

2013 年

IFRS 財団：フレームワークに基づく IFRS 教材

ステージ 1 有形固定資産



本教材はIFRS財団の教育スタッフが作成したものであるが、国際会計基準審議会 (IASB) の承認を受けていない。本教材はIFRS教育を行う者に対するガイダンスとしてのみ意図されている。
IFRS 教育イニシアティブ に関する詳細情報については以下を参照されたい。
www.ifrs.org/Use+around+the+world/Education/Education.htm

本出版物の内容に関する著作権を含むすべての権利は IFRS 財団に属する。

コピーライト © 2013 IFRS 財団®

30 Cannon Street | London EC4M 6XH | United Kingdom | Telephone: +44 (0)20 7246 6410

Email: info@ifrs.org | Web: www.ifrs.org

注意書き: IFRS 財団、著者及び出版社は、本出版物の内容を信頼して行為を行うか又は行為を控えることにより個人及び／又は企業に生じる損失については、当該損失が過失により生じたものであれ他の原因によるものであれ、責任を負わない。本出版物で使用する個人名、会社名及び／又は場所名は架空の名称であり、実在の人物、企業又は場所に類似する場合であっても単なる偶然である。

使用権

IFRS 財団は教育を目的とする本教材の利用を奨励しているが、以下の利用規約に従って利用される必要がある。IFRS 財団の基準の利用に関する詳細情報については次参照されたい。 www.ifrs.org/IFRSs/Pages/IFRS.aspx

本教材の利用は(利用規約が示すように)料金の支払いを条件としていないが、IFRS 財団は随時利用規約を変更する権利を留保していることに注意されたい。

本教材の使用権(もしあれば)の失効事由:

- 本教材が陳腐化し、本教材の利用及び／又は本教材を利用可能とするのを中止する必要がある場合
- 利用規約に違反した場合

利用規約

1.1 本教材は教育的な指導を目的としてのみ利用され、利用規約に従って利用されるものとする。他の目的での利用を希望する場合、IFRS 財団による書面での許可が必要となるため、IFRS 財団に連絡されたい。

印刷物の利用

- 1.2 全体であれ一部であれ、本教材を複製し単独の印刷文書をして利用する場合を除き、本教材に記載された登録商標を利用又は複製してはならないほか、他の者に利用又は複製させてはならない。
- 1.3 誤解を避けるために付言するが、自身の文書に組み入れるために本教材の全部又は一部を利用する場合、本教材に記載された登録商標を利用又は複製してはならない。
- 1.4 登録商標は IFRS 財団と IASB の名称及びロゴを含むがこれらに限られない。
- 1.5 本出版物からの抜粋を、全体であれ一部であれ、印刷形式で複製する場合は、以下の事項を確認する。
 - 当該文書には著作権の確認が含まれている。
 - 当該文書には本教材の情報源は IFRS 財団である旨、記載されている。
 - 当該文書には適切な注意書きが記載されている。
 - 本教材の著者としての IFRS 財団のステータスが認識されている。
 - 当該抜粋は正確に示されている。
 - 当該抜粋は誤解のおそれのある文脈において使用されていない。

電子的利用

1.6 本教材の電子的利用に関する事項:

- 自身のウェブサイトを通じて本教材(の全部)を提供しようとする場合、IFRS 財団のウェブサイトへのリンクを張る場合にのみ可能となる。リンク方法の詳細については www.ifrs.org/Pages/Terms-and-Conditions.aspx 参照。
- 本教材の一部を自身の無料のウェブサイト又は教育コースのスライドバックに記載しようとする場合、1.5 に列挙された事項を遵守する必要がある。又、本教材に記載された登録商標を利用又は複製してはならないほか、他の者に利用又は複製させてはならない。
- 他の目的で本教材の一部を電子的に提供しようとする場合、IFRS 財団による書面での許可が必要となるため、[IFRS 財団](http://www.ifrs.org) に連絡されたい。

これらの利用規約に違反した場合、本教材の使用権(もしあれば)は直ちに停止され、IFRS 財団の判断により、それまでに作成した本教材の複写を返却又は破棄する必要がある。

出版及び著作権に関する事項は、下記に連絡されたい。

IFRS 財団出版部 | 30 Cannon Street | London EC4M 6XH | United Kingdom | Telephone: +44 (0)20 7332 2730 | Email:

publications@ifrs.org Web: www.ifrs.org

登録商標



IFRS 財団ロゴ、IASB ロゴ、IFRS for SMEs ロゴ、「Hexagon Device」、「IFRS 財団」、「eIFRS」、「IAS」、「IASB」、「IASC 財団」、「IASCF」、「IFRS for SMEs」、「IASs」、「IFRS」、「IFRSs」、「国際会計基準(International Accounting Standards)」及び「国際財務報告基準(International Financial Reporting Standards)」は IFRS 財団の商標である。

第 2 部: 教材

IFRS 財団・IFRS 教育イニシアティブ ディレクター Michael J C Wells

IFRS 財団・IFRS 教育イニシアティブ 元アカデミック・フェロー、西オーストラリア大学ビジネススクール会計学教授 Ann Tarca

本教材では、国際財務報告基準 (IFRS) の為のフレームワークに基づく教授方法について IFRS 財団等が主催した一連の研究会の出席者からの、及び多数の不特定のレビューワーによる査読からの、フィードバックとコメントが大いに役立てられている。

ステージ 1: 教材

この部では、ステージ 1 の授業 (勅許又は公認会計士向けの最初の財務報告に関する課程等) で使われる、有形固定資産の会計処理に関する教材を提供する。この教材には次のものが含まれる。

- IASB の「財務報告に関する概念フレームワーク」、IAS 第 16 号「有形固定資産」の主要な原則、及び IFRS for SMEs 第 17 章「有形固定資産」からの抜粋
- 受講生のためのノート。すなわち、有形固定資産の識別、認識、測定及び測定の中止に関する解説、設例及び論題、並びに有形固定資産の会計処理で用いる見積り及び判断の影響
- 学習指導の質問及び回答例

ステージ 1: 参考資料

以下の「概念フレームワーク」及び基準からの抜粋は、有形固定資産の会計処理に関する主要な概念と原則を受講生に提供するものである。著者は、受講生が本稿の複写を授業中及び考査時に利用できることと想定している。こうした常時参照を許可する方法は、受講生が IFRS の規定を学習して暗唱し、反復する設例を機械的にこなすのではなく、IFRS の要求事項を適用する能力を高めることに重点を置くことに整合したアプローチである。また、こうした方法の方が、経理が IFRS を適用しなければならず、アナリストが IFRS 財務諸表を解釈しなければならない「実社会」を反映している。さらに、IFRS の規定は変更される可能性があり、古い教材を暗記しても将来役に立たないおそれがある。

「概念フレームワーク」は、外部利用者の為の財務諸表について、その作成及び表示の基礎となる概念を定めたものである。また、IAS 第 16 号「有形固定資産」及び IFRS for SMEs 第 17 章「有形固定資産」は、有形固定資産の会計処理規定を定めたものである。

「概念フレームワーク」からの抜粋

目的

一般目的財務報告の目的は、現在の及び潜在的な投資者、融資者及び他の債権者が企業への資源の提供に関して意思決定を行う際に有用な、報告企業の財務情報を提供することである。それらの意思決定は、資本性及び負債性金融商品の売買や保有、並びに貸付金及び他の形態の信用の供与又は決済を伴う(「概念フレームワーク」OB2 項)。その他の「概念フレームワーク」の側面(報告企業概念、有用な財務情報の質的特性及び制約、財務諸表の構成要素、認識、測定、表示及び開示)は、その目的から論理的に生じるものである(「概念フレームワーク」OB1 項)。

財務報告書はかなりの部分が、正確な描写ではなく、見積り、判断及びモデルに基づいている。「概念フレームワーク」は、そうした見積り、判断及びモデルの基礎となる概念を定めている。その概念は、当審議会及び財務報告書の作成者の努力目標である(「概念フレームワーク」OB11 項)。

一般目的財務報告書

一般目的財務報告書は、報告企業の財政状態に関する情報を提供する。その情報とは、企業の経済的資源及び報告企業に対する請求権に係る情報である。また、財務報告書は、報告企業の経済的資源や報告企業に対する請求権に変化を及ぼす取引やその他の事象の影響に係る情報も提供する。両方の種類の情報が、企業への資源の提供に関する意思決定に有用なインプットを提供する(「概念フレームワーク」OB12 項)。加えて、企業のキャッシュ・フローに関する情報も、企業が将来の正味キャッシュ・インフローを生み出す能力を利用者が評価するのに役に立つ(「概念フレームワーク」OB20 項)。

財務業績

ある期間中の報告企業の財務業績に関する情報は、投資者及び融資者から追加的な資源を直接入手すること以外による経済的資源及び請求権の変動により反映されるものであるが、企業が正味キャッシュ・インフローを生み出す過去及び将来の能力を評価する際に有用である。当該情報は、報告企業が利用可能な経済的資源をどの程度増加させたのかを示すものであり、営業活動を通じて(投資者及び債権者から追加的な資源を直接入手することによってではなく)正味キャッシュ・インフローを生み出す能力を示す。(「概念フレームワーク」OB18 項)。

ある期間中の報告企業の財務業績に関する情報は、市場価格や金利の変動などの事象が、企業の経済的資源及び請求権をどの程度増減させ、それにより企業の正味キャッシュ・インフローを生み出す能力に影響を受けたかを示すこともある(「概念フレームワーク」OB19 項)。

質的特性

有用な財務情報の質的特性(目的適合性、表現の忠実性、比較可能性、検証可能性、適時性、及び理解可能性)は、現在の及び潜在的な投資者や融資者などの債権者が、報告企業の財務報告書(財務情報)に基づいて意思決定を行う際に最も有用となる可能性の高い情報の種類を識別する(「概念フレームワーク」QC1 項)。

財務情報が有用であるべきだとすれば、それは目的適合的で、かつ、表現しようとしているものを忠実に表現しなければならない(「概念フレームワーク」QC4 項)。目的適合性のある財務情報は、利用者が行う意思決定に相違を生じさせることができる(「概念フレームワーク」QC6 項)。¹ 完璧に忠実な表現であるためには、描写は 3 つの特性を有する。それは完全で、中立的で、誤謬がないということである(「概念フレームワーク」QC12 項)。

財務情報の有用性は、財務情報が比較可能で、検証可能で、適時で、理解可能であれば、補強される(「概念フレームワーク」QC4 項)。

加えて、情報の重要性を考慮しなければならない。情報は、その脱漏又は誤表示により、企業が表示する財務情報に基づいて利用者が行う意思決定に影響を与える可能性がある場合には、重要性がある。すなわち重要性とは、企業に固有の目的適合性の一側面である(「概念フレームワーク」QC11 項)。

構成要素

財務諸表は、取引や他の事象の財務的影響を、経済的特徴に従って大項目に分類することによって表現する。こうした大項目は、財務諸表の構成要素と呼ばれる。財政状態計算書の財政状態の測定に直接関係する構成要素は資産、負債及び持分である。包括利益計算書の業績の測定に直接関係する構成要素は収益及び費用である(「概念フレームワーク」第 4.2 項。著者により「貸借対照表」が「財政状態計算書」に、「損益計算書」が「包括利益計算書」に読み替えられている)。

資産とは、過去の事象の結果として企業が支配し、かつ、将来の経済的便益が企業に流入すると期待される資源をいう(「概念フレームワーク」第 4.4(a) 項)。資産に具現化された将来の経済的便益とは、企業への現金及び現金同等物の流入に直接的に又は間接的に貢献する潜在能力である(「概念フレームワーク」第 4.8 項)。

収益とは、当該会計期間中の資産の流入若しくは増価又は負債の減少の形をとる経済的便益の増加であり、持分参加者からの出資に関連するもの以外の持分の増加を生じさせるものをいう(「概念フレームワーク」第 4.25(a) 項)。

費用とは、当該会計期間中の資産の流出若しくは減価又は負債の発生形をとる経済的便益の減少であり、持分参加者への分配に関連するもの以外の持分の減少を生じさせるものをいう(「概念フレームワーク」第 4.25(b) 項)。

¹ 財務情報は、予測価値、確認価値、又はそれらの両方を有する場合には、意思決定に相違を生じさせることができる(「概念フレームワーク」QC7 項)。

IAS 第 16 号及び IFRS for SMEs からの抜粋 定義

IAS 第 16 号

有形固定資産とは、次の規準を満たす有形の資産をいう。

- (a) 財又はサービスの生産又は供給への使用、外部への賃貸、あるいは管理目的のために企業が保有するものであり、かつ
- (b) 一会計期間を超えて使用されると予想されるもの

(第6項)

IFRS for SMEs 第 17 章

有形固定資産とは、次の規準を満たす有形の資産をいう。

- (a) 財貨又はサービスの生産又は提供に使用する目的、外部へ賃貸する目的又は管理する目的で企業が保有するものであり、かつ
- (b) 一会計期間を超えて使用されると予想されるもの

(第17.2項)

認識

IAS 第 16 号

有形固定資産項目の取得原価は、次の場合に限り資産として認識しなければならない。

- (a) 当該項目に関連する将来の経済的便益が企業に流入する可能性が高く、かつ
- (b) 当該項目の取得原価が信頼性をもって測定できる。

(第7項)

IFRS for SMEs 第 17 章

(前略)企業は、以下を満たす場合に、かつ、その場合にのみ、有形固定資産項目の取得原価を資産として認識しなければならない。

- (a) 当該項目に関連する将来の経済的便益が企業に流入する可能性が高く、かつ
- (b) 当該項目の取得原価が信頼性をもって測定できる。

(第17.4項)

認識時点の測定

IAS 第 16 号

資産としての認識規準を満たす有形固定資産項目は、その取得原価で測定しなければならない。

(第 15 項)

取得原価とは、資産の取得時又は建設時において、当該資産の取得のために支出した現金若しくは現金同等物の金額、又は他の引き渡した対価の公正価値、あるいは他のIFRS(例えば、IFRS第2号「株式に基づく報酬」)の別段の要求事項に従って当初認識した資産に帰属する価額をいう。

(第6項)

IFRS for SMEs 第 17 章

企業は、有形固定資産項目を、当初認識時においては、その取得原価で測定しなければならない。

(第 17.9 項)

有形固定資産項目の取得原価は、認識日における現金価格相当額である。支払が通常の信用期間を超えて繰り延べられている場合、取得原価は将来の支払総額の現在価値である。

(第17.13項)

認識後の測定

IAS 第 16 号

企業は、第 30 項の原価モデル又は第 31 項の再評価モデルのいずれかを会計方針として選択し、当該方針を有形固定資産の 1 つの種類全体に適用しなければならない。

(第 29 項)

原価モデル: 資産として認識した後、有形固定資産項目は、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計上しなければならない。

(第 30 項)

再評価モデル: 資産として認識した後、公正価値が信頼性をもって測定できる有形固定資産項目は、再評価額(再評価日の公正価値から、その後の減価償却累計額及び減損損失累計額を控除した額)で計上しなければならない。再評価は、帳簿価額が報告期間の末日現在の公正価値を用いて算定した場合の帳簿価額と大きく異なるような頻度で定期的に行わなければならない。

(第 31 項)

減価償却

IAS 第 16 号

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。

(第 6 項)

資産の償却可能額は、耐用年数にわたって規則的な方法で配分しなければならない。

(第 50 項)

償却可能額とは、資産の取得原価(又は取得原価に代わる他の金額)から残存価額を控除した額をいう。

(第 6 項)

IFRS for SMEs 第 17 章

企業は、すべての有形固定資産項目をその当初認識後、取得原価から減価償却累計額及び減損²損失累計額を控除した価額で測定しなければならない。企業は、有形固定資産項目の日常的な維持管理費用を、当該費用が発生した期間の純損益として認識しなければならない。³

(第 17.15 項)

IFRS for SMEs 第 17 章

減価償却とは、資産の償却可能額を耐用年数にわたって規則的な方法で配分することをいう。

(用語集)

企業は、資産の償却可能額を耐用年数にわたって規則的な方法で配分しなければならない。

(第 17.18 項)

償却可能額とは、資産の取得原価又は取得原価に代わる(財務諸表上の)金額から残存価額を控除した額をいう。

(用語集)

資産の残存価額とは、資産の耐用年数が到来

² 減損についてはステージ 2 及びステージ 3 の教材で詳しく扱われる。また、減損に関する別の教材で十分に検討する。

³ IFRS for SMEs では再評価モデルは認められていない。

資産の残存価額とは、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当該資産の状態であったとした場合に、企業が当該資産を処分することにより現時点で得るであろう見積金額(処分費用の見積額を控除後)をいう。

(第6項)

ある有形固定資産項目の取得原価の合計額に比して重要な各構成部分は、個別に減価償却しなければならない。

(第43項)

耐用年数とは、次のいずれかをいう。

- (a) 資産が企業によって利用可能であると予想される期間
- (b) 企業が当該資産から得られると予想される生産高又はこれに類似する単位数

(第6項)

使用される減価償却方法は、資産の将来の経済的便益を企業が消費すると予想されるパターンを反映するものでなければならない。(第60項)

さまざまな減価償却方法が、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、用いられる可能性がある。こうした方法には、定額法、定率法及び生産高比例法が含まれる。定額法では、資産の残存価額が変化しない場合には、耐用年数にわたり一定額の費用が計上されることになる。定率法では、耐用年数にわたり、逡減的な費用が計上されることになる。生産高比例法では、予想される使用や生産高に応じて費用が計上されることになる。企業は資産に具現化された将来の経済的便益の予想される消費のパターンを最も密接に反映する方法を選択する。適用する方法は、将来の経済的便益の予想される消費のパターンに変更がない限り、每期継続して適用する。(第62項)

し、耐用年数の終了時点で予想される当該資産の状態であったとした場合に、企業が当該資産を処分することにより現時点で得るであろう金額(処分費用の見積額を控除後)をいう。

(用語集)

有形固定資産項目の主要な構成部分に係る経済的便益の消費パターンが著しく異なっている場合、企業は当該資産の取得原価を当該主要構成部分に配分の上、その構成部分ごとに個別にその耐用年数にわたり減価償却しなければならない。その他の資産は、単一の資産として耐用年数にわたり減価償却しなければならない。採石場や埋立現場のような例外もあるが、土地は耐用年数が無限であり、それゆえ、減価償却は行われない。

(第17.16項)

耐用年数とは、資産が企業によって利用可能であると予想される期間、又は企業が当該資産から得られると予想する生産高又はこれに類似する単位数をいう。

(用語集)

企業は、資産の将来の経済的便益が消費されると予想するパターンを反映する減価償却方法を選択しなければならない。可能な減価償却方法には、定額法、定率法及び生産高比例法のような使用量に基づいた方法がある。

(第17.22項)

ある期間の減価償却費は、通常は純損益に認識される。しかし、時には、資産に具現化された将来の経済的便益が、他の資産の製造に吸収されることがある。このような場合、当該減価償却費は、当該他の資産の取得原価の一部を構成し、その帳簿価額に含められる。例えば、製造工場及び設備の減価償却費は、棚卸資産の加工費に含められる(IAS 第 2 号参照)。同様に、開発活動に使用される有形固定資産の減価償却費は、IAS 第 38 号「無形資産」に従って認識する無形資産の取得原価に含めることができる。
(第 49 項)

減損

IAS 第 16 号

企業は、有形固定資産項目が減損しているかどうかを判定するために、IAS 第 36 号「資産の減損」を適用する。同基準は、企業が資産の帳簿価額をどのように見直すか、資産の回収可能価額をどのように算定するのか、及び減損損失の認識又は戻入をいつ行うのかを説明している。
(第 63 項)

認識の中止

IAS 第 16 号

有形固定資産項目の帳簿価額は、次の時点で認識を中止しなければならない。

- (a) 処分時
 - (b) その使用又は処分から将来の経済的便益が何ら期待されなくなった時
- (第 67 項)

有形固定資産項目の認識の中止から生じる利得又は損失は、当該資産項目の認識中止時に純損益に含めなければならない(後略)。利得は収益に分類してはならない。
(第 68 項)

その他

上記に加え、企業は IFRS 又は IFRS for SMEs の他の規定により要求されるか又は容認される場合を除き、資産と負債を又は収益と費用を相殺してはならない(IAS 第 1 号第 32 項及び IFRS for SMEs 第 2.52 項を参照)。

各期間の減価償却費は、純損益に認識しなければならない。ただし、本基準の他の章で資産の原価の一部として認識することを要求されている場合を除く。例えば、製造に係る有形固定資産の減価償却費は、棚卸資産に含められる(第 13 章「棚卸資産」参照)。
(第 17.17 項)

IFRS for SMEs 第 17 章

各報告日において、企業は、第 27 章「資産の減損」を適用して有形固定資産項目又は項目のグループが減損しているか否か、及び減損している場合に減損損失をどのように認識し測定するかを決定しなければならない。第 27 章では、企業が資産の帳簿価額をいつどのように見直すか、資産の回収可能価額をどのように算定するか、及び減損損失の認識又は戻入をどのような場合に行うのかを説明している。
(第 17.24 項)

IFRS for SMEs 第 17 章

企業は、次の時点で有形固定資産項目の認識の中止をしなければならない。

- (a) 処分時
 - (b) その使用又は処分から将来の経済的便益が何ら期待されなくなった時
- (第 17.27 項)

企業は、有形固定資産項目の認識の中止による利得又は損失を、当該資産項目の認識中止時に純損益に認識しなければならない(後略)。企業は、このような利得を収益に分類してはならない。
(第 17.28 項)

ステージ 1: 受講生のためのノート

一部の企業(特に製造業者や小売業者)にとっては、財政状態計算書において有形固定資産が重要な資産であることが多い。⁴ 同様に、そうした企業にとっては、包括利益計算書において減価償却費(有形固定資産の潜在用役力の消費に等しい)が重要な項目であることが多い。従って、企業の有形固定資産について、目的適合性があり(すなわち利用者の意思決定に違いをもたらすことができること)、かつ忠実に表現された情報(すなわち完全で、中立的であり、誤謬がない情報)は、現在の及び潜在的な投資者や融資者などの債権者が報告企業について決定⁵を下す際に有用となる可能性がある。企業の有形固定資産に関して、IFRS 及び IFRS for SMEs に従って目的適合性がありかつ忠実に表現された情報を提供するには、判断が必要とされることが多い。

有形固定資産の識別

有形固定資産とは、次の規準を満たす有形の資産である。

- (a) 財又はサービスの生産又は供給に使用するため(財の生産に使用される例:車の生産ラインで使われる機械)(財の供給に使用される例:小売業者が販売場所で使う設備)(サービスの供給に使用される例:建築士の道具)、外部へ賃貸するため(例:レンタカー会社のレンタカー車両)、あるいは管理目的のために(例:企業の管理部門で使われるコンピューター機器)企業が保有するものであり、かつ
- (b) 一会計期間を超えて使用されると予想されるもの
(IAS 第 16 号第 6 項に例を加えている)

上記の定義から分かるように、有形固定資産は生産過程に直接的に関係していなければならないわけではない。事業の管理機能や販売機能で使用されることもある。

多くの場合、有形固定資産項目の識別は難しくはない。最初に、その項目が報告企業の資産であるかどうかを判断し、次に、その資産が有形固定資産項目であるかどうかを判断しなければならない。

注: 以下の例は比較的単純であるが、受講生がステージ 2 に進むにつれて例示は複雑になり、判断が必要となる。

例 1: 生産設備

ある企業が粘土を煉瓦にするために、焼成工程で使う窯を購入した。この煉瓦メーカーは、窯を廃棄するまで 10 年程度は効果的に稼働させることができると予想している。

1 つ目の疑問—この窯は資産か？

⁴ 機械集約型の製造業者に触れる機会がほぼない又は全くない受講生は、機械集約的な工場の見学又は仮想見学を行うことが推奨される。仮想見学の多くはインターネット上で自由に行うことができる。

⁵ それらの意思決定には、資本性及び負債性金融商品の売買や保有、及び貸付金や他の形態での信用の供与や決済がある(「概念フレームワーク」OB2 項)。

9 | © IFRS 財団。本教材はガイダンスとしてのみ意図されており、本教材で示された見解は著作者のものであるが、著作者は当該内容の妥当性に関する保証を一切行わない。IFRS 財団及び IASB の公式な立場は徹底的なデュー・プロセスと審議を経て初めて決定される。

資産とは、過去の事象の結果として企業が支配し、かつ、将来の経済的便益が企業に流入すると期待される資源をいう(「概念フレームワーク」第 4.4(a) 項)。

この窯はメーカーの資産である。すなわち、メーカーが購入した(過去の事象)物的資源(このケースでは鋼鉄およびコンクリートの構造物)であり、メーカーの裁量(支配)で煉瓦を造るのに使用され、その売却は顧客からメーカーへキャッシュ・フローの流入(将来の経済的便益)をもたらすと予想されるからである。

2 つ目の疑問—この窯である資産は有形固定資産項目か？

メーカーの窯は、明らかに有形固定資産項目の定義を満たしている。すなわち、物理的の形状があり(有形であり)、成型された粘土を煉瓦に変えるのに使用され(生産に使用するために保有され)、10 年程度(一会計期間を超えて)使用できると予想されている有形固定資産項目である。

結論

この窯は煉瓦メーカーの有形固定資産項目である。

例 2: 小売店

煉瓦メーカーは、自社の種々の煉瓦を潜在的な顧客が見るのに便利な場所に位置し、そこで注文することのできるショールームを購入した。メーカーは、このショールームから煉瓦を 30 年前後にわたり販売することを考えている。

1 つ目の疑問—このショールームは資産か？

ショールームはメーカーの資産である。すなわち、メーカーが購入した(過去の事象)物的資源(煉瓦、モルタル、木材、及びガラスの構造物)であり、メーカーの裁量(支配)で煉瓦の販売のために使用される。また、ショールームから煉瓦が販売されることにより、顧客からメーカーへキャッシュ・フローの流入(将来の経済的便益)がもたらされると予想される資産である。

2 つ目の疑問—このショールームは有形固定資産項目か？

煉瓦メーカーのショールームは、明らかに有形固定資産項目の定義を満たしている。すなわち、煉瓦、モルタル、木材、及びガラスで造られており(有形であり)、潜在的顧客に煉瓦を販売するために使用され(財の供給に使用するために保有され)、30 年前後(一会計期間を超えて)使用できると予想されている有形固定資産項目である。

結論

このショールームは煉瓦メーカーの有形固定資産項目である。

例 3: 管理ビル

煉瓦メーカーは、事業を管理運営するためにビル(本社ビル)を購入した。この本社ビルで、経理や人事などの管理社員を収容する。メーカーは、このビルを 50 年程度にわたり使用することを考えている。

1 つ目の疑問—このビルは資産か？

本社ビルはメーカーの資産である。すなわち、メーカーが購入した(過去の事象)物理的資源(煉瓦、モルタル、木材、及びガラスの構造物)であり、メーカーの裁量(支配)で事業の運営に不可欠な仕事をする経理や人事などの管理社員を収容する。また、その結果、顧客からメーカーへのキャッシュ・フローの流入(将来の経済的便益)に(間接的ではあるが)寄与することが予想される資産である。言い換えれば、最終的に煉瓦の販売により顧客から現金を受領することに間接的に寄与する管理社員を、本社ビルは収容している。

2 つ目の疑問—この本社ビルは有形固定資産項目か？

煉瓦メーカーの本社ビルは、明らかに有形固定資産項目の定義を満たしている。すなわち、煉瓦、モルタル、木材、及びガラスで造られており(有形であり)、事業の運営を管理する社員を収容するために使用され(管理する目的で保有され)、50 年程度(一会計期間を超えて)使用できると予想されている有形固定資産項目である。

結論

本社ビルは、煉瓦メーカーの有形固定資産項目である。

例 4: 自動車小売業者の販売車両

ある企業が自動車を多数所有している。その大半が、企業の通常の事業活動として一般に販売するために保有されている車両である。残りの車両は、企業の被雇用者である販売員が、潜在的顧客の発掘と販売促進のために 5 年間使用する。

1 つ目の疑問—この自動車は販売目的資産か？

販売される予定の自動車は小売業者の資産である。すなわち、小売業者が購入した(過去の事象)物理的資源であり、メーカーの裁量(支配)で販売される。また、この自動車の販売により、顧客から小売業者へキャッシュ・フローの流入(将来の経済的便益)がもたらされると予想される資産である。

2 つ目の疑問—この自動車は販売目的の有形固定資産項目か？

販売される予定の自動車は、有形固定資産項目の定義を満たしていない。有形資産ではあるが、自動車小売事業という通常の事業の範囲で販売用に保有されている(財又はサービスの生産又は供給に使用するため、外部へ賃貸するため、あるいは管理目的のために保有されているものではない)。また、販売は一会計期間内に行われることが予想される。

結論

販売目的の自動車は、小売業者の有形固定資産項目ではない。

注: 車両は小売業者の棚卸資産である。

1 つ目の疑問—小売業者の販売員が使う自動車は資産か？

販売員の使用目的で保有される自動車は、小売業者の資産である。すなわち、小売業者が購入した(過去の事象)物理的資源であり、メーカーの裁量(支配)で顧客開拓

のために使用される。また、このような事業活動により、顧客から小売業者へキャッシュ・フローの流入(将来の経済的便益)がもたらされると予想される資産である。

2 つ目の疑問—小売業者の販売員が使う自動車は有形固定資産項目か？

販売員が使う自動車は明らかに有形固定資産項目の定義を満たしている。すなわち、有形であり、潜在的な顧客を開拓するために使用され(財の供給のために保有され)、5年間(一会計期間を超えて)使用されると予想される有形固定資産項目である。

結論

小売業者の販売員が使う自動車は有形固定資産項目である。

有形固定資産に関する有用な情報

現在の及び潜在的な投資者や債権者にとって、企業の有形固定資産に関して及び当該資産の変更に関してどの様な情報が有用かを検討する場合、次のような質問事項が考えられる。

有形固定資産を取得する経済的根拠は何か。つまり、なぜメーカーは工場を買うのだろうか、なぜ小売業者は小売店舗を買うのだろうか、なぜサービス業の多くの企業は事業運営のためにビルを買うのだろうか。また、こうした企業は自社の有形固定資産からどの様に正味キャッシュ・フローを生み出すのだろうか。

現在の及び潜在的な投資者や融資者などの債権者が、報告企業との間の資本性及び負債性金融商品の売買や保有、並びに貸付金や他の形態での信用の供与や決済に関して決定を行う場合、企業の有形固定資産に関するどの様な情報が意思決定に相違をもたらすと考えられるか。例えば、重要な有形固定資産を保有する企業の持分を購入することを検討している場合、その企業が見込む将来正味キャッシュ・インフローを評価する際に最も有用であると思われるのは、どの様な情報だろうか。

その情報は、忠実に表現されることが可能だろうか(すなわちその情報は完全で、中立的であり、誤謬がない情報だろうか)。

論題

以下の4つの各設定について、(a)(b)の質問に答えよ。

(a) 企業の有形固定資産に関して、どの様な情報が有用であるか考えるか。

(b) どうしてその情報が有用であるかと思うのか。

設定1: 機械集約的な製造業者の持分を購入するかどうかを検討している。

設定2: コンピューター・プログラムを開発する企業への融資を更新するかどうかを検討している。その企業の唯一の重要な有形固定資産項目は、そこで事業の運営を行う自社ビルである。

設定3: 製造した封筒をあるメーリングハウス(DM 発送業者)に信用販売することを検討している。メーリングハウスの唯一の重要な有形固定資産項目は、そこで事業の運営を行う自社ビルである。

設定 4: 10 年以上保有している畜産企業の持分を売却するかどうかを検討している。その企業の唯一の重要な有形固定資産項目は、40 年以上前に購入した農地である。近年、その農地の周りは、急速に発展する新興経済国の金融センターとなっている。

有形固定資産の認識

認識の原則では、次の時に有形固定資産項目を資産として認識する(すなわち、財政状態計算書に計上される)。

- (a) 当該項目に関連する将来の経済的便益が企業に流入する可能性が高く、かつ
 - (b) 当該項目の取得原価が信頼性をもって測定できる。
- (IAS 第 16 号第 7 項)

大抵の場合、有形固定資産項目を認識するタイミングを決定するのは難しくはない。

1 つ目の認識規準は、通常次の時に満たされる。すなわち、企業が有形固定資産を取得する究極の目的は、資産の使用により直接的に(例えば財・サービスの生産のために機械を購入することにより)又は間接的に(例えばキャッシュ・インフローをもたらす事業の管理運営社員を本社ビルで収容することにより)収益を上げることであるため、当該有形固定資産が資産の定義を最初に満たした時点(上記を参照)である。言い換えれば、有形固定資産の使用により経済的便益が企業に流入する可能性が高くなければ、経営者はその有形固定資産を通常は購入しない。場合によっては、経済的便益が企業に流入する「可能性が高い(probable)」かどうかを決めるのに重要な判断を伴うことがある。

2 つ目の認識規準は、取得原価が信頼性をもって測定できることであるが、この認識規準も、通常は当該有形固定資産が資産の定義を最初に満たした時に、満たされる。場合によっては、有形固定資産項目の取得原価が正確に測定できることがある(例えば管理社員が使用する使用可能な状態にあるコピー機を、その受領時に CU(資金単位)1,200 の現金と交換に決済して入手する場合など)。

その他の場合では、取得原価は見積りを算定しなければならない。例えば、煉瓦メーカーが、自社の煉瓦の販促を目的としたショールームとして使用するために建設する小売店の取得原価には、多くの見積りが含まれるだろう。その建設に使用した自社製造の煉瓦の取得原価には、例えば窯の減価償却費を含む固定製造間接費の配賦などの、多数の見積りが含まれる。IAS 第 23 号「借入費用」に沿った配賦される借入費用も、見積る必要があるだろう。合理的な見積りを用いることは財務諸表の作成に不可欠であり、その信頼性を損なうものではないことを念頭に置いておくことは大切である(「概念フレームワーク」第 4.41 項を参照)。従って、そのような見積りは、項目を資産として認識することを妨げるものではない。

有形固定資産の測定

有形固定資産項目は、当初取得原価で測定される。通常、有形固定資産項目の取得原価の測定は難しくはない。煉瓦メーカーが、使用可能な状態にある窯を販売業者の納入時に CU1,200 の現金と交換に購入する場合、窯の取得原価は支払った現金額となる。

次の仕訳により、納入時に窯を計上する。

(借)資産—有形固定資産:窯	CU1,200
(貸)資産—現金	CU1,200

購入した窯の取得原価を当初認識時に支払った現金にて計上

窯を「通常の」信用条件で購入した場合には⁶、次の仕訳により納入時に窯を計上する。

(借)資産—有形固定資産:窯	CU1,200
(貸)負債—営業債務	CU1,200

信用購入した窯の取得原価を当初認識時に計上

しかし、煉瓦メーカーが社員が使用する窯をオーダーメイドで(特注とも言われる)建設した場合には、取得原価の算定は難しくなる。取得原価を忠実に表現する金額になるためには、特注した窯の取得原価を示すものを特定することが大切である。取得原価には、例えば建設で使用された直接材料、労務費、整地費用、据付費用、組立費用、及び機能のテスト費用などの、窯を経営者が意図した方法で稼働可能にするために必要な場所及び状態に置くことに直接起因するすべての費用が含まれる。自家建設した項目の取得原価の構成部分の中には、重要な見積りやその他の判断が必要となるものがある(上記の認識に関するノートで述べた通りである)。

有形固定資産項目は、とりわけ項目の取得原価が信頼性をもって測定できる場合にのみ認識することができるため、当初認識の取得原価は容易に算定できるはずである(そうでない場合、当該資産は認識要件を満たさないことになる)。

有形固定資産項目(大半の土地を除く)には、経済的に使用可能であることが予想される有限の期間か、又は項目から獲得できることが予想される有限の生産量がある。その結果、有形固定資産項目の取得原価は、項目が企業に消費されるにつれて、費用として(又は、例えば仕掛品や完成品の形での棚卸資産など、他の資産の取得原価の一部として)認識される。例えば、企業が廃棄するまでに100個の製品を作ることが予想される⁷機会のためにCU1,000を支払い、減価償却費CU10(CU1,000の100分の1)が生産された各棚卸資産(個別資産)の取得原価に配分される。つまり、機械を使用して最初の製品を生産すると、機械の将来の潜在用役力が100個から99個に減る。その結果、その製品を生産するのに「消費」された機械の取得原価であるCU1,000の100分の1(CU10)が、機械の帳簿価額から差し引かれて、生産された製品(棚卸資産)の取得原価に算入される。CU10の減価償却費は、機械の潜在用役力が100個から99個に減じたことを表している。

次の仕訳により、棚卸資産の生産過程で「消費された」機械の取得原価を計上する。

⁶ 窯を、将来のある日に金額を支払う信用取引により入手した場合(通常の信用条件の範囲ではない)には、窯の取得原価は入手日に支払われたであろう現金価額に相当する額である。

⁷ 注: 機械の総生産量の見積りは、経営者が行う判断である。

(借)資産—棚卸資産

CU10

(貸)資産—減価償却累計額:機械

CU10

棚卸資産の生産で消費した機械の潜在用役力の計上

別の方法として、企業が(機械が生産した製品の販売によってではなく)機械の売却によってその帳簿価額を部分的に回収することを考える場合、例えば(100 個製品を生産して廃棄するのではなく)80 個製品を生産した後に機械を売却する場合、機械の売却により回収されることが予想される金額は、製品の生産過程で消費されないため、減価償却費から除かれる。その結果、使用に伴い減価償却費に配分される機械の金額は、減少する。別の言い方をすれば、企業が将来、それ以上有形固定資産項目を使用しないと考えた時に売却することを予定すると仮定する。この場合、機械の取得原価の一部は、機械の売却により回収できることが予想される。当初の取得原価と残存価額の差額は、資産の使用に伴い消費され、便益が消費されるのにつれて減価償却費として(上述の通りに)認識しなければならない。機械の売却により回収できることが予想される、機械の取得原価の一部が残存価額であり⁸、取得原価から残存価額を引いた額が償却可能額(使用により消費されることが予想される取得原価であり、使用に伴い減価償却される額)である。この例では、機械の取得原価のうち CU120 が売却により回収できると予想される。その結果、減価償却費 CU11 (取得原価 CU1,000—残存価額 CU120 である償却可能額 CU880 の 80 分の 1)が、生産した各棚卸資産(それ自体で個別資産)に配分され、帳簿価額の残余额は機械の売却時に認識が中止される。機械の耐用年数は 80 個、すなわち資産から獲得できると予想される生産個数(又はその他の場合では資産が企業によって使用可能な期間)である。

再評価モデル

これまでのノートでは、当初認識後の有形固定資産を測定する取得原価モデルについて説明してきた。

しかし、公正価値が信頼性をもって測定できる有形固定資産は、当初認識後に再評価モデルを用いて測定することができる(これは会計方針の選択である。IAS 第 16 号第 31 項を参照)。公正価値とは現在の測定値、すなわち、測定日時点で市場参加者間の秩序ある取引において資産を売却するために受け取るであろう価格又は負債を移転するために支払うであろう価格をいう(IAS 第 16 号 6 項)。再評価モデルを使用する場合、資産の帳簿価額は、再評価日の公正価値からその後の減価償却累計額及び減損損失累計額を控除した金額である。再評価は、この帳簿価額が報告期間の末日の公正価値と大幅に異なるような頻度で定期的に行わなければならない。再評価モデルの使用は、資産の市場価格の変動に関する情報を、現在の及び潜在的な投資者及び融資者に提供する。「概念フレームワーク」OB18 項及び OB19 項では、そのような情報が「企業の将来キャッシュ・フローを生み出す能力を判断するのに有用となる可能性がある」と言明している。

有形固定資産の認識の中止

⁸ 注：有形固定資産項目の残存価額の見積りは、見積り及び判断と頭書きされる箇所で詳しく述べる。本教材のステージ 2 で更に包括的に扱う。

これまでのノートで説明したように、項目を認識する(財政状態計算書に計上する)ためには、資産の定義と有形固定資産の認識要件の両方を満たさなければならない。資産が財政状態計算書から除かれる時、その認識は中止される。一般には、資産が売却される時に認識が中止される。

機械の帳簿価額が CU120 の時に CU130 で売却する場合、機械(資産)の帳簿価額 CU120 の認識を中止して、現金(資産)の増加 CU130 を認識し、包括利益計算書において収益 CU10(有形固定資産売却益とされる)を認識する。収益を総額(CU130)ではなく純額(CU10、CU130-CU120)で認識するのは、相殺を容認しない IFRS 一般原則の例外である(IAS 第 1 号第 32 項)。⁹

例 5: 運搬車両の売却

ある企業が 20X1 年 12 月 31 日に帳簿価額 CU40,000 の運搬車両を CU100,000 の現金と交換に処分した。

この運搬車両の認識を中止する仕訳はどうなるか？

(借) 資産－現金	CU100,000
(貸) 資産－有形固定資産: 車両	CU40,000
(貸) 収益－損益: 有形固定資産売却益	CU60,000

現金と交換に売却した運搬車両の認識の中止

例 6: 機械の廃棄

ある企業が 20X1 年 12 月 31 日に帳簿価額 CU40,000 の機械を廃棄した。機械から得られると予想される以降の将来キャッシュ・フローはない。

この機械の認識を中止する仕訳はどうなるか？

⁹ IAS 第 16 号の結論の根拠 BC35 項でこの問題が扱われている。

当審議会は、企業は物品の販売からの収益についての認識原則を有形固定資産項目の処分による利得の認識に適用するべきであると結論付けたが、これに対応する損益計算書の表示方法は異なるべきであると結論付けた。当審議会は、財務諸表の利用者は企業の過去の業績及び将来のキャッシュ・フローの予測の評価において、これらの利得と企業の通常の活動における物品の販売から得られる収入とを異なる形で考慮するであろうと結論付けた。これは、物品の販売からの収益は通常、有形固定資産項目の売却の利得よりも経常的に同程度の金額が発生する可能性が高いからである。したがって、当議会は、企業は有形固定資産の項目の処分による利得を収益として分類すべきではないと結論付けた。

(借)費用－損益:減損損失	CU40,000
(貸)資産－有形固定資産:機械 廃棄された機械の認識の中止	CU40,000 ¹⁰

例7: 土地の收容

A 国政府が 20X1 年 12 月 31 日に、企業が肉牛の放牧地として使用していた帳簿価額 CU40,000 の土地を無償で收容した。

この土地の認識を中止する仕訳はどうか？

(借)費用－損益:有形固定資産收容損	CU40,000
(貸)資産－有形固定資産:土地 收容された土地の認識の中止	CU40,000

見積り及び判断

大半の場合、財務報告書は現実を正確に描写するものではなく、見積り、判断及びモデルに基づいている(「概念フレームワーク」OB11 項)。企業の有形固定資産に関して目的適合性のある情報を提供するには、見積り及び判断を行うことが必要となる。例えば、有形固定資産項目(特に自家建設した項目)の取得原価の測定には、多くの見積りが必要とされる。事後の減価償却の配分には、さらに次の様な見積りと判断が伴う。

- 資産の取得原価を主要な特定の構成部分に配分する。
- 最も適切な減価償却方法を決定する。
- 耐用年数を見積る。
- 残存価額を見積る。

有形固定資産項目の主要な構成部分について、その経済的便益の消費パターンが大幅に異なる場合又は耐用年数が異なる場合(あるいはその両方の場合)には、企業は当初の取得原価を主要な構成部分に配分し、個別にその耐用年数にわたり減価償却する。例えば、航空機の機体とエンジンの耐用年数が異なる場合(機体の見積耐用年数は 20 年、一方エンジンの見積耐用年数は 5,000 飛行時間)、これら 2 つの構成部分は個別に減価償却するのが適切であると思われる。なぜなら、近似法(項目全体について加重平均した耐用年数など)により航空機全体を減価償却するのは、別個の部品が持つ潜在用役力の消費を忠実に表現する減価償却にならないからである。有形固定資産の帳簿価額を、減価償却費を計算する目的に限り、個別の構成部分に分解する場合は、上述のように各構成部分を個別の資産であるかのように扱う。このことは、構成部分が廃棄又は売却される場合には、構成部分の帳簿価額は「評価減」され(費用として認識され)、代替物の取得原価は項目の個別の構成部分として扱われることを示唆する。

¹⁰ 注: 例 4 の補足で述べたように、減価償却累計額について別の元帳勘定が設定されている場合には、この金額は 2 つの仕訳により表示されることになる。すなわち、貸方に資産-有形固定資産:機械 取得原価、借方に資産-有形固定資産:機械 減価償却累計額となる。

企業は、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想されるパターンを反映する減価償却方法を使用しなければならない。そうした方法には、(上記で説明した)定額法、定率法及び生産高比例法のような使用量に基づいた方法がある。

「耐用年数」とは、資産が企業によって利用可能であると予想される期間のことである。従って、耐用年数が、単一又は複数の使用者により経済的に使用可能であると予想される期間である資産の経済的耐用年数より、短いことがある(長いことはあり得ない)。例えば、ある企業がコピー機を(購入日より)2年間使うことを予想しているが、単一又は複数の使用者により5年間使える可能性がある場合には、コピー機の耐用年数は2年であり、経済的耐用年数は5年であると言える。資産の耐用年数が経済的耐用年数より短い場合には、資産の帳簿価額の一部が(企業自身の使用によってではなく)他者に売却することにより回収することができる可能性がある(通常はできる)ため、相当する残存価額があると考えられる。

有形固定資産項目の残存価額は次の様に算定する。もし今、その項目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であったとした場合、企業が項目を売却することにより現時点で得る(処分費用の見積額を控除後)のは何か。当該項目に関して活発な市場がない場合には、残存価額を見積るために判断が用いられる。

例 8: 有形固定資産の減価償却

ある企業が 20X1 年 1 月 1 日に機械を購入し、CU1,100 の取得原価で当初認識した。当初認識時に、機械の耐用年数は 5 年、残存価額は CU100 と見積られた。これらの見積りはその後の各報告日(企業の報告日である 12 月 31 日)において確認されている。20X1 年 12 月 31 日時点の、IFRS 第 13 号「公正価値測定」に準拠して測定した機械の公正価値は CU1,300 である。20X2 年 12 月 31 日に終わる期間の減価償却費を計上する仕訳は、次の通りである。

(a) 当初認識後の測定に原価モデルを使用していた場合

(借)費用－損益:有形固定資産の減価償却費	CU200 ¹¹
(貸)資産－減価償却累計額－有形固定資産	CU200
20X2 年の減価償却費の計上	

(b) 当初認識後の測定に再評価モデルを使用していた場合

¹¹ CU200 の減価償却費は、資産の取得原価を CU1,100、見積残存価額を CU100、見積耐用年数を 5 年、20X2 年に「使い切った」資産の潜在用役力を 1 年とした場合に、 $(CU1,100 - CU100) \div 5 \text{年} \times 1 \text{年} = CU200$ と計算される。

(借)費用－損益:有形固定資産の減価償却費	CU300 ¹²
(貸)資産－減価償却累計額－有形固定資産	CU300
20X2年の減価償却費の計上	

IFRS を適用していない国や地域では、特定の有形固定資産項目に対する償却率が強制的に規定されている場合がある。上記の情報を用いて、項目の取得原価全額が現地の GAAP に準じて 24 箇月にわたり均等に減価償却費として認識されなければならないと仮定すると、仕訳は次の様になる。

(借)費用－損益:有形固定資産の減価償却費	CU550 ¹³
(貸)資産－減価償却累計額－有形固定資産	CU550
20X2年の減価償却費の計上	

質問－IFRS 又は現地の GAAP のどちらが、「概念フレームワーク」に規定された様な財務報告の目的をより満たしているだろうか？

論題: 重要性

財務諸表が百万単位の CU で表示される、大規模で、上場しており、かつ収益性の高い多国籍企業が、取得原価が CU100 未満の個々の有形固定資産項目を費用として当初認識する会計方針を採用している。

この会計方針は IFRS に違反するだろうか？

¹² CU300 の減価償却費は、資産の再評価額が CU1,300、見積残存価額を CU100、再評価後の残存見積耐用年数を 4 年、20X2 年に「使い切った」資産の潜在用役力を 1 年とした場合に、 $(CU1,300 - CU100) \div 4 \text{年} \times 1 \text{年} = CU300$ と計算される。

¹³ CU550 の減価償却費は、 $CU1,100 \div 24 \text{箇月} \times 12 \text{箇月} = CU550$ と計算される。

ステージ 1: 学習指導

ある企業が、乗客及び乗客の車と荷物を本島と離島の間で輸送するためのフェリーを所有し運営している。フェリーによるサービスの提供は、その企業の本業である。

企業は 20X1 年 1 月 1 日に、新しいフェリーを現金 CU1,000,000 で購入した。そのフェリーは、主要構造(配分後の取得原価 CU800,000)及びエンジン(配分後の取得原価 CU200,000)の、主に 2 つの構成部分でできている。

企業の経営者は、フェリーを 20 年運転した後に廃棄することを考えているが、エンジンについては 10 年運転した後に交換することを考えている。(10 年使用した後の)古いエンジンと、(20 年使用した後の)代替エンジンの付いたフェリーの何れから、廃棄時に収益を得ることは予想されない。フェリーの輸送能力は、20 年の経済的寿命の間一定である。

20X4 年 12 月 31 日に、嵐によってエンジンが深刻な損傷を受け、企業はこのエンジンを廃棄することにした。翌 20X5 年 1 月 1 日に、CU300,000 を費やしてエンジンを交換した。この新しいエンジンは、フェリーの残存見積耐用年数にわたり稼働し、その後エンジンはフェリーと共に廃棄される予定である。

20X5 年 12 月 31 日に、企業は予定外の申し出に応じて、フェリーを CU910,000 で処分した。

Part A:

潜在的な投資者は、企業のフェリーに関してどのような情報が有用であると思うだろうか。また、あなたはなぜその情報が有用であると思うのか。

Part B:

フェリーは企業の資産だろうか。

Part C:

フェリーが有形固定資産の定義をどの様に満たしているか説明せよ。

Part D:

フェリーについて、20X1 年 1 月 1 日から 20X5 年 12 月 31 日までの会計帳簿に記録する、原価モデルを使用した場合の仕訳を作成せよ。

Part E:

企業の経営者がフェリーの会計処理で行うと思われる見積りと判断をリストにせよ。

ステージ 1: 学習指導の質問に対する回答例

Part A:

潜在的な投資者は、企業のフェリーに関してどのような情報が有用であると思うだろうか。また、あなたはなぜその情報が有用であると思うのか。

潜在的な投資者は、フェリーを所有し運営する企業の持分を買うかどうかを決断しなければならない。潜在的な投資者は、この意思決定のために、企業に対する投資から得られる潜在的なリターンを評価する。潜在的なリターンは、企業の将来正味キャッシュ・インフローに対する見通しに左右される。従って、潜在的な投資者は、企業に流入する将来正味キャッシュ・インフローの金額、タイミング及び不確実性(つまり見通し)を評価する。

こうした評価を行うために潜在的な投資者が必要とするのは、企業の資源(このケースではフェリー及び企業の他の資産)、企業に対する請求権、及び経営者や統治機関が企業の資源を使用する責任をどの様に効率的かつ効果的に果たしたのかが分かる情報である(「概念フレームワーク」OB4 項)。

資産であるフェリーに関して、目的適合性があり(すなわち投資判断に相違を生じさせることができ)、忠実に表現することができる(すなわち完全で、中立的であり、誤謬がない)情報が、潜在的な投資者が企業に投資するかどうか(企業の持分を買うかどうか)を判断する際に有用であろう。

企業は、乗客、乗客の車及び荷物を本島と離島の間で輸送するのに自社のフェリー(資産)を使用することによって、収益(詰まるところはキャッシュ・インフロー)を生み出す。従って、企業にとってフェリーは最も重要な資産であると考えられ、その減価償却費(フェリーの帳簿価額の消費と同質である)は重要であると思われる。また、フェリーの運営による売上総収益及びフェリーの運営費用(例えば燃料代など)も、有用であると考えられる。

購入時において、フェリーの取得原価は、フェリーのキャッシュを生み出す潜在能力に関して目的適合性のある情報を提供すると考えられる。しかし、時の経過に伴い取得原価と現在価値が著しく乖離する特にフェリーの様な固定資産については、潜在的な投資者はフェリーの(過去の取得原価ではなく)、例えば資産の公正価値(第三者間取引において知識と意思を持つ当事者間で資産が交換される金額)といった、価値の現在の測定値に一段と興味を示すであろう(IAS 第 16 号第 6 項)。

企業がフェリーから便益を獲得すると予想する年数は限られているため(主要構造は 20 年、最初のエンジンは 10 年)、潜在用役力が消費されるパターンを反映した期間にわたって費用は認識される。その結果、潜在的な投資者は、フェリーの潜在用役力がその報告期間及び将来にどの程度消費されるかが分かる情報を必要とするであろう。

企業のフェリーについて、IFRS 及び IFRS for SMEs に準拠して目的適合性がありかつ忠実に表現される情報を提供するには、判断が必要となる場合が多い(下記 Part D への回答を参照)。

注: 一般目的財務報告書は、現在の及び潜在的な投資者、融資者及び他の債権者が、報告企業の価値を見積るに役立つ情報を提供する(「概念フレームワーク」OB7 項を参照)。しかし、一般目的財務報告書は、現在の及び潜在的な投資者、融資者及び他の債権者が

必要とする情報のすべてを提供するわけではなく、また、すべてを提供することはできない。そうした利用者は、例えば全般的な経済情勢や景気予測、政治的なイベントや政治情勢、及び業界や企業の展望などの他の情報源から、関連する情報を考慮することが必要である(「概念フレームワーク」OB6 項)。従って、潜在的な投資者は、将来正味キャッシュ・インフローを生み出す企業の潜在能力を評価する際に、財務諸表では通常提供されない非財務情報にも興味を持つであろう。例えば、この学習指導では、離島及び本島の人口変動、移動習慣の変更(航空輸送から海上輸送への転換又は海上輸送から航空輸送への転換など)、及びその他の開発(開発可能な本島と離島間の橋やトンネルの建設など)について興味を持つであろう。

Part B:

フェリーは企業の資産だろうか。

資産とは、過去の事象の結果企業が支配し、かつ、それにより将来の経済的便益が企業に流入することが予想される資源をいう(「概念フレームワーク」第 4.4(a)項)。

フェリーは企業の資産である。すなわち、フェリーは過去の事象の結果(フェリーの購入)、企業によって支配されている(単独の法的所有権により証明され、フェリーの使用方法は経営者が統制している)資源であり、その資源から将来の経済的便益(乗客、自社の車及び商品の輸送より集められるキャッシュ)が企業に流入することが予想される。

Part C:

フェリーが有形固定資産の定義をどの様に満たしているか説明せよ。

企業のフェリー資産(上記 Part B の回答を参照)は、有形固定資産の定義を次の様に満たしている。

- 有形である(鋼鉄及び木材でできた物理的実体を有している)。
- サービスの提供(乗客、自社の車及び商品を本島と離島間で輸送すること)を目的として保有されている。
- 一会計期間を超えて(20X1 年 1 月 1 日より 20 年間)企業に使用されることが予想されている。

Part D:

フェリーについて、20X1 年 1 月 1 日から 20X5 年 12 月 31 日までの会計帳簿に記録する、原価モデルを使用した場合の仕訳を作成せよ。

20X1 年 1 月 1 日

(借) 資産: 有形固定資産—取得原価	CU1,000,000	
(貸) 資産: 現金		CU1,000,000

フェリーの取得を認識

20X1 年

(借) 費用: 損益—減価償却費	CU60,000 ^(a)	
(貸) 資産: 有形固定資産—減価償却／減損損失累計額		CU60,000

20X1 年 12 月 31 日に終わる通期に配分された減価償却費の認識

20X2年

上記と同じ仕訳を行い、20X2年12月31日に終わる通期に配分された減価償却費CU60,000を認識する。

20X3年

上記と同じ仕訳を行い、20X3年12月31日に終わる通期に配分された減価償却費CU60,000を認識する。

20X4年

上記と同じ仕訳を行い、20X4年12月31日に終わる通期に配分された減価償却費CU60,000を認識する。

20X4年12月31日

(借)費用: 損益－減損損失	CU120,000 ^(d)	
(借)資産: 有形固定資産－減価償却／減損損失累 計額	CU80,000 ^(e)	
(貸)資産: 有形固定資産－取得原価		CU200,000

フェリーのエンジンの廃棄、及び20X4年12月31日時点の関連する減損損失の認識。

20X5年1月1日

(借)資産: 有形固定資産－取得原価	CU300,000	
(貸)資産: 現金		CU300,000

新たに取得したエンジンの認識

20X5年

(借)費用: 損益－減価償却費	CU58,750 ^(f)	
(貸)資産: 有形固定資産－減価償却／減損損 失累計額		CU58,750

20X5年12月31日に終わる通期に配分された減価償却費を認識

20X5年12月31日

(借)資産: 現金	CU910,000	
(借)資産: 有形固定資産－減価償却／減損損失累 計額	CU218,750 ^(h)	
(貸)資産: 有形固定資産－取得原価		CU1,100,000 ⁽ⁱ⁾
(貸)収益: 損益－有形固定資産売却益		CU28,750 ^(j)

20X5年12月31日のフェリーの売却の認識

計算:

(a) 主要構造の減価償却費 CU40,000^(b) + エンジンの減価償却費 CU20,000^(c) = CU60,000

(b) 主要構造の取得原価 CU800,000 ÷ 耐用年数 20年 = 減価償却費／年 CU40,000

(c) エンジンの取得原価 CU200,000 ÷ 耐用年数 10年 = 減価償却費／年 CU20,000

- (d) エンジンの取得原価 CU200,000 から 20X4 年 12 月 31 日時点の減損計上前のエンジンの減価償却累計額 CU80,000^(e) を控除 = 20X4 年 12 月 31 日時点の廃棄前のエンジンの帳簿価額 CU120,000
- (e) 減価償却費/年 CU20,000^(c) × 4 年(20X1 年–20X4 年) = 20X4 年 12 月 31 日時点の減価償却累計額(減損計上前)CU80,000
- (f) 主要構造の減価償却費 CU40,000^(b) + 新しいエンジンの減価償却費 CU18,750^(g) = CU58,750
- (g) 新しいエンジンの取得原価 CU300,000 ÷ 耐用年数 16 年 = 減価償却費/年 CU18,750
- (h) 主要構造の減価償却累計額 CU200,000 + 新しいエンジンの減価償却累計額 CU18,750 = CU218,750
- (i) 主要構造の取得原価 CU800,000 + 新しいエンジンの取得原価 CU300,000 = CU1,100,000
- (j) 売却時の受領金 CU910,000 – 主要構造及びエンジンの帳簿価額 CU881,250 = CU28,750

Part E:

企業の経営者がフェリーの会計処理で行うと思われる見積りと判断をリストにせよ。

経営者は次の様な判断を行ったと思われる。

1. フェリーの取得原価 CU1,000,000 をエンジンと主要構造に配分する。
2. 最も適切な減価償却方法を決定する。注: このフェリーの(潜在用役力を反映した)輸送能力が各期において等しいため、定額法が最も適切な減価償却方法であると思われるが、これ自体が判断を要する。
3. 各構成部分(当初のエンジン、主要構造、及び新しいエンジン)の耐用年数を見積る。

企業は、耐用年数の到来時には価値がないことが予想されるフェリーを、その全耐用年数にわたり使用することを意図しているため(それに反する証拠が無い限り)、残存価額はゼロである。従って、残存価額については重要な判断は行われていないと考えられる。

企業が再評価モデルを使用していた場合には、経営者はフェリーの公正価値を正確に測定していたと思われる。活発な市場へアクセスせずに公正価値を測定するには、判断が必要となる。