

【論点3】売却目的保有の非流動資産及び処分グループの貸借対照表
における区分表示

背景

- 当委員会のプロジェクト計画表（本年9月2日付）において、財務諸表の表示に関し、「包括利益、非継続事業等」について2010年第1四半期に基準公表（2009年第4四半期に公開草案公表）というスケジュールを提示している。
- 本年7月公表の「財務諸表の表示に関する論点の整理」（参考資料（1））に対するコメントでは、売却目的保有の非流動資産及び処分グループを貸借対照表上で区分表示することに賛成する意見や国際的な会計基準の動向に合わせて慎重に検討すべきだが区分表示は有用であるとする意見が大部分であった（参考資料（2））。

検討事項

1. 売却目的保有の非流動資産及び処分グループの区分表示の導入について

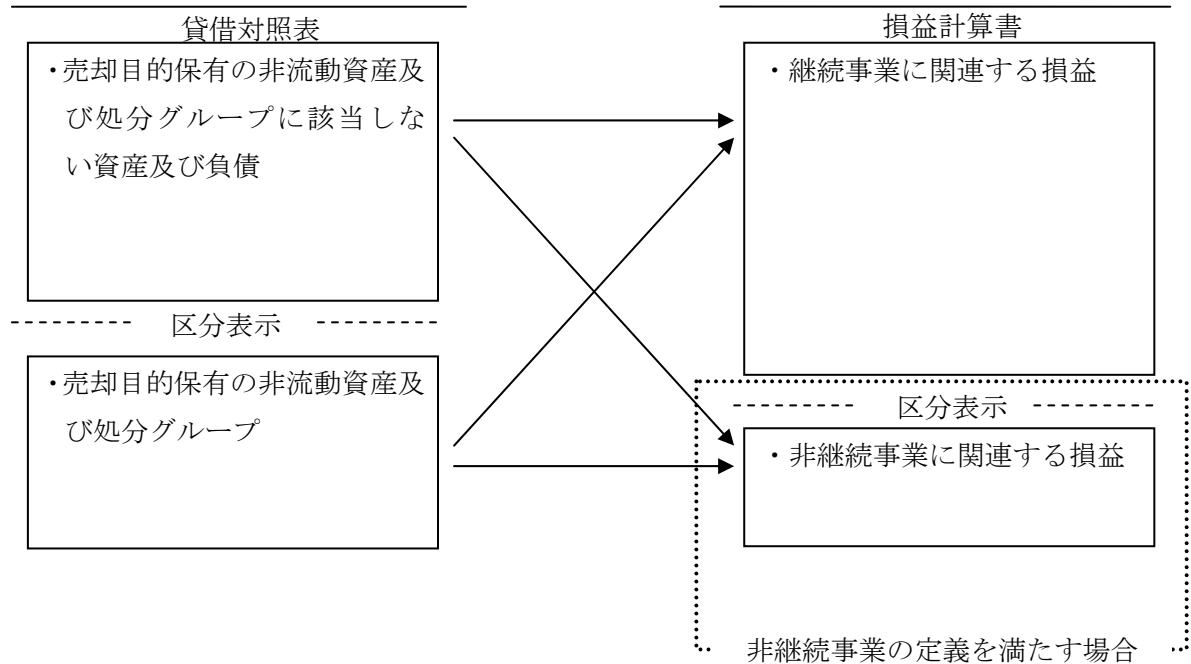
論点整理第66項では、貸借対照表上、近い将来に売却することが予定されている非流動資産及び処分グループを区分して表示することが、財務諸表利用者の将来キャッシュ・フローの予測に資する情報の改善に繋がるのであれば、我が国においても、売却目的保有の非流動資産及び処分グループの区分表示を導入する方向性を示している。

また、論点整理第67項では、損益計算書において非継続事業に関連する損益を区分表示する際には、企業の活動に関する一体性のある財務的な全体像を開示するという観点からも、非継続事業に関連する処分グループについても貸借対照表上区分表示する方向性も示している。

これに対して寄せられたコメントにおいては、多くの意見が区分表示の導入の方向性を支持していることから、損益計算書における非継続事業に関連する損益の区分表示に併せて、**貸借対照表における売却目的保有の非流動資産及び処分グループの区分表示の導入を行うこととしてはどうか。**

<論点整理の図表2より>

IFRS 第5号の「売却目的保有の非流動資産及び処分グループ」と「非継続事業に関連する損益」の関係のイメージ



2. 測定に関する見直し

(1) 測定の会計処理の見直しについて

売却目的保有の非流動資産及び処分グループの区分表示を貸借対照表において導入するとした場合、国際的な会計基準では測定の会計処理と併せて定められていることから、測定の会計処理について次のような取扱いが考えられる。

<1案 測定の会計処理は現行のままとする案>

論点整理第68項に記載したように、国際的な会計基準において区分表示と併せて定められている測定の会計処理については、我が国の減損会計の取扱いによった場合と大きく異ならず見直す必要性は乏しいと考えられるため、測定の会計処理は現行のままとすることが考えられる。

この場合、非継続事業に関連する損益としては、非継続事業ないし売却目的保有に該当する資産及び処分グループに分類された資産等について、現行の我が国の会計基準において特別損益等に計上される損益、具体的には、企業が、非流動資産や処分グループを売却目的保有に分類した際や事業の廃止の意思決定を行った際に減損会計が適用される場合に認識される減損損失、実際に資産等を処分した結果生じた損益、また、事業構造改善費用

や関係会社等事業整理損等を含めることが考えられる。（論点整理第 33 項参照）

なお、論点整理に対するコメントとしては、減損会計基準と別に、売却目的保有としての測定に関する会計処理を検討すべきであるとの意見（参考資料（2）参照）があった。

<2 案 公正価値を用いて測定の会計処理を見直す案>

非継続事業ないし売却目的保有に該当する資産及び処分グループに分類された資産等について、測定の会計処理を国際的な会計基準に合わせて見直し、非流動資産の減価償却（又は償却）を中止し、当該非流動資産及び処分グループを帳簿価額と売却費用控除後の公正価値のいずれか低い金額で測定することが考えられる。（論点整理第 59 項、第 61 項参照）

この場合、非継続事業に関連する損益としては、公正価値での測定又は処分に際して認識される税引後損益も含めるものとする現行 IFRS 第 5 号と同様の取扱いとすることが考えられる（論点整理第 34 項参照）。

なお、現行の米国会計基準は、企業の処分予定の事業区分に関連するか否かにかかわらず、全ての処分予定の資産及び処分グループについて、公正価値から売却費用控除後の金額で測定したことにより認識した損益を含めることとしており、非継続事業の定義が異なるものの、測定の会計処理に関する考え方は 2 案と同様と考えられる。（論点整理第 41 項、第 65 項参照）

(2) 今後の方向性について

論点整理第 68 項に記載したように、我が国の減損会計の取扱い等の現行の実務からみて、減価償却（又は償却）を行うか否かの違いはあるものの、国際的な会計基準における測定の会計処理とは大きく異ならず、上記 1 案と 2 案とは実質的に大きな相違がないとも考えられる。コンバージェンスの観点からは 2 案の方が理解しやすいと考えられるが、測定も取り扱うとなれば検討に追加的な時間を要する可能性もあることから、非継続事業に関する項目の検討期間等との関係も考慮しつつ今後継続して検討することとしてはどうか。

論点整理第 68 項

また、国際的な会計基準では、売却目的保有の非流動資産及び処分グループの区分表示は、当該非流動資産及び処分グループの測定の会計処理と併せて定められている。このため、我が国においても、売却目的で保有する非流動資産及び処分グループの区分表示を導入することと併せて、測定の会計処理についても見直すことが適当であるという意見がある。しかし、売却目的保有の非流動資産及び処分グループが原則として 1 年以内に売却されることが見込まれていることを考慮すれば、我が国の減損会計の取扱いにより、減価償却（又は償却）を行うか否かの違いはあるものの、第 59 項及び第 61 項で示したような国際的な会計基準における測定の会計処理とは大きく異ならないとも考えられ、このため、測定の会計処理を見直す必要性は乏しいと考えられる。

3. 売却目的保有の定義について

売却目的保有の定義、言い換えると非流動資産及び処分グループを売却目的保有に分類する場合の要件については、国際的な会計基準において相違はないと考えられる。論点整理に対するコメントにおいても独自の定義ないし要件を求める意見はなかったことから、**国際的な会計基準と同様な定義としてはどうか。**

なお、IASB と FASB の共同プロジェクトでは、財政状態計算書（貸借対照表）上の区分表示を非継続事業について行うことが予定されているが、国際的な会計基準における売却目的保有の区分は測定のための区分でもあるため、事業セクションの中での科目区分として売却目的保有の区分表示が残る可能性が考えられる。

具体的には、IFRS 第5号に準じて次のような基本的な定義が考えられる。

資産及び処分グループを売却目的保有に分類するには、売却において通常又は慣例的な条件に基づいて、その時点の状態で直ちに売却することが可能でなければならず、その売却の可能性が非常に高くなければならない。売却の可能性が非常に高いとみるためには、次のような判断規準をすべて満たさなければならない。

- ① 適切な職位の経営者が当該資産及び処分グループの売却計画の実行を確約していなければならず、買い手を探し売却を完了させる活発な計画が開始されていなければならない。
- ② 企業は、当該資産及び処分グループについて、その時点の公正価値に照らして合理的な価格によって積極的に売却しようとしていなければならない。
- ③ 一定の例外的な場合を除いて、当該売却計画は、売却目的保有に分類した日から1年以内で売却が完了したものと認識されることが見込まれていなければならない。また、計画を完了させるために必要な行動が、計画の重要な変更又は撤回の可能性が低いことを示唆していなければならない。
- ④ 株主の承認（法律で要求されている場合）の可能性は、その売却の可能性が非常に高いかどうかの評価の一部として考慮しなければならない。

以 上