

有形固定資産に関する国際会計基準の一考察

狩 野 一 久

基礎教育課程

A Consideration of International Accounting Standards for Property, Plant and Equipment

KANO Ikkyuu

Division of Liberal Art and Science

(Received November 5, 2010 ; Accepted January 13, 2011)

1. はじめに

現在、国際会計に関する基準は、国際会計基準 (International Accounting Standards, 以下「IAS」という) と、国際財務報告基準 (International Financial Reporting Standards, 以下「IFRS」という) の2つの基準によって構成されている。

これまで41基準のIASを公表・統廃合してまとめられてきたが、現在29基準のIASが採用されている。このIASを公表してきた国際会計基準委員会 (International Accounting Standards Committee, 以下「IASC」という) は、2001年4月に国際会計基準審議会 (International Accounting Standards Board 以下「IASB」という) に改組および改称され、このIASBは、新たに9基準のIFRSを公表している。また、IFRSだけでは解釈が不明瞭であるため、日本の適用指針と同様の国際財務報告解釈指針 (書) (International Financial Reporting Standard Interpretations Committee (以下「IFRIC」あるいは「解釈指針」という))、そしてIFRICの前身である解釈指針 (書) (Standing Interpretations Committee (以下「SIC」という) が公表され、実務上の解釈の論点整理を目的として、会計基準を補う役割がもたされている。したがってIFRSsの名称の下にIASとIFRSの両基準、並びに解釈指針としてのIFRIC・SICがおかれている¹⁾。

本稿では、IASCからIASBに移行され現在に至るIAS第16号「有形固定資産」(以下、「IAS第16号」という) の基準に関する考察を行う。

有形固定資産に関する項目は、1976年10月IAS第4号「減価償却の会計」(IAS4)、1982年3月にIAS第16号「有形固定資産の会計」(IAS16)として公表されている。さらに1982年9月IAS第17号「リース会計」(IAS17)、1983年4月IAS第20号「国庫補助金の会計と

政府援助の開示」(IAS20)、1984年3月IAS第23号「借入費用の資産化」(IAS23)といった固定資産に関連する基準がそれぞれ公表された。

その後1993年12月にはIAS第16号(有形固定資産の会計)、IAS第23号(借入費用の資産化)が改訂された。このIAS第16号改訂版には、減価償却の会計として基準化していたIAS第4号を統合し、「有形固定資産」と改称された(したがってIAS4は欠番となる)。さらには1998年6月にIAS第36号「資産の減損」(IAS36)が新たに公表されたが、それにより固定資産の減損に関する会計はIAS第36号に準用されることとなった。

2003年12月IASBは、EUをはじめ各国の要望を取り入れ、各基準を新たに再編し改訂した基準(当該有形固定資産等15編)を含め現在29基準のIAS(国際会計基準)および9基準のIFRS(国際財務報告基準)を制定し、公表している。

またその後、IAS第16号は、IFRS第2号(株式報酬)、同第3号(企業結合)、同第5号(売却目的で保有する非流動資産及び非継続事業)、同第6号(鉱物資源の探査及び評価)、IAS第23号(借入費用)、IAS第1号(財務諸表の表示)、IFRS第3号(企業結合2008年1月改訂)のIFRSs改善により修正されている。

本稿では、2010年1月1日現在公表のIFRSsの資料を用いているが、IAS第16号の場合、2003年12月に改訂され2004年3月に公表された有形固定資産に関する基準が中核となっている。IAS第16号基準における有形固定資産の定義と範囲、認識測定、再評価、減価償却、及び開示に関する内容について考察するとともに、日本の会計基準等の制度的な違いなど検討し、それぞれの問題点を明らかにしていきたいと考えている²⁾。

2. 有形固定資産の定義と範囲

IAS第16号(有形固定資産 Property, Plant and

Equipment) では、有形固定資産（土地、建物、設備、装置・備品等）を次のように定義している。

(a) 財貨の生産もしくは役務の提供に使用するため、外部への賃貸のため、または管理目的のために、企業が所有する有形の資産である。

(b) 一会計期間（1年）を超えて使用できると予測されるものである（para. 6）。

この有形固定資産の範囲には、同様の性質のものにグルーピングして、土地、建物、機械、船舶、航空機、自動車、器具備品、事務用設備に分類列挙されている（para. 37）。

また農業活動に関連する生物資源（IAS 第41号、農業）、鉱物資源の探査及び評価資産（IFRS 第6号）、鉱業権並びに石油、天然ガス等再生不可能な天然資源については、開発または維持するために使用される場合、有形固定資産として扱う。他方、売却目的のため保有されるものとして区分された非流動資産（IFRS 第5号）は、有形固定資産として扱われないものとしている（para. 3）。

なお、IAS 第17号・リースでは、リース契約を通して実質ファイナンス・リースとして認識された場合には、リース資産・リース負債として貸借対照表に計上しなければならない。したがってリース資産は、減価償却の対象として取り扱われることになる³⁾。

わが国の場合の有形固定資産の定義は、企業会計原則注解16において、流動資産と固定資産の区分基準を定め、「企業がその営業目的を達成するために所有し、かつ、その加工若しくは売却を予定しない財貨」を有形固定資産としている。また企業会計原則では、具体的に、「建物、構築物、機械装置、船舶、車両運搬具、工具器具備品、土地、建設仮勘定等」が列挙されている（企業会計原則・貸借対照表原則四（一）B）。さらに財務諸表等規則第22条で有形固定資産の範囲を次のように明記している。

- 1 建物（工場、事務所、社宅、その他経営付付属建物も含む一財務諸表等規則取扱要領（以下「財規要領」という。第78）、及び暖房、照明、通風等の付属設備
- 2 構築物（ドッグ、橋、岸壁、さん橋、軌道、貯水池、坑道、煙突その他土地に定着する土木設備又は工作物をいう。）
- 3 機械及び装置並びにコンベヤー、ホイスト、起重機等の搬送設備その他の付属設備
- 4 船舶及び水上運搬具
- 5 鉄道車両、自動車その他の陸上運搬具
- 6 工具、器具及び備品。ただし耐用年数1年以上のものに限る。

7 土地

8 リース資産（財務諸表提出会社がファイナンス・リース取引におけるリース物件の借主である資産であって、当該リース物件が前各号及び第10号に掲げるものである場合に限る。）

9 建設仮勘定（第1号から第7号までに掲げる資産で営業の用に供するものを建設した場合における支出及び当該建設の目的に充当した材料をいう。）

10 その他の有形資産で流動資産又は投資たる資産に属しないもの

上記の第1号から7号までに掲記したものは、すべて営業の用に供するものに限ることが有形固定資産の条件である。しかし現に営業の用に供しているもののほか、将来営業の用に供する目的をもって所有する資産例えば遊休資産、未稼働設備等をも有形固定資産の範囲に入れている（財規要領第75）。また、上記6号の工具器具備品は、耐用年数1年以上で相当額以上のものに限られる（財規要領第79）。いわゆる耐用年数1年未満で少額のもの、消耗品勘定として処理するか、あるいは消耗品費勘定等の費用処理が認められている（「重要性の原則」の適用にもとづく一連続意見書第四、第2・7（棚卸資産の範囲））。

また、不動産業社が販売目的で所有する土地、建物等は、法律上不動産であるが、通常は販売対象の財貨であるため棚卸資産として扱われる（連続意見書第四、第二、7）。

前述したようにIASの有形固定資産の定義は、営業活動に使用するために所有する有形の資産で、かつ1年を超えて継続して利用することを目途としており、通常の営業過程において販売することを意図していない有形の資産であるとしており、日本の上記各基準等と大きな差異はないと考えられる。

以上のことからIAS第16号とわが国の場合の有形固定資産の定義および範囲に関しては、ほぼ同様の内容であると理解できる。

3. 有形固定資産の認識・測定

IAS第16号における各有形固定資産項目が、その資産が将来の経済的便益として企業に入ってくる可能性が高いこと、及びその取得原価が信頼性をもって測定ができる場合のみ、資産として認識されねばならない。このように有形固定資産の取得原価を容認する認識・測定に関する規定が行われている（para. 7）⁴⁾。

すなわち有形固定資産の認識は当初、将来の経済的便益をもたらすものを指し、信頼性のある測定ができれば

これを取得原価として用いることを認めている。したがって認識規準を満たす有形固定資産は、当初認識時点の取得価額で測定しなければならない（para. 15）。この場合取得価額とは、資産の取得時又は建設時において、当該資産取得のために支出した現金若しくは現金同等物の金額、又はその他の引き渡した対価の公正価値等によって当初認識された資産に帰属する価額をいう（para. 6）。

IAS 第16号では、資産の取得時の当初支出、並びにその後の支出のいずれの場合も資産の認識規準を満たしていることが求められている。したがってすべての有形固定資産は取得または建設の発生時に取得原価を評価する。これらの取得原価には、取得・建設時の初期に発生した費用や取得後に追加、取替え又は保守するために発生した費用が含まれる（para. 10）。

このような認識規準のあり方は、有形固定資産が、企業の総資産の主要な部分を占めていることが多いので、それが財政状態の表示にあたって重要性を持ってくるからである。さらにはある支出を資産とするか、費用とするかの決定は、企業の経営成績の報告に重要な影響を及ぼすからである（IAS 第16号1993年改訂版、para. 9）⁵⁾。現在のIAS 第16号の取得原価の認識原則（para. 7）に基づき、資産の認識規準が満たされた場合は、取替費用の発生時に、有形固定資産項目の帳簿価額として資産計上する。それ以外のものは、すべて発生時の費用として処理することになる（para. 12）。

わが国の場合には、このような明確な認識規準は見られないが、企業会計原則・貸借対照表原則では、「貸借対照表に記載する資産の価額は、原則として、当該資産の取得原価を基礎として計上しなければならない」（第三・五）としており、取得原価による測定が客観性を有していると理解されていることからIASとの共通性があると認められる。

固定資産の取得原価は、取得形態に応じて認識・測定が異なる。取得の形態には、(1) 購入、(2) 自家建設、(3) 交換、(4) 贈与、および(5) ファイナンス・リースによる取得の場合がある（なお、ファイナンス・リースによる取得については、本稿では取り上げないことにする⁶⁾）。したがって順次それぞれ考察することにする。

(1) 購入の場合

IAS 第16号の有形固定資産の購入による取得原価は、次のものから構成される（para. 16）。

- (a) 値引き及び割戻しの控除後の購入価格（輸入関税及び還付されない取得税を含む）
- (b) 当該資産の設置費用、並びに経営者が意図した方法で稼働可能にするために必要な直接付随費用（建設又は取得により直接生じる従業員給付費用、整地費

用、当初の搬入及び操作費用、据付及び組立費用、試運転費用、専門家報酬（para. 17））

- (c) 当該資産項目の解体及び除去費用、並びに敷地の原状回復の費用、取得時又は特定期間に棚卸資産を生産する以外の目的で、当該有形固定資産を使用した結果生じる債務の当初見積額

なお、特定の期間に棚卸資産を生産する目的で当該資産項目を使用した結果、発生した解体、除去及び敷地の原状回復のための債務費用は、IAS 第2号「棚卸資産」が適用される。

上記以外の場合、(c) の当該資産の解体及び除去費用や敷地の原状回復の費用は、有形固定資産の取得原価に算入することが求められている。しかし1993年改訂のIAS 第16号（para. 16）では、直接付随費用の整地費用、搬入及び操作費用、据付費用、及び建築技師・エンジニア等の専門家報酬が取得原価に算入されるが、解体、除去及び敷地の原状回復費用は、取得原価に算入することが求められていなかった。2003年改訂IAS 第16号から取得時にこの見積額を取得原価に算入するとともに、この費用の債務は、「引当金、偶発負債及び偶発資産」（IAS 第37号）により認識及び測定する（para. 18）。

わが国では、2008年3月31日に企業会計基準第18号「資産除去債務に関する会計基準」（企業会計基準委員会）及び企業会計基準適用指針第21号「資産除去債務に関する会計基準の適用指針」の両方が制定されている。

資産除去債務とは、有形固定資産の取得、建設、開発又は通常の使用によって生じ、当該有形固定資産の除去に関して、法令または契約で要求される法律上の義務等を有する場合である。会計処理上、資産除去債務は、有形固定資産の取得、建設、開発又は通常の使用に発生したときに負債として計上する。この場合、負債の計上額と同額に関連する有形固定資産の帳簿価額に加える。資産計上されたこの資産除去債務に対応する除去費用は、減価償却を通じて当該有形固定資産の残存耐用年数にわたり、各期に費用の配分を行う。

これまでわが国では、電力業界で原子力発電の解体費用につき発電実績に応じて解体引当金を計上するような特定事例がみられたが、国際会計基準に見られる資産除去債務を負債計上するとともに、対応する除去費用を有形固定資産として資産計上する会計処理は行われていなかった。企業会計基準委員会は、将来負担すべき除去債務を財務諸表に反映させることは投資情報等に役立つとして検討を重ねてきた。その結果、公開草案公表後、審議のうえ当該基準が制定されたものである（「資産除去債務に関する会計基準」1, 2, 3, 4, 7, 22）。これは平成22年4月1日以後開始事業年度から適用される（ただし平

成22年3月31日以前に開始する場合も認められる)。

このことから日本の会計基準は、IFRSs (IAS 第16号) と基本的に同様の会計処理を求めていると理解される。

次いで、借入費用が適格資産に該当する場合には、資産の取得原価に含めなければならない。製造工場、発電施設等の有形固定資産(適格資産として捉える)を取得する場合に、その取得、建設または生産に直接起因する借入費用(支払利息など)は当該資産の取得原価に算入しなければならない(IAS 第23号、2007年改訂、para. 1, 5, 7, 8)。借入費用が将来、企業に経済的便益をもたらす可能性が高く、原価が信頼性をもって測定可能である時には、借入費用の資産化を認識しなければならないとしている。

わが国の場合には、上記借入費用は財務上の費用として扱われる。例外的な取り扱いとしては、自家建設に要する借入資本の利息で、稼働前の期間に属するものは、これを取得原価に算入することができる(連続意見書第三、「有形固定資産の減価償却について」(第一・四・2))。不動産開発事業の場合の借入金利息も同様であるが、それぞれ任意の適用であり、IAS 第23号に示された強制適用とは相違している。

以上のことから有形固定資産の取得原価は、当該資産の購入価額(購入価格に関税・還付されない取得税を加算し、値引き・割戻し額を控除したもの)に付随費用を加え、また資産除去費用並びに借入費用が加わった価額となる。

わが国の場合、不動産取得税等の諸税金並びに直接付随費用において、明確な規定がないこと、また、税法上原価への算入が任意になっていることから費用として会計処理できる。

(2) 自家建設の場合

IAS 第16号では、自家建設資産の取得原価は、資産の購入の場合と同じ原則が適用して決定される。企業が通常の事業活動において販売を目的とした同種の資産を製造している場合には、この自家建設資産の取得原価は、販売を目的とした資産の建設に要した原価と同じである。したがってそのような原価の算定上、内部利益は除かれる(para. 22)。なお、前述したとおり自家建設に直接起因する借入費用は、当該有形固定資産の取得原価の一部として資産化される(IAS 第23号 para. 8, 9)。

わが国の場合、自家建設をした固定資産の取得原価は、適正な原価計算基準に従って計算された製造原価である。また先に記述した通り稼働前までの建設資金に係る借入金利息は、当該資産の取得原価に算入することができる。

以上のことから自家建設の場合、IAS と日本基準は同様と見られるが、借入費用の取得原価への算入が IAS

の強制適用に対し、わが国の場合は容認規定となっている。

(3) 交換の場合

IAS 第16号前文では、企業は、非貨幣性資産(又は貨幣性資産と非貨幣性資産との組み合わせ)との交換で取得した有形固定資産を、公正価値で測定することが求められている(in 8)。

この場合、単純に1つの非貨幣性資産と別の非貨幣性資産との交換、その他、1つないし複数の有形固定資産が非貨幣性資産との交換、あるいは有形固定資産が、貨幣性資産と非貨幣性資産の組み合わせとの交換で取得されることもあり、すべての交換取引に適用されるとする。

原則として、交換により取得した有形固定資産項目の取得原価は、交換取引が経済的実質を欠いている場合、また受入資産及び引渡資産の公正価値が信頼性をもって測定できない場合を除き、公正価値で測定される。受入資産が公正価値で測定されない場合には、その取得原価は引渡資産の帳簿価額で測定される(para. 24)。

なお、比較可能な市場取引が存在しない資産の公正価値は、合理的な公正価値の見積りの範囲内で、見積りの確率が合理性を有しており、かつ公正価値の見積りに使用できる場合、信頼性があるものとして測定が認められる。このような時の取得原価は、受入資産又は引渡資産の公正価値が明らかになる場合には、受入資産の公正価値による。また受入資産の公正価値が明らかでない場合は、引渡資産の公正価値を受入資産の取得原価とする(para. 26)。

改訂前の IAS 第16号では、企業は交換された資産が類似の資産でなければ、取得された資産を公正価値で測定していた(in 8)。しかし交換には、同一事業で類似した目的で使用され、かつ同様の公正価値を有する類似性資産との交換により取得される有形固定資産がある。また有形固定資産が、類似資産に対する持分との交換によって売却されることもある。いずれの場合でも、交換によって損益が認識されない訳である。したがって、受入資産の取得価額は、相手側に譲渡した引渡資産の帳簿価額を引継ぐことになっている(IAS 第16号(1993年 para. 22, 23))。

改訂 IAS 第16号は、受入資産は受入資産の公正価値によるか、引渡資産の公正価値(受入資産の公正価値が明らかでない)によることが強いられる。

ただし例外的に受入資産の公正価値が測定されない場合には、引渡資産の帳簿価額で測定される(para. 24)。

わが国の場合では、自己所有の固定資産と交換によって固定資産を取得した場合には、交換に供された自己資産の適正な簿価をもって取得原価とする。すなわち受入

資産は、引渡資産の適正な帳簿価額を取得原価とする訳である。

また自己所有の株式ないし社債等と固定資産を交換した場合には、当該有価証券の時価又は適正な簿価をもって固定資産の取得原価とする（連続意見書第三「有形固定資産の減価償却について」第一（企業会計原則と減価償却）四4）。

IAS 第16号では、交換による取得した受入資産の取得価額は、公正価値を強制適用することに対して、わが国の場合、連続意見書の規定に見られるように、交換した取得資産の取得価額は、引渡資産の帳簿価額を引継ぐこととしているため基準上の相違点が認められる。

(4) 贈与の場合

IAS 第16号によれば、贈与による有形固定資産の取得原価の決定の規定は、IAS 第20号「政府補助金の会計処理及び政府援助の開示」に従って行われるよう規定しているだけである。この場合政府補助金分によって減額されることがあるとしている（para. 28）。

IAS 第20号では、政府補助金が、土地やその他の資源の非貨幣性資産に移転する場合には、この非貨幣性資産を公正価値で評価し、補助金と資産の双方を公正価値で会計処理する（para. 23）。

非貨幣性資産に関する政府補助金は、公正価値により測定されるが、この場合、補助金を繰延収益として計上する第1の方法と、資産の帳簿価額から補助金額を減額して算定する第2の方法のいずれかによる。第1の方法は、補助金を繰延べて収益認識を行い、それを資産の耐用年数にわたり、規則的に純損益に戻し入れる方法である。第2の方法は、有形固定資産の取得価額から補助金を控除して（すなわち圧縮する）資産の帳簿価額とする。これにより帳簿価額が減額される（圧縮）ため毎期の減価償却費が減少して、純損益が増額する。

わが国では、上記第1の繰延収益の方法は容認されていないが、第2の方法である有形固定資産の金額から政府補助金の金額を直接控除する方法が認められている。特に法人税法では、政府補助金が受贈益として益金処理（利益とみる）されるため、課税の繰り延べをもたらす圧縮記帳（帳簿金額の補助金相当額を減額する）処理が認められている。

わが国の企業会計原則・貸借対照表原則では、「贈与その他無償で取得した資産については、公正な評価額をもって取得原価とする」（五・F）となっており、また「連続意見書第三」では、「固定資産を贈与された場合には、時価等を基準として公正に評価した額をもって取得原価とする」（第一・四・5）と規定している。

IAS 第16号・20号の資産の公正価値の評価による規定

と日本の基準の公正な評価額との規定は同様のものと見ることができる。

しかし IAS 第20号では、上記両方法の処理が認められているが、わが国の場合、前述したように第1の繰延収益の戻し処理の（繰延利益法）方法は容認されていない。

4. 有形固定資産の再評価

IAS 第16号によれば、有形固定資産の当初認識後の測定にあたり、原価モデル又は再評価モデルのいずれかを会計方針として選択しなければならない。また、選択したこの方針を同じ種類の有形固定資産ごとに全体適用する（para. 29）。

1つ目の原価モデルでは、有形固定資産として認識した後は、取得原価から減価償却累計額及び減損損失累計額を控除した価額で評価しなければならない（para. 30）。わが国の企業会計原則・貸借対照表原則では、「有形固定資産については、その取得原価から減価償却累計額を控除したか価額をもって貸借対照表価額とする」（第三・五・D）として有形固定資産の評価原則を規定している。これは取得原価主義会計の基本であり、期末の評価基準である。IAS の原価モデルでは、減損会計の導入により減損損失累計額の控除が行われているが、取得原価主義会計に減損という時価の資産評価が取り込まれている。

2つ目の再評価モデルでは、資産の当初認識後、公正価値が信頼性をもって測定できる有形固定資産に対しては、再評価実施日における公正価値から、その後の減価償却累計額とその後の減損損失累計額を控除した評価額で計上しなければならない（para. 31）。すなわち有形固定資産を改めて公正価値によって再評価することが求められている。

土地や建物の公正価値は、通常専門家として資格を持つ鑑定人の行う市場価値によって決定される（para. 32）。有形固定資産そのものが特殊な性質をもっているため、公正価値の表わす市場の証拠がなく、売買事例のない場合には、インカム・アプローチ（現在割引価値）または減価償却後の再調達原価アプローチによって、公正価値を見積もることができる（para. 33）。

有形固定資産の中には、公正価値の変動がたびたび生じ、あるいは帳簿価額と大きく異なった場合には、毎年評価が必要とされる。一方で公正価値がわずかな変動しか生じない有形固定資産には、頻繁な再評価は必要がない。その代わりに3年から5年ごとに評価する必要がある。

また再評価にあたっては同じ種類の有形固定資産ごとに有形固定資産全体を再評価しなければならない⁷⁾。

次いで再評価の結果、資産の帳簿価額が増加した場合、その増加額は、その他包括利益に再評価剰余金の科目名で貸方の資本に累積しなければならない。

ただし再評価の増額分が、以前に費用として認識計上された同一資産の再評価による減額分を、戻し入れ額の範囲以内で収益として認識し計上しなければならない (para. 39)。

また再評価の結果、資産の帳簿価額が減少した場合は、その減少額分を費用と認識して計上する。ただし、再評価による減少額は、同一資産に関する再評価剰余金がある場合は、その範囲内で、その他包括利益として認識された再評価剰余金の金額を減額する (para. 40)。

なお当該資産の売却や除却などが生じた場合、当該資産の認識の中止が行われ、再評価剰余金は、純損益を通さないで直接、利益剰余金に振り替えられる (para. 41)。

以上のように、IAS 第16号では、原価モデルと再評価モデルのいずれかを選択適用することが求められている。しかし、わが国の場合には原価モデルのみを認めているが、後者の再評価モデルは現在認められていない。

5. 有形固定資産の減価償却

IAS 第16号によれば、減価償却とは、資産の償却可能額を規則的にその耐用年数にわたって配分することをいう (para. 6)。

有形固定資産の減価償却の計算要素は、減価償却資産の取得原価、耐用年数、および残存価額である。また同一の有形固定資産の減価償却額は、減価償却方法によって減価償却額に違いが生じることは周知のとおりである。

(1) 減価償却の測定単位

企業は、現在の改訂 IAS 第16号において、有形固定資産項目の重要な部分ごとに減価償却費を個別に算定することが要求されている。

IAS 第16号における有形固定資産の減価償却は、当初認識された取得原価を、重要な構成部分ごとに区分し、個別に減価償却を実施しなければならない (para. 43)⁸⁾。また有形固定資産項目の重要な構成部分には、重要性によって識別されるため同じ区分の有形固定資産の耐用年数および減価償却方法が同一である場合、これらの構成部分をグループ化して減価償却の手続きを行うことができる (para. 45)。さらには重要でない構成部分の有形固定資産については、一括して単一の減価償却方法、耐用年数等を用いた減価償却の処理を認めている (para. 46、47)。重要な有形固定資産の全体を、一体的に減価償却していたものを改訂し、これを区分して個別に減価償却させることを原則としながら、一方では重要な構成でないものについては、簡便な一括処理も認めている。この

ように IAS 第16号では、減価償却単位についてそれぞれ規定を設けているが、日本基準においてはこのような規定はない (なお税法においては償却資産の構成要素に応じて耐用年数が区分されている場合も見うけられる)。

(2) 減価償却と減価償却方法

IAS 第16号によれば、有形固定資産項目の償却可能額は、耐用年数にわたって規則的な方法により配分しなければならないとして、償却可能価額と償却期間について規定している (para. 50~59)。この償却可能額とは、資産の取得原価又は取得原価に代わる価額から残存価額を控除した金額である (para. 6)。

また資産の償却可能額を耐用年数にわたって規則的に配分するためには、定額法、定率法、生産高比例法等の償却方法を用いるが、企業は資産に具現化された将来の経済的便益の予測消費パターンを最も近く反映している償却方法を選択する。さらに個々の企業ごとに各種資産の消費されるパターンが違っているので、使用する減価償却方法は、当該資産の経済的便益を反映しなければならない (para. 60)。この場合、将来の予測消費パターンに変更がない限り、每期継続して適用される。

しかし、減価償却方法は少なくとも各事業年度に再検討を行い、もし資産の将来の経済的便益の予測消費パターンに大きな変更があった場合には、償却方法は、予測消費パターンを反映するように変更しなければならない。その場合には、IAS 第8号 (会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬) に従って会計上の見積りの変更として会計処理しなければならないことになる (para. 61, 62)。

わが国では、企業会計原則 (注解20「減価償却の方法について」) が、定額法、定率法、級数法、生産高比例法の減価償却方法を規定している。ただし法人税法では級数法が認められていないため、実質上、税法基準を多く用いている企業では、級数法を除く上記3つ償却方法が用いられる。また実務では、早期償却が可能な定率法を採用している企業が多い。しかし建物に関しては、定額法が平成19年4月1日から強制されている。わが国では、上記償却の方法以外に取替法が認められており、たとえば鉄道の枕木、レールなどに見られる特別な償却資産に適用されている (この場合には届出が必要である)。

このことから、IAS の場合の償却方法には級数法がないだけで、日本の基準とは余り問題がないと理解される。建物の定額法に関しては、アメリカの会計実務では定額法の適用が多いことがあげられているので、アメリカと日本でも実質的な違いはないと考えられる。

わが国の場合は、企業会計原則で「一定の減価償却の方法によって、その取得原価を各事業年度に配分する…」 (第三・五) と費用配分の規定を行っているだけである。

したがって IAS のように、経済的便益の消費パターンを反映させる減価償却方法の定期的見直しに関する選択規定はない。

なお減価償却方法の変更は、わが国の場合、会計方針の変更として扱われる。またその変更理由とその影響額を財務諸表に注記することになる。それに比べ IAS では、この場合には耐用年数や残存価額の見直しの結果も会計上の見積りの変更として扱われる。

(3) 減価償却と耐用年数

次いで IAS 第16号では、償却可能額と償却期間は各企業の耐用年数の決定方法により違ってくる。耐用年数の決定にあたっては、企業によって予測される当該資産の使用態様、予測される物理的減耗、技術的陳腐化または経済的陳腐化、リース契約満了時などの法的もしくは同様な制約、といった要因のすべてを考慮する必要がある (para. 56)。

資産の耐用年数は、当該資産が企業にとって利用可能な期待的観点から定義される。資産の管理方法は、一定期間後の資産の処分、又は将来における経済的便益の消費後の処分にも及ぶ。したがって耐用年数は、経済的耐用年数よりも短くなることもあり、耐用年数の見積りが、企業の経験に基づく判断の問題となってくる (para. 57)。

耐用年数については、各企業が資産の利用可能な予想される耐用年数を見積り、また当該資産から得られる生産高などによって企業が決めることになる (para. 6)。しかもこの耐用年数を事業年度ごとに再検討する必要がある。そして定期的に見直さなければならない。耐用年数の再検討にあたり予測が以前の見積りと異なる場合には、減価償却方法の変更と同様に、この変更を IAS 第8号 (会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬) に従って会計上の見積りの変更として会計処理しなければならないことになる (para. 51)。

わが国の耐用年数は、財務省令による「減価償却資産の耐用年数等に関する省令」(別表)の各減価償却資産ごとに、また種類、構造、用途等ごとに細かく規定しており、実務ではこの税法規定に準拠した処理を行っているのが実情である。また IAS のように各事業年度末のように見直しをする考え方はないと思われる。

それに比べ前述したように IAS 第16号の場合、減価償却方法あるいは耐用年数も、企業が所有する資産の将来の経済的便益が、企業によって消費されると予測されるパターンを反映したものでなければならない。償却可能額および償却期間に関しても実態に合ったものにするための再検討と、それに伴う変更を毎事業年度末に行わなければならない。

(4) 減価償却と残存価額

IAS 第16号によれば、資産の残存価額は、資産の耐用年数が到来し、耐用年数の終了時点で予想される状態にあったとした場合、企業がこの資産を処分することによって得られるであろう現時点の金額 (処分費用の見積り額控除後) のことである (para. 6)。すなわち耐用年数の終了時点における売却可能価額に基づいて算定されるが、その後の推移により見直されることになる。

耐用年数としての償却期間及び償却可能額は、予測と見積りが異なった場合、見積りの変更が毎年行われるため、それに従い残存価額もその都度見直さなければならない。資産の償却可能額は、残存価額を控除した後に算定されるが、実務上、残存価額は重要でないと IAS は言及している (para. 53)。実際わが国でも (日本の残存価額は法人税法上1円の備忘価額となっている) 残存価額はゼロの評価として扱われる現状が多くなっている。

(5) その他の減価償却

その他、IAS 第16号における減価償却で問題として挙げられているものを次に示してみる。

第1に、土地の取得原価に現場の解体・撤去費用及び原状回復費用が含まれている場合は、当該解体費用等の金額が、もたらされる便益の期間にわたって減価償却される。土地そのものが耐用年数として有限だった場合、同じく便益の得られる期間を反映した方法で減価償却を行う。

また、第2に減価償却資産が前述した再評価モデルにより、再評価が行われた場合の減価償却は、再評価実施日の減価償却累計額の計算が次の2つの方法により処理される (para. 35)。

- (a) 再評価後の帳簿価額が再評価額に等しくなるように、資産の減価償却累計額控除前の帳簿価額の変動に比例して再表示される。(減価償却控除後の再調達減価を算定するための指数を適用して資産を再評価する場合に、この方法が用いられる。)
- (b) 当該資産の帳簿価額と減価償却累計額を相殺消去し、その正味再評価額を新たな帳簿価額とする。

この再評価額が帳簿価額を超過した場合は、その増加分の減価償却額が増えることになる。また逆に帳簿価額を下回った場合は、旧帳簿価額の減価償却額より下回るとともに固定資産の評価損が生じることになる。

わが国会計基準の減価償却は、有形固定資産の取得原価を適切な耐用年数および残存価額を見積り、企業が決めた減価償却方法を每期継続的に実施する必要がある。しかし実務においては法人税法の基準が優先して実践されるため、IAS のように耐用年数等の定期的な見直しが行われていない。そのため売却等の処分時に売却損益が多額に発生する場合がある。さらには減価償却費の過大・

過小の会計処理（税法における損金経理）により当期利益を調整することも行われている。

また前述したように減価償却方法の変更は、会計方針の変更として扱われるため、その変更理由と変更に伴う影響額を注記しなければならない。

IAS の基準に収斂するためには、各企業が実際に合致した耐用年数、残存価額、および減価償却方法の決定を行い、その後の見直しを行うことが求められる。また、重要な有形固定資産の構成部分について個別に減価償却を行うことが必要である⁹⁾。

6. 有形固定資産の開示

IAS 第16号では、財務諸表において有形固定資産の種類ごとに次の事項を開示する必要がある（para. 73）。

- ① 減価償却累計額控除前帳簿価額（当初の取得原価）の決定に用いられた測定基礎
これには、原価モデルか、再評価モデルかのいずれかを会計方針として選択し、有形固定資産の種類ごとに適用する（para. 29）。当初認識の取得原価による場合、あるいは公正価値により再評価した金額に基づいたかの測定基礎価額を開示しなければならない。
- ② 減価償却方法
わが国では、会計方針として扱われるが、IAS では会計方針ではなく会計上の見積りの変更として捉えられている。しかし IAS 第 8 号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」に見られるように一体的なものとして理解される。企業は、影響を見積もることが実務上不可能な場合を除き、当期に影響を及ぼすか、または将来の期間に影響を及ぼすと予想される会計上の見積りの変更について、その内容と金額を開示することが求められている（para. 39）。
- ③ 耐用年数または減価償却率
上記②および耐用年数の見積りは、判断の問題であるため、その見積られた耐用年数や減価償却率の開示は、財務諸表利用者に経営者の選択した会計方針等を検討する情報の提供となる。さらには残存価額、有形固定資産の解体、撤去、または原状回復費用の見積額についてもその後の期に影響がある場合は、開示が求められている（para. 76）。
- ④ 期首・期末の減価償却累計額控除前帳簿価額（当初の取得原価）および減価償却累計額（減損損失累計額を含む）
期首および期末における取得原価（または公正価値）とその減価償却累計額を開示する（間接法による表示）。

⑤ 期首・期末の帳簿価額の調整表

この調整表は、帳簿価額の増加・減少の明細を表すもので、a) 取得による増加、b) 売却目的保有の資産または売却処分資産、およびその他の処分資産により発生した増減、c) 企業結合による取得、d) 再評価または IAS 第36号「資産の減損」に従ってその他の包括利益で認識された減損損失、または戻入れされた減損損失によって生じた増加・減少、e) 純損益として認識された減損損失、f) 純損益に戻入れされた減損損失、g) 減価償却額、h) IAS 第21号「外国為替レート変動の影響」に従う機能通貨から異なる通貨へ換算したことに伴い生じた正味の為替換算差額、i) その他の増減額 が掲げられている。

また、財務諸表には、上記開示に加えて次の個別事項も開示が必要である（para.74）。

- ① 所有権に対する制限の有無および金額、並びに負債の担保として抵当に入れられた有形固定資産の有無と金額
- ② 建設中の有形固定資産項目の帳簿価額として認識された支出額
- ③ 有形固定資産の取得に関する契約上確定している金額
期中にはまだ取得していないが、来期に取得が確定しているものである。わが国では企業会計原則注解 1—3 において重要な後発事象（火災等の自然災害、会社の合併等、主要取引先の倒産等の列挙がある）については、注記することが求められているが、固定資産の取得に関する開示義務はない。したがって IAS 第16号の開示義務に留意する必要がある。
- ④ 包括利益計算書上、個別に区分開示していない減損損失、滅失または譲渡資産に対して第三者からの補填額
この第三者からの補填の開示規定はわが国ではないが、IAS での開示に留意する必要がある。
次いで、有形固定資産の再評価モデルに関する開示には、次の事項が規定されている（para.77）。
a) 再評価の実施日、b) 独立鑑定人の関与の有無、c) 公正価値の見積りに適用した方法及び重要な仮定、d) 公正価値が、活発な市場または独立した第三者間の取引条件による最近の市場取引で、観察可能な価額を参照して算定された公正価値、または他の評価技法を用いて見積もられた公正価値の範囲、e) 再評価モデルを採用している各種有固定資産のついては、原価モデルで計上されていたとした場合の帳簿価額、f) 当該期間中の再評価剰余金の変動額、及び株主への配当制

限をした再評価剰余金の金額

さらに、その他開示が望ましい事項としては、a) 一時的に遊休状態にある有形固定資産の帳簿価額、b) 現在使用している有形固定資産で、減価償却終了後の取得価額、c) 使用をやめているもので、IFRS 第5号「売却目的で保有する非流動資産及び非継続事業」において売却目的資産に区別されていない有形固定資産の帳簿価額、d) 原価モデルが採用されている場合、有形固定資産の当初取得価額と公正価値との乖離が著しい時の公正価値 (para. 79)。

以上、IAS 第16号の開示規定の項目では、再評価モデルに関する内容についてそれぞれ日本基準と大きな相違が見られる (para. 77)。そのため再評価モデルを採用した場合には、上記に示されているように併せて原価モデルの記録を欠くことはできない。

7. わが国の有形固定資産会計の対応と問題点 —むすびとして—

わが国の会計基準は、IAS との調和 (harmonization) の方向で検討されてきたが、現在は IAS を含む IFRSs に収斂 (convergence) されてきている。とりわけ経済のグローバル化が進む中で富みに顕著になってきている感がある。たとえばわが国の中小企業等が導入しているコンピュータ会計ソフトにおいても国際会計基準バージョンになっており、実際にそのソフトを使って実務が行われている¹⁰⁾。

有形固定資産会計の IAS に関係する諸基準に対応して、わが国において多くのものが基準化されている。たとえば「固定資産の減損に係る会計基準」(企業会計審議会、2002年8月9日)、企業会計基準適用指針第6号「固定資産の減損に係る会計基準の適用指針」(企業会計基準委員会、2009年3月27日最終改正)、企業会計基準第13号「リース取引に関する会計基準」(企業会計基準委員会、2007年3月30日)、同日、適用指針第16号「リース取引に関する会計基準の適用指針」が公表されている。

また借入費用の資産化、有形固定資産の解体費用・除去費用及び敷地の原状回復費用に係わる企業会計基準第18号「資産除去債務に関する会計基準」(企業会計基準委員会)が2008年3月31日に制定されている。さらには同日、企業会計基準適用指針第21号「資産除去債務に関する会計基準の適用指針」が制定されている。

IAS 第16号2010年1月1日現在公表に基づく規定が、わが国の基準と相違する個所をまとめてみる。

- ① IAS では、交換により取得した受入資産の取得価額は、公正価値を強制適用されるが、日本の基準では交換で取得資産の取得原価は、引渡資産の帳

簿価額を引継ぐため(連続意見書第三)、基準上の相違点が認められる。

- ② 政府補助金により土地やその他非貨幣性資産に移転した場合には、この非貨幣性資産を公正価値で測定評価される。この会計処理において、資産の帳簿価額から補助金を控除する圧縮記帳処理は日本基準では認められているが、補助金を繰延べて収益の認識を行い、それを資産の耐用年数に応じて規則的に純損益に繰り入れる繰延利益の戻し処理(繰延利益法)は認められていない。
- ③ IAS では、有形固定資産の期末評価は、取得原価を基軸とする原価モデルと公正価値による再評価モデルのいずれかを選択しなければならないが、日本基準では、原価モデルのみ規定されており、現在、再評価モデルの基準がなく認められていない。

たとえば土地の評価損益である含み益あるいは含み損は、原価モデルにおいては財務諸表上には計上されない。この場合、再評価モデルでは、含み益があれば土地の価額を増加させるとともに、再評価剰余金の科目でその他包括利益として貸方計上により増加させる¹¹⁾。

- ④ 現在の改訂された IAS 第16号において、有形固定資産項目の重要な部分ごとに減価償却費を個別に算定することが要求されている(改訂前ではこの認識がなかった)。当初認識された取得原価を、重要な構成部分ごとに区分し、個別に減価償却を実施しなければならない (para. 43)。IAS では、この減価償却単位についてそれぞれ規定を設けているが、日本基準においては規定されていない。
- ⑤ 有形固定資産の減価償却における減価償却方法、及び耐用年数、並びに残存価額については、毎事業年度末に見直しをするとともに、再検討する必要がある。
- ⑥ 上記⑤に基づき、減価償却方法、及び耐用年数並びに残存価額の変更による影響額は、会計上の見積りの変更として処理される (IAS 第8号「会計方針、会計上の見積りの変更と誤謬」)。この会計上の変更の影響額が当期の損益、あるいは将来に対する影響は将来の損益として認識する。
- ⑦ 開示規定では、再評価モデルに関する開示内容が日本基準と大きく相違するため留意する必要がある。

次いで、相違点が大体において解消した有形固定資産の資産除去債務について述べる。

有形固定資産項目の解体及び除去費用、並びに敷地の

原状回復費用、取得時又は特定期間に棚卸資産を生産する以外の目的で、当該有形固定資産を使用した結果生じる債務の当初見積額は、取得原価に算入されることが求められている。なお、特定の期間に棚卸資産を生産する目的で当該資産項目を使用した結果、発生した解体、除去及び敷地の原状回復のための債務費用は、IAS 第2号「棚卸資産」が適用される。

しかし1993年改訂 IAS 第16号 (para. 16) では、直接付随費用の整地費用、搬入及び操作費用、据付費用、及び建築技師・エンジニア等の専門家報酬が取得原価に算入されるが、解体、除去及び敷地の原状回復費用は、取得原価に算入することが求められていなかった。2003年改訂 IAS 第16号から、取得時にこの見積額を取得原価に算入するとともに、この費用の債務は、「引当金、偶発負債及び偶発資産」(IAS 第37号) により認識及び測定が行われる (para. 18)。

わが国では、その後2008年3月31日に企業会計基準第18号「資産除去債務に関する会計基準」(企業会計基準委員会)、及び企業会計基準適用指針第21号「資産除去債務に関する会計基準の適用指針」の両方が制定された。

この日本基準の資産除去債務の内容は、有形固定資産の取得、建設、開発又は通常の使用によって生じ、当該有形固定資産の除去に関して、法令または契約で要求される法律上の義務等を有する場合である。解体、除去及び敷地の原状回復費用の支出額が、現在価値の債務として認識するところで IAS と日本基準はほぼ相違点が生じなくなった。しかし次の事項において相違が見られる。

IAS 第37号「引当金、偶発負債及び偶発資産」においては、過去の事象だけでなく、将来の支出に備えた引当金は現在において認識しない (para. 19)。しかし債務をただちに生じさせない事象であっても、たとえば環境破壊など損害の発生により、企業が、新法律の制定や損害を修復するという推定的債務費用の修復責任を受諾した時点で債務発生事象の引当金を認識する (para. 21)。この点に該当する規定の日本基準は現在存在しない。

さらにこの問題点としては、取得時点における将来の解体、及び除去費用、並びに敷地の原状回復費用の当初見積額を測定することは大変難しいことと言わざるを得ない。それゆえに測定の信頼性に問題があると言える。

以上、今後はますます IAS いわゆる IFRSs が、グローバルな会計基準としてコンバージェンスへの重要性が増していくと思料される。わが国においても上記に示した相違点に係る実務の実態および現状の問題点を探り、企業はもとより会計情報の利用者に有用な情報を提供するために日本基準の深化を望むものである。

〔注〕

- 1) International Accounting Standards Board, *2010 International Financial Reporting Standards (IFRS)*, 2010年1月1日
IASC 財団編、『2010国際財務報告基準』、企業会計基準委員会・公益財団法人財務会計基準機構監訳、中央経済社、(2010年11月20日)。
新日本有限責任監査法人、河野明史・腰原茂弘・田邊朋子編著『完全比較 国際会計基準と日本基準』レクシスネクシス・ジャパン (2010年2月)。
- 2) 一般に公表されている国際会計基準は、『IFRS』(『財務報告会計基準』)、『IAS』(『国際会計基準』) を一つにまとめられて『IFRSs』として公表されているが、本稿においては、そのまま IAS として記述している。
また、IAS 第16号始め IAS の各号には、2010年の現在のものには改訂等の年号を省略しているが、最新改訂前のものには、公表された年月を付けている。
- 3) リースに関する会計事項、また減損会計については、別の機会に考察することとし、本稿では取り上げないこととする。
- 4) IAS 第16号の定義に関しては、前項の定義の内容に加えて、当初認識の将来の経済的便益として企業に入ってくる可能性の高いこと、およびその取得原価の測定に信頼が置けることが規定されていることから、認識そのものも定義化していると考えられる。
- 5) IAS 第16号では、この取得後の支出に関しては、将来の経済的便益が企業に流入する可能性が高く、信頼できる測定が可能な場合は、資産として計上できる (para. 7, 13)。わが国ではこのような会計基準はないが、税法による場合、耐用年数の延長をもたらしたり、性能の向上など資産の価値を増加させた時の資本的支出は、有形固定資産の増加として処理しなければならない。
- 6) ファイナンス・リースによる取得原価は、借手がリース資産を使用する権利を取得した日の時点において、リース資産の公正価値と最低リース料総額の現在価値のいずれか低い方の金額で、貸借対照表上の資産及び負債として認識しなければならない (IAS 第17号 para. 22)。
- 7) 有形固定資産の種類とは、企業の事業活動において、性質と使用目的の類似した資産のグループである。例えば、土地、土地と建物、機械装置、船舶、航空機、車両、器具及び備品、事務機器、が種類の例示である (IAS 第16号 Para. 36, 37)。
- 8) たとえば航空機の場合、航空機の機体部分とエンジン部分はそれぞれ重要な構成部分であるから、別々に減価償却の計算を行うことが適切であるとの考え方に基づく (中田清穂・優成監査法人編著『やさしく深掘 IFRS の有形固定資産』P. 63 (2011年1月))。
- 9) わが国でも、たとえば建物の場合、建物の本体部分と付属設備部分を区分し、さらに付属設備もそれぞれ区分された耐用年数で減価償却が行われているがほとんど一律規定である (減価償却資産の耐用年数等に関する省令等の税法基準)。
- 10) たとえば、株式会社日本デジタル研究所 (JDL) の「財務会計」ソフトウェアは、国際会計基準のバージョンになっている。
- 11) 再評価による評価差額は、実体資本維持会計を思考する会計理論では資本修正として捉えられており、その他包括利益として処分可能利益の対象にはしない。

《引用文献》

International Accounting Standards Board, *2010 International Financial Reporting standards (IFRS)*, 2010年1月1日

- IASC 財団編、『2010国際財務報告基準』、企業会計基準委員会・公益財団法人財務会計基準機構監訳、中央経済社、(2010年11月20日)。
- 新日本有限責任監査法人（日本語版監修）『IFRS 国際会計の実務 International GAAP（中巻）』第15章 有形固定資産 pp. 113-169、雄松堂書店、(2010年9月17日)。
- International Accounting Standards Committee, *International Accounting Standards 1996*
- International Accounting Standards Committee, *Comparability of Financial Statements (Revised International Accounting Standards 1993)*
- 日本公認会計士協会・国際会計基準委員会（訳）『国際会計基準 財務諸表の比較可能性 改訂国際基準（1993年）』。
- 菊谷正人編著『IFRS IAS（国際財務報告基準・国際会計基準）徹底解説』税務経理協会、2009年11月1日。第1章「有形固定資産会計」pp. 7-22。
- Ernst & Yung *International Accounting Standards* 1999
- International Accounting Standards Board [2004]
International Accounting Standards 8 “Accounting Policies, Change in Accounting Estimates and Errors” (IAS8 (2003年改訂))
- International Accounting Standards Board [2004]
International Accounting Standards 16
“Property, Plant and Equipment” (IAS16 (2003年改訂))
- International Accounting Standards Committee [1993]
International Accounting Standard 16 (revised 1993)
“Property, Plant and Equipment” (IAS16 (1993年改訂))
- International Accounting Standards Committee [1993]
International Accounting Standard 23 (revised 1993)
- “Borrowing Costs” (IAS23 (1993年改訂))
- 稲垣富士男編著、『国際会計基準—日米英会計基準との比較解説—』(三訂版) 同文館 (1996年)。
- 朝日監査法人編『国際会計基準ガイドブック』中央経済社 (1994年)。
- 日本公認会計士協会東京会編者『国際会計基準・国際監査基準入門』新日本法規出版 (1994年)。
- 黒川保美編著『総解説・国際会計基準』日本経済新聞社 (1994年)。
- 中央監査法人編『国際会計基準実務ハンドブック』中央経済社 (1999年)。
- 中央経済社編『IFRS 37基準のポイント解説』中央経済社 (2010年)。
- 菊谷正人・石山宏著『新会計基準の読み方 第4版』税務経理協会 (2008年)。
- 青木茂男監修『国際会計実務ハンドブック』中央経済社 (1987年)。
- 税務経理協会『税経通信 最新 IFRS 完全詳解 国際財務報告基準特集』(2009, 8臨時増刊) 税務経理協会 (2009年)。
- 菊谷正人稿「有形固定資産の認識・測定の問題」、国際会計研究学会『国際会計研究学会 年報2007年度』(2008年)。
- 菊谷正人稿「国際会計基準第16号『有形固定資産』の総合的・分析的検討」法政大学経営学会『経営志林』第44巻、第1号 (2007年4月)。
- 中央経済社『企業会計2002年1月号』「日本の企業会計制度とIFRS（国際財務報告基準）」pp. 18-107。
- 中央経済社編『企業会計小六法』中央経済社 (2010年)。
- 新日本有限責任監査法人、河野明史・腰原茂弘・田邊朋子編著『完全比較 国際会計基準と日本基準』レクシスネクシス・ジャパン (2010年2月)。
- 中田清穂・優成監査法人編著『やさしく深堀 IFRS の有形固定資産』(2011年1月)。