

## 有形固定資産 実務上の留意点 (1)

# 減損会計における実務上の留意点①

公認会計士 <sup>さ</sup> <sup>せ</sup> 佐瀬 <sup>たけし</sup> 剛

本シリーズでは、有形固定資産の会計処理における実務上の留意点を紹介する。

本稿では、以下の減損会計における実務上の留意点について取り上げる。

1. 減損の兆候に係る留意点
2. 本社費等の取扱い

### 1. 減損の兆候に係る留意点

減損の兆候（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）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とされている（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。）二1.）。

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1-1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とされている（固定資産の減損に係る会計基準の適用指針（以下、「減損会計適用指針」という。）11項）。

図表1-1 減損の兆候の例示

- ① 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っているか、あるいは、継続してマイナスとなる見込みであること
- ② 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、あるいは、生ずる見込みであること  
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生ずる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とは、資産又は資産グループが使用されている事業を廃止又は再編成すること、当初の予定よりも著しく早期に資産又は資産グループを処分すること、資産又は資産グループを当初の予定と異なる用途に転用すること、資産又は資産グループが遊休状態になったこと等をいう。
- ③ 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、あるいは、悪化する見込みであること
- ④ 資産又は資産グループの市場価格が著しく下落したこと  
(減損会計基準 二1.)

実務上、図表1-1に挙げられているものを参考にして減損の兆候を把握していると思われるが、これらは例示に過ぎないという点に留意が必要である。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（固定資産の減損に係る会計基準の設定に関する意見書 三3.）ため、投資額の回収可能性が低下していることを示唆する事象を限定的に解釈しないことが必要と考えられる。

また、4つの例示のうち1つに該当したが、他には該当しないので、減損の兆候はないと判断することは適切

ではない。例えば、不動産賃貸物件を保有している場合で、賃貸収入を安定的に獲得しており図表1-1の例示①には該当しないものの、当該物件の鑑定評価額が著しく下落しており、図表1-1の例示④に該当するというケースが考えられる。一般的に、1つの兆候があっても、他の兆候がないことから、全体として減損の兆候がないと判断することは適切ではなく、減損の兆候があると判断して減損損失の認識の判定を行うことが必要であると考えられる。

図表1-2では減損会計適用指針12項を引用し、図表1-1の減損の兆候の例示①に係る留意点を記載する（各項目の留意点は<留意点>の各※の記載を参照）。

図表1-2 減損の兆候の例示①に係る留意点

固定資産の減損に係る会計基準の適用指針（企業会計基準適用指針第6号）																											
減損の兆候																											
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																											
12. 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っているか、又は、継続してマイナスとなる見込みである場合には、減損の兆候となる（減損会計基準ニ1.①参照）。																											
(1) 「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。※1 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（第78項参照）。																											
(2) 「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、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。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を指すものと考えられる（第79項参照）。※2																											
(3) 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（第80項参照）。※3																											
(4) 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当該計画にて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（第81項参照）。※4																											
(下線及び※は筆者による)																											
〈留意点〉																											
※1	本社費等の間接的に生ずる費用は後述の「2. 本社費等の取扱い」で取り上げている。																										
※2	<ul style="list-style-type: none"> <li>減損会計適用指針12項(2)は、営業活動から生ずる損益又はキャッシュ・フローの状況により、減損の兆候に該当するかどうかを具体的に記載している。その内容をまとめると下表のようになる。</li> </ul> <table border="1" data-bbox="300 1093 1362 1272"> <thead> <tr> <th rowspan="2">ケース</th> <th colspan="3">営業活動から生ずる損益又はキャッシュ・フローの状況</th> <th rowspan="2">減損の兆候の有無</th> </tr> <tr> <th>前々期</th> <th>前期</th> <th>当期以降</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>①</td> <td>マイナス</td> <td>マイナス</td> <td>－</td> <td>有</td> </tr> <tr> <td>②</td> <td>マイナス</td> <td>マイナス</td> <td>当期の見込みが明らかにプラス</td> <td>無</td> </tr> <tr> <td>③</td> <td>－</td> <td>マイナス</td> <td>当期以降の見込みが明らかにマイナス</td> <td>有</td> </tr> </tbody> </table> <ul style="list-style-type: none"> <li>②のケースの「当期の見込みが明らかにプラス」というのも、過去2期連続してマイナスの状況で、当期は明らかにプラスと言えるのか、慎重に判断することが必要と考えられる。</li> <li>減損会計適用指針では上表のような例が挙げられているが、減損の兆候は必ずしも画一的に数値化できるものではないため、個々の企業の状況に応じて判断することが必要になると考えられる。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場合に、回収可能性を反映させるように帳簿価額を減額するという減損処理の趣旨を勘案すると、状況によっては、1期の赤字でも減損の兆候であると判断すべきケースもあると考えられる。</li> </ul>				ケース	営業活動から生ずる損益又はキャッシュ・フローの状況			減損の兆候の有無	前々期	前期	当期以降	①	マイナス	マイナス	－	有	②	マイナス	マイナス	当期の見込みが明らかにプラス	無	③	－	マイナス	当期以降の見込みが明らかにマイナス	有
ケース	営業活動から生ずる損益又はキャッシュ・フローの状況			減損の兆候の有無																							
	前々期	前期	当期以降																								
①	マイナス	マイナス	－	有																							
②	マイナス	マイナス	当期の見込みが明らかにプラス	無																							
③	－	マイナス	当期以降の見込みが明らかにマイナス	有																							
※3	<ul style="list-style-type: none"> <li>単年度の財務情報を基礎にして減損の兆候があるかどうかを判断するためには、企業が生み出す将来のキャッシュ・フロー予測において、現金基準に基づく利益よりも発生基準に基づく利益が有用と考えられていることと同様に、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」が適切であると考えられるとされている（減損会計適用指針80項）。</li> <li>また、『「営業活動から生ずるキャッシュ・フロー」については、その把握が、管理会計上も「営業活動から生ずる損益」の把握と比べ一般的ではない。このため、「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」の両方から減損の兆候を把握することとすると、実務上、過度な負担となるおそれがある。したがって、減損会計基準の定めは、管理会計上、「営業活動から生ずるキャッシュ・フロー」だけを把握している企業の場合には、「営業活動から生ずるキャッシュ・フロー」によって減損の兆候を把握することも可能であることを示しているものと解される』とされている（減損会計適用指針80項）。また、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（減損会計適用指針80項）。したがって、「営業活動から生ずる損益」、「営業活動から生ずるキャッシュ・フロー」のいずれを採用するかは、実務的には管理会計上、いずれを採用しているかがポイントとなり、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「営業活動から生ずるキャッシュ・フロー」を採用することが可能である。安易に「営業活動から生ずるキャッシュ・フロー」を採用することのないように注意する必要がある。</li> </ul>																										

※4	<ul style="list-style-type: none"> <li>減損の兆候の意義に照らし、予め合理的な事業計画(当該計画の中で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)が策定されており、実際のマイナスの額が当該計画にて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(減損会計適用指針81項)。</li> <li>実務上は、安易に事業の立上げ時は兆候なしとするのではなく、合理的な事業計画であるかどうか、実際のマイナスの額が生じた要因等をきちんと検討し、投資額が回収可能かどうかの観点から減損の兆候の有無を判定する必要があると考えられる。</li> </ul>
----	-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

## 2. 本社費等の取扱い

減損の兆候の把握及び将来キャッシュ・フローの算定における本社費等の取扱いを解説する。

まず、本社費等の取扱いについては、「減損の兆候」及び「将来キャッシュ・フロー」に関する規定において以下のように記載されている。

<p><b>固定資産の減損に係る会計基準の適用指針（企業会計基準適用指針第6号）</b></p> <p>減損の兆候</p> <p>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</p> <p>12. 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っているか、又は、継続してマイナスとな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. ①参照）。</p> <p>(1) 「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（第78項参照）。</p>	<p>将来キャッシュ・フロー</p> <p>40. 資産又は資産グループの将来キャッシュ・フローの見積りに際し控除する間接的に生ずる支出（減損会計基準 二 4.(4)参照）は、当該資産又は資産グループが使用されている営業活動に関連して生ずる将来キャッシュ・アウト・フローと考えられるが、現金基準に基づいて見積る方法のほか、発生基準に基づいて見積る方法（ただし、この場合でも、共用資産の減価償却費は間接的に生ずる支出には含まれないことに留意する。）によることもできる（第121項参照）。</p> <p>なお、間接的に生ずる支出に関連する各資産又は資産グループに配分するための合理的な方法には、「原価計算基準」の「33 間接費の配賦」や「セグメント情報の開示に関する会計手法」の「1 2.(2)直課できない営業費用」に準ずる方法が含まれる。</p> <p>121 資産又は資産グループの将来キャッシュ・フローの見積りにあたっては、当該資産又は資産グループが将来キャッシュ・フローを生み出すために必要な本社費等の間接的に生ずる支出も、将来キャッシュ・フローの見積りに際し控除する（減損会計意見書 四 2.(4)⑤参照）。この際、間接的に生ずる支出は、現金基準に基づいて見積ることとなるが、実務上、発生基準に基づいて見積られた使用計画や予算を用いることが多いと考えられることから、発生基準に基づいて見積ることができると考えられる。ただし、すでに支出された共用資産の取得価額に基づいて算定される減価償却費は、間接的に生ずる支出に含まれないと考えられる（第40項参照）。これは、減損会計基準における共用資産の減損損失の認識の判定及び測定が、より大きな単位でグルーピングを行う方法を原則としているものの、当該資産又は資産グループの将来キャッシュ・フローの見積りに際して、共用資産の減価償却費を控除することとした場合には、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する考え方と近く、原則的な方法となじまないこととなるためと考えられる。</p>
--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

(下線は筆者による)

いずれの規定を見ても分かるとおり、減損の兆候の把握及び将来キャッシュ・フローの算定において、本社費等を加味することが規定上求められている。

いわゆる本社資産は、キャッシュ・フローを直接生み出さないものの、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として、実務上、共用

資産として取り扱っていることが多いと思われる。

このことから、本社資産に係る費用である本社費等は、通常、当該複数の資産グループがキャッシュ・フローを生み出すために必要な支出であり、当該複数の「資産グループが使用されている営業活動に関連して生ずる将来キャッシュ・アウト・フロー」であると言える。ま

た、本社費等は、当該複数の資産グループが生み出すキャッシュ・フローにより回収すべきものであると考えられることから、「減損の兆候」及び「将来キャッシュ・フロー」の規定において加味することが求められていると考えられる。

したがって、減損の兆候の把握及び将来キャッシュ・フローの算定において、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本社費等は、当該複数の資産グループに配賦する必要がある点に留意が必要である。

なお、将来キャッシュ・フローを生み出すために必要な本社費等の間接的に生ずる支出を複数の資産グループに配賦することが必要なことは、共用資産の取扱いから説明することもできる。減損会計基準における共用資産の減損損失の認識の判定及び測定は、より大きな単位でグルーピングを行う方法を原則としているが、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も代替的に認められている。この代替的な方法では、本社費等の間接的に生ずる支出は複数の資産グループに配分され、共用資産に減損の兆候がなくても、事業用資産及び共用資産の減損損失を認識することがあり得る。一方、原則的な方法では、共用資産に減損の兆候がないと共用資産の減損損失を認識しないため、仮に本社費等の間接的に生ずる支出を複数の資産グループに配賦しない場合には、共用資産に減損の兆候がない限り、減損会計の適用において、本社費等の間接的に生ずる支出が考慮されないこととなり、その結果、共用資産を支える事業用資産の減損損失の認識の遅れが懸念される。

このようなアンバランスさを解消するため、本社費等の間接的に生ずる支出を複数の資産グループに配賦することになっているとも言える。

以上

## デロイト トーマツ Webサイトのご案内 会計監査トピックス

<http://www.deloitte.com/jp/account>

デロイト トーマツ グループ公式サイトでは、創刊以来40年目を迎える月刊誌『会計情報』のWeb版（最新号・バックナンバー）をはじめ、会計・監査の最新情報等を発信しています。

トーマツクライアントの皆様のみならず、広く一般の方々に親しみやすい情報の発信を目指して参りますので、月刊誌『会計情報』ともども、ご利用、ご愛顧くださいますようご案内申し上げます。

### 〈コンテンツ及びリンク〉

- 会計・監査の最新情報 : 日本公認会計士協会、企業会計基準委員会、金融庁等からの公表情報にリンク
- 会計・監査用語一覧 : 実務に必要な会計・監査の専門用語について解説
- 出版物 月刊誌『会計情報』: 『会計情報』の記事をPDFファイルで掲載