

# 固定資産の減損②

公認会計士 こんどう まさはる 近藤 雅治

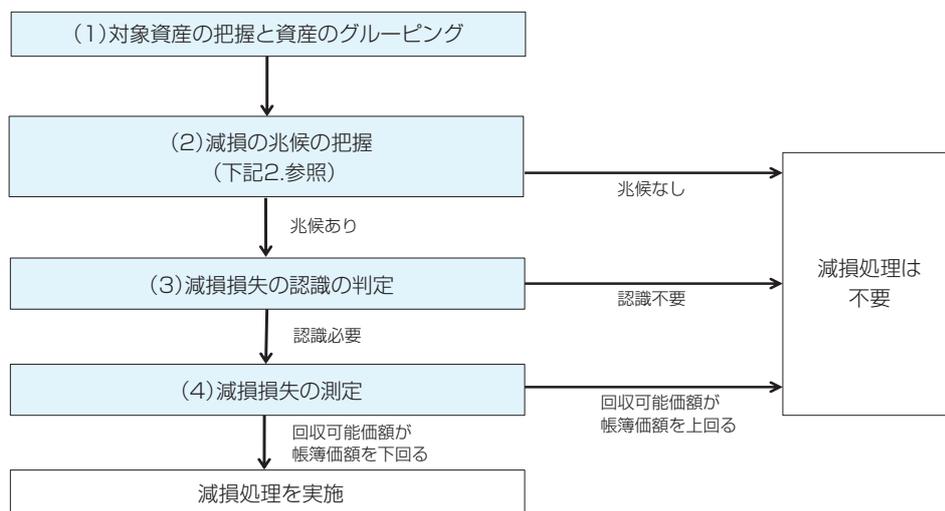
## 1. はじめに

固定資産の減損の全体像（減損会計の流れ）は図表1の通りであり、前稿では「資産のグルーピング」について取り上げた。本稿では「(2) 減損の兆候

の把握」及び「共用資産及びのれんの取扱い」について取り上げる。

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。

図表1 固定資産の減損会計の流れ



(注) (1)は、前回の有形固定資産シリーズ(3)固定資産の減損①を参照。  
(3)(4)は、次回の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。

## 2. 減損の兆候の把握

### (1) 概要

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）。

これは、対象資産すべてについて減損損失を認識するかどうかの判定を行うことが、実務上、過大な負担となるおそれがあることを考慮したためである（減損意見書四2. (1)）。

企業は、通常の企業活動において実務的に入手可能なタイミングにおいて利用可能な情報に基づき、例えば、図表2の①～④に示されるような減損の兆

候がある資産又は資産グループを識別する（減損適用指針11項）。

図表2 減損の兆候の例示

①	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（減損適用指針12項）
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がある場合（減損適用指針13項）
③	経営環境の著しい悪化の場合（減損適用指針14項）
④	市場価格の著しい下落の場合（減損適用指針15項）

しかしながら、図表2に示されるような事象は例示であるため、減損の兆候はこれらに限られないとされている（減損適用指針76項）点に留意が必要である。また、減損の兆候があるかどうかについて、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。したがって、状況に応じ個々の企業において判断することが必要であるとされている（減損適用指針77項）。

以下では、減損の兆候の例示項目の具体的な内容や留意点を整理する。

## (2) 減損の兆候の例示

減損の兆候は、図表2の①～④に示されるような事象が例示されているが、必要と考えられる範囲においてその目安を示すことにより、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77項）。

### ① 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

資産又は資産グループが使用されている営業活動から生ずる損益又はキャッシュ・フロー（下記A参照）が、継続してマイナスとなっているか、又は、継続してマイナスとなる見込み（下記B参照）である場合には、減損の兆候となる（減損会計基準二1.①、減損適用指針12項）。

#### A 営業活動から生ずる損益又はキャッシュ・フロー

「営業活動から生ずる損益」は、営業上の取引に関連して生ずる損益であり、これには、当該資産又は資産グループの減価償却費や本社費等の間接的に生ずる費用が含まれ、また、損益計算書上は原価性を有しないものとして営業損益に含まれていない項目でも営業上の取引に関連して生じた損益（例えば、たな卸資産の評価損）であれば含まれる。ただし、支払利息など財務活動から生ずる損益や利益に関連する金額を課税標準とする税金は含まれない。また、大規模な経営改善計画等により生じた一時的な損益も含まれない。実務上、営業活動から生ずる損益は、このような考え方を反映した管理会計上の損益区分に基づいて行われるものと考えられるとされており（減損適用指針12項（1））、「営業活動から生ずる損益」の把握は、基本的に企業が行う管理会計上の損益区分に基づいて行われる（減損適用指針78項）。

また、減損の兆候の把握には「営業活動から生ずる損益」によることが適切であるが、管理会計上、「営業活動から生ずるキャッシュ・フロー」だけを用いている場合には、それが、継続してマイナスとなっているか、又は、継続してマイナスとなる見込みであるときに減損の兆候となるとされている（減損適用指針12項（3））。なお、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（減損適用指針80項）点にも留意が必要である。

#### B 継続してマイナス、又は、継続してマイナスとなる見込み

「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、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という減損の兆候の意義に鑑み、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るとされている（減損適用指針12項（2）、同79項）。

また、「継続してマイナスとなる見込み」とは、前期と当期以降の見込みが明らかにマイナスとなる場合、すなわち、実績としては前期しかマイナスではないが、当期以降の見込みが明らかにマイナスとなる場合を指すものと考えられるとされている（減損適用指針12項（2）、同79項）。

なお、事業の立上げ時など予め合理的な事業計画が策定されており、当該計画にて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、実際のマイナスの額が予定されていたマイナスの額よりも著しく下方に乖離していないときには、減損の兆候には該当しないとされている（減損適用指針12項（4））。

「合理的な事業計画」は、投資額以上のキャッシュ・フローを生み出すことが実行可能なものであり、当該計画にて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、投資後の収益性の低下により減損の兆候が生じている可能性を示す事象ではないため、実際のマイナスの額が予定されていたマイナスの額よりも著しく下方に乖離していないときには、減損の兆候には該当しないものとされている（減損適用指針81項）。

### 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がある場合

資産又は資産グループが使用されている範囲又は方法について、事業の廃止又は再編成、当初の予定又は現在の用途と異なる用途への転用（下記A参照）、遊休状態になり、将来の用途が定まっていないうこと（下記B参照）、著しい陳腐化等の機能的減価が観察できること（下記C参照）等、例示されているような当該資産又は資産グループの回収可能価額を著しく低下させる変化が生じたか、又は、生ずる見込みである場合には、減損の兆候となる（減損会計基準二1.②、減損適用指針13項）。

**A 資産又は資産グループが使用されている事業の廃止又は再編成、当初の予定又は現在の用途と異なる用途への転用**

これらは一般に、減損の兆候となる資産又は資産グループが使用されている範囲又は方法について、当該資産又は資産グループの回収可能価額を著しく低下させる変化が生じたか、又は、生ずる見込みである場合に該当する。しかし、例えば、新技術の開発に伴う事業の拡大やある土地を平面駐車場から最も有効使用と考えられる賃貸ビルへ転用した場合のように、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。ただし、その場合でも、当該資産又は資産グループが使用されている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となる見込みや当該資産又は資産グループの市場価格の著しい下落など、他の減損の兆候に該当する可能性があることに留意する必要がある（減損適用指針82項、同84項）。

また、減損の兆候は、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、当該資産又は資産グループの回収可能価額を著しく低下させる変化が生ずる見込みである場合も該当する。このため、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で減損の兆候に該当することとなる（減損適用指針82項）点にも留意が必要である。

**B 資産又は資産グループが遊休状態になり、将来の用途が定まっていないこと**

資産又は資産グループが遊休状態になり、将来の用途が定まっていない場合も、その使用範囲又は方法について、当該資産又は資産グループの回収可能価額を著しく低下させる変化に該当する。これには、例えば、設備の操業を停止し、その後の操業開始の目途が立っていない場合などが含まれる。なお、現在の遊休状態が、資産をほとんど利用しなくなっただけから間もない場合であって、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考えられるとされている（減損適用指針85項）。

**C 資産又は資産グループに著しい陳腐化等の機能的減価が観察できること**

正規の減価償却計算に適用している耐用年数又は残存価額が、設定にあたって予見することのできなかった機能的な原因等により、著しく不合理になった場合には、これらを見直す必要があるが（監査・保証実務委員会報告第81号「減価償却に関する当面の監査上の取扱い」Ⅱ3.及び4.参照）、過去の見積りの方法がその見積りの時点で合理的なものであり、それ以降の見積りの変更も合理的な方法に基づく場合、会計上の見積りの変更には該当するとされている（会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準の適用指針12項）。

このような機能的な原因等は通常、減損処理をもたらす可能性のある収益性の低下を伴うため、減損損失を認識するかどうかの判定は、減価償却の見直しに先立って行う（減損会計意見書四2.(2)①参照）とされているため、著しい機能的減価が観察できる場合には、まず、減損の兆候がある資産又は資産グループとして減損損失の認識の判定を行うことが適当であると考えられるとされている（減損適用指針86項）。

**③ 経営環境の著しい悪化の場合**

資産又は資産グループが使用されている事業に関連して、経営環境が著しく悪化したか、又は、悪化する見込みである場合には、減損の兆候となる（減損会計基準二1.③、減損適用指針14項）。

資産又は資産グループが使用されている事業に関連した経営環境の著しい悪化は、個々の企業において大きく異なるため、減損適用指針14項では考えられる例示（図表3参照）を示すにとどめている。したがって、その具体的な内容は、個々の企業の状況に応じて判断することが必要と考えられる（減損適用指針88項）。

**図表3 経営環境の著しい悪化の場合の例示**

<b>市場環境</b>	材料価格の高騰や、製・商品店頭価格やサービス料金、賃料水準の大幅な下落、製・商品販売量の著しい減少などが続いているような市場環境の著しい悪化
<b>技術的環境</b>	技術革新による著しい陳腐化や特許期間の終了による重要な関連技術の拡散などの技術的環境の著しい悪化
<b>法律的環境</b>	重要な法律改正、規制緩和や規制強化、重大な法令違反の発生などの法律的環境の著しい悪化

④ 市場価格の著しい下落の場合

資産又は資産グループの市場価格（下記A参照）が著しく下落したこと（下記B参照）は、減損の兆候となる（減損会計基準2.1.④、減損適用指針15項）。

A 市場価格

市場価格とは、市場において形成されている取引価格、気配又は指標その他の相場（金融商品に関する会計基準6項）と考えられるが、固定資産につい

ては、市場価格が観察可能な場合は多くないため、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が容易に入手できる場合（容易に入手できる評価額や指標を合理的に調整したものも含まれる。）には、これらを、減損の兆候を把握するための市場価格とみなして使用する（減損適用指針15項）。

なお、容易に入手できると考えられる土地の価格指標の概要は、図表4の通りである（減損適用指針90項）。

図表4 土地の価格指標の概要

種類	公示価格	都道府県基準地価格	路線価による相続税評価額	固定資産税評価額
評価時点	毎年1月1日	毎年7月1日	毎年1月1日	3年ごとに基準年を置き、その年の1月1日
公表時期	毎年3月下旬頃	毎年9月下旬頃	毎年8月中旬頃	基準年の3月頃
評価目的	・一般の土地取引価格に指標を与える ・公共用地の取得価格算定の規準	・国土利用計画法による規制の適正化及び円滑化 ・公示価格の補完	・相続税や贈与税の課税基準	・固定資産税等の課税基準
備考	都市計画区域のみ	ほぼ公示価格と同一価格水準（都市計画区域外含む）	公示価格の80%程度	公示価格の70%程度

B 著しく下落したこと

「市場価格が著しく下落したこと」には、少なくとも市場価格が帳簿価額から50%程度以上下落した場合が該当する（減損適用指針15項）。

「市場価格が著しく下落したこと」については、減損の兆候の把握が、対象資産すべてについて減損損失を認識するかどうかの判定を行うことが、実務上、過大な負担となるおそれがあることを考慮したためであることに加え、有価証券や販売用不動産等と異なり、固定資産については、通常、市場平均を超える成果を期待して事業に使われているため、市場の平均的な期待で決まる市場価格が変動しても、企業にとっての投資の価値がそれに応じて変動するわけではないことから、少なくとも市場価格が帳簿価額から50%程度以上下落した場合が該当するとされている（減損適用指針89項）。

ただし、減損の兆候は、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って、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。このため、50%程度以上下落していない場合でも、例えば、処分が予定されている資産で、市場価格の下落により、減損が生じている可能性が高いと見込まれるときのように、状況に応じ個々の企業において判断することが必要なときがある（減損適

用指針89項）点にも留意する必要がある。

3. 共用資産及びのれんの取扱い

(1) 共用資産に係る資産のグルーピング

共用資産は、複数の資産又は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のうち、のれん以外のものである。例えば、全社的な将来キャッシュ・フローの生成に寄与する本社の建物や試験研究施設が該当するが、全社的な資産でなくても、複数の資産又は資産グループを含む部門全体の将来キャッシュ・フローの生成に寄与している資産は、当該部門の共用資産となる（減損意見書四2. (7) ①）。

一般に、共用資産の帳簿価額を合理的な基準で各資産又は資産グループに配分することは困難であると考えられるため、共用資産を含む、より大きな単位又は共用資産自体に減損の兆候がある場合の共用資産に係る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は、共用資産が関連する複数の資産又は資産グループに共用資産を加えた、より大きな単位で行うこととされている（減損適用指針129項）。

例外的な方法として、共用資産の帳簿価額を当該

共用資産に関連する各資産又は資産グループに合理的な配賦基準で配分することができる場合にはその方法を採用することができるが、それは、共用資産に係る費用を配分しているのみならず共用資産の帳簿価額を各資産又は資産グループに配分して管理会計を行っている場合や、共用資産であっても、各資産又は資産グループの将来キャッシュ・フローの生成に密接に関連し、例えば、動力設備における合理的に見込まれる総消費量の比率など、その寄与する度合いとの間に強い相関関係を持つ合理的な配賦基準が存在する場合が該当すると考えられるとされている（減損適用指針130項）点に留意が必要である。

## (2) のれんの帳簿価額の分割とのれんに係る資産のグルーピング

### ① のれんの帳簿価額の分割

のれんが認識される取引において、取得の対価が概ね独立して決定され、取得後も内部管理上独立した業績評価が行われる複数の事業が取得される場合がある。このような複数の事業に係るのれんを一括して減損処理することは適当ではない。したがって、のれんの減損処理を検討するに当たり、その帳簿価額は、まず、のれんが認識された取引において取得された事業の単位に応じて、合理的な基準に基づき分割することとされている（減損意見書四2. (8) ①）。

のれんの帳簿価額を分割し帰属させる事業の単位は、取得の対価が概ね独立して決定され、かつ、取得後も内部管理上独立した業績報告が行われる単位（減損会計基準注解（注9）参照）であり、通常、資産グループよりは大きい、開示対象セグメントの基礎となる事業区分と同じか小さいことと考えると考えられるとされている（減損適用指針131項）点に留意が必要である。

また、のれんの帳簿価額の分割は、のれんが認識された取引において取得された事業の取得時における時価の比率に基づいて行う方法その他合理な方法による（減損会計基準注解（注10）参照）とされており、その他合理な方法には、取得された事業の取得時における時価と当該事業の純資産（資産総額と負債総額の差額）の時価との差額の比率に基づいて行う方法等が含まれるとされている（減損適用指針51項）。

### ② のれんに係る資産のグルーピング

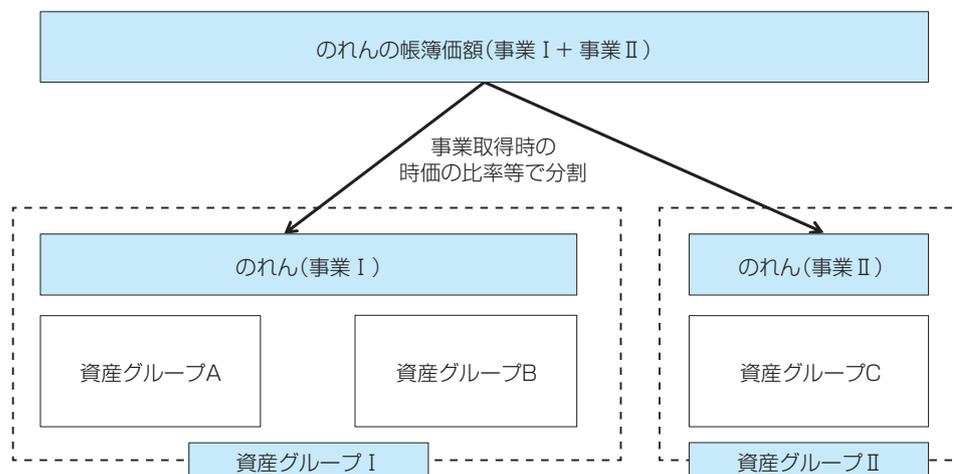
のれんも共用資産と同様に、一般に、のれんの帳簿価額を合理的な基準で各資産グループに配分することは困難であると考えられるため、のれんを含む、より大きな単位に減損の兆候がある場合ののれんに係る減損損失を認識するかどうかの判定及び減損損失の測定は、のれんが関連する複数の資産グループにのれんを加えた、より大きな単位で行うこととされている（減損適用指針132項）。

例外的な方法として、のれんの帳簿価額を当該のれんが帰属する事業に関連する各資産グループに合理的な配賦基準で配分する方法を採用することができる点は、共用資産と同様である（減損適用指針133項）。

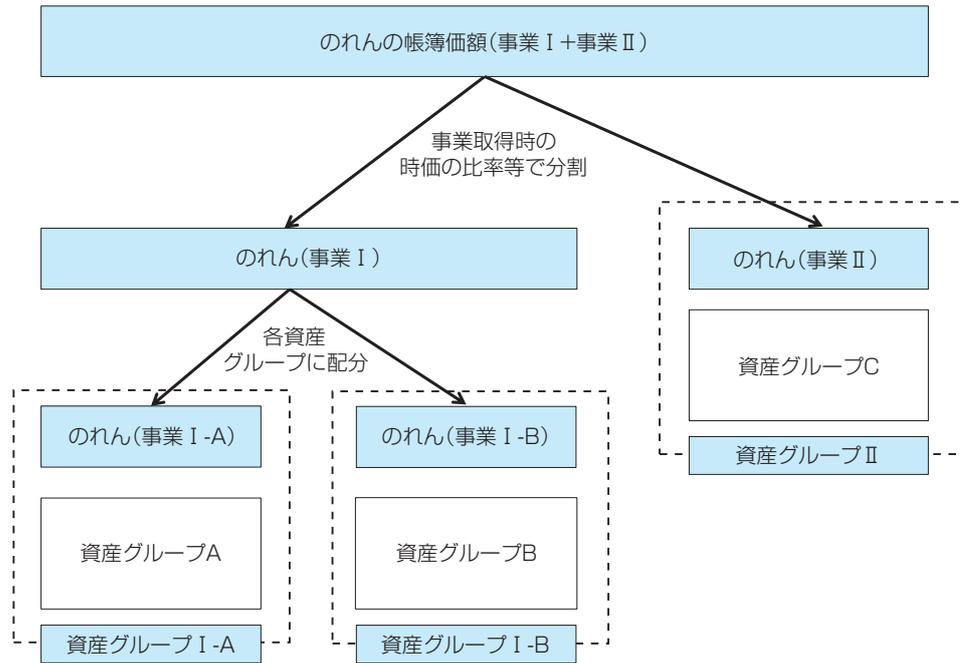
なお、共用資産及びのれんの帳簿価額を（各資産又は）資産グループに配分する方法を採用する場合には、原則として、翌期以降の会計期間においても同じ方法を採用する必要がある、また、当該企業の類似の（資産又は）資産グループにおいては、同じ方法を採用する必要がある（減損適用指針130項、同133項）。

上記ののれんの帳簿価額の分割と帰属させる事業の単位のイメージをまとめると、図表5-1（原則的な方法）及び図表5-2（例外的な方法）の通りとなる。

図表5-1 のれんの帳簿価額の分割と帰属させる事業の単位のイメージ（原則的な方法）



図表5-2 のれんの帳簿価額の分割と帰属させる事業の単位のイメージ（例外的な方法）



**(3) 共用資産及びのれんに係る減損の兆候の把握**

共用資産を含む、より大きな単位について、図表2の①～④における事象がある場合、もしくは、共用資産そのものについて、図表2の②又は④における事象がある場合のいずれかに該当する場合には、共用資産に減損の兆候があることとなり、共用資産を含む、より大きな単位で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16項）。

共用資産は、単独の資産である場合のほか、複数の資産である場合もある。後者の場合には、共用資産全体について図表2の②又は④における事象がある場合のほか、共用資産全体の帳簿価額のうち、その帳簿価額が大きな割合を占める資産について、図表2の②又は④における事象がある場合には減損の兆候に含まれる（減損適用指針16項）。

共用資産の帳簿価額を各資産又は資産グループに配分する方法を採用した場合には、共用資産に減損の兆候があるかどうかにかかわらず、その帳簿価額を各資産又は資産グループに配分することとなり、当該配分された各資産又は資産グループに図表2の

①～④における事象がある場合、減損の兆候があることとなる（減損適用指針16項）。

一方、のれんについては、共用資産と異なり、通常、のれんは独立してそれ自体では減損の兆候があるかどうかを判断できないため、原則として、のれんを含む、より大きな単位で判断されることとなる。のれんを含む、より大きな単位について、図表2の①～④における事象がある場合は、のれんに減損の兆候があることとなり、より大きな単位で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17項）。

また、のれんの帳簿価額を各資産グループに配分する方法を採用した場合には、のれんに減損の兆候があるかどうかにかかわらず、その帳簿価額を各資産グループに配分することとなり、当該配分された各資産グループに図表2の①～④における事象がある場合、減損の兆候があることとなる（減損適用指針17項）。

以上