

[研究 ノ ー ト]

減損の意義

— 配分と評価の接点 —

米 山 正 樹

I はじめに

減損あるいは減損会計という言葉が用いられ、根つきつつあるようにみえる。米国や英国、さらには国際会計基準委員会においても、資産の減損に係る基準書が公表されている (ASB [1998], FASB [1995], IASC [1998])。日本においても基準書ないし意見書の公表が検討されているようである。

しかし普及しつつある「減損」という用語が広く同じ意味で用いられているかどうかとなると、話は違ってくる。例えば、先述の基準書においても、米国のものと英国や国際会計基準委員会によるものとは、明らかに異質な測定操作を、減損が生じたケースについて要求している。基準書から離れて減損やそれにもとづく測定操作が論じられる場合は、さらに多様な解釈が認められているようにみえる。

こうした認識にもとづき、本稿では、減損がどのような概念なのかをいったん整理したうえで、そこからどのような測定操作が導かれうるのかを論じていきたい。多様な解釈にもとづく議論の混乱を収めるため、まずは最も一般的と思われる解釈にもとづき減損をとらえようというのである。

もちろん、減損をどう定義づけるべきかに「正解」はない。減損のような基本概念をどう定義するのかは、いうまでもなく、「達成すべき目標」のいかに依存している。つまりその定義を用いてどのような概念操作を行い、その結果、どのようなインプリケーションを引き出そうとしているのかに応じて、さまざまな定義がありうるはずである。ここで最も一般的と思われる解釈にもとづき「減損」を意義づけ、そこから測定操作の次元に議論を進めようとしているのは、さしあたり敢えてなじみの薄い定義を用いる必要性を感じないという程度の、ごく消極的な理由によるものに過ぎない。減損を別の形でとらえることにより、具体的な測定操作についての新たな、しかも実り多いインプリケーションが得られることになれば、将来、その定義にもとづき新たな議論を進めることとしたい。

II 減損とは何か

「はじめに」で述べたとおり、まずは減損という言葉をどういう文脈で用いるのが一般的といえるのか、その点を確かめておきたい。この用語は、典型的には、返済の滞った金銭債権の評価や、収益力の低下した事業資産の処理を定めた公表ルールのなかにみられる。そこで指定されている内容を確認してみると、減損は、財の保有主体に不利な影響を及ぼす、予想外の事象を広く総称したものと考えられる。減損という用語に包摂される事象は多岐にわたり、そこでは不利な

影響を及ぼす事象であるかぎり、原因のいかんにかかわらず減損を引き起こすものとみなされている（FASB [1995], para.5 etc.）。

さらに付け加えていうなら、減損は会計上の具体的な測定操作を指すものというより、むしろ会計の外で生じた事象を指す用語ということができる。「減損の認識と測定（Recognition and Measurement of Impairment）」、「減損の生じた資産（Impaired Asset）」、「減損による損失（Impaired Loss）」などの表現はいずれも、減損が損失それ自体ではなく、損失の計上を引き起こす（可能性のある）事象を指す用語であることを示唆している。実際、損失を計上すべきかどうか、つまり減損による損失を認識するかどうか問われる局面では、簿価の回収可能性（recoverability）とか、回収可能性テストという表現が、「減損」の代わりに用いられている。減損と具体的な測定操作を指し示す用語とは、明らかに使い分けられているのである（FASB [1995], paras.4-11）。

ここで述べたとおり、減損という用語は、いわば陳腐化・品質低下・不適応化などと同様、損失計上のきっかけとなりうる事象を意味するものとみるのが、公表ルールに忠実な解釈という意味で最も一般的な理解と考えられる。より詳しくいうと、減損は陳腐化や品質低下よりいっそう広く、損失計上の契機を包摂した概念といえる。例えば、資産の回収可能性に疑義が生じる場合、つまり減損の具体例として挙げられているもののなかには、品質低下などによらない時価下落も含まれている。棚卸資産の評価損失に係る議論を思い起こしてみれば、減損という概念の広さはこの例からも明らかであろう。

Ⅲ 減損から導かれてくる具体的な測定操作

前節で述べたとおり、減損は財の保有主体に不利な影響を及ぼす、予想外の事象を広く総称したものとすれば、減損が何らかの測定操作を一意的に導くとはいいきれない。むしろきわめて広範な事象を包摂した概念であることに着目すれば、複数の異質な測定操作が導かれてくると考えたほうが自然であろう。そこでいう「ありうべき測定操作」のなかには、減損の発生にもかかわらず、一切の評価損失を計上しないやりかたも含まれる。減損という用語でくくられたケースがどのように場合分けされ、それぞれのケースでどのような測定操作が求められるのかをここで確かめてみたい。

(1) 有用性を失った原価の切り捨て

まずは減損の発生に伴い有用性を失った原価を切り捨て、簿価を切り下げようとする操作が求められるケースがありうる。これは減損と総称される事象のうち、棚卸資産でいう品質低下や陳腐化を引き起こすようなものが生じた場合といえる。では有用性を失った原価の切り捨てとは、どのようなケースで求められる、いかなる操作を指すのであろうか。

よく知られているように、棚卸資産、有形固定資産、さらにはみずから創設した金銭債権など、時価の有利な変動ではなく時価を超えるようなキャッシュフローの獲得が期待されている財については、キャッシュフローの期間配分という形で投資の成果をとらえることになっている。この配分というスキームの特徴は、配分対象となる財の価格を、その財が有する収益獲得能力（サービス・ポテンシャルズ）の単価と数量とに分解し、もっぱら数量面の減耗に着目して費用を計上することに求められる。単価を固定することで、時価変動の影響を投資の成果から除こうという

のである。

例えば棚卸資産の場合は、購入から販売までの間に単価が変動することはあっても、収益獲得能力ないし用役に減耗が生じることは通常想定できない。それゆえ棚卸資産については、取得原価のまま評価を据え置くという形の期間配分が導かれてくる。そこでは、財を販売により引き渡したとき、費用の全額が計上されることとなる。これに対し有形固定資産については、耐用年数にわたり漸次収益獲得能力が減耗していくものと考えられる。いわゆる減価償却の手続はこの数量面における減耗に着目し、取得時点の資本財価格、すなわち取得原価を計画的・規則的に配分していくものといえる。

ここで述べたとおり、配分のスキームにおいては、原則として、用役が数量面でどう減耗していくのか、その点に関する当初の仮定が尊重されることとなっている。しかしこうした仮定は将来予測にもとづくものであり、将来が不確実なものである以上、見積もりの修正が迫られることもある。具体的には、販売前の棚卸資産に用役の減耗がみられた場合や、長期利用目的で保有する有形固定資産について、予想を超える減耗の発生が判明した場合がこれにあたる。

こうした事態の発生にもかかわらず、当初の予測を尊重し、配分スキームには修正を加えない考え方もありえよう。というのも、予想外の減耗が生じたかどうかについて、客観的な事実の裏づけを得るのは困難といえるからである。さらにいうと、たとえ見積もりを修正しなかったとしても、保有財が物理的に消滅するまでの間に支出原価の全額を費用計上しさえすれば、最低限守るべき配分規約（「配分期間内に、配分総額を、余すことなく」）への抵触は避けられる。つまり予想外の資本減耗をどの年度の費用に計上すべきかは期間帰属の問題に過ぎず、当初の配分スキームを維持したとしても、棚卸資産なら引き渡し時点、有形固定資産なら廃棄処分時点までに支出原価の全額が配分しつくされることとなる。そう考えれば、見積もりの修正は必須の要請とは言いがたい。

しかし期間配分という業績評価の考え方は、配分期間内に配分総額さえ費用計上していればそれで十分というほど、さまざまな配分パターンに寛容とはいえない。最低限守るべき配分規約には、もうひとつ、「費用収益対応の原則」と呼ばれるものがある。これは収益の獲得に貢献した額だけ、費用を計上すべきことを要請するものといえる。つまり対応原則は、直接には費用のとらえかたを定めている。ただ収益の獲得に貢献した犠牲といえるかどうかを重視することになれば、未配分の資本財ストックの評価においても、将来の収益に貢献すると見込まれる部分だけを繰り越すべきことが対応原則から「間接的に」あるいは「結果的に」要請されることとなる。

このように理解した対応原則を最低限遵守すべき配分規約として重視するなら、予想外の資本減耗で既に発生済みの部分については、ストックとして繰り越すことなく、ただちに費用を計上すべきこととなる。これが「有用性を失った原価の切り捨て」と呼ばれる測定操作である。その典型例としては、先述のとおり、棚卸資産に関する品質低下・陳腐化評価損が挙げられる。減損と総称される事象のなかには、品質低下や陳腐化以外にも、資本財用役の数量面における減耗を引き起こす事象が含まれている。金銭債権や有形固定資産など、配分のスキームで投資の成果がとらえられている場合に品質低下のケースと同様の減耗が生じたら、そこでも減耗部分にみあう簿価を切り捨てる操作が導かれてくることとなる。

(2)投資目的の変化と「維持すべき資本」の修正

続いては、減損の発生により財の保有目的が変化し、それに伴い特別な測定操作が必要となる

ケースもありうる。配分スキームの対象となるような財からは、もともと、正常な、あるいはそれ以上のリターンが期待されている。ところが減損と総称される一連の事象が生じたとき、経営者は利益を伴った資金回収を諦め、「損失覚悟で」資金の回収を図るようになることもある。ここでは、いわば財の保有目的が「投げ売り」へと変質するわけである。このように保有目的が変化した場合、業績評価のフレームワークそれ自体の修正が必要となってくる。配分スキームにもとづく旧来の業績評価をとりやめ、新たな「維持すべき資本」、つまり新たなフレームワークをもとに、業績をとらえ直す必要が生じてくるのである。それは以下の理由による。

保有目的の変質以前に採られていた配分のスキームは、誰もが享受できるような市場価格の有利な変動ではなく、自律的な営業努力により社会平均を超えるようなキャッシュフローの獲得を期待している場合に適うものといえる。そこでは時価の変動にかかわらず、それを超えるような成果が期待されているからこそ、資本財の単価を固定する形で時価変動の影響を業績から除こうとするのであった。

しかし財の保有目的が「投げ売り」へと変質した場合は、もはや社会平均を超えるような成果は期待されていない。そこでは誰もが利用可能な売買機会において、すみやかに、可能ならばできるだけ有利な条件で処分することが、新たに要請されることとなる。そうした「投げ売り」の巧拙は、投資目的の変化と同時に処分した場合とくらべて、回収のタイミングを遅らせることにより、どれだけ多くの資金を回収できたのかで測ることとなろう。つまり投資目的の変化後は、変化直後に「投げ売り」すれば回収できたはずの資金を意味のある機会費用、すなわち「維持すべき資本」ととらえ、処分のタイミングを遅らせたことの成果は、保有期間中に生じた（誰もが接近可能な）時価の変動でとらえることとなる。

こうした業績評価のフレームワークは、明らかに、それまで採用してきた配分のフレームワークとは異質である。それゆえ、保有目的が変化したときにはフレームワークそのものの修正が求められる。その際、目的が変化するまで採用してきた配分スキームにもとづく簿価と、新たなフレームワークにおける「維持すべき資本」とが一致する保証はない。そこでは、簿価を新たな「維持すべき資本」へと修正するための切り上げ・切り下げが必要となる。これが減損から導かれうるもうひとつの操作、すなわち「投資目的の変化に伴う簿価修正（維持すべき資本の修正）」である。

(3)両者の違い

この簿価修正は、前項で論及した「有用性を失った原価の切り捨て」という手続と以下の点で異なっている。まず簿価を修正する理由の違いについていうと、「原価の切り捨て」は期間配分というフレームワークを維持したまま簿価を切り下げる手続なのに対し、「維持すべき資本の修正」は業績評価のフレームワークそれ自体に加えられた修正という点で、両者には違いがみられる。言い換えれば、予期せざる環境変化により収益力が低下したとしても、なお正常またはそれ以上のリターンが期待できる場合は「原価の切り捨て」という修正にとどまることとなる。これに対し、利益を期待できない「投げ売り」こそが最善の選択と叫ぶようになった場合は、新たな維持すべき資本をもとに、損益計算をやり直すこととなるのである。

こうした違いは、切り下げ後の「ありうべき」属性値の違いとも関わっている。まず「有用性を失った原価の切り捨て」という手続が採られるのは、先にも述べたとおり、切り捨てられなかった部分については正常またはそれ以上のリターンが期待できる場合といえる。原価の一部につ

いて切り捨てが求められるような財は「不良品」といえるが、「不良品」となってもなお、不良化以前と同様、正常またはそれ以上のリターンが期待できるからこそ、配分のスキームを維持したまま原価の切り捨てが行われるわけである。そのようなリターンが期待できる財については、「不良品」と化した後も、その再調達を想定できる。そこでは切り下げ後のありうべき属性値として、再調達原価が導かれてくる¹。

これに対し維持すべき資本の修正が行われるのは、これも先述のとおり、もはや利益を伴う資金回収が期待できなくなった場合である。投資目的の変化後は、「投げ売り」によりすみやかに資金を回収することしか求められない以上、そこで意味を持ちうるのは正味実現可能価額だけといえる。リターンが期待できない財への再投資は想定できないため、投げ売りの対象となった財については、再調達原価による評価はなじまない。

さらにいうと、簿価修正を行う理由の違いは、切り上げという形をとる修正が認められるかどうかとも関わっている。まず配分スキームを与件として行われる「有用性を失った原価の切り捨て」手続においては、切り上げという形をとる簿価修正が認められる余地はない。というのも、そこでは財の単価を固定したまま、もっぱら物理的な減耗に関心が寄せられるからである。予想外の物理的な減耗が契機となっている以上、そこで行われる簿価修正は切り下げという形しかとりえない²。取得時点に存在した大きさを超えて用役が物理的に増殖することはありえないからである。

これに対し保有目的の変化に伴い「維持すべき資本」を修正する場合は、切り上げという形をとる簿価修正の可能性も否定できない。というのも、投資目的が変化したかどうかと簿価の大きさとの間には、直接的な関係がみられないからである。「投げ売り」が最善の選択肢へと変化するの、のれんが負の値をとる場合、つまり利用価値が正味実現価額に満たなくなる場合である³。そこで比較されているのは利用価値と正味実現可能価額であって、簿価ではない。正味実現可能価額が利用価値を超えることとなり、財の保有目的が「投げ売り」へと変化したとき、その正味実現可能価額が簿価を下回っている保証はない。(財が有する)用役の単価が上昇しているケースでは、減損により投資目的が変化した結果、簿価を上方修正することもありうるのである。

ここでみてきたとおり、有用性を失った原価の切り捨てという手続と「維持すべき資本」の修正手続とは、減損から導かれてくる簿価修正の手続という点では共通しているが、簿価を修正する理由、修正後の「あるべき」属性値、上方修正の可能性について異なっている。減損と総称される一連の事象から明らかに異なるふたつの測定操作が導かれてくることは、必ずしも広く知られているとはいえない。減損とは何かをいうのが難しい理由は、その点に求められるかもしれない。

(4)従来の配分スキームの踏襲

最後に、減損が生じたにもかかわらず、特別な簿価修正が求められない場合もありうることを指摘しておきたい。例えば、「財の保有主体に不利な影響を及ぼす予想外の事象」には、財の物理的な減耗を伴わない「単なる」時価下落も含まれる。これは財が有する用役の数量面ではなく、単価面における下落を意味するから、そこでは配分スキームにおける「原価切り捨て」が導かれることはない。また時価下落は投資目的が変化するための十分条件ともいえない。利用価値が正味実現可能価額ほど下落せず、時価下落後も正ののれんが期待できる場合は、従来どおり、正常またはそれ以上のリターンが期待できるからである。

減損という言葉の持つ語感からは、それが生じたときには損失の計上が不可欠のように思える。しかし実際には、前節でも言及したとおり、減損は特定の測定操作を指すものではなく、特別な測定操作を引き起こす可能性を秘めた事象に過ぎない。その点には十分な注意が必要といえる。

IV 減損をめぐる問題の「新しさ」

前節で確かめたとおり、減損と総称される一連の事象からは、さまざまな測定操作が導かれてくる。このような測定操作には、従来みられなかったものが含まれているのであろうか。それとも一見新奇にみえる測定操作も、これまでとり行われてきたものにひきつけて理解できるのであろうか。

まずは減損に伴う「有用性を失った原価の切り捨て」であるが、これは先述のとおり、棚卸資産に関する品質低下・陳腐化評価損にひきつけた理解が可能な測定操作といえる。もちろん棚卸資産とは異なり、有形固定資産の保有期間は長期に及び、その間は減価償却という形で計画的・規則的に物理的な資本減耗の大きさをとらえることとなっている。また金銭債権においては、いわゆる「当初の実効金利」をもとに、利息収益を計画的・規則的に配分するやりかたが支配的となりつつある（FASB [1993a], para.13）。減損発生前の配分スキームがこのように異なるため、有形固定資産や金銭債権における「原価切り捨て」の具体的な測定操作は、棚卸資産に係るものとは大きく違ってくるかもしれない。しかし先に確かめたとおり、そうした操作が導かれてくる理由は、資産の形態いかにかわらず共通といえる。

このとおり、減損から導かれてくる測定操作のうち「有用性を失った原価の切り捨て」は決して目新しくないものといえる。また「投資目的の変化に伴う維持すべき資本の修正」のほうも、表面的には目新しくみえるかもしれないが、基本的な考え方の次元では既存の操作と結びつきうように思える。というのも、既存の測定操作のうちいくつかは、「維持すべき資本」の修正という発想から導かれてくるように考えられるからである。

投資目的の変化に応じて「維持すべき資本」を修正し、新たなフレームワークをもとに損益計算をやり直す発想が現にみられる典型例としては、満期保有目的の負債証券を売買目的へと振り替える場合に必要測定操作が挙げられる。米国や日本の現行ルールにおいては、確定キャッシュフローの獲得という投資目的に適う配分スキーム「償却原価法」の適用は、満期保有が想定できなくなったとき、ただちに中止される。保有目的の変化した負債証券は、そこでは、償却原価法による簿価のいかにかわらず時価評価され、以降、継続的な時価評価の対象へと切り替わるのである（FASB [1993b], para.15）。

このケースと同様、保有目的の変化に伴い、旧来の配分スキームにもとづく簿価のいかにかわらず、時価への簿価修正が求められるケースとしては、もうひとつ、不動産売買を営む企業が、長期利用目的で保有してきた土地を販売目的の棚卸資産へと切り替える場合も挙げられる。このときも投資目的の変化を契機に簿価修正が行われるようである。こうしてみると、有用性を失った原価の切り捨てという手続のみならず、投資目的の変化に伴う維持すべき資本の修正という手続のほうも、決して目新しいものとはいえなくなる。減損という用語自体は新しいものといえるが、その事実は、そこから導かれてくる測定操作の新奇さをただちに意味するわけではないのである⁴。

IV おわりに

(1)要約

本稿では、いまだ十分な理解が得られているとは言い難い「減損」という概念を採り上げ、それをめぐるいくつかの論点に言及した。具体的には、①そもそも減損とは何か、②それはどのような測定操作と結びつくものなのか、③減損という概念から導かれてきた測定操作は、これまでとり行われてきた測定操作にひきつけて理解可能なものといえるのか、以上の三点が主たる検討課題であった。

重複を避けるため、詳細は繰り返さない。要点だけを繰り返すと、減損という用語に係る最も一般的な理解は、財の保有主体に不利な影響を及ぼす、予想外の事象を広く総称したものと考えられる。そこからは、「有用性を失った原価の切り捨て」という手続と、維持すべき資本の修正という手続とが導かれうる。ふたつの手続は簿価修正を要請する点で共通するが、修正を行う理由や具体的な修正のありかたには違いがみられ、両者は明らかに異質な測定操作といえる。これらの測定操作については、いずれも、いま現に行われている操作のなかから等質的なものを見出すことができる。その意味において、「減損」に特別目新しい問題が含まれているとはいえない。以上が、主たる論点に係る要旨である。

(2)現行ルールに対するインプリケーション

最後に、上記の観点に立つ場合、既に公表されている各国のルール、なかでも減損を取り扱っているものがどう評価されることになるのか、その点に簡単に言及しておきたい。

よく知られているとおり、米国の財務会計基準審議会は、金銭債権と有形固定資産の減損に係る基準書を公表している。このうち金銭債権については、保有主体に不利な影響を及ぼす予想外の事象（貸し倒れや延滞のおそれ）が生じたとき、減損発生後も回収できそうな将来キャッシュフローを見積もり、それを「当初の実効金利」で割り引く操作が求められている。債権の簿価は、「当初の実効金利」による割引現在価値まで切り下げられるのである（FASB [1993a], para.13）。

また有形固定資産については、減損が生じたとき、問題となっている財を利用し続けることで期待されるキャッシュフローを割り引かずに合計し、それと簿価とを比較するよう求められている。将来キャッシュフローの合計額が簿価に満たない場合は、その額ではなく、当該財の減損時点における市場価格まで簿価を引き下げることが要請されている（FASB [1995], paras.6-7）。

こうした測定操作に対する批判は、しばしば、「当初の実効金利」の利用や、将来キャッシュフローを割り引かずに合計する部分に向けられる。配分スキームを設定した当初の経済環境や将来見通しを与件として計算された「当初の実効金利」は、企業を取り巻く経済環境が（減損が生じるほど）大きく変化する状況では、もはや意味を持ちえない。にもかかわらず、それを測定操作に利用し続ける必然性はないというのが、最も典型的な批判のひとつといえる。将来キャッシュフローを割り引かないことに対しては、貨幣の時間価値と呼ばれるものを反映させるべきという観点から批判が寄せられる。

これらの批判は、ストックの評価それ自体が目的といえる場合は的を射たものといえる。しかし期間損益を計算するための一環でストックを評価する場合は、標記の批判は当を得たものとはいえない。先述のとおり、減損から導かれてくる測定操作のひとつ、「有用性を失った原価の切り捨て」という手続は、財の単位を固定したまま、もっぱら物理的な資本減耗に着目して（追加

的な)費用を計上するものといえる。そこでは、物理的な減耗とは関係ない単価変動の影響をむしろ積極的に排除しながら、切り捨て後の評価額を決めることが求められる。

こういう観点に立つと、「当初の実効金利」による割り引きや、そもそも将来キャッシュフローを割り引かないやりかたにも、積極的な意義を見出せるようになる。これらの手続によるかぎり、簿価修正にあたって単価変動の影響を排除できるのに対し、減損が生じた金銭債権や有形固定資産から期待されるキャッシュフローを減損時点の金利で割り引こうとすれば、市場金利水準の変動、つまり物理的な減耗とは無関係な要素が財の評価に混入してしまうからである。つまり米国財務会計基準審議会が公表したルールを、減損から導かれてくる測定操作のうち「有用性を失った原価の切り捨て」に関わるものと理解すれば、そこで求められている手続はむしろ積極的に意義づけられることとなる。以上が現行ルールに対する本稿のインプリケーションである⁵。

【注】

- 1 「有用性を失った原価の切り捨て」という手続においては、財の価格を単価と数量とに分解し、単価を固定したまま、もっぱら物量面の減耗に着目して評価を切り下げることとなる。そこではほんらい、切り捨てを免れた用役の大きさに「固定された」単価を乗じた額で、切り捨て後の財を評価することとなる。しかし実際には、物理的な減耗量を把握するのは困難といえる。それゆえ何らかの代替的な属性値により、物理的な減耗の大きさをとらえる必要が生じてくる。再調達原価は、そのようなサロゲートとして最も適切なものと考えられる。
- 2 より正確にいうなら、取得時点に存在していた大きさまでなら、すなわち原始取得原価の範囲においては、切り上げという形をとる修正もありえないわけではない。例えば耐用年数が当初の予想より長く見積もられるようになった場合などは、マイナスの臨時償却費を計上する余地がある。ただ原始取得原価を超えるような大きさへの修正は想定できない。
- 3 棚卸資産においては、経営者の主観的な見積もりによる売価（正常またはそれ以上のリターンを伴って回収しうる資金の大きさ）が、ここでいう「利用価値」に対応している。
- 4 そうなると、なぜわざわざ減損という新しい言葉が用いられることとなったのか、その点が問われることとなる。これは今後の検討課題としたい。
- 5 ここで述べた内容と部分的に重複してしまうが、金銭債権の減損と有形固定資産の減損とに係る米国の現行ルールは、表面上の違いにかかわらず、等質的な考え方、すなわち「有用性を失った原価の切り捨て」に支えられているというのも、本稿から引き出したインプリケーションといえる。

【参考文献】

- Accounting Standards Board(ASB)[1998], FRSNo.11:*Impairment of Fixed Assets and Goodwill*.
Financial Accounting Standards Board(FASB)[1993a], *Statements of Financial Accounting Standards No.114: Accounting by Creditors for Impairment of a Loan*.
FASB[1993b], *Statements of Financial Accounting Standards No.115: Accounting for Certain Investments in Debt and Equity Securities*.
FASB[1995], *Statements of Financial Accounting Standards No.121: Accounting for the Impairment of Long-Lived Assets and Long-Lived Assets to Be Disposed of*.
International Accounting Standards Committee(IASC)[1998], *International Accounting*

減損の意義—配分と評価の接点— (米山)

Standards No.36: *Impairment of Assets*.