由を明確することが必要。	
	（主要な資産の兆候） 資産グループ全体ではなく主要な資産で代替可能とすべき。但しその場合でも、主要な資産では兆候が認められたとしても、資産グループ全体では認められない場合は兆候なしとされる必要がある。	過度に兆候を狭く捉えてしまう可能性があるため、考慮できないと考えられる。
③経営環境の著しい悪化の場合	第51項（「大規模な経営改善計画等による一時的な損益は含まれない」）と同様、非経常的な特別な原因によるもので一時的と判断される場合には該当しないことを明記すべき。	当該コメントのような誤解がないよう、文章を修正した（第82項）。
	「経営環境の著しい悪化」については、これが適用指針として目安を示しているといえるかどうか疑問がある。	
	画一的な形式基準ではなく、経営実態を反映した将来事業計画を反映することが認められるようにすべき。	
④市場価格の著しい下落の場合	（市場価格の著しい下落の数値基準） 一律の目安を示すことはなじまないと考えるが、著しい下落の目安をどうしても示す必要があるとのことであれば、総合的に判断し50%程度とするのが妥当と考える。	市場価格が帳簿価額から少なくとも50%程度下落した場合が該当するが、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、50%程度下落していないときでも、状況に応じ個々の企業において判断することが必要な場合があるとした（第83項）。
	「おおむね30%程度」を数値基準として設定することは反対である。また、実務上の負担を軽減する観点から、市場価格の下落が一定程度未満の場合には減損の兆候の検討対象外として他の判定基準の考慮を不要とするなど、セーフハーバー的な扱いを明示すべき。	
	50%程度以上下落した場合に該当するとの見方が妥当であり、30%は過度に保守的と考える。	
	また、まずは主要な資産をベースに判定した上で著しい下落に該当する場合のみ資産グループ全体にての判定を行い、それでも著しい下落に該当した場合のみ減損損失の認識に進むべき。	

論点の項目	論点の内容とコメントの概要	コメントへの対応
	「市場価格の著しい下落」については、おおむね 30%程度以上下落した場合とするべき。 （市場価格の考え方） 市場価格については、公示価格や路線価等といった『容易に入手出来る指標』だけでなく、『不動産鑑定』についても許容することが望ましい。 『市場価格』を考える場合は、『流通性』を前提に考えるべきである。流通実績（イコール売買）がほとんどないような事業用資産については『市場価格』という考え方は馴染まなく、寧ろ営業活動から生じる損益やC Fを減損の兆候判断とするべき。 不動産の場合、土壤汚染のおそれがあるだけでも、著しい時価の低下に該当する場合があることにご留意いただきたい。したがって、[市場価格の著しい下落の場合]、60 項以下にも土壤汚染に関する記述が必要なのではないか。 公示価格や路線価などは、複合不動産評価の価格を把握するための指標ではない。また、対象地の個別性を反映した価格ではない。さらに、土地に関する各公的指標の数値の採用の仕方によって大きな価格差が生じる危険性がある。つまり、各指標を地価公示価格レベルに合わせるのか、各指標の絶対値を用いるのかについても明らかにした方がよい。 公示地価や路線価などが入手できる場合は、可能な限りこれらの価格で「著しい下落」の有無を判断する義務がある旨を明確にすべき。 市場価格を反映していると考えられる指標（公示価格、都道府県基準地価等）の『合理的な調整』の内容を具体的に明示すべき。 （主要な資産の兆候） 資産グループ全体と主要な資産の両方で行う考え方が示されているが(第 9 項)、資産グループ全体ではなく主要な資産で代替可能とすべき。 資産グループにおいては、その主要な資産の市場価格がおおむね 30%程度以上下落している場合も、「市場価格の著しい下落」が生じているものとして取り扱うべき。 金額的に重要性がある資産の市場価格が著しく下落している場合は、その資産が主要な資産でなくても、その資産グループにおいて「著しい下落」が生じているものとして取り扱うべき。	減損の兆候の有無の判定に関しては、簡便的な取扱いを認めている（第 84 項）。 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、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るとした（第 14 項）。
⑤ 共用資産及びのれんの減損の兆候	（共用資産の減損の兆候） 仮に相当数の資産グループとその共用資産が存在する場合、共用資産を含むより大きな単位について、減損の兆候の各事象について判断を行うのは困難と考える。また、共用資産そのものについては、「回収可能価額を著しく低下させる変化」および「市場価格の著しい下落」について判断を行えば十分と考える。 63 項に関し、より具体的に、より大きな単位に含まれる各資産又は資産グループに減損の兆候がある場合が含まれる旨を明確にすべき。 共用資産そのものに減損の兆候が生じている場合は、共用資産を含まない他の資産や資産グループに減損の兆候がない場合でも、減損の兆候があるものとして取り扱うべき。 共用資産の帳簿価額を配分する方法を採用した場合にも、共用資産そのものに 9 項から 11 項における事象がある場合も減損の兆候に該当するとすべき。	意見書・基準において、記載されていることである。 当該コメントのような誤解がないよう、文章を修正した（第 15 項）。 当該コメントに対応できるよう、文章を修正した（第 15 項）。

論点の項目	論点の内容とコメントの概要	コメントへの対応
	(のれんの減損の兆候) 「のれんは独立してそれ自体では減損の兆候はない」という表現は誤解を生むのでは。むしろ、「のれんはそれ自体では減損が生じていないことを説明できず、その説明のためには、他の資産又は資産グループにおけるキャッシュ・イン・フローが存在することを説明する必要がある」とすべき。	当該コメントのような誤解がないよう、文章を修正した（第 16 項）。
(4) 減損損失の認識の判定 (検討状況の整理第 14 項～第 18 項)	(割引前将来 CF の見積り期間) 適正なメンテナンスや部分的な改造を施せば 20 年以上使用可能となる設備もあることから、将来 CF が合理的に見積もれる場合でかつ土地が主要な資産とならない場合は、設備の特性に応じ、20 年目以降の将来 CF も割引前とすることも認められるべきである。 将来 CF の見積もり期間については、設備投資の回収が超長期にわたるという鉄道事業の特殊性を十分勘案すべきである。	意見書・基準において、記載されていることであり、考慮できないと考えられる。
	(割引前将来CF計算の設例) 第 14 項(2)に従って割引前将来 CF の総額をどのように計算するのかを、設例に加えるべき。 主要資産とその他の資産との使用年数に著しい相違がある場合、その他の資産については見積期間中に減価償却期間が終了後、再取得すると想定してその支出について見積りに反映させるか否かについて明記すべき。	
	14 項(3)にある、主要資産以外のその他の構成資産の回収可能価額とは、正味売却価額のみを意味するのか。使用価値も想定しているのか。使用価値を想定しているとする、主要な資産からは独立して CF が算定できるということであり、資産のグルーピングの考え方と矛盾することにならないのか。 また、使用価値を想定する場合には、主要な資産を再投資することを考慮するということか。その場合には、具体的に計画されていない追加投資を考慮にいれる可能性が高く、計画されているもののみを反映することと矛盾するのではないか。	当該コメントのような誤解がないよう、文章を修正した（第 17 項）。
	将来 CF はあくまで前提を置いた見積り値であることから、減損の認識の判断に際しては、一定の重要性基準を認めるべき。	
	(簡便法) また、「正味売却価格」の算定が容易な資産については、「正味売却価格」のみによる認識の判定を認めるなど、簡便的方法も認めるべき。	
	割引前将来CFの見積りに際し、実務面で適切かつ容易な運用が可能となるよう、信用金庫や中小企業等の経営実態を踏まえた見積り方法（簡便法等）についても幅広く検討し、それらの事例を明示すべき。	
①経済的残存使用年数	実務面から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する案を支持する。	N/A
	原則として投資の意思を決定した際の回収期間を採用すべきと考えられるがどうか。	当該コメントのような誤解がないよう、文章を修正した（第 20 項）。
	設備の機能を維持（一体としての設備の経済的残存使用年数を延長）しつつ、超長期にわたり投資を回収する場合の経済的残存使用年数の考え方について示すべき。	
	税法耐用年数を用いるか経済的残存使用年数を設定するかについて、「個別資産毎に選択できること」を確認したい。	経済的残存使用年数は、個々の資産毎に判断されるため、資産によっては税法耐用年数を用いることが考えられる旨を、明確化した（第 20 項）。

論点の項目	論点の内容とコメントの概要	コメントへの対応
②主要な資産	工場等の主要資産の識別において、機械を主要な資産とする場合と、土地を主要な資産とする場合で、CF 見積に適用する経済耐用年数が異なり、将来 CF の見積が異なることとなる。このあたりの考え方の差異がわかるようにもう少し具体的に説明したほうが良い。	設例以外でも、理解を助けるような内容になるよう、文章を修正した（第 17 項）。
	資産グループが非償却性資産も含めて多種多様な資産から構成されている場合、主要な資産はどのように決定されるか。主要な資産のないグルーピングがありうるとすれば、減損の兆候判定や認識に用いられる CF の見積期間について考え方を示しておく必要がある。	当該コメントのような誤解がないよう、文章を修正した（第 92 項、第 93 項）。
	「主要な資産」は経済情勢等により変化する可能性もあり、その取扱いを明確にすべき。	
	（非償却性固定資産を主要な資産と判断する数値基準） 「おおむね 30%以上」につき、根拠を示すべき。	30%という定量的な基準ではなく、定性的な基準とした（第 22 項）。
	土地についてのみ帳簿価額割合で制限するのは妥当でない。仮に帳簿価額の割合の要件を設ける場合でも、より低い割合が望ましい。なお、減価償却資産の減価償却により当該比率が変動すること等から実務対応への配慮が必要である。	
	土地に限らず、工場などの場合は、建物を「主要な資産」とできるケースを限定するか、又は建物を「主要な資産」として取り扱った場合でも、相当程度確実なものに限り将来 CF に含めるなどの制限を設けるべき。	
	（共用資産又はのれんが主要な資産になるか？） 共用資産が主要な資産に該当することは有り得ると考えることから、第 18 項は削除すべき。	例外的な場合もあり得るが、原則としては、主要な資産となることはないと考えられるとした（第 95 項）。
	まれなケースとして、他の固定資産なしに営業譲渡を受けて計上されたのれんについては、主要な資産となることもあり得るのではないか。	
(5) 減損損失の測定 （検討状況の整理第 19 項～第 20 項）	将来 CF の見積りにおいて、共用資産及びのれんは主要な資産には該当しないものと取り扱うべき。	
	減損処理を行う場合、土地・建物に対して、それぞれの程度の割合にするべきかが明記されていない。これは減損処理を行う企業サイドの裁量に委ねるということで理解して良いのか。	減損損失の配分方法は、本文第 25 項にある通りである。なお、全体を網羅するような設例は設けないこととした。
	土地と建物からなる一般的な賃貸用不動産（土地が主要な資産となる場合とそうでない場合）について、減損損失の認識、測定に係る設例を追加すべき。	
	（減損損失の配分方法） 減損損失は、当該資産グループの各構成資産の帳簿価額に基づいて比例配分するのは実務上困難である（アイテム数が多い、厳密な減損損失の配分が実務上手間、減価償却費の会計・税務の二重計算の実務負担）。簡便法の採用を検討すべき。	簡便的な方法は、帳簿価額に基づく比例配分を行っても、資産グループ全体において処理する方法によっても、大きく相違しない場合を除き、適当ではないと考えられるとした（第 97 項）。
	帳簿価額と正味売却価額の差額の比率によるとする場合、構成資産毎に損益両方向に損益が生じている場合には、損失の生じているもののみを抽出して比率を算定することで良いか。具体的な取扱いを記載すべき。	
	帳簿価額とは、直接減額で圧縮している資産については、圧縮後の帳簿価額を指すと思われるが、圧縮積立金による場合は帳簿価額をどう算定するべきか。	
	（フロアについて） 各構成資産の時価を考慮した配分の方法につき、一部の資産についてのみ、時価（正味売却価額）が把握できる場合の取扱いについて明確にすべき。また、構成資産に含み損と含み益のある資産が混在する場合は、どのように考えるのか。	一部の資産についてのみ、正味売却価額が把握できる場合についても同様に取扱うこととした（第 96 項）。
	共用資産だけでなく、資産グループについても、回収可能価額の算定が行われている場合には、当該正味売却可能価額を限度として減損損失を負担させることとすべき。	

論点の項目	論点の内容とコメントの概要	コメントへの対応
	73 項は「当該超過額を、各資産又は資産グループの帳簿価額と<u>正味売却価額（回収可能価額）</u>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」ではないか。 固定資産の減損処理は、資産グループ全体での投資効率を資産価値に反映させるものと理解しており、この趣旨からすれば、たとえ正味売却価格が減損損失配分後の修正帳簿価額を上回るとしても、その資産を売却せず不能率なまま継続して保有している会社の意思決定を資産価値に反映させることが重要で、減損損失の超過額を他の資産に再配分する処理は望ましくない。	
(6) 回収可能価額の算定 (検討状況の整理第 21 項～第 24 項)	近隣での取引事例を自社保有不動産に当てはめることが、必ずしも適当でない場合や、適否が判断できない場合は、「市場価格が観察できない場合」に該当するとすべき。 第 75 項の文章の意図が不明。「正味売却価額」以外に「正味実現可能価額」を持ち出して、「いずれも… 資産の評価額の基礎となっている」と説明するのは、徒に混乱を招くだけではないか。むしろ差異を際立たせた説明とすべき。	あくまで「原則として」であり、個々に判断されるべきである。なお、用語は、「正味売却価額」に統一した（ただし、第 75 項の内容は削除した）。
①正味売却価額	（不動産の時価（合理的に算定された価額）の算定） 土地の正味売却価額をどのように算定するかを実務指針で具体的に明示する必要がある。また、設例を作成することが必要と考える。 「不動産鑑定評価基準」に定められている「原価方式、比較方式及び収益方式の 3 方式を併用すべき」との取扱いについては、弾力的に取り扱うべき（単一の評価手法のみの場合も容認されるべき）。 取引事例等の開示及びデータベース化が行なわれておらず、合理的なコスト負担の下で広く一般的に実施することは困難である。また、不動産等で減損損失の測定単位毎に鑑定評価の取得を行うことは企業にとり相当のコストアップとなることから、市場価格とする評価額には、市場価格を反映したと認められる各種指標（公示価格、基準価格）等の利用を認めるべき。 「不動産鑑定評価基準」に基づいた合理的な不動産評価は、不動産鑑定士によって初めて実現できるので、自社鑑定ではなく、不動産鑑定士による鑑定評価額を採用すべきである。 「通常、使用価値は正味売却価額より高いと考えられる」ので、「常に現在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」とある(第 80 項)が、これは、正味売却価額の算定を省略し減損の測定は全て使用価値で行うことを認めると解してよいのか。 正味売却価額を見積る場合、「重要性が乏しい」ものについては、指標値を利用して、合理的に算定された価額とすることができるが、「重要性が乏しい」かどうかは、どのような基準をもって判断すればよいのか。 不動産の評価モデルには「不動産鑑定評価基準」以外のものも存在し、これらも合理的であれば適用できる余地を残しておく必要があるので、「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）等に基づいて算定する。」と「等」を挿入すべきである。 80 項(1)に掲げられた理由により、現在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、代替的な手法は認めないとする見解を支持する。 第 21 項(2) ①②において、重要性の乏しい不動産に関し、「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」は「減損の兆候を把握するための市場価格」であって、「合理的に算定された価額」（つまり、時価）ではないので、「～合理的に算定された価額」の部分は削除すべきである。	時価は「不動産鑑定評価基準」に基づくべきものと思われるが、費用対効果を考え、時価が算定されるケース（重要性が乏しくなく、かつ、現在時点で時価の算定が必要なケース）は限られているという状況が理解されるように、文案を修正した（第 28 項）。 N/A 「合理的に算定された価額」とみなしているだけであり、問題ないと思う。

論点の項目	論点の内容とコメントの概要	コメントへの対応
	（その他の固定資産の時価（合理的に算定された価額）の算定） コスト・アプローチ、インカム・アプローチ等の具体的な内容説明を付録等で明らかに説明する必要はないか。 土地以外については、合理的に算定された価額を算出することは困難。市場価格、合理的に算定された価額が入手できない場合には簿価（償却原価）を使用することとなる旨を明記すべき。 78 項のコスト・アプローチについて、ゴルフ場等の不動産への適用を認めるのか明確にすべき。 鉄道事業用の資産は、正味売却価額の算定は困難と考えられるが、例えば、償却資産については現在時点における正味売却価額の算定方法として、過去の取得価額にデフレーター等を加味した再調達価額から現時点までの減価額を控除した金額とすることは可能か。さらに、非償却資産についての減価額についてはどのように考えればよいのか明示すべき。	各アプローチの具体的な説明は不要と考える。 なお、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には、現在時点における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とした（第 30 項）。
	（処分費用見込額） 通常は処分費用は将来の売却と同一時点で発生すると仮定するため、将来正味売却価額から処分費用価額を控除した残額を割引くのが一般的であり、「重要性に乏しい場合... 割引く必要はない」との規定は不要。 将来売却時点と処分費用時期がずれることを想定しているのであれば、その旨を明示した上でこうした処理も容認することとした方がよい。	あくまで重要性がない場合の。簡便的处理であり、問題ないと思われる。
	（将来時点における正味売却価額の算定） 将来時点における正味売却価額算定にあたっての「将来時点の収益率」（最終還元利回り）は如何に算出するのか。） 「現在の正味売却価額から適切な減価額を控除する」とあるが、具体的に『適切』と認められる事項等の明示がなく、具体的な計算方法の例示を示すべき。 将来 CF に「現在の価値を維持するための合理的な設備投資」が反映されているケースについては、減価せず、現在の正味売却価額を将来時点における正味売却価額として取り扱うことも容認される点を明らかにすべき。 鉄道事業用の資産は、将来時点の正味売却価額を算定することも困難である。将来、使用を継続する場合の使用価値の算定についての指針を明示するか、または、償却資産については過去の取得価額にデフレーター等を加味した再調達価額から将来時点までの減価額を控除した金額とすることは可能か。さらに、非償却資産についての減価額についてはどのように考えればよいのか明示すべき。	具体的な算出方法は、その性質上示さない。将来時点の使用価値については第 30 項に示されている。
	実務面から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する案を支持する。この点から、使用価値を算定する上でもキャッシュ・フロー見積期間終了時点の売却可能価額として税法上の減価償却後簿価を用いることが許容されることを明記すべき。	当該コメントが反映できるよう修正した（第 28 項）。
	第 85 項の「ただしー」以下で「通常、長期間経過後の将来 CF を合理的で説明可能な仮定及び予測に基づいて見積す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となる」としているが、実質的に長期的な将来 CF の使用を否定することになりかねないため、この部分は「長期経過後の将来 CF 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が困難な場合は」とすべきである。	当該コメントが反映できるよう修正した（第 105 項）。
	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 CF の現在価値（使用価値）の定義を設例により示すべき。	[設例 5]に含まれている。
②使用価値	「使用価値」の用語は既に経済学用語として定着しているものがあり、違う概念でありながら同一の用語を導入したことは適切と思われる。	N/A（意見書・基準において、定義されているものである。）

論点の項目	論点の内容とコメントの概要	コメントへの対応
(7) 将来キャッシュ・フロー (検討状況の整理第 25 項～第 29 項)	(将来 CF の見積方法) 昨今の経済情勢の激変は、企業の「中長期計画」をほとんど無意味なものとしており、将来の CF を合理的に見積ることは非常に困難である。また、「合理的な反証がない限り」というものの、これに対する合理的な反証は挙げられやすく、実務上の困難性が予測される。	当該コメントに一部対応するよう修正した（第 32 項他）。
	25 項（2）の中長期計画が存在しない場合の取扱いは、短期計画又は予算を基礎に、それを超える期間の CF は、それまでの趨勢（過去の実績）を踏まえて一定又は逡減する成長率の仮定をおいて見積ることとすべき。	
	減損の兆候がある場合、プラスの成長率の仮定は、実現可能性の極めて高い増収要因がある場合等、条件をある程度厳格に設定することが必要。	
	特に海外でインフレ率が高い国の資産グループに関する減損の認識、測定に関し、インフレ率を補正の必要性について明示すべき。また、CF と割引率をインフレ率補正の有無で合わせるか示すべき。実質ベースの利率が公表されていないため、実質ベースでの割引率を計算できない場合の補正方法も明示すべき。	
	(将来 CF に含まれる範囲) 銀行業は資金貸借が本業であり、利息の支払額も将来 CF に含めることとなるが、実務上、多額の資金収支やデリバティブ取引を現金基準で見積ることも困難。利息を将来 CF として発生主義にて認識することになる旨記載すべき。	当該コメントに対応できるよう修正した（第 36 項）。
	将来予定されている資本的支出をキャッシュ・アウト・フローに含めた場合、追加投資分の回収が翌期以降のキャッシュ・イン・フローにより担保できていたとしても、追加投資時の CF が大幅に減少するため、現在価値まで割り引いた際に将来 CF が簿価を下回ってしまうことが考えられる。したがって、追加投資分の回収可能性テストについては、現在価値まで割り引かず、あくまで追加投資の翌期以降の CF との比較評価で行われるべきではないか。	当該コメントのような誤解がないよう修正した（第 34 項）。
	J R 北海道・J R 四国・J R 九州の 3 島会社については、その発足当時より営業損失が見込まれており、それを補うために経営安定基金制度が設けられている。従って経営安定基金運用益の取扱について特段の処理（例えば営業収益に準じて取り扱って、CF を計算するなど）を行うことが必要である。（23 J R 7 社）	当該コメントに対応できるよう修正した（第 38 項）。
	減損会計の適用において、遊休資産の取扱いが重要なテーマの一つになるものと予想される。遊休資産について将来の用途が定まっている状況と判断できる条件を、明らかにすべき。（30 中央青山監査法人）	関連する「グルーピング」「減損の兆候」とあわせて、内容を追加した（第 7 項、第 12 項、第 34 項）。
	現在建設中の資産で、建設仮勘定残高より多額の減損損失を認識しなければならなくなった場合、差額分についてはどのような処理をすることになるのか。	当該コメントに対応できるよう、文案・設例において検討する（第 34 項）
	建設仮勘定を含めて減損処理を行うと、資産のグルーピング等において実務上困難ではないかと思われる。また、固定資産の取得原価が本来の投資総額を示せなくなるが会計上それでいいのか疑問である。	
	設例 2 の(ケース 1-1)、(2-1)に関し、長期間の経済的残存使用年数を有する資産を使用する場合、将来の製造計画がない部分（9 年目以降）の CF の見積りの考え方について、設例の中で明らかにすべき。	当該コメントのような誤解がないよう修正した（設例 2）。
	設例 2 の(ケース 2-1)の考え方は減損会計基準の考え方とは異なっていると考えられる。基準に従い、導入が計画されている機械設備から生じる CF を算定すべき将来 CF に含めることができると考えるべきである。	
	(見積りが乖離するリスク) 乖離するリスクを将来 CF そのものに盛り込む場合の手法についても示すべき。また、将来 CF を保守的に算出することにより「乖離するリスク」を織込んでいる場合には、割引率をリスクフリーレートとなることを記載してはどうか。	乖離するリスクを将来 CF そのものに盛り込む場合の手法については示せなかった。なお、将来 CF が乖離するリスクを織込んでいる場合には、割引率をリスクフリーレートとなることは明記した（第 42 項、第 111 項）。また、期待値法で
	SFAS 第 144 号では、期待値法を取った場合の事例ではリスクを CF に織り込めない場合であっても、無リスク利率となっている。日本基準ではこのような考え方はとらず、見積りが乖離するリスクを CF に織り込めないのであれば、最頻値法であっても、割引率側にリスクを織り込むことになっている。相違が生じている理由を示すべき。	

論点の項目	論点の内容とコメントの概要	コメントへの対応
	生起しうる確率を合理的に算定することは困難であり、期待値を見積る方法の採用は、特別の条件を満たした場合に限定し、最頻値を見積ることを原則とすべき。	あってもリスクを含めた割引率を使うことは自明である（第 35 項及び設例 4）。
	設例 4 については、単に将来の一時点での生起する CF についての期待値や最頻値を示しているだけであるが、本来各時系列間でのキャッシュ・フローの生起には連関があると考ええる。各期ごとに最頻値や期待値をとることは、プランの一貫性を害することにならないか。	当該コメントのような誤解がないよう、文案を修正した（第 35 項及び第 111 項）。
	（間接的に生ずる支出）	
	間接支出は全額配分するのか、もしくは合理的な配分基準があるものに限り配分するのかを明示すべき。	当該コメントに対応できるよう、文案を修正した（第 36 項）。
	間接支出の配分方法について、継続性を要件として加えるべき。	
	文章が読みづらいので短文化すべき。	
	（支払利息の取得原価算入）	
	29 項において、支払利息の算入は、固定資産が完成するまでであることを明確にすべき。（29 監査法人トーマツ 建設・不動産 IG）	当該コメントに対応できるよう、文案を修正した（第 37 項）。
	（税引前と税引後の議論）	
	CF の見積りにつき、減損会計基準は税引前となっている、認識時はもちろん測定時も減価償却費による税負担軽減により結果は異なるとされる。適用指針で、税引前と税引後の議論に触れるべき。	意見書・基準において示されているものであり、特に触れていない。
(8) 使用価値の算定に際して用いられる割引率 （検討状況の整理第 30 項）	（CF の見積りが乖離するリスクと割引率の関係）	
	第 30 項の「(1)」の方法で「乖離するリスク」を織込んだことになるのか確認したい。	当該コメントに対応できるよう、文案・設例を修正した（第 41 項及び設例 5）。
	ハードル・レートに関し、設例 5 でいう目標数値とはどのようなことを示しているのか。目標数値が乖離リスクの一部をあらわしているのであれば、差し引いてはいけなないと考えられるがどうか。また、目標数値の妥当性については、どのように考えればいいのか。	
	割引率の例示の内、(2) 資本コストと (4) 借入利子率については、将来キャッシュ・フローが見積値から乖離するリスクが反映されていないため、別途当該リスクの取扱いについて論及すべき。	
	（割引率の適用順序）	
	第 30 項の「(2)」の場合は資本コストの中に株式の価格変動リスクに関するプレミアムが含まれるが、それを織込む必要は認められない。なお、「(2)」の方法は会社全体のコスト、「(3)」・「(4)」は個別の資産グループに係るコストを表すと思われ首尾一貫性に欠けているのではないか。本来であれば個別の資産グループにかかるコストを簡便的に会社全体のコストで代替するという事なのか。もしそうであるならば、他の簡便的な方法も認められるべき。	適用の仕方に順位付けは行わず、また、4 つの手法を総合的に勘案した割引率の適用も認めることとした（第 41 項）。
	個別の企業ごとの収益率や資本コストを割引率とすることは合理性があると思われるが、一般的に収益率の良くない企業の資本コストは高くなると考えられるので、いずれを採用するかによって割引現在価値が大きく異なる場合、その矛盾をどう解決するのであろうか。	
	（1）の企業に固有のリスクを反映した収益率は、実務上その算定は困難な場合が多いと考えられるため、（2）の資本コストを第一順位とすべき。	
	非公開会社における資本コストの算定方法を設例として加えるべき。	

論点の項目	論点の内容とコメントの概要	コメントへの対応
	ファイナンスの実務では「ベータの安定性」については、現実の社会では成立しないことが立証されている。そのため、株式等鑑定評価実務では、10年以上の長期の平均値を用いている場合が多い。しかし、減損はある環境の変化により生ずるものであり、ベータとしてそれに見合うどの期間ないしはどの瞬間の数値を用いたらよいのか示すべき。また、ベータをリスクの指標として利用する場合の危険性についてはどうか。 30 項の(3)の類似した資産の収益率を使用する場合について、「類似」に相当するための具体的な要件、例えば、地域、規模、経過年数、用途等の要件を示すべき。 第 30 項にある割引率は、実務的にはいずれも対応は困難。実務的な対応可能性の観点から、当該企業の平均調達金利等の代替的、簡便的な手法を認めるべき。 割引率は、その企業における対象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やその企業に要求される資本コストを優先的に適用することとすべき。追加借入利率の使用は、他の割引率が用いることができない場合に限るべき。 (4)のノンリコースでの資金調達を行った場合の利率を代替的に用いることが出来るとあるが、かかる方法を無条件に認めるべき。 使用する割引率の優先順位について、IAS と同じ考え方なのか、もしくは、市場の評価をベースにしない当該企業固有の利率(収益率や個別企業の加重平均資本コスト)を原則とし(30 項(1)及び(2))、これらが入手できない場合に代替的に市場の評価をベースにした収益率(30 項(3))を使用できることとしているのかを明確にすべき。 後者の場合、割引率は当該企業の資本構成及びその資産の購入資金の調達法とは無関係であるとする IAS の考え方との整合性について説明が必要と考えられる。	
	(複数の割引率の適用) 使用価値算定のための割引率について、イールドカーブを考慮せずに各年度一つの割引率を用いる方法、または複数の割引率(通常の割引率と最終還元利回り等)を用いるという方法、いずれも認められるという理解でよい。 意思決定の柔軟性を加味した「リアル・オプション」法についても手法として認めてもよいのではないかと。但し、この際のボラティリティを大きくすると、結果としてオプションの評価が高くなり、減損額が小さくなるという虞があるので、その見積りには一定の注意を喚起する必要がある。なお、設例としてもリアル・オプションの場合も含めるべき。	当該コメントに対応できるよう、文案を修正した(第 40 項)。
	(継続性) 割引率の算定方法についても継続性を要求すべき。	必ずしも要求されないと考えられる。
	(連結等における割引率) 連結のみで認識された減損に使用する割引率は、連結財務諸表提出会社で使用した割引率の使用を認めるのか、あるいは、新たに割引率を算定することが必要となるのか明確にすべき。 外貨のリスクについて検討状況の整理では特に記載されていない。外貨建で売上や仕入を計上する会社に対して割引率はどのリスクを考慮して計算すべきなのか(輸出入国に応じて割引率を変えるのか、それとも、日本国でのビジネスを考慮した割引率を設定すればよいのか)記述すべき。また、グルーピングで在外子会社と国内会社が一つの資産グループになる場合の割引率の設定方法についても指針を示すべき。	当該コメントに対応できるよう、文案を修正した(第 43 項、第 119 項)。
(9) 共用資産及びのれんの取扱い (検討状況の)	(原則的な方法：共用資産を含む、より大きな単位で行う場合) 共用資産を含めた大きな単位で計上する減損損失を共用資産を含む各資産または資産グループに再配分することが、再配分しない場合に比し実務上の事務負担が相当に大きいと判断される場合、共用資産を含む減損損失を一括計上してもよいのではないかと。	当該コメントに対応できるよう、文案を修正した(第 44 項)。なお、減損損失を配分せずに一括計上す

論点の項目	論点の内容とコメントの概要	コメントへの対応
整理第 31 項 ～第 37 項)	共用資産を加えることにより追加された減損額については、各資産グループの回収可能価額を下回らないように配分すべきである（本文においても言及されるべき）。また、設例には回収可能価額が容易に入手できる場合の例示も明記すべき。	ることは認められない（第 97 項）。
	第 31 項(5)では「回収可能価額」と「正味売却価額」（減損会計基準からの引用）が同一の意味で使われており紛らわしい。(4)及び(5)①については回収可能価額であり、正味売却価額のみならず、使用価値（割引 CF）をも含む概念であることを念押しすべき。	第 31 項(5)で「回収可能価額」と明示されており、問題ないと思える。
	（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） 「合理的な配賦基準で配賦することができる」とあるが、具体的な例示が必要。	適用指針第 130 項で簡単に例示した。なお、共用資産の減損損失認識後は、減損損失を控除した帳簿価額で配分を行うことになる。
	共用資産の減損損失認識後は、減損損失を控除した帳簿価額(切放法による)に基づいて、翌年度以降の配分を行うことになるのか。その配分後の数値に意味があるのか。	
	（のれんの取扱い） 連結調整勘定（借方残高）を分割する場合、法的エンティティより小さい事業毎に分割することは不要である旨を明確化すべき。	意見書・基準において示されているものであり、特に触れていない。
	のれんは物理的な実態を持たないので、減損損失の測定においてまずのれんからこれを当てはめることは無理がないと考える。	N/A
(10) 減 損 処 理後の会計処 理 （検討状況の 整理第 38 項）	減損後の減価償却については、定額法を前提とすると、①残存年数はそのまま、残額について定額での償却を実施、②減損前の定額法の金額で減価償却を実施（償却年数は短縮）する方法が考えられるが、対象物件の実態等に応じていずれの方法も認められるという理解でよい。	当該コメントに対応できるよう、 文案を修正した（第 51 項及び第 126 項）。
	減損損失の認識を取得価額の改定と考えた場合、定額・定率法ともに残存価額が減少すると考えられるが、減損処理後の減価償却は、償却額および償却率を変更する必要があるのか。	
	（期中における減損処理の位置付け） 98 項には、「期中において減損処理が行なわれた場合」とあるが、「期中において」とは中間決算日に特定されるのか。それとも、減損損失計上日が期中に前倒しできることを前提としているのか。	当該コメントに対応できるよう、 文案を修正した（第 58 項及び第 133 項）。
	規則的、合理的な配分を解説するはずの98項が抽象的過ぎてユーザーフレンドリーではない。 中間決算で固定資産を減損した場合の年度決算における減価償却の取扱いを明らかにすべき。	
	（処分が予定されている場合の取扱い） 減損処理後、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とあるが、売却先との契約成立等により、正味売却価額が確定した場合は、それ以降の減価償却は行わないと考えるが、その旨を明記すべき。 処分予定の場合、売却先との契約、除却処理業者（産業廃棄物処理業者）等との契約により、正味売却価額と除却損失が確定したならば、その時点で一括して除却損失を認識（有姿除却）すべきであり、その旨を明示すべき。	当該コメントに対応できるよう、 文案を修正した（第 128 項）。
(11) 表示及び 開示 （検討状況の 整理第 39 項 ～第 40 項）	（割引率の注記） 割引率は、企業経営上の問題があること、資産又は資産グループや時期によって異なる可能性があること、使用価値の算定は割引率にのみ依存しているわけではないことから、注記する必要はない。	単に割引率の数字だけを開示することは問題ないとして、割引率を注記事項とした（第 53 項）。
	使用価値の算定における恣意性を排除するためにも割引率は注記されるべきである。 注記は必要と考えられるが、実務上は、割引率の分布する範囲（ $x \times - x \times \%$ ）を表示する他ないのではないのか。 注記できないのであれば、客観性を維持するための検証手段として、正味売却価額を求めるべき。	

論点の項目	論点の内容とコメントの概要	コメントへの対応
	（減損未認識の場合の開示） 重要な減損の認識の有無に拘わらず、減損会計を適用した場合には、その概要（グルーピング方法、割引率等）について、適用指針において注記を求める必要はないか。	意見書・基準においては、「重要な減損損失を認識した場合」に注記が求められているためそれ以上の開示は求められない。
	企業間の比較可能性を担保するため、「減損の兆候」があったが減損会計を適用しなかった資産のうち、重要性があるものについては、その旨及び減損会計を適用しなかった経緯などについて注記すべき。	
	（減損損失累計額の表示） 直接控除した場合には減価償却累計額の場合と同様に控除した額の注記が必要な旨、明記しておく必要はないか。	別途減損に関する情報が開示されるため、減価償却累計額に含められた減損損失累計額の注記は求められないと考えられる。
	「合算間接控除形式」の場合には、減損処理額の把握ができない。減価償却累計額に含められた減損損失累計額の注記を求めるべき。	
	貸借対照表の注記や固定資産明細表には、減損損失を減価償却累計額に含めて記載するのか。	
(12) 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（検討状況の整理第 41 項）	中間会計期間において減損処理を行った場合でも、年度決算で洗替法が否定されるわけではないことを明確にすべき。	減損は時点の会計処理であるため、中間時点での減損損失を戻し入れることは認められない。
	中間の時から状況が大きく変わり減損が完全に回復したと考えられ、戻入れが生じるようなケースも考えられるが、そのような場合、期末において中間時の会計処理を戻し、期末時点で改めて判定することは認められないと解することになるか。取扱いを明確化すべき。	
	中間会計期間の減損処理の洗替は行わないとする結論には異議はない。ただし、固定資産では、減損損失の認識が正味売却可能価額を基にしている場合でも洗替処理が行われないことに対する理由を明らかにすべき。	
(13) 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（検討状況の整理第 42 項）	土地の再評価実施時においては、損益計算書を通さず資本に直入していることから、減損処理実施時に再評価差額金の取崩額とのネット損額を損益計算書へ反映させることとするか、または当該取崩額を特別利益に計上することなどにより、減損処理額の損益への影響額を再評価前の簿価を下回った部分のみを対象とすることとすべき。	当該コメントに対応できるよう、文案を修正した（第 59 項）。
(14) 実施時期等（検討状況の整理第 43 項～第 44 項）	（実施時期・経過措置） 実施時期について、16 年 3 月 31 日より前に終了する事業年度についても早期適用を認めて頂きたい（3 月決算以外の子会社は、2004 年度まで減損会計を適用できないこととなり、連結決算上親会社との間で期ズレの処理が生じることになる。）	意見書・基準において示されているものであり、特に触れていない。
	現在の厳しい経済状況のもとで減損会計の適用を開始することは決して好ましいことではない。適用開始時期については、我が国（地域）経済の現状を十分勘案して適切な判断を望みたい。	
	減損会計導入の先送りという議論も見受けられるが、ここへきて導入時期を遅らせることは、日本企業に対する内外資本市場からの信頼回復の観点からも得策ではないと考える。	
	導入初年度における損失額が著しく多額となることも考えられ、財務諸表における期間損益を歪める恐れがあるので、通常の会計処理とは区分して一定年数（概ね 5～10 年程度）の按分額を当該年数に亘って費用処理できるよう、激変緩和措置（経過措置）を設けるべき。	

論点の項目	論点の内容とコメントの概要	コメントへの対応
	（他の実務指針等との調整） 不動産について、棚卸資産と固定資産に計上される場合で、取扱いの差（30%と 50%）が生じないよう整合性を考慮すべき。 連結調整勘定に係る減損を論ずる一方、単体 FS の関係会社投資に含まれる超過収益力相当額の評価について論じないとすれば、徒に連結・単体の会計処理の差異を惹起するのではないか。「超過収益力等を反映して高い価額で株式を購入した場合の減損処理の取扱（金融商品会計に関する Q&A 3 3）」、「発行会社の財政状態が悪化している会社の株式を第三者割当により引き受けた場合の期末の評価（金融商品会計に関する Q&A 3 4）」に定める会計処理との関係を、関係会社株式を初めとして整理する必要がある。 検討状況の整理の ① 第 13 項及び第 34 項から第 37 項の規定 ② 第 6 項及び第 49 項の規定 は、個別と連結における減損処理の調整が図られていないと思われる。これは、固定資産の減損会計における手当てだけではなく、関連した資本連結手続の基準及び実務指針、さらには子会社株式の減損に関連する金融商品会計基準及び実務指針等との整合性を図る必要がある。 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」第 33 項の会計処理との関係を整理する場合には、あわせて、個別財務諸表と連結財務諸表との相互の取扱いについて整合性を持たせる必要がある。	当該コメントに対応できるよう、文案を修正した（第 61 項及び第 136 項～第 139 項）。
(15)その他	（投資不動産の時価情報の注記） 減損会計基準意見書六 2 投資不動産の時価情報の注記は、「減損会計基準では投資不動産の時価注記を求めることはしないが、今後、減損会計以外の検討の場での課題とする」との趣旨か。 「投資不動産の時価の注記」の問題については、企業会計審議会が「今後の課題」としたため委員会の議論にはなっていないと思われるが、他の固定資産と区別して投資不動産にのみ時価の注記を義務づける考え方はバランスを欠くものではないだろうか。 （減損会計適用対象企業） 対象企業は一定のレベル以上（グローバル企業）で良い。 固定資産の減損に係る会計基準の考え方は、協同組合にとっては馴染まず違和感が多いものとなっている（証券取引法の枠組みの中で会計基準を作成していくことを現実的に念頭においているのか）。 減損会計の適用を証取法上の監査対象会社のみにするべき。土地の評価方法、割引率の計算方法などについて、対外発表・内部管理の観点から関連子会社間で一定の基準の統一が必要であり、重要性の原則・親会社の負荷等の観点からお願いしたい。 商法 32 条 2 項の斟酌規定及び商法 34 条 2 項のいわゆる「減損」規定の解釈と減損会計基準との関係についての解説が必要ではないか。 本会計基準は信用組合に対しても、適用されるのか、仮に適用される場合、その根拠法令は何か。 （税務との調整） 減損損失の損金算入の認容及び税務上損金算入が認められない場合、減損損失計上後に期間損益として配分される減価償却額と損金経理を要件とする税務上の減価償却額との関係の整理等、税法との調整を図るべき。	意見書・基準において注記を求めないこととしているため、特に触れていない。 N/A 対応済みである。

論点の項目	論点の内容とコメントの概要	コメントへの対応
	（適用指針への全般的要望事項） 一般事業会社の経理担当者レベルが読みこなすには抽象的に過ぎる。実務への適用指針としては、合理的配賦規準の例示をする（32 項）、会計処理に即した記述をする（38 項、98 項）等のよりユーザーフレンドリーな記述の工夫が求められる。 本適用指針の冒頭に、固定資産の減損処理の目的を明示する項を表示することが望ましい。会計基準全体が、形式基準より実質基準を優先する世界的な潮流からしても、本会計基準の目的を明示し、会計に携わる者が「実質的な判断」を容易に行えるようにすべき。 導入を決める以上は、できるだけ企業によって会計処理が異なることのないようにする必要がある。 過度に詳細で機械的に運用されるルールを作成することは、却って混乱を招く恐れがあると考えられ、企業の事業活動を阻害することのないようにすべき。特に、米国の基準を適用している日本企業が日米どちらの基準にも対応出来るよう、ある程度のフレキシビリティが必要。また、減損の兆候・認識・測定の手続については、実務に配慮して簡便かつ対応可能な手法とすることを前提とすべき。 適用指針作成に当たっては、協同組織金融機関の特性や実態、さらには、信用金庫が担う中小零細企業に対する円滑な資金供給に支障が生じることがないように十分な配慮、慎重な取扱いをすべき。 会計の原則は本来的には取得原価主義であると思うし、時価は参考（付帯）情報であるべき。会社の売買、清算価値を算出する場合は必要だが継続企業の経営成績を表すのに果たして適切であろうか。	意見書・基準の趣旨を踏まえ、当該コメントに対応できるよう、文案を修正した。
	（簡便法） 仮にすべての法人を対象として公表するのであれば法人の特質等に配慮した簡便な代替的处理につき整理をしていただきたい。 実務上の負担を考慮して、簡便法（例えば、土地等について、その土地の属する資産グループに減損の兆候があり、市場価額（含、適切に市場価格を反映していると考えられる指標の使用）が帳簿価額の 50% 超下落している場合に、その差額を減損損失とするとといった方法）を認めてはどうか。 その場合には、会社単位での原則法と簡便法の適用を認める方法と、会社内部で重要性に基づいて一部には簡便法を認めるという方法があるが、どうか。 信用組合及び中小企業での減損会計適用はかなり困難が伴うため、もし、適用されることであれば、簡便な処理を設けられるよう要望する。	個々の手続等において、可能な範囲で簡便法を示した。
	（他のテーマとの関係） 本会計基準の適用を回避する目的のみで、会計上の操作が行われる可能性は否定できない。従って、棚卸資産の低価法の強制、ファイナンスリースのオンバランス化の強制、SPCの連結の強制等につき至急整備すべきである。 電話加入権のように、取得価額がリファンドされる可能性がないと考えられる資産が、費用化されず、低収益に陥った場合にのみ減損損失が計上されるという処理には実務上違和感があると考ええる。このような資産について、現在の枠組みとは別に、指針を提示すべき。 減損に係る会計処理の周辺には、廃止事業又は事業再編費用（リストラクチャリング・コスト）に係る会計実務が存在し、これらに関する実務は必ずしも統一されていない状況である。このため、減損会計の適用を明確にするためには、これらの会計処理との境界線や整合性についても言及することが望ましい。	N/A（少なくとも、減損会計専門委員会では取り上げられない）