

減損会計

当社（商品販売業）は東京証券取引所第1部の上場企業である。以下の資料に基づき、下記【注記】に示す、個別財務諸表の損益計算書に関する注記（減損会計）中の空欄①～⑩に当てはまる数値を答案用紙の所定欄に記入しなさい。なお、計算上の端数は、千円未満を四捨五入すること。

【解答上の留意事項】

解答箇所①、④、⑥、⑨、⑩の記入にあたっては、以下の語群から適切なものを選択すること。

- | | | | | | | |
|--|-----------|---------|-----------|-------|--------|---------|
| ア. A | イ. B | ウ. C | エ. 勘定科目 | オ. 種類 | カ. 所有者 | キ. 回収価格 |
| ク. 回収可能価格 | ケ. 回収可能価額 | コ. 使用価値 | サ. 正味売却価額 | | | |
| シ. 将来キャッシュ・フローを7%で割り引いて算定しております | | | | | | |
| ス. 建物、備品については売却見込額を合理的に調整した価額により評価しております | | | | | | |

【資料】減損会計に関する資料

- 当社は、自社商品の販売店舗として店舗A、店舗B、店舗Cを有しており、各店舗はキャッシュ・フローを生み出す最小の単位であると認められる。このため、減損会計の適用にあたり、各店舗を資産グループとして取り扱う。
- 当社は、上記3店舗の統括管理を行うためにX施設（自社所有の本社建物のみから構成される）を有しており、減損会計の適用にあたり、同施設を共用資産として取り扱う。
- 当期末現在における各資産グループの減損の兆候の状況及び帳簿価額は以下のとおりである。決算に際して計上された減損損失は、帳簿価額を基準として、資産グループ内の各資産に配分する。

(単位：千円)

項目	店舗A	店舗B	店舗C
減損の兆候	あり	なし	あり
帳簿価額	200,000	300,000	150,000
(内、建物)	150,000	225,000	100,000
(内、備品)	50,000	75,000	50,000

- 各資産グループにおける資産のうち、将来キャッシュ・フロー生成能力にとって最も重要な構成資産は建物である。当期末時点における、各資産グループの建物の経済的残存使用年数は以下のとおりである。

項目	年数
店舗A	5年
店舗B	6年
店舗C	4年

- 下記6. で判明する事項を除き、各資産グループが稼働することにより得られる年間の将来キャッシュ・フローの見積は以下のとおりである。なお、稼働により得られる将来キャッシュ・フローは、毎期一定であるものとする。また、将来キャッシュ・フローは、毎期末に生じるものとして計算する。

(単位：千円)

項目	金額
店舗A	28,000
店舗B	69,000
店舗C	35,000

6. 当期末時点及び経済的残存使用年数到来時における上記資産グループの処分見込額は以下のとおりである。
なお、各時点における処分費用は考慮しない。

(単位：千円)

項目	当期末	経済的残存 使用年数到来時
店舗 A	110,000	35,000
店舗 B	160,000	70,000
店舗 C	80,000	40,000

7. 使用価値を算定する際に用いる割引率は年 7%とする（現価係数は、1年目：0.935、2年目：0.873、3年目：0.816、4年目：0.763、5年目：0.713、6年目：0.666）。

8. 資産グループ及び共用資産を含む、より大きな単位での減損損失の計算に必要な資料は以下のとおりである。

(単位：千円)

	資産グループ 合計	共用資産	共用資産を含む 資産グループ計
(1) 帳簿価額	650,000	1,000,000	1,650,000
(2) 減損の兆候			あり
(3) 割引前将来キャッシュ・フロー			1,450,000
(4) 正味売却価額			1,012,000
(5) 使用価値			1,382,000

9. 共用資産の正味売却価額は 662,000 千円である。

10. 当社の事業年度は、当期が第 24 期（×23 年 4 月 1 日～×24 年 3 月 31 日）である。

【注記】損益計算書に関する注記（抜粋）

当事業年度 (自 ×23 年 4 月 1 日 至 ×24 年 3 月 31 日)			
※ 減損損失 当事業年度において、当社は、以下の資産グループについて減損損失を計上しました。			
場所	用途	(①)	減損損失 (千円)
○○県△△市	共用資産	(②)	
××県○○市	店舗資産	(③)	

当社は、各店舗別に資産のグルーピングを行い、遊休資産については施設単位によってグルーピングを行っております。また、本社等に関しては共用資産としてグルーピングを行っております。

予想し得ない市況の変化に伴う取扱商品の急激な価格低下により、共用資産である本社建物及び店舗に係る資産グループの帳簿価額を、共用資産を含むより大きな単位で(④)まで減額し、当該減少額を減損損失(⑤)千円として特別損失に計上いたしました。

減損損失の内訳は、本社建物(⑥)千円、店舗(⑥)建物(⑦)千円、店舗(⑥)備品(⑧)千円であります。

なお、当資産グループの(⑨)は(⑩)により測定しております。

【出題論点】

1. 減損の兆候
2. 減損の認識
3. 減損損失の測定
4. 共用資産があるケース
5. 注記事項

【解説】（以下、単位：千円）

1. 減損の兆候

資産又は資産グループについて減損会計の適用を行うにあたり、減損の兆候のあるものについて、減損の認識の判定を行うこととなります。「固定資産の減損に係る会計基準」（以下、「会計基準」）によると、減損の兆候としては、下記の事象が考えられます（「会計基準」二 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
- ・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
- ・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

2. 減損の認識

減損損失の測定は、将来キャッシュ・フローの見積りに大きく依存します。将来キャッシュ・フローが約定されている場合の金融資産と異なり、成果の不確定な事業用資産の減損は、測定が主観的にならざるを得ません。その点を考慮すると、減損の存在が相当程度確実な場合に限って減損損失を認識することが適当であると考えられます。

よって、「会計基準」では、減損の兆候がある資産又は資産グループについて、これらが生み出す割引前の将来キャッシュ・フローの総額がこれらの帳簿価額を下回るときには、減損の存在が相当程度に確実であるとし、そのような場合には減損損失を認識することを求めています（「会計基準」二 2.）。なお、本問の場合、将来キャッシュ・フローの見積期間は、資産グループにおける主要な資産（資産グループの将来キャッシュ・フロー生成能力にとって最も重要な構成資産）の経済的残存使用年数となります（詳細は、「固定資産の減損に係る会計基準の適用指針」第18項を参照してください）。

3. 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特別損失に計上することとなります（「会計基準」二 3.）。

ここで、回収可能価額とは、正味売却価額（資産又は資産グループの時価から処分費用見込額を控除して算定される金額）と使用価値（資産又は資産グループの継続的使用と使用後の処分によって生ずると見込まれる将来キャッシュ・フローの現在価値）のいずれか高い方の金額と定義されています（「会計基準」（注1）1. 2. 4.）。

これは、企業は、資産又は資産グループに対する投資を売却と使用のいずれかによって回収すると考えられるためです。

なお、資産グループについて認識された減損損失は、帳簿価額に基づく比例配分等の合理的な方法により、当該資産グループの各構成資産に配分することになります（「会計基準」二 6. (2)）。

4. 共用資産があるケース

(1) 共用資産の定義

共用資産とは、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をいい、の

れんを除きます（「会計基準」（注1）5.）。

例えば、本問のX施設のように、商品販売業における店舗管理部は、商品の販売を行っているわけではありませんため、それ自体単独で将来キャッシュ・フローを生み出すわけではありません。しかし、各店舗の販売活動の管理を通じて、企業全体のキャッシュ・フローの生成に寄与しているため、共用資産に該当することになります。

（2）減損の兆候（共用資産がある場合）

「適用指針」によると、下記のいずれかに該当する場合は、共用資産に減損の兆候があると判断されます（「適用指針」第16項）。

① 共用資産とそれに関連する資産又は資産グループを含む、より大きな単位について下記のいずれかに該当する場合

- ・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
- ・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
- ・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

② 共用資産そのものについて、下記のいずれかに該当する場合

- ・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、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の市場価格が著しく下落したこと

（3）減損の認識

共用資産に減損の兆候がある場合、減損損失の認識の判定は、原則として、以下のように、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います（「適用指針」第48項）。

① 減損損失を認識するかどうかの判定は、まず、共用資産が関連する資産又は資産グループに減損の兆候がある場合、当該資産又は資産グループごとに行い、その後、より大きな単位で行います。共用資産を含まない資産及び資産グループに減損の兆候がない場合でも、共用資産に減損の兆候があるときには、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います。

② 共用資産を含む、より大きな単位について減損損失を認識するかどうかを判定するに際しては、共用資産を含まない各資産又は資産グループにおいて算定された減損損失控除前の帳簿価額に共用資産の帳簿価額を加えた金額と、より大きな単位から得られる割引前将来キャッシュ・フローの総額とを比較します。割引前将来キャッシュ・フローの総額が帳簿価額の合計額を下回る場合には、減損損失を認識することになります。

これらを、本問にあてはめると以下のとおりとなります。

【資産又は資産グループごとの減損損失の認識】

『店舗A』

- ① 帳簿価額：200,000
- ② 割引前将来キャッシュ・フロー： $28,000 \times 5\text{年} + 35,000 = 175,000$
- ③ 減損損失の認識：① > ②より減損損失の認識を行います。

『店舗B』

店舗Bについては、減損の兆候が存在しないため、減損損失を計上する余地はありません。

『店舗C』

- ① 帳簿価額：150,000
- ② 割引前将来キャッシュ・フロー： $35,000 \times 4\text{年} + 40,000 = 180,000$
- ③ 減損損失の認識：① < ②より減損損失の認識は行いません。

【共用資産を含めた、より大きな単位での減損損失の認識】

- ① 帳簿価額：1,650,000
- ② 割引前将来キャッシュ・フロー：1,450,000
- ③ 減損損失の認識：①>②より減損損失の認識を行います。

(4) 減損の測定

減損損失の測定は、まず、資産又は資産グループごとに行い、その後、より大きな単位で行います（「適用指針」第48項）。

共用資産を加えることによって算定される減損損失の増加額は、原則として、共用資産に配分します（ただし、「適用指針」第48項(5)参照）。

これらを、本問にあてはめると以下のとおりとなります。

【資産又は資産グループごとの減損損失の測定】

『店舗A』

- ① 正味売却価額：110,000
- ② 使用価値： $139,755 = 28,000 \times (0.935 + 0.873 + 0.816 + 0.763 + 0.713) + 35,000 \times 0.713$
- ③ 回収可能価額：①<②より使用価値が回収可能価額となります。
- ④ 減損損失の測定： $200,000 - 139,755 = 60,245$
- ⑤ 減損損失の配分
 - ・建物： $60,245 \times \frac{150,000}{200,000} = 45,184$
 - ・備品： $60,245 \times \frac{50,000}{200,000} = 15,061$

『店舗B』

店舗Bについては、減損の兆候が存在しないため、減損損失の測定は行いません。

『店舗C』

店舗Cについては、割引前将来キャッシュ・フローが帳簿価額を上回っているため、減損損失の測定は行いません。

【共用資産を含めた、より大きな単位での減損損失の認識】

- ① 正味売却価額：1,012,000
- ② 使用価値：1,382,000
- ③ 回収可能価額：①<②より使用価値が回収可能価額となります。
- ④ 減損損失の測定： $1,650,000 - 1,382,000 = 268,000$ （より大きな単位での減損損失）
- ⑤ 減損損失の配分

$$268,000 - 60,245 = 207,755 \text{ (共用資産を含めることによる減損損失の増加額)}$$

全体減損 A減損

5. 注記事項

減損損失を認識した資産又は資産グループがある場合には、重要性がないものを除き、当該資産又は資産グループごとに、次の項目に掲げる事項を注記することになります（財務諸表等規則第95条の3の2）。

(1) 当該資産又は資産グループについて、次に掲げる事項の概要

- ・用途
- ・種類
- ・場所
- ・その他当該資産又は資産グループの内容を理解するために必要と認められる事項がある場合には、その内容

(2) 減損損失を認識するに至った経緯

(3) 減損損失の金額及び主な固定資産の種類ごとの当該金額の内訳

- (4) 資産グループがある場合には、当該資産グループに係る資産をグループ化した方法
- (5) 回収可能価額が正味売却価額の場合にはその旨及び時価の算定方法、回収可能価額が使用価値の場合にはその旨及び割引率

【記入例】

当事業年度 (自 ×23年4月1日 至 ×24年3月31日)			
※ 減損損失 当事業年度において、当社は、以下の資産グループについて減損損失を計上しました。			
場所	用途	種類	減損損失 (千円)
○○県△△市	共用資産	建物	207,755
××県◎◎市	店舗資産	建物、備品	60,245

当社は、各店舗別に資産のグルーピングを行い、遊休資産については施設単位によってグルーピングを行っております。また、本社等に関しては共用資産としてグルーピングを行っております。
予想し得ない市況の変化に伴う取扱商品の急激な価格低下により、共用資産である本社建物及び店舗に係る資産グループの帳簿価額を、共用資産を含むより大きな単位で回収可能価額まで減額し、当該減少額を減損損失268,000千円として特別損失に計上いたしました。
減損損失の内訳は、本社建物 207,755千円、店舗A建物 45,184千円、店舗A備品 15,061千円であります。
なお、当資産グループの回収可能価額は使用価値により測定しており、将来キャッシュ・フローを7%で割り引いて算定しております。