

## 固定資産の減損会計に関する研究

—— 日本の減損会計の特徴と早期適用における企業の対応 ——

田 村 寛 子

わが国においては、国際化の進展に伴う会計基準の国際的調和が求められ、いわゆる会計ビッグバンといわれる一連の会計基準の整備により、企業の財務の透明性向上を目指してきた。「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、「減損会計基準」とする)はこの最終段階として位置づけられるものであり、2002年8月9日に企業会計審議会において承認されている。減損会計基準は、2005年4月1日開始事業年度からの適用であるが、2004年3月31日決算からの早期適用も可能となっていた。

この国際的調和という動きの一方で、日本の減損会計基準には、バブル期に取得した固定資産の急激な価値下落や収益性の低下の反映等を目的とした社会経済的要請に応えるという、わが国独自の問題意識が存在する。わが国の減損会計基準は、先発の米国基準及び国際会計基準の長所を採り入れたうえで、わが国の経済的実態との関係を考慮し制度化されているところに大きな特徴があるといえよう。

本論文では、先発の米国基準、国際会計基準及び日本基準の比較を行うことにより、減損会計基準における日本基準の特徴と独自の思考を明らかにした。そして、減損会計基準を早期適用により導入した企業の動向をまとめることにより、日本基準の独自の思考と早期適用との関連を述べている。

本論文は第1章から第6章までの6章により構成される。

まず、第1章においては、減損会計導入の経緯と展開を米国基準、国際会計基準及び日本基準に区分し論じた。米国基準においては、ビッグ・パスへの対応策としての導入の経緯と展開について述べている。国際会計基準においては、IOSOC(証券監督者国際機構)による承認を受けるべくコア基準の完成を目指したという導入の経緯を述べている。また、日本基準においては、これらの先発の減損会計基準に呼応するかたちでの国際的調和の面とバブル期に取得した土地の取扱いの面から、導入の背景を探っている。

次いで、第2章では、減損会計の概要を述べている。わが国の従来の固定資産会計の枠組みについて述べた後、減損会計の基本的仕組みについて言及している。ここでは、減損会計基準が取得原価主義の思考に基づくものであることを踏まえ、取得原価主義と時価会計との関係、減価償却及び臨時償却と減損との関係を論じている。そして、第3章においては、減損会計基準の詳細について個別論点を押さえている。

また、第4章では、米国基準、国際会計基準及び日本基準の比較をし、そこにある相違点とともに日本基準においては日本独自の思考があることを示している。減損会計基準における相

違点は、認識・測定規準の論拠にあり、日本基準は認識規準においては米国基準と、また測定規準においては国際会計基準と同様の規準を採り、双方の長所を採り入れたかたちとなっている。日本における減損会計基準の導入はディスクロージャー制度を国際的な会計基準に調和させる動きとともに、日本独自の思考が、バブル期に取得した土地の急激な価値下落の反映を目的とした社会経済的要求に応えるという問題意識のもとに存在していることも指摘している。

第5章では、減損会計の導入をめぐる日本企業の減損会計早期適用の対応について述べている。

減損会計基準の一番早いタイミングでの2004年3月31日決算から開始の早々期適用企業と2005年3月31日決算からの早期適用企業の動向について、特徴的な点を拾い上げて企業の動向をまとめ、各種の資料を提示した上で、日本企業の減損会計基準の早期適用の動機を探っている。

最後の第6章においては、日本の減損会計の特徴と早期適用の特徴について述べ、全体をまとめる結論の章としている。日本の早期適用については、その導入の動機について、一つは再建を進めてビッグ・バスのような利用の仕方をするケースと、もう一つは企業業績好調の場合に財務の健全性をアピールするケースの二極化が見られたと結論付けられる。しかも、今回の早期適用においては、後者のケースが大多数を占めていた。そこには、主に、先に述べたバブル期に取得した土地の処理を早期に解決し、当該企業が描く将来のシナリオに結びつける狙いが見られると考える。

一連の会計基準の国際的調和化に向けた基準整備の中、企業に与えるインパクトがもっとも大きいと考えられる減損会計の強制適用を迎えて、多額の減損損失の計上に耐えられない企業も少なくないと言われる。日本において早期適用企業は減損会計基準にどのように対応あるいは利用したのかという点を見ることにより、減損会計基準の持つ意味とその導入の影響を考え、そこにある日本の減損会計の独自の思考と早期適用の動機との関係を考察した。

日本の減損会計基準の特筆すべき特徴は、土地に対する減損処理が意識されている点である。この点については、土地再評価法が減損会計対策として利用されたことに見られるように、日本企業がバブル期に取得した土地の急激な価値下落に対応を迫られていたことが指摘できる。実際の事例においては、減損損失を計上した資産の種類を勘定科目により集計した資料から、土地を減損処理した会社が多いという結論にも結びついている。

このように、減損会計の早期適用企業は、土地に関する従来の含み損処理に早めにめどをつけ、その後は収益性の高い事業に経営資源を集中させることに焦点を移すことができるというメリットを受けた。早々期適用企業の翌期の連結最終損益が黒字に転換したケースにみるように、早めの処理に動いた企業とそうでない企業とは収益力格差が鮮明となるであろう。