

固定資産の減損会計に関する理論的研究

高 屋 豊 明

わが国の現行企業会計では、期間損益計算や資産会計は取得原価主義によっている。だが、取得原価では回収可能性や将来キャッシュ・フローを反映できず、財務諸表利用者に有用な会計情報を提供できない。このような背景から、2002年8月9日、「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」という。）、「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。）が公表された。

固定資産の減損会計とは、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、そのような場合に、一定の条件のもと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が、一般的に「回収可能性」には、取得原価主義と一見矛盾する使用価値や公正価値、割引現在価値といった概念が用いられる。

そこで、米国の会計基準と国際会計基準における減損会計とを比較した上で、わが国の減損会計基準が、現行の制度会計の中でどのように位置づけられて取得原価主義との整合性を保ったのか、また、減損損失の戻入を認めないにもかかわらず、なぜ測定基準に回収可能価額を採用したのかを考察する。

減損を支える基本的な考え方の違いを反映して、米国基準と国際会計基準はさまざまな点で相違している。米国基準が収益力の低下を契機とした事実上の再投資（使途の変化）を減損の論拠とみなしているのに対し、国際会計基準は簿価の回収可能性が損なわれてしまったことを論拠とみなしている。こうした違いは、主に減損を行うかどうかの認識基準や、簿価をどういう評価額まで切り下げるのかという測定基準の違いとなって表れている。

わが国の減損会計基準は、認識基準として蓋然性基準、測定基準として回収可能価額を採用し、戻入は行わないことにしている。認識・戻入基準では米国基準と同一であるが、測定基準には公正価値ではなく、国際会計基準と同じく回収可能価額が用いられている。では、なぜ減損の戻入を認めない減損会計基準が、測定基準について公正価値ではなく、回収可能価額を採用したのであろうか。

減損会計基準と米国・国際両基準には、簿価の回収可能性に係る理念の相違がある。米国・国際両基準では、収益力の低下によってその回収可能性が損なわれたら、回収可能な大きさまで簿価を切り下げる手続が当然求められることになり、減損は資産そのものを評価することにも重点を置いた手続と考えられる。

一方、わが国では意見書が示すとおり、投資期間全体で投資額を回収できるかどうか、という視点でとらえられている。それにより、資産の簿価が下方にのみ切り下げられる減損会計基準が、資産価値の変動によって利益を測定することや、時価会計のように決算日における資産価値を貸借対照表に反映させることを目的とするものではなく、あくまでも会社法を含めた企業会計の基本的な計算システムである、取得原価主義のもとで行われる帳簿価額の臨時的な減額であることが確認できる。

この減損会計基準の理念によると、減損を認識する際に本来は過去に遡ってキャッシュ・フローの価値を見積り直す作業が求められるが、実際には実務上の困難性を考慮し、回収可能価額が一時的に下落した場合でも減損損失を計上してしまうことになる経済基準ではなく、割引前将来キャッシュ・フロー

との対比において減損処理の要否を判断するという、比較的ハードルの高い蓋然性基準を採用している。その上で戻入を認めてしまうと、認識時にあえてハードルを高くした意味がなくなることや、「投資期間全体を通じて判断した投資の失敗」という、慎重かつ総合的に結論づけた判断さえも失敗であったという自己否定につながるため、結果として認識基準と戻入基準では米国基準と同様のものになったと考えられる。

そして、取得原価主義であるならば、資産の評価額と利益計算との関係は、適正な期間損益計算を算定するために適切なものでなければならない。さらにここでも減損会計基準の理念にしたがえば、切り下げる必要のある簿価は投資原価のうち回収可能性の損なわれた部分であって、あえて公正価値まで切り下げる必要はないし、成功した投資と同じように超過利益を計上することは、そもそもなぜ減損を行うのかという減損の目的に照らすと妥当ではない。そのため、測定基準としては結果的に国際会計基準と同じく、回収可能価額が採用されたものと考えられる。