

「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)」に対する意見

平成15年9月2日  
日本公認会計士協会

このたび公表されました標記公開草案に対する当協会としての意見を以下のとおり申し上げます。

1. 第9項及び第69項 資産のグルーピング  
(コメント)

第69項なお書きは、「個別財務諸表において計上された減損損失」についてのみ連結上修正される趣旨であるように読めるが、個別財務諸表上では減損損失が計上されていない場合でも、当該個別財務諸表が含まれる連結上の資産のグルーピングの単位で減損が生じているときには、連結財務諸表において減損処理をすることが理解できるように記載内容を見直すべきである。また、設例1-6にもこの場合の事例を追加すべきである。

(理由)

第9項及び第69項の本文では、個別財務諸表上の資産のグルーピングと連結財務諸表上の資産のグルーピングはそれぞれの見地から判断すべきであり、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と記載されている。しかし、第69項なお書きは、個別財務諸表において減損損失が計上されている場合における例外的な取扱いとして、連結上、当該金額が修正されることがある旨の記載がされているだけで、個別財務諸表において減損損失が計上されていない場合についての記載がない。このため個別財務諸表において減損損失が計上されていない場合には、当該個別財務諸表が含まれる連結財務諸表上の資産のグルーピングの単位での見直しは必要ないように解釈される可能性がある。

なお、設例1-6では、個別財務諸表において減損損失を計上されたときに、これを連結財務諸表において見直された結果、減損損失が戻入れされた事例だけしか記載されていないため、上記の趣旨を明確にするために、連結財務諸表において減損損失が追加計上される事例も記載する必要がある。

2. 第11項(3)及び第74項 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  
(コメント)

減損の兆候を判断するときに、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キャッシュ・フロー」が減損の兆候の判断基準として著しく不合理である場合を除き、「営業活動から生ずるキャッシュ・フロー」によって判断できることを認めるべきである。

(理由)

第74項では、減損の兆候を判断するためには、通常、「営業活動から生ずるキャッシュ・フロー」ではなく「営業活動から生ずる損益」が適切であるとし、第74項後段のまた書きでは、「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」とされている。しかしながら、「営業活動から生ずる損益」しか把握されていない場合はともかく、管理会計上両方を把握している場合にも、「営業活動から生ずる損益」の方が適切であるとする理由は見当たらない。

両者を比較した場合、「営業活動から生ずる損益」が減価償却費控除後の金額である(第11項(1)参照)ところから、通常は、より保守的な判断基準とみなされるであろうが、状況によっては、「営業活動から生ずる損益」よりも「営業活動から生ずるキャッシュ・フロー」の方が保守的な金額となることがありうる。また、減損損失の金額はキャッシュ・フローを基準に認識及び測定されるものであり、減損の兆候を判断するときだけ「営業活動から生ずる損益」を原則として考えることは矛盾する。したがって、「営業活動から生ずるキャッシュ・フロー」が減損の兆候の判断基準として著しく不合理である場合を除き、「営業活動から生ずるキャッシュ・フロー」によって判断することも認めるべきである。

### 3. 第11項(4) 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

(コメント)

第11項(4)は、以下のように修正すべきである。

「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、計画の実行開始時において実行可能で合理的な事業計画等(計画期間終了までに投資額以上のキャッシュ・フローが回収されることが見込まれているもの)が策定されており、事業の立上げ時以降のマイナス額が当初計画によるマイナス額と下方に大きく乖離していない時は、減損の兆候には該当しない。ただし、その場合でも、事業立上げ当初の累積損失が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。」

(理由)

長期に及ぶプロジェクトの場合は、事業の立上げ時から長期間にわたり営業損失の計上が予定される場合があるため、減損の兆候を判断する場合の例外的な取扱いを設けることは必要である。しかし、あくまで例外的な取扱いである以上、事業立上げ当初においてこのような取扱いを無制限に認めることは望ましくなく、一定の上限を設けるべきと考えられる。したがって、計画と実績の著しい乖離がある場合には例外的な取扱いを認めないことは当然として、計画の実行開始時において実行可能で合理的な事業計画が存在し、かつ、通常の事業計画等の策定期間を勘案し5年を上限とする制限が必要である(当該期間は、税効果会計における繰延税金資産の判定期間や金融商品会計における子会社株式等の減損の判定期間と整合的である)。ただし、事業によっては5年を超えた事業計画等が策定さ

れることもあり、その場合には、立上げ当初の累積損失が例えば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れば、これを認めるべきである。

#### 4. 第12項(7)

(コメント)

第12項(7)の記載を以下のように修正すべきである。

「(7) 建設仮勘定に係る建設について、計画の中止又は延期が決定されたか、若しくは当初の計画に比べ著しく遅延していること。」

(理由)

建設仮勘定について減損の兆候となりうるのは、建設の停滞が生じていなくとも計画の中止等が決定された場合も該当すると考えられるためである。

#### 5. 第14項及び第83項 市場価格の著しい下落の場合

(コメント)

第83項ただし書きは以下のように修正すべきである。

「ただし、...(中略)...50%程度下落していないときでも、例えば30%程度以上下落したときには、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。」

(理由)

「固定資産の減損に係る会計基準の適用指針」の検討状況の整理において、市場価格の著しい下落の判定基準として、50%程度以上下落した場合と30%程度以上下落した場合との二案が検討されたが、第14項で、「市場価格が著しく下落したことは、…少なくとも50%程度下落した場合が該当する。」とされ、30%程度以上下落した場合には判定基準として採用されなかった。しかしながら、第83項ただし書きに「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」と記載されているように、単純に50%程度で区切れるものではなく、それ以下の下落率の場合でも著しい下落と判断すべきときがありうる。ただし、市場価格が50%程度以上下落していないときでも著しい下落に該当する場合についてまったく数値基準を示さないことは、実務を混乱させる可能性があるため、下限値の目安として一定の数値基準を例示することが望ましいと考える。

#### 6. 第22項 主要な資産

(コメント)

第22項のなお書きを以下のように修正すべきである。

「なお、土地などの非償却資産、未経過契約期間が20年を超える借地権及び建物等の経済的残存使用年数が20年を超える資産を…」

(理由)

土地と借地権は非償却資産であるが、借地権は契約期間があり、土地と同等に扱うべきではない。

#### 7. 第25項 減損損失の測定

(コメント)

第25項の後段、「この場合…」以降の文章は削除すべきである。

(理由)

第25項は、減損損失の配分方法は合理的方法で行う旨の記載がされているが、後段の内容は減損損失の配分においてその配分の結果、正味売却価額を下回る場合には、正味売却価額を限度とすることができると記載されており、正味売却価額を限度とすることが強制されていない。

#### 8. 第30項 使用価値

(コメント)

第30項のまた書き「また、主要な資産以外の構成資産が償却資産のときには、...(中略) ...用いることができる」を第28項の記載内容にあわせ、以下のように修正すべきである。

「また、主要な資産以外の構成資産が償却資産のときには、当該資産の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る。」

(理由)

第28項のただし書きでは、正味売却価額の簡便法を記載しており、第30項のまた書きにおいても正味売却価額の簡便法を記載するのであれば、第28項との整合性のある文章にすべきである。

#### 9. 第43項 使用価値の算定に際して用いられる割引率

(コメント)

第43項の一部を以下のように修正すべきである。

「原則として、見直された資産のグルーピングとして用いられるべき割引率によって使用価値の算定が行われることとなる。」

(理由)

第43項では、連結の見地から資産のグルーピングが見直された場合に、その見直しに応じて割引率も見直すべきことを記載しているものと思われるが、その趣旨が十分伝わるよう修正すべきである。

#### 10. 第47項 のれんの取扱い

(コメント)

負ののれんの取扱いについても記載すべきである。

(理由)

負ののれんは減損処理の対象外と考えられるが、正ののれんと負ののれんがある場合にこれを純額で考えるのか、あるいは、負の部分はまったく対象外とすべきかについて明記すべきである。

#### 11. 第53項 注記

(コメント)

第53項(5)の注記事項に経済的残存使用年数を追加すべきである。

(理由)

第53項(5)では、回収可能価額が使用価値の場合はその旨及び割引率を注記することが求められているが、使用価値算定における重要な計算要素としては割引率の他に経済的残存使用年数がある。このため、割引率を注記するのみでは不十分であり、経済的残存使用年数も注記事項に含める必要がある。

## 12. 第60項 実施時期等

(コメント)

減損会計基準を早期適用した場合は、追加情報ではなく、会計方針の変更として取り扱われるべきものであるため、第60項のなお書きは削除すべきである。

(理由)

監査基準の改訂に伴い、会計基準の変更は正当な理由に基づく会計方針の変更として取り扱われることになっており、新たな会計基準等の設定によるその適用も会計方針の変更として取り扱われる。したがって、早期適用であるかどうかにかかわらず、重要な会計方針の変更と認められるのであれば、その旨、変更の理由及び影響額を注記しなければならないこととなり、早期適用の場合についてのみ、追加情報として取り扱う理由は存在しないと考える。

## 13. 第64項 結論の背景 資産のグルーピング

(コメント)

第64項の特別な業種に対する例外的な資産のグルーピングを認める記載は、誤解を招く可能性があるため、削除又は修正すべきである。しかしながら、特別な業種ゆえに例外的なグルーピングを行うことに合理性が認められる場合には、特別な資産のグルーピングを行っていることを、財務諸表に重要な会計方針として記載させるべきである。

(理由)

第64項には、資産のグルーピングを行う場合の例示が記載されているが、その中に限定した特別な業種に対して例外的な資産のグルーピングを認める旨の記載がされており、その記載内容が非常に曖昧であるため、他の業種でも適用可能であるような誤った理解がされる危険性があるばかりか、このような例外を認めることは、理由さえ付けられれば何でも例外が認められる可能性があることを期待させ、実務を混乱させる原因にもなりうる。したがって、そのような例外的な取扱いを認めることは好ましいことではないと考える。

しかし、やむを得ない事情から、特別な業種に限りこのような例外を認めるのであれば、例外的な資産のグルーピングをしていることを財務諸表利用者に対し明瞭に開示させるべきである。

## 14. 第88項 結論の背景 のれんの減損の兆候

(コメント)

第88項のただし書きを「企業結合に係る会計基準の設定に関する意見書(公開草案)」の会計基準注解(案)注17(以下「注17」という。)を踏まえて見直すべきである。

(理由)

「企業結合に係る会計基準の設定に関する意見書(公開草案)」の注17では、「親会社と子会社が結合する場合において、子会社の資産及び負債の帳簿価額を連結上修正しているときは、親会社が作成する個別財務諸表においては、連結財務諸表上の金額である修正後の帳簿価額(連結調整勘定を含む)により計上する。」とされている。これは子会社株式に含まれるのれん相当額について、連結調整勘定相当額として把握されていることを前提としているように考えられるため、第88項のただし書きの認識と異なるものである。注17が公開草案の文章で確定された場合は、第88項のただし書きとは逆の結論になる可能性があり、整合性をもたせるために見直しを行うべきである。

#### 15. その他のコメント

本公開草案では、抽象的な文章表現となっている箇所があり、具体的な数値を用いた設例による説明が少ないため、実務において混乱が予想される。このため、設例については再度見直す必要があると考えられ、特に以下の項目については詳細な設例を用意されることを強く要望する。

- ・ 減損損失の認識の判定において、主要な資産の20年経過時点における回収可能価額の算定方法(第17項(2))
- ・ 経済的残存使用年数経過時点における正味売却価額を算定する必要がある場合の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方法(第28項)
- ・ 減損損失の認識の判定において、主要な資産の経済的残存使用価値経過時点における回収可能価額を算定する場合に、合理的な投資計画に基づき再投資が行われるときは、当該時点における将来キャッシュ・フローの現在価値を用いることができることになっているが、再投資部分に係る将来キャッシュ・フローの取扱いを含めた回収可能価額の算定方法(第30項)(例えば、主要な資産が製造設備で、その他資産として工場土地・建物がある場合に当該製造設備の更新が計画されている事例など。)

以 上