

固定資産の会計処理に関する 審議の経過報告

平成13年7月6日

企業会計審議会

平成13年7月6日

企業会計審議会

固定資産の会計処理に関する審議の経過報告

経緯

当審議会は、昨年7月に開催された総会において、第一部会で審議されていた固定資産の会計処理の問題を同部会から引き継いで検討するために、固定資産部会を設置した。

固定資産部会は、昨年6月に当審議会により公表された「固定資産の会計処理に関する論点の整理」(以下「論点整理」という。)において最優先の課題とされた固定資産の減損会計及び国際会計基準との対比から検討課題とされた投資不動産の取扱いについて、昨年9月以降、14回にわたり部会を開催し、審議を続けてきている。

これまでの部会の審議においては、論点整理に対する各界のコメントを踏まえ、部会の所属委員や参考人からのヒアリングを行うなど、理論と実務の両面から幅広く検討が行われた。

現在、部会では、論点整理で明らかにされた各論点について、その方向性を明らかにすべく意見の集約を行っているが、論点は広範多岐に亘っており、投資不動産の取扱いなど意見が十分に集約されていない項目もある。また、固定資産の減損会計は、固定資産を事業活動の実態に応じてグルーピングし、将来キャッシュ・フローを見積もるなど、我が国においては、従来 of 会計基準では例のない新しい会計手法を用いることが見込まれることなどから、我が国企業の事業活動、経済取引の実態を踏まえた、実務的・技術的な面で十分対応可能な会計手法を基準化すべく議論を尽くし、明確にすべきではないか、との意見も出されている。さらに、新たな会計基準の検討に当たっては、基準の検討段階から、その審議内容等について適宜

情報の発信に努めつつ検討を進めることが望ましいとの指摘もある。

当審議会としては、以上のような点を踏まえ、論点整理に則し、これまでの議論の概要や考え方等を明らかにすることとした。今後、当審議会は、広く各界から寄せられる意見を参考とし、固定資産の減損会計等について、審議を続けていくこととする。

第一 固定資産の減損

一 減損の概念及び意義

固定資産の減損処理（減損会計）とは、資産又は資産グループの収益性の低下により投資額の回収が見込めなくなった場合に、一定の条件の下で回収可能性を反映させるように帳簿価額を減額する会計処理である。

減損処理とは、本来、投資期間全体を通じた投資額の回収可能性を評価し、投資額の回収が見込めなくなった時点で、将来に損失を繰り越さないために帳簿価額を減額する会計処理であるから、期末の帳簿価額を将来の回収可能性に照らして見直すだけでは、収益性の低下による減損を正しく認識することはできない。帳簿価額の回収が見込めない場合であっても、過年度の回収額を考慮すれば投資期間全体を通じて投資額の回収が見込める場合もあり、また、過年度の減価償却などを修正したときには、修正後の帳簿価額の回収が見込める場合もあり得るからである。

なお、減価償却などを修正して帳簿価額を回収可能な水準まで減額させる過年度修正は、我が国では修正年度の損益とされている。遡及修正が行われなければ、過年度修正による損失も、減損による損失も、認識された年度の損失とされる点では同じである。従って、当面この部分を減損と区分しなくても、我が国の実務に大きな支障は生じない。そのため、他の基準を適用しなければならないものを除いて、回収を見込めない帳簿価額の切下げを一纏めにして、減損の会計処理を適用することとした。

二 減損損失の認識及び測定

減損の測定は、帳簿価額を回収する将来キャッシュ・フローの見積もりが大きく依存する。キャッシュ・フローが約定されている場合の金融商品と異なり、成果の不確定な事業用資産の減損は、測定が主観的にならざる

を得ない。その点を考慮すると、減損損失の認識に当たっては、まず、減損の蓋然性を識別する基準を設け、減損の存在が相当程度に確実な場合に限って減損損失を認識し、帳簿価額を減額することが適当と考えられる。

そのためには、まず、減損の兆候を識別し、減損の兆候があると判断された資産又は資産グループについて、定量的な基準を用いて減損の調査を実施する。その調査の結果、資産又は資産グループについて減損損失を認識することが適当と判断された場合には、減損損失を測定することになると考えられる。

この場合、帳簿価額を回収可能価額まで減額し、減損損失は当期の費用として処理することが適当と考えられる。資産又は資産グループの企業にとっての経済的な価値は、処分予定のものであれば正味売却価額（資産又は資産グループの時価（注）から処分費用見込額を控除して算定される金額）、使用目的のものであれば使用価値（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じると見積もられる将来キャッシュ・フローの現在価値）であるが、企業は、通常、そのうち高い方の金額で回収することを選択するはずである。従って、回収可能価額とは、正味売却価額と使用価値のうちのいずれか高い方の金額を指すことになる。

（注）時価とは、公正な評価額をいう。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評価額をいう。

1．減損の兆候

減損の兆候が認められる資産又は資産グループについて、減損の調査を実施する。減損の兆候とは、資産の市場価格の著しい下落、資産の使用価値を低下させるような使用範囲又は使用方法の著しい変化（事業の再構築や予定されていた時期よりも早く資産を処分すること等）等を指す。

2．減損損失の認識

減損の兆候が認められた資産又は資産グループについては、将来にわたって得られるキャッシュ・フローを見積もり、見積もられた将来キャッシュ・フローの総額（割引前）が帳簿価額を下回っている場合には、減損損失を認識する。

見積もられた将来キャッシュ・フローの総額（割引前）が帳簿価額を下回っていても、過去のキャッシュ・フローを考慮すれば当初投資額の回収が見込まれる場合の取扱いについては、今後検討する。

3．減損損失の測定

減損損失を認識する必要があると判断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、減額した金額を減損損失として当期において費用処理する。

4．将来キャッシュ・フロー

減損損失を認識するか否かの判断に際して見積もるべき将来キャッシュ・フローは、企業に固有の事情に照らして、合理的で説明可能な仮定及び予測に基づいて見積もらなければならない。また、資産又は資産グループの使用価値の算定に際しても、同様の方法で将来キャッシュ・フローを見積もらなければならない。

将来キャッシュ・フローの金額は、原則として最も生起する可能性の高い単一の数値とするが、生起し得る金額をその確率で加重平均した期待値を用いることもできる。また、将来キャッシュ・フローには、利息の支払額並びに法人税等の支払額及び還付額を含めないことが適当である。

将来キャッシュ・フローの見積もりは、資産又は資産グループの現在の使用状況等に基づき、合理的で説明可能な仮定及び予測に従って行わなければならない。例えば、計画されていない将来の設備投資や事業再編の結果として生じるキャッシュ・フローを含めてはならない。また、将来の用

途が定まっていない遊休資産についても、現在の状況等に基づきキャッシュ・フローを見積もることとなると考えられる。

経済的に見込まれる残存使用期間が異なる資産を含む資産グループの将来キャッシュ・フローを見積もる場合の見積期間については、資産グループ中の主要な資産の残存使用期間を上限とする方法等が考えられるが、資産グループに土地を含む場合の取扱いなどについて、さらに検討を行う。

5．割引率

使用価値の算定において用いられる割引率は、貨幣の時間価値を反映した税引前の利率でなければならない。

使用価値の算定において、資産又は資産グループに係る将来キャッシュ・フローがその見積値から乖離するリスクを将来キャッシュ・フローに反映させていない場合には、貨幣の時間価値に加えて、当該リスクを割引率に反映させる必要がある。

6．資産のグルーピング

減損損失の認識及び測定に当たっては、通常、資産のグルーピングが行われることになる。グルーピングは、ある資産グループのキャッシュ・フローが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ている最小の単位で行うことを原則とし、管理会計上の区分、投資の意思決定（資産や事業の処分・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定めることが適当である。また、一つの資産グループが連結の範囲に含まれる複数の会社に跨る場合の取扱いについては、引き続き検討することとする。

資産グループについて減損損失が認識される場合には、減損損失を帳簿価額その他に基づいた比例配分等の合理的な方法により、資産グループの各構成資産に配分することとなる。

7. 共用資産の取扱い

共用資産（複数の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）については、原則として、共用資産が将来キャッシュ・フローの生成に寄与する複数の資産グループを一つの資産グループとし、この資産グループに共用資産を含めて、減損損失の認識及び測定を行うことが適当と考えられる。この場合に認識される減損損失については、共用資産を含まない個々の資産グループについて認識された減損損失を控除し、残額を共用資産に配分する。

ただし、共用資産の帳簿価額を合理的な方法により各資産グループに配分することができる場合には、各資産グループにおいて、共用資産を配分した後の帳簿価額について減損損失の認識及び測定を行う。この場合に認識される減損損失は、帳簿価額その他に基づいた比例配分等の合理的な方法により、資産グループに配分された共用資産を含む資産グループの各構成資産に配分することとなる。

8. のれんの取扱い

のれん（営業権及び連結調整勘定）については、のれんが複数の資産グループに係る場合には、のれんの帳簿価額を、原則として、取得時の資産グループの時価の比率その他合理的な方法により、各資産グループに配分した後の帳簿価額について減損損失の認識及び測定を行うことが適当と考えられる。のれんが関連する複数の資産グループを識別できない場合には、のれんの配分を行わず、取得された資産グループ全体にのれんを含めた上で減損損失の認識及び測定を行うこととなる。

のれんを含む資産グループについて減損損失が認識される場合には、まず、減損損失をのれんに配分し、残額を資産の帳簿価額その他に基づいた比例配分等の合理的な方法により、資産グループの各構成資産に配分する。

このようなのれんの取扱いは、現行の会計制度において、のれんが資産計上され、一定の期間で償却される場合を前提としている。当審議会の第

一部会では、企業結合に係る会計基準の審議が行われており、これには、のれんに係る会計処理も検討の対象に含まれる。従って、企業結合に係る会計基準の設定に際し、減損の兆候、資産のグルーピング、回収可能価額の算定等について、別途の検討を行う必要性が生ずる場合がある。

三 減損処理後の会計処理

1. 減価償却

減損損失認識後は、減損損失を控除した帳簿価額に基づき減価償却を行う。

2. 減損損失の戻し入れ

固定資産の収益性の低下による減損処理は、前述のように減損の存在が相当程度に確実な場合に、回収可能価額の見積もりに基づいて行われる。このため、減損処理後の年度において、回収可能価額の見積もりに減損処理額を減額するような変化が生じた場合には、減損損失の戻し入れを行うべきであるとする考え方がある。特に土地については、長期の保有の間に収益性が回復することも考えられる。

しかしながら、収益性が回復したとはいっても、いかなる場合に減損損失の戻し入れが認められるべきか必ずしも明らかでなく、また、取得原価の範囲内であっても利益の実現を待たずに期待の変化だけで収益となる戻し入れを認識するのが適当かなど、減損損失の戻し入れにはさまざまな問題点が指摘されている。さらに、実務上の適用を考慮する場合、減損損失の戻し入れは帳簿価額を再度修正する必要があるため、事務的負担を増大させるとの懸念もある。このような観点から、減損損失の戻し入れを行わないことが適当であると考えられる。

四 対象資産

有形固定資産、無形固定資産、投資その他の資産を減損会計の対象資産とするが、他の基準に減損や評価に関する定めがある資産、例えば、無形固定資産のうち「研究開発費等に係る会計基準」に定められている市場販売目的のソフトウェア、投資その他の資産のうち「金融商品に係る会計基準」に定められている金融資産、「税効果会計に係る会計基準」に定められている繰延税金資産、「退職給付に係る会計基準」に定められている前払年金費用については、対象資産から除くことが適当である。

五 財務諸表における開示

1．貸借対照表における減損損失累計額の表示

減損損失累計額は、減価償却累計額と同様に、固定資産の取得原価から控除される。貸借対照表におけるその表示方法には、直接控除方式、間接控除方式等が考えられるが、減価償却累計額の表示方法との整合性等も踏まえ、どの方法が適当か今後検討する。

2．損益計算書における減損損失の計上区分

減損損失は、固定資産に関する臨時的な損失であるため、原則として特別損失とする。

3．注記事項

重要な減損損失を計上した場合には、減損損失の計上に至った経緯、資産のグルーピングの方法、回収可能価額の算定方法等について注記を行う。

六 適用関係

減損会計においては、事業用の固定資産について将来キャッシュ・フローを見積もるなど従来の会計処理では必ずしも一般的でない手法が用いられること等から、適用時期の決定に当たっては、会計基準を実務に適用する場合の具体的な指針等が明らかにされた上で、企業等の関係者が実務に習熟し、新しい会計基準に対応するための体制を整備する準備期間を確保できるようにするなど、基準の策定から実務への適用までに十分な期間を置く必要がある。また、経過措置については、減損会計導入の趣旨等を踏まえつつ、今後検討する。

七 その他

1. ファイナンス・リース取引の取扱い

我が国では、ファイナンス・リース取引について、通常の売買取引に係る方法に準じて会計処理を行うこと（売買処理）を原則としつつ、一定の事項の注記を行うことを条件として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（賃貸借処理）も認められている。

売買処理を採用している場合の取扱いは、他の資産の減損の場合と異なる点はない。他方、借手が賃貸借処理を採用している場合には、ファイナンス・リースに係る資産は借手の貸借対照表には計上されないため、資産の減損の問題ではない。しかし、ファイナンス・リース取引により、借手が、将来キャッシュ・フローによって回収が見込めないリース料を負担することになる場合には、資産の減損処理に準じて、回収が見込めない部分を損失として認識する必要がある。この場合には、未経過リース料の現在価値等を基準として、回収不能額を引当金等に計上することにより減損に相当する金額を損失に計上することが適当と考えられる。

2．中間財務諸表において減損損失を計上した場合の取扱い

中間財務諸表において減損損失を計上した場合、年度決算においては、中間財務諸表における減損処理後の帳簿価額から、下半期に生じた減価償却費等を控除した残高について、必要があれば減損処理を行うことが適当と考えられる。

3．再評価を行った土地の取扱い

「土地の再評価に関する法律」（以下「土地再評価法」という。）に基づく土地の再評価は、資産の帳簿価額と時価の乖離を継続的に是正することを目的とする会計処理ではなく、取得原価基準の下で例外的に一回限り行われる取得原価の修正である。土地再評価法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。

第二 投資不動産

一 投資不動産の会計処理

国際会計基準は、企業が自ら使用するもの及び棚卸資産を除いた、賃貸収益又は資本増価を目的として保有する不動産を投資不動産としている。このような投資不動産については、他の有形固定資産と比べて、比較的容易に時価が把握可能であり、また、当該時価により売買・換金等を行うことが可能ではないかという観点から、投資不動産に関する経営成績を適正に開示するためには、時価評価が適当であるという考え方がある。

しかし、活発な市場を有する一部の金融資産に比べ、投資不動産の時価を客観的に把握することは困難ではないかという懸念がある。また、工場、本社建物のみならず外形的には賃貸収益を目的として保有されるような不動産であっても、直ちに売買・換金を行うことに事業遂行上等の制約がある場合等、事実上、事業投資と考えられるものがあり、このような事業投資では、一般に、時価の変動を企業活動の成果とは捉えないという考え方が妥当である。

さらに、外形的には投資不動産と見られるものでも、時価の変動により利益を得ることを目的として保有するものから、前述のように、事実上、事業投資と考えられるものまで存在するため、その保有目的等を全く考慮せずに時価評価を行うことは、必ずしも、企業の財政状態及び経営成績を適切に財務諸表に反映させることにならないと考えられる。

むろん、有価証券のように個々の保有目的等に応じてそれぞれの会計処理を定める方法も考えられるが、棚卸資産との関係の整理、それに含まれる類似の不動産との区別など、細分化するに当たっての合理的な基準を設けることは困難であると考えられる。

従って、投資不動産についても、時価の変動をそのまま損益に算入せず、他の有形固定資産と同様に取得原価基準による会計処理を行い、必要があ

れば減損処理を行うことが妥当ではないかと考えられる。

二 投資不動産の時価情報の注記

前述のように、投資不動産については、取得原価基準による会計処理を行うのが適当であるが、その場合には、時価の注記を求める国際会計基準との調和や、他の有形固定資産と比べ相対的に換金性が高い投資不動産の性格に鑑み、投資情報として、投資不動産の時価を注記することが適当であるという意見がある。

他方、投資不動産については、活発な市場を有する一部の金融資産に比べ、時価を把握することが比較的困難であり、また、直ちに売買・換金を行うことに事業遂行上等の制約がある投資不動産について時価を注記することは、投資者にとって有用な情報を提供することにならないのではないかと、などの理由から、時価を注記することは適当でないという意見がある。