

固定資産の減損①

公認会計士 こんどう まさはる 近藤 雅治

1. はじめに

固定資産の減損とは、資産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状態であり、減損処理とは、そのような場合に、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（企業会計審議会「固定資産の減損に係る会計基準の設定に関する意見書」（以下「減損意見書」という。）三三.）。

固定資産の減損処理は、企業会計審議会「固定資産の減損に係る会計基準」（以下「減損会計基準」という。）及び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」（以下「減損適用指針」という。）の定めに従うものとされているが、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多い。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るものであり、これらに定めがない場合には、状況に依

じ個々の実態を考慮して適用する必要があるが、そのような場合でも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るとされており（減損適用指針2項）、実務上の判断が難しい場面が見受けられる。

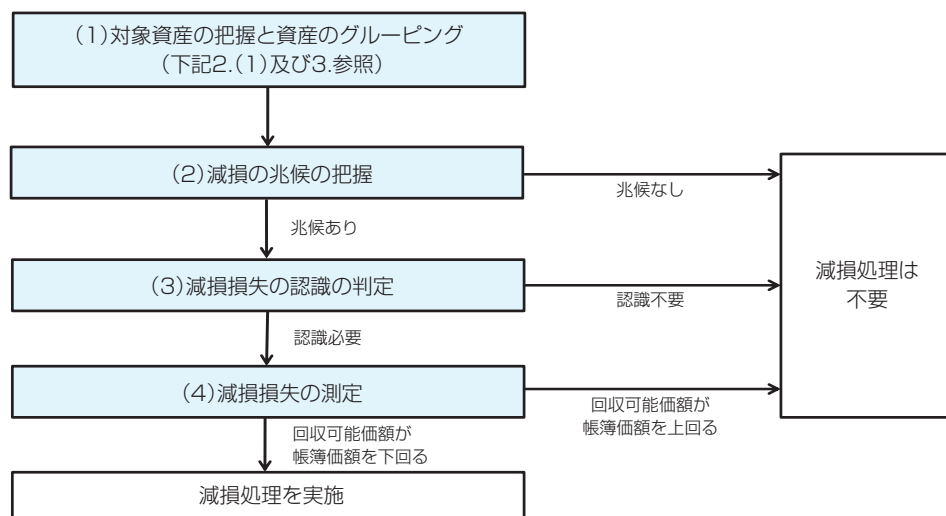
本稿では、固定資産の減損の全体像（減損会計の流れ）を示すとともに、実務上、最初の手順で判断が難しい場面が見受けられる「資産のグルーピング」について焦点を当てて取り上げることとし、「減損の兆候の把握」、「共用資産及びのれんの取扱い」、「減損損失の認識の判定」及び「減損損失の測定」については、次稿以降で解説を行う。

なお、文中の意見にわたる部分は筆者の私見であり、有限責任監査法人トーマツの見解ではないことをあらかじめお断りしておく。

2. 固定資産の減損の全体像（減損会計の流れ）

固定資産の減損は、大きく分けると以下（1）～（4）のステップによる一連のプロセスであり、減損会計の流れは図表1の通りとなる。

図表1 固定資産の減損会計の流れ



(注) (2)～(4)は、次回以降の有形固定資産シリーズ(4)固定資産の減損②、有形固定資産シリーズ(5)固定資産の減損③で取り上げる予定である。

(1) 対象資産の把握と資産のグルーピング

① 対象資産の把握

減損会計基準及び減損適用指針は固定資産を対象に適用され、対象となる固定資産には、有形固定資産、無形固定資産及び投資その他の資産が含まれる(減損会計基準一、減損適用指針5項)。また、対象資産として、投資不動産、建設仮勘定、のれん、長期前払費用(ただし、後述する長期前払利息など財務活動から生ずる費用に関する経過勘定項目は除く)、賃貸借処理を行っており貸借対照表上固定資産に計上されていないリース資産、自社利用のソフトウェアが具体的に明示されている(減損適用指針68項、69項なお書き)。

なお、他の基準に減損処理等に関する定めがある以下の資産については、対象資産から除かれている(減損適用指針6項)。

- 「金融商品に関する会計基準」における金融資産
- 「税効果会計に係る会計基準」における繰延税金資産
- 「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
- 「退職給付に関する会計基準」において評価に関する定めのある退職給付に係る資産
- 長期前払利息など財務活動から生ずる損益に関する経過勘定項目

② 資産のグルーピング

複数の資産が一体となって独立したキャッシュ・フローを生み出す場合には、減損損失を認識するかどうかの判定及び減損損失の測定に際して、合理的な範囲で資産のグルーピングを行う必要がある(減損意見書四2.(6)①)。

(2) 減損の兆候の把握

減損の兆候とは、資産又は資産グループに減損が生じている可能性を示す事象であり(減損会計基準二1.)、減損の兆候がある場合には、当該資産又は資産グループについて、減損損失を認識するかどうかの判定を行う(減損適用指針11項)。

(3) 減損損失の認識の判定

減損の兆候がある資産又は資産グループについて、当該資産又は資産グループから得られ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、減損損失を認識する(減損適用指針18項)。

(4) 減損損失の測定

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

損失とする(減損適用指針25項)。

固定資産の減損の全体像(減損会計の流れ)は上記の通りであるが、以下では「資産のグルーピング」に焦点を当てて解説を行う。

3. 資産のグルーピング

(1) 資産のグルーピングの概要

固定資産の減損とは、資産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状態であり、減損処理とは、そのような場合に、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(減損意見書三3.)。

複数の資産が一体となって独立したキャッシュ・フローを生み出す場合には、減損損失を認識するかどうかの判定及び減損損失の測定に際して、合理的な範囲で資産のグルーピングを行う必要がある。そこで、資産のグルーピングに際しては、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で行うこととされている(減損意見書四2.(6)①)。

このように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必要があり、企業は、経営の実態が適切に反映されるよう配慮して行うこととされている(減損適用指針7項)。様々な事業を営む企業における資産のグルーピングの方法を一義的に示すことは困難であり、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るとされている(減損適用指針70項)。

実務上、資産のグルーピングの方法が論点となることがあるため、以下で資産のグルーピングの具体的な手順や留意点を整理する。

(2) 資産のグルーピングの方法

減損適用指針7項で資産のグルーピングの手順を例示(下記①)することにより、また同8項で資産の処分や事業の廃止に関する意思決定を行った場合(下記②)や将来の使用が見込まれていない遊休資産(下記③)の取扱いを示すことにより、実務的な指針として役立てることとされている(減損適用指針70項)。

① 資産のグルーピングを行う手順

資産グループは、具体的には以下の2つの手順を経て決定されることになる。

| | |
|-------|--|
| (手順1) | 資産と対応して（下記A参照）継続的に収支の把握（下記B参照）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（減損適用指針7項）。 |
| (手順2) | 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・フローの相互補完性（下記C参照）を確認する（減損適用指針7項）。 |

当該手順に関する主な留意点は以下の通りである。

A 資産との対応

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（減損適用指針7項（1）③）。これは、固定資産の減損会計は資産を対象とするため、1つの資産において継続的に収支の把握がなされている単位が複数存在する場合でも、1つの資産を細分化して減損処理の対象とすることは適切ではないと考えられることによるものである。ただし、物理的な1つの資産でも仕様が異なる等のため、複数からなる資産と考えられる場合もある。これには、商業ビルにおいて仕様が異ならなくとも、自社利用部分と外部賃貸部分とが長期継続的に区分されるような場合も含めることができるものと考えられるとされている（減損適用指針70項ただし書き）。

B 収支の把握

収支は必ずしも企業の外部との間で直接的にキャッシュ・フローが生じている必要はなく、例えば、内部振替価額や共通費の配分額であっても、合理的なものであれば含まれる（減損適用指針7項（1）①）。これは、企業は、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ものとされており、一般に、管理会計上の区分は、事業別、製品別、地域別などの区分を基礎にして行われていると考えられるが、継続的に収支の把握がなされている単位は、予算や業績評価の単位より小さい場合もあるためである（減損適用指針70項）。また、この収支の把握は、必ずしも現金基準に基づくものではなく、発生基準に基づく損益の把握でもよいとされている（減損適用指針70項）。

なお、事業の種類や業態によっては、当該資産から生ずるキャッシュ・イン・フローが他の資産から生ずるキャッシュ・イン・フローと相互補完的（下記C参照）であるため、管理会計上も合理的な内部振替価額を用いて収入の把握を行うことが困難な場合がある。また、当該資産に係るキャッシュ・フローに見積要素が極めて多いため、管理会計上、資産

ごと又は複数の資産をまとめた単位では継続的な収支の把握に意義を見出せない場合がある。このような場合、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が、管理会計上の目的や効果から合理性を有するものに限られることに留意する必要がある（減損適用指針70項）。

C 相互補完性

相互補完性とは、グルーピングの基礎となる当該単位を切り離した場合に他の単位から生じるキャッシュ・イン・フローに重要な影響を及ぼすかどうかであり、相互に補完的な影響を及ぼしあっている場合には、両単位を一括してグルーピングを行うこととなる（減損適用指針7項（2）参照）。

継続的に収支の把握がなされているグルーピングの単位を決定する基礎が、特定の製品やサービスと関連していると想定される場合でも、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、市場などに類似性があり（これには、販売方法として契約に基づく継続的な一括販売などを含む）、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には、当該単位を切り離したときに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ことがある。このような場合には、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ことが考えられるため、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されている（減損適用指針70項（2））。

なお、グルーピングの単位を決定する基礎において内部取引が存在し、合理的な内部振替価額（例えば、企業が外部からの収入価額に基づく適切な内部振替価額）により管理会計上、キャッシュ・イン・フローを擬制している場合、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なければ、当該単位を切り離したときに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ものとしては取り扱わず、他の単位とグルーピングを行わないこととなる（減損適用指針70項（2）なお書き）点にも留意が必要である。

② 資産の処分や事業の廃止に関する意思決定を行った場合

資産のグルーピングは、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るとされている（減損適用指針7項）。

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ときなど、これらに係る資産を切り離し

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場合がある。このような場合に該当する資産のうち重要なものは、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(減損適用指針8項)。

なお、資産の処分や事業の廃止に関する意思決定は、取締役会等において行われるほか、社内規定等に基づき、他に決定権限が委譲されている場合には、当該決定権限に従った権限者の承認により行われる(減損適用指針71項なお書き)点にも留意が必要である。

また、実務上の負担を考慮し、重要性の乏しい資産は、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う必要はなく、これまでの使用状況等に鑑みて、資産グループに含めて取り扱うことができると考えられるとされている(減損適用指針71項)。

③ 将来の使用が見込まれていない遊休資産

遊休状態は、企業活動にほとんど使用されていない状態であって、過去の利用実態や将来の用途の定めには関係がない現在の状態である。また、このような状態にある資産が遊休資産である。このうち、将来の使用が見込まれていない遊休資産は、当該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と考えられるため、処分の意思決定を行った資産や廃止の意思決定を行った事業に係る資産について、代替的な投資が予定されていない場合などと同様に、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が適当であるとされている(減損適用指針72項)。

なお、企業が将来の使用を見込んでいた遊休資産は、その見込みに沿ってグルーピングを行うことになるが(減損適用指針8項)、この「見込み」には取締役会等において承認された具体的な計画が必要であると考えられる。

④ その他の留意点

▶ 連結財務諸表における資産グループとセグメント情報の事業区分との大きさの関係

連結財務諸表における資産グループは、どんなに大きくとも、事業の種類別セグメント情報における開示対象セグメントの基礎となる事業区分よりも大きくなることはないと考えられること(減損適用指針73項)にも留意する必要があると考えられる。

▶ 資産のグルーピングの継続性

当期に行われた資産のグルーピングは、事実関係が変化した場合(例えば、事業の再編成による管理会計上の区分の変更、主要な資産の処分、事業の種類別セグメント情報におけるセグメンテーションの方法等の変更など)を除き、翌期以降の会計期間においても同様に行うとされており(減損適用指針74項)、恣意的な変更は認められない点にも留意する必要があると考えられる。

▶ 連結財務諸表でのグルーピングの見直し

個別財務諸表上は、資産のグルーピングが当該企業を超えて他の企業の全部又は一部とされることはないが、連結財務諸表においては、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。これは、管理会計上の区分や投資の意思決定を行う際の単位の設定等が複数の連結会社(在外子会社を含む。)を対象に行われており、連結財務諸表において、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が、各連結会社の個別財務諸表における資産のグルーピングの単位と異なる場合である(減損適用指針10項)。この点、連結財務諸表においても、原則として、個別財務諸表における資産のグルーピングが用いられるため、連結財務諸表における資産のグルーピングの単位の見直しは必ず行わなければならないものではなく、また、管理会計上の区分や投資の意思決定を行う単位の設定等が複数の連結会社を対象に行われていない場合には、見直されるわけではない(減損適用指針75項)ことに留意する必要があると考えられる。

また、複数の資産が一体となって独立したキャッシュ・フローを生み出す場合に必要となる資産のグルーピングの考え方から、当該見直しは、連結上、固定資産が計上される連結会社が対象であり、持分法が適用されている非連結子会社や関連会社は含まれないことに留意する必要がある(減損適用指針75項)。

なお、連結の見地から資産のグルーピングの単位が見直された場合には、個別財務諸表における減損損失が、連結上、修正されることとなり、連結財務諸表において計上される減損損失が、個別財務諸表における減損損失の合計額を下回る場合には、連結上、当該差額を消去し、上回る場合には、連結上、当該差額を追加計上することとなる(減損適用指針75項)。

以上