

固定資産の減損会計に関する一考察

A Study of Accounting for the Impairment of Fixed Assets

神奈川大学大学院 経営学研究科

国際経営専攻 博士前期課程

山下 亮彦

要 旨

事業用の固定資産については取得原価基準が適用され、取得原価から減価償却等を控除した金額で評価されている。しかし、事業用固定資産であっても、その収益性が当初の予想よりも低下した場合には、回収可能性を帳簿価額に反映させなければならない場合がある。これは、棚卸資産の評価減や固定資産の臨時損失・臨時償却などの伝統的な会計処理と同様に、事業用資産の過大な帳簿価額を減額し、将来に損失を繰り延べないために行われる会計処理である。

一方、金融商品に適用されている時価評価は、資産価値の変動によって利益を測定することや、決算日における資産価値を貸借対照表に表示することを目的とするものであるといえる。固定資産の減損会計は金融商品のこのような時価評価とは異なり、取得原価基準の下で行われる帳簿価額の臨時的な減額であり、収益性の低下により投資額を回収する見込みが立たなくなった帳簿価額を、一定の条件のもとで回収可能性を反映させるように減額する会計処理である。

このような減損会計については、1995年にアメリカ合衆国において財務会計基準審議会(FASB)が財務会計基準書第121号「長期性資産の減損及び処分予定の長期性資産の会計処理」を公表し、国際会計基準(IAS)においても、1998年に国際会計基準第36号「資産の減損」が公表されている。このように国際的にも、近年、固定資産の減損に係る会計基準の整備が進められており、会計基準の国際的調和を図るうえでも、減損処理に関する会計基準を整備する必要がある。

しかし、減損会計が導入されていないわが国においては、バブル期に取得した不動産や遊休資産、未稼働の固定資産、収益性の低い固定資産、売上の減少した小売業の店舗等には取得原価を下回

り、評価損が生じている場合が多く、投資額の回収が見込めないものが含まれている。減損会計を導入しておらず、取得価額を基礎とする会計基準では、これらの資産について適切な処理が十分にされているとは限らない。そのため、このような状況を背景に1999年6月の日本の監査証明に際しては、レジェンド(警告)問題が発生している。これは、日本企業が英文の年次報告書を作成する場合、「この決算書は日本の基準で作成されており、国際的に通用する基準に従ったものとは異なる」といったようなレジェンドが監査報告書に記載されたのである。これは国際的な大手会計事務所の申し合わせによるもので、このことは日本の会計基準について国際的には信頼されていない状況を示している。この現行の取得原価主義会計では保有している資産のいわゆる「含み損」という状況が開示されないのである。つまり、財務諸表には適切に表示されていない損失が企業内に留保されることとなり、このことが取得原価主義会計の大きな課題となっている。そのため、金融資産だけではなく、事業用資産にも価値の減少を捉えるために2002年8月9日に企業会計審議会から「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「意見書」)が公表され、減損会計が導入されることとなったのである。

企業活動が国際化し、資金が国境を越えて移動する企業環境下においては、財務諸表の国際的信頼性を確保することは不可欠である。投資家にとって有用な情報を提供し、国際間の調和を図るためにも、日本において早期の減損会計の導入が要請されている。企業行動のグローバル化に伴い、国際的な会計基準の調和化が求められている中で、わが国で導入の遅れている減損会計が求められている。また、固定資産の投資額を回収できない状況の下でも、取得価額で貸借対照表に資産計上される状況では、投資家から財務諸表の信頼性は得ることはできない。投資家に適切な財務情報

を提供するためにも、資産の適正評価による資産価値を減額する減損会計を導入し、財務諸表に反映することが必要なのである。そのため、「意見書」ではこの減損会計の導入に当たり、実務指針の策定、企業・監査人への周知、企業側における資産のグルーピングの決定、データ収集など、子会社を含め相当な準備が必要となるため、2004年度から任意により早期に適用することが適当であるとしており、また、2005年度からは完全実施されるよう措置することが適当であるとしている。

本稿では第1章の減損会計の理論において、減損会計の考え方、減価償却との関係、時価会計と減損会計との違いを述べる。第2章においてはアメリカにおける減損会計の考え方と処理方法を述べる。第3章において国際会計基準における減損会計の考え方と処理方法を述べる。そして、第4章において日本における減損会計の考え方と処理方法を述べる。