



SuperStream Users Group
第一回会計分科会

「徹底討論！IFRS 有形固定資産の実務対応」

開催日：2011年10月7日
ファシリテーター：公認会計士 中田清穂 氏

講 演 録

注：この講演録は、中田先生のご講演内容に SSUG 事務局が、内容理解のために参考になると思われる記述を追加し、最終的に中田先生のご確認の上、作成したものです。

注：文中の「参考書」とは「やさしく深掘り IFRS の有形固定資産」（中田清穂氏共著）のことです。

(1) 「減価償却の単位」について：

<質問 1-1>

コンポーネント・アカウンティングの実例があればご教示ください。（どこまでやる必要があるのか？）（会社ごとに金額基準を設けて判断するのか？）

<回答 1-1>（「参考書」61ページ～63ページの第43項を参照）

IFRS では減価償却の測定単位について次のように規定しています。「ある有形固定資産項目の取得原価の総額に対して重要性のある各構成部分については、個別に減価償却をしなければならない」。問題はここでいう「重要性」をどう判断するかであり、実務上極めて重要な論点になっています。しかし IFRS の個々の基準は重要性の判断基準については触れていないので、「概念フレームワーク」の規定を参照するしかありません。概念フレームワークでは次のように規定しています。「情報は、その脱漏又は虚偽表示が、財務諸表を基礎として行う利用者の経済的意思決定に影響を及ぼす場合に重要性を有する」。つまり、財務報告の主目的は投資家の意思決定に役立つことですから、この意思決定に役立たない情報は重要性がなく、必

要ないもの、ということが出来ます。

それではこの基本的考え方をベースに、実際の現場でどのように行っているかを次に説明します。各社の重要性の判断基準にはかなりバラつきがあり明確には言えませんが、大きく二つの方法があります。

- 1) 従来の日本基準を踏襲するやり方（これが主流であり、監査法人も推奨している）。
- 2) 概念フレームワークの重要性の考え方に基いて、自分達で自社の基準を作るやり方（これは少数派）。

後者の考え方で作成する場合には、投資家の意思決定に影響を与える金額あるいは比率を、各社の財務数値の実態に合わせて設定することになります。また、例えば有形固定資産に関していえば「当社の当該有形固定資産は何のために使っているのか」まで遡って考え、重要性の判断基準を検討することもあります。

また、判断基準作成のための参考としては次のものが挙げられます。

- 1) IFRS で記載している「ジェット機の本体とエンジン」の例。
- 2) 定期的に取り替えられる部分の状況。
- 3) 定期的な検査や修繕の内容からの判断。

ところで日本の現場ではあまりコンポーネント・アカウンティングは問題となっていないようです。その理由は、日本の税法上の区分もコンポーネント・アカウンティング的な構成になっており、現状においても相当の範囲において構成部分ごとの管理が行われていると思われるからです。

欧米では、例えば「工場」という償却単位で近似値法を使って一本の耐用年数で減価償却を行う場合もあるので、コンポーネント・アカウンティングが重要になっていると思われれます。

<質問 1-2>

工具や金型のようにひとつひとつの金額では重要でないものについて、それらを集計して1つの項目としてその総額で取り扱うことも認めていますが、これは日本基準の「総合償却」と同じ考え方、会計処理でいいですか？

<回答 1-2>（「参考書」15ページ～16ページの第9項を参照）

IFRS では税法のような画一的な処理を求めてはいないし、認めてもいません。本項（第9項）は、企業がその企業特有の使用状況に応じて、その単位をどうするか

判断することを求めています。本項では一つの例として工具や金型を上げていますが、それらを集計して1つの項目としてその総額で取り扱うような規準を、企業独自で判断し作成することになります。

<質問 1-3>

重要でない構成部分に関する減価償却について、実際にはどのように行われていますか？（本体に含めてはいけませんか？それぞれの構成部分の取替えについては修繕費で処理するとか？）

<回答 1-3>（「参考書」64ページ～66ページの第45項、第46項を参照）

第45項は個々の有形固定資産の「その重要な構成部分」について規定しており、同じ有形固定資産で構成部分は異なるものの、同じ耐用年数、同じ減価償却方法を採用するものがある場合は、それらの構成部分についてひとまとめにして減価償却することを認めています。これに対して第46項は個々の有形固定資産の「重要性のない構成部分」について規定しています。重要性のない構成部分についても個別に減価償却費を計算することになるのですが、これらを単一の「その他の構成部分」としてひとまとめに扱い、単一の減価償却方法、単一の耐用年数等で減価償却を行うことも認められているのです。

従って、質問にあるように重要性がないからといって、本体に含めて減価償却を行うことは認められません。

(2) 「耐用年数」について：

<質問 2-1>

国内、国外のグループ企業で償却方法、耐用年数は必ず一致させる必要がありますか？先行事例の現状は？

<回答 2-1>

同一資産でも国内と国外とで違うことはあり得ます。使われ方、現地の気候風土の相違などにより、違うことはあり得るのです（監査法人でバラつきがありますが）。IFRSは、同一資産は必ず同じ方法にしろとは言っていません。このような処理については、監査法人との付き合い方が重要になります。

<質問 2-2>

経済的耐用年数は実際、どのようなやり方で決めているのですか？

<回答 2-2>

全件の経済的耐用年数の見直しを行っている企業は少ないと思われます。なるべく従来の税法基準でやることを前提にして、監査法人と交渉しているようです。税法の耐用年数がそのままいい、ということもないので、中間的なところで落としているようですが、バラつきがあります。

税法上の耐用年数が認められるケースとしては、過去数年の除却・売却のデータの収集を行い、過去の実績が税法基準とほぼ同じ結果となる場合が考えられます。

結果として税法基準と大きく異なる場合は、それなりの理屈が必要です。多くのケースでは税法上の耐用年数よりも長く使っていることが多いと思われませんが、最近購入したものについては、技術革新などの影響で傾向として使用年数が短くなってきており、その年数が税法上の年数に近いものであれば、最近購入分のみを集計して耐用年数を判断するのも認められるのではないかと思います。また、製品保証期間の関係で当該製品の製造装置を長く維持する必要上、保有期間が長くなっているものもあるでしょう。このような製造装置については、単なる保有期間で判断するのではなく、実際の稼働期間で考える必要があり、これがほぼ税法基準の年数と同じであったら、税法基準の耐用年数でいい、ということになるかと思えます。

税法基準の年数とどうしても相違するものについては、個別に検討することになります。

その際には、重要性の判断が必要です。例えば金額基準を自社で設定し、監査法人と協議の上決定します。金額基準により重要性があると判断されたものは個々に見積るが、重要性がないと判断されたものは従来の税法基準でいく、ということが考えられます。この方法により、個別に見積るべき有形固定資産の件数は大幅に減少すると思えます。

<質問 2-3>

毎期末に耐用年数や減価償却方法等の見直しを行うことになっていますが、本当にやるのですか？

<回答 2-3>（「参考書」69ページ～71ページの第51項を参照）

機械的に毎期末に見直すようなことはしません（重要性の判断が入る）。耐用年数や減価償却方法を見積った時の検討要素が大きく変動した場合に見直すことになります。

そのためには、見直しが必要となる条件をまとめた「判断条件表（判断チャート）」を事前に作成しておくことが必要です（例えば、市場の大幅な変化など）。見直しの手続きとしては、見直しを行うべき事由が発生している場合には、現場から経理

に対して報告する、というルールを設定し、現場からの報告がない場合は見直しをしない、ということになるかと思えます。

<質問 2-4>

耐用年数を今期末に、例えば7年から5年に変更した場合、今期の減価償却費は耐用年数7年で計算するのですか？それとも5年で計算するのですか？このような場合の計算方法を教えてください。

<回答 2-4>

この場合には変更後の耐用年数5年を元に償却計算を行うこととなります。

(3) 「残存価額」について：

<質問 3-1>

残存価額の決め方を教えてください。

<回答 3-1>（「参考書」10ページの第6項、72ページの第53項を参照）

IFRSでは残存価額はあまり重要ではないと明記しています。これは、有形固定資産をその経済的耐用年数まで使い続けた場合、残存価額はゼロに近くなる場合が多く、場合によっては「処分して得られる予想金額」よりも「見積処分費用」の方が大きくなり、最終的には処分損が発生するケースが多いからと考えられます。残存価額を残す場合には合理的な説明根拠が必要です。合理的に説明できる場合の例としては、車両が考えられます。これは中古車市場があり、年式により売却価額を合理的に評価できるからです。

<質問 3-2>

旧税法下で取得した有形固定資産について、残存価額10%で減価償却しているものがありますが、これへの対応方法を教えてください。

<回答 3-2>

残存価額10%でやっているケースはありません。重要性のないものについては今まで通りでよいと思います。

(4) 「減価償却方法」について：

<質問 4-1>

国内、国外のグループ企業で償却方法、耐用年数は必ず一致させる必要がありますか？先行事例の現状は？（耐用年数の箇所既述）

<回答 4-1>

<回答 2-1>を参照してください。

<質問 4-2>

減価償却方法は本当に定額法でないといけないのでしょうか？

<回答 4-2>（「参考書」81ページの第60項、84ページの第62項を参照）

減価償却方法は、資産から生じる経済的便益がどのようなパターンで企業に消費されるかを予測した上で、その消費パターンに整合するものを選ぶ必要があります。この「消費パターン」の予測が重要です。合理的に予測できない場合は、定額法に拠らざるを得ないでしょう。

この「消費パターン」に対する解釈は人によって違っています。収益との対応関係、という人もいますが、製品を生産するにあたって予測される生産能力の趨勢、と理解した方がいいと思います。この考え方は、当該資産の「役の立ち方」に償却方法を合わせようというものです。これによれば、使用期間を経るにしたがって各段に生産能力が落ちていくものは、逓減法（例えば定率法）が相応しいということになります。

税法上の取り扱いについては、別途検討する必要があります（税法は損金経理を要件としているため）。（下記の<関連質問>を参照）

参考に概念フレームワークの考え方を以下に説明します。

概念フレームワークの第95項では「費用は、原価の発生と特定の収益項目の稼得との間の直接的な関連に基づいて、損益計算書に認識される（費用収益の対応）」としていますが、第96項では「経済的便益が何期かの会計期間にわたって発生することが予想され、かつ、収益との関係が概括的に又は間接的にのみ決定される場合には、費用は規則的かつ合理的な配分手続に基づいて損益計算書に認識される。

（途中省略）このような場合に、当該費用は減価償却又は償却と呼ばれている。これらの配分手続は、こうした項目に関連する経済的便益が費消され又は消滅する会計期間において費用を認識することを意図している」と規定しています。したがって、費用収益対応のために、無理に収益額に合わせて減価償却費を計算する必要はないということになります。

<関連質問>

同一資産について、連結財務諸表は定額法、個別財務諸表は定率法、ということが実務上認められますか。

<回答>

認められると思います。

個別財務諸表は日本基準で作成されますが、日本基準は減価償却方法の採用理由について合理的な根拠を求めている訳ではありません。したがって「消費パターン」に関係なく減価償却方法を選択できるのです。

(補足説明)

企業会計原則 第三 5 において「有形固定資産は、当該資産の耐用期間にわたり、定額法、定率法等の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し、無形固定資産は、当該資産の有効期間にわたり、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しなければならない」と規定し、さらに同注解（注 20）において、固定資産の減価償却の方法として、(1)定額法、(2)定率法、(3)級数法、(4)生産高比例法が例示列挙されているだけです。これに対し IFRS は、将来の経済的便益の費消パターンは減価償却の方法に反映されるべきである、と規定しています。

(5) 「大規模検査費用」について：

<質問 5-1>

「大規模検査」かどうかの実際的な判断基準について教えてください。法律で強制されているような検査だけを想定しておけばいいですか？

<回答 5-1>（「参考書」22 ページ～23 ページの第 14 項を参照）

資産の認識要件を満たすものは資産計上することになります（11 ページ～14 ページの第 7 項「有形固定資産の認識要件」を参照）。

大規模検査費用は本体を使っていくために必要なものですから（検査をやらないと本体が使えない）、間接的な効果ではありますが資産性があるといえます。

質問の中の「判断基準」は重要性の問題であるといえます。例えば過去の検査実績をみて「1 億円以上の検査費用を資産計上する」あるいは損益に対する影響度を勘案して「500 万円以上の検査費用を資産計上する」というように、重要性の判断基準を決めることになります。

なお、これらの金額にはそれなりの理由が必要です。例えば、役員会に提出する管理資料は億円単位であるから 1 億円以上とした、などです。

例えば 20 万円未満は修繕費処理、というように税法を機械的・画一的に適用してはいけません。企業が独自の判断で決めなければいけないのです。

1 会計期間に大量に買うものについては、合計で判断することも必要になりますので（例：パソコン）、2 段階の判断基準を設定することもあります。

（6） 「資本的支出」について：

<質問 6-1>

日本基準では「価値を高めたり」「耐久性を増す」と認められる部分の金額を資産計上すべし、としています。IFRS では「非日常的な支出で有形固定資産の認識要件を満たすもの」は資産計上すべし、としていると考えられます。この場合の「非日常」の判断基準について教えてください。

<回答 6-1>（「参考書」18 ページ～20 ページの第 12 項を参照）

基本的には「修繕費は資産計上」という考え方であり、ただし、その内「日常的なものは費用処理してもよい、ということになると思います。ここで問題となるのは「日常的な」の具体的なイメージということになりますが、毎日の点検・維持作業に係るものであり、その中で発生する労務費、消耗品費、小さな部品費用などが「日常的な保守費用」ということになろうかと思えます。因みに IFRS の原文には「Costs of day-to-day servicing」と書かれています。

それでは文字通り「毎日」行うものでなければならないのか、週単位、月単位あるいは年単位ではどうか。これについては各企業の現状からその重要性により判断することになると思います。

（7） 「借入費用の取得原価算入」について：

<質問 7-1>

「意図した使用又は販売が可能となるまでに、相当の期間を要する資産（適格資産）」と規定されていますが、「相当の期間」とはどれくらいの期間のことですか？

<回答 7-1>（「参考書」111 ページの第 5 項を参照）

実態としては 1 年と考えられます。6 ヶ月間という意見もあります。

ある監査法人の資料には「6 か月を大幅に超える期間」という記述があるのですが、これに従えば 1 年程度ということになると思います。

無形資産（開発費）についてはその開発にかなりの期間を要すると思われるので、借入費用の資産計上を行うことがあろうかと思えますが、製造ラインの設置などでも 1 年を超えることは稀であろうと思われるので、借入費用の資産計上のケースはあまり多くないかも知れません。

<質問 7-2>

重要性がない金額については資産計上の必要はないと思われませんが、重要性の判断基準を教えてください。

<回答 7-2>

この質問に対しては先生からの直接的なお話はありませんでしたが、既述の各回答（特に回答1-1）の中で重要性の判断基準についてのお話がありましたので、それらをご参考にしていただければと思います（事務局 談）。

(8) 「資産除去債務」について：

<質問 8-1>

日本基準との違いについて教えてください。

<回答 8-2>（「参考書」32ページ～33ページの第18項を参照）

3つの点で違いがあります。

- 1) IFRSは「推定債務」も含めている（日本基準は、法律や契約等で義務付けられているものだけが対象）。
- 2) 将来の処分費用を現在価値に割り引くための割引率の扱いが異なる。
- 3) IFRSでは、棚卸資産の生産によって発生した資産除去債務は棚卸資産の取得原価に含める。

上記3)については、現在の日本の実務上も棚卸資産の原価に入れているのではないかと思います。

(9) 「売却目的で保有する非流動資産」について：

<質問 9-1>

今期末に上記資産として計上する場合に「今期分の減価償却費は計上しない」ということでいいですか？あるいは、売却の意思決定が行われた時期までの分は計上すべきでしょうか（月数按分で）？

<回答 9-1>

この質問は今回の勉強会の対象範囲からは外れているのですが、回答させていただきたいと思います。

資産は売るか使うかのどちらかです。売ると意思決定された時点で、使うことを前提とした会計処理は行わないこととなります。減価償却は使うことを前提にした会計処理ですから、売ると決定した段階で減価償却はストップします。

なお、減価償却費は売ると意思決定された時点までの月数按分で計上することにな

ります。「売却予定」の要件はかなり厳しく、次のような要件が必要です。

- 1) 最高経営意思決定機関（取締役会など）での決定。
- 2) 売却先が決まっている。
- 3) 売却価格が決まっている。

(10) その他：

<質問 10-1>

この制度にシステムが対応できるのでしょうか？

<回答 10-1>

制度会計で要求されているものをすべてシステム化すべきかについては、慎重に検討する必要があります。実際上あまり使わないものは必要ないと思われます。パッケージベンダーの場合には、ユーザーからの要望の声の大小で判断することになるのでしょうか。

(11) IFRS 全般についての中田先生からの補足説明

<「開始財政状態計算書」における有形固定資産の測定（資産計上額）について>

比較期間（IFRS 適用年度の前年度）の期首現在で作成する「開始財政状態計算書」における有形固定資産の計上額は、IFRS を遡及的に適用して再測定することが原則です。しかし、初度適用企業に対する免除規定として、次のものがあります。「みなし原価」に関するものですが、「初度適用企業は、ある有形固定資産項目を、IFRS に従った有形固定資産の取得原価又は償却後原価を算定する代わりに、IFRS 移行日現在の公正価値を算定し、みなし原価として用いることができる」

この有形固定資産の再測定に関する実務上の対応について以下に説明します。

企業現場では、重要でないものは税務上の簿価のままで計上できないかと、監査法人と交渉しています。遡及適用したくないからです。その際には、税務上の簿価を「公正価値」とみなせないか、という話になります（上記の免除規定を採用するために）。

耐用年数がかかり経過したものは、簿価がゼロに近くなっています。そして、そのような資産は現時点での予想売却価額から予想処分費用を引いた予想正味売却価額（≒公正価値）もかなりの少額であることが予想され、その金額は簿価に相当程度近いと推測されます。よって、簿価を公正価値とみなして免除規定を使用しても問題ないだろう、ということになるのです。

しかし、金額的に重要性のあるものや、最近購入したものについては、このような考え方の適用は難しく、遡及適用による再測定か別途、公正価値を算定しての再測定となります。また、土地については公正価値で評価してほしい、との監査法人からの指導もあるようです。なお、土地について減損処理を行っている場合には、その時の減損処理後の簿価を公正価値とみなしても良いようです。

以上