

2013 年

IFRS 財団：フレームワークに基づく IFRS 教材

# ステージ 2-

## 非金融資産を伴う有形固定資産



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されたい。  
[www.ifrs.org/Use+around+the+world/Education/Education.htm](http://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](mailto:info@ifrs.org) | Web: [www.ifrs.org](http://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](http://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](http://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パ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](mailto:publications@ifrs.org) Web: [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org)

#### 登録商標



IFRS 財団のロゴ、IASB のロゴ、中小企業向け国際財務報告基準のロゴ、'Hexagon Device'、'IFRS Foundation'、'eIFRS'、'IAS'、'IASB'、'IASB Foundation'、'IAS CF'、'IFRS for SMEs'、'IASs'、'IFRS'、'IFRSs'、'International Accounting Standards' 及び 'International Financial Reporting Standards' は IFRS 財団の登録商標である。

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

Ann Tarca、IFRS 財団 IFRS 教育イニシアティブ 前アカデミックフェロー 西オーストラリア大学 経営学  
大学院 会計学教授

本教材は、IFRS 財団その他が開催した国際財務報告基準(IFRS)教育のための「概念フレームワーク」に基づくアプローチに関する一連のワークショップの出席者からのフィードバックとコメント及び多数の匿名レビューアーによる査読に多くを負っている。

## ステージ 2 の教材

ここでは、ステージ 2 のクラス(例えば、CA 又は CPA としての資格を取得する途中の財務報告コース)において利用可能な教材を提示する。<sup>1</sup>本教材には以下のものが記載されている。

- 参考文献—クラス開始前に目を通しておくべき文献一覧
- クラス教材—有形固定資産に関する IFRS の要求事項、すなわち、IAS 第 16 号「有形固定資産」及び中小企業向け IFRS 第 17 章「有形固定資産」の教育支援を目的とした教材
- 学習者向けの教材—有形固定資産の識別、認識、測定、認識の中止並びに表示及び開示に関連した説明、事例、ディスカッションの問題、有形固定資産の会計処理における重要な判断及び見積りについての議論
- 宿題
- 指導目的の問題(チュートリアル・クエスチョン)と模範解答

ステージ 2 の教材は、学習者が IFRS における判断及びその他見積りの理解能力を向上させるよう指導者を支援することが目的である。指導者は、以下の課題と事例について議論し、判断及び見積りを含む、問題と作業課題、指導目的の問題を設定することにより、IFRS の十分な理解に役立つ意義のある学習経験を提供し、IFRS に準拠した有形固定資産の会計処理及び報告で必要とされる判断を行うための学習者の能力開発に着手する。

<sup>1</sup> 本シリーズの教材は又、第 1 段階(例えば、CA 又は CPA の資格取得を目指す学習者が最初に受講する財務報告のコース)及び第 3 段階(例えば、CA 又は CPA の要件を満たす直前のコース)のために別個に提供されるものである。本シリーズの各段階の教材は、本シリーズ付属の「Introduction to a Framework based teaching approach to accounting for property, plant and equipment(概念フレームワークに基づく有形固定資産会計の教育アプローチに関する序説)」との関連において読まれる必要がある。

## ステージ 2: 参考文献

---

「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」及び中小企業向け IFRS 第 17 章「有形固定資産」

IAS 第 23 号「借入コスト」及び中小企業向け IFRS 第 25 章「借入コスト」

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」

IFRS 第 13 号「公正価値測定」

IFRIC 第 1 号「廃棄、原状回復及びそれらに類似する既存の負債の変動」

IFRIC 第 18 号「顧客からの資産の移転」

## ステージ 2: クラス教材

---

- 「A Guide through IFRS」(IFRS の統合全文及び IASB の発行による詳細な相互参照及びその他注解を含む付随文書)
- 「中小企業向け IFRS」(中小企業向け IFRS の「結論の根拠」を含む)
- IFRS 財団:「中小企業向け IFRS の教材: モジュール 17 有形固定資産」
- 有形固定資産の金額に重要性があり、IFRS に準拠して財務諸表を作成している選択企業の財務諸表
- IFRS 解釈指針委員会(IFRS 解釈指針委員会)が検討した(又は検討中の)有形固定資産に関する課題。(注: 解釈指針委員会が特有の項目をアジェンダに加えなかった理由は「A Guide through IFRSs」の本文の注釈に記載されている)
- (もしあれば)IASB が検討中の有形固定資産に関する課題
- 有形固定資産についての公表済みの IFRS の要求事項の関連判断
- 有形固定資産についての IFRS の報告に関する関連報道
- 学習者向けの教材(下記に教材の例を示す)
- 教室内又は自己学習による議論の対象となる問題(下記にいくつかの例を示す)
- 宿題として使用できる問題

## ステージ 2: 学習者向けの教材

---

### はじめに

IAS 第 16 号(第 1 項)と中小企業向け IFRS 第 17 章の目的を「概念フレームワーク」に規定された財務報告書の目的に関連付けて理解する。<sup>2</sup>

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への提供に関する意思決定を行う際に有用な、報告企業について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又は保有、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 項参照)。「概念フレームワーク」のその他の側面、すなわち報告企業概念、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 項参照)。

IFRS は、「概念フレームワーク」を基礎とする(国際財務報告基準に関する趣意書第 8 項)。

将来の正味キャッシュ・インフローに関する企業の見通しを評価するために、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しているのが、企業の資源、企業に対する請求権、及び企業の経営者や統治機関が企業の資源を利用する責任をどれだけ効率的かつ効果的に果たしたかに関する情報である(「概念フレームワーク」OB4 項参照)。

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情報である。目的適合性のある情報は、完全で、中立性で、誤謬がない場合、忠実に表現されているといえる。

多くの企業において有形固定資産に関する情報は、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について意思決定を行う際に有用である可能性がある。有形固定資産が重要な資源となるような企業(例えば、製造業者の工場、自動車レンタル会社の保有車両、小売業者の小売店、サービス産業に属する企業の事務所建物)にとっては、減価償却費(有形固定資産が持つ将来の経済的便益の消費に類似した概念)が財務業績の測定において重要な項目となる場合が多い。

IAS 第 16 号の目的は、財務諸表利用者が企業の有形固定資産に対する投資及びその変動に関する情報を把握できるように、有形固定資産の会計処理を定めることである(IAS 第 16 号第 1 項参照)。

IFRS 及び中小企業向け IFRS に準拠して、企業の有形固定資産に関する目的適合性があり忠実に表現された情報を提供するためには判断及び見積りが必要である場合が多い。

### ディスカッションの問題

---

<sup>2</sup> 中小企業向け IFRS 第 2 章「概念及び全般的な原則」には「概念フレームワーク」に基づく概念が記載されている。

次の3つの各シナリオについて、企業の有形固定資産に関してどのような情報が有用だと思うか。その情報が有用だと思う理由を答えなさい。

各シナリオについて議論する際には、(各シナリオに登場する資産特有のポイントに加えて)次の一般的なポイントについて必ず検討すること。

- 一般目的財務報告書は、報告企業の価値を示すようには設計されていないが、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もるのに役立つ情報を提供する(「概念フレームワーク」OB7 項参照)。
- 財務情報の利用者は、他の情報源からの関連する情報を考慮する必要がある。例えば、全般的な経済状況及び予想、政治的な事象及び情勢、並びに業界や会社の見通しなどである(「概念フレームワーク」OB6 項参照)。
- 将来の正味キャッシュ・インフローに関する企業の見通しを評価するため、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しているのが、企業の資源、企業に対する請求権、及び企業の経営者や統治機関が企業の資源を利用する責任をどれだけ効率的かつ効果的に果たしたかに関する情報である。このような責任の例としては、企業の資源を価格や技術の変化などの経済的に不利な影響から保護することや、企業が法令及び契約条項を遵守することを確保することなどがある(「概念フレームワーク」OB4 項参照)。
- そうした評価を行うにあたって、利用者は企業が支配する異なる種類の資源に関する情報を必要とする。将来のキャッシュ・インフローに関する企業の見通しに与える影響は資源によって異なるからである。将来のキャッシュ・インフローを直接に生じさせる資産(例えば、投資不動産)がある一方、間接に(又は資源を組み合わせる集合的に)生じさせる資産もある。例えば、漁業者の資金生成単位には漁船、網、入漁許可及びのれんが含まれる(「概念フレームワーク」OB14 項参照)。

シナリオ 1: 原子力発電会社の株式を購入するかどうか検討している。

- (a) 潜在的な投資者による株式購入に関する意思決定は、当該金融商品への投資から彼らが期待するリターン(例えば、配当、元利支払又は市場価格の上昇)に左右される。そうしたリターンに関する期待は、企業への将来の正味キャッシュ・インフローの金額、タイミング及び不確実性(見通し)に関する彼らの評価に左右される(「概念フレームワーク」OB3 項参照)。
- (b) 原子力発電は極めて特殊で厳格な規制を受ける施設への多額の投資が必要であり、建設に何年もの時間を要するため、企業が所有する原子力発電所(有形固定資産)の残りの将来の経済的便益に関する情報は、潜在的な投資者の株式購入の意思決定にとって重要である可能性が高い。原価モデル(又は資産の帳簿価額(減価償却控除前)の変動に比例して再表示された減価償却累計額による再評価モデル(IAS 第16号35項(a)参照)を採用する企業にとって、資産の取得原価に対する減価償却累計額の割合は、使用を通じて資産の将来の経済的便益が既に消費された程度を示している。減損損失や(再評価モデルに基づき計上されている資産に対する)マイナスの再評

価は、資産の状態やその他将来の正味キャッシュ・インフローの生成能力の低下という判断につながる可能性がある。<sup>3</sup> 再評価モデルを採用している場合、再評価に関する情報は、発電所の収益創出能力に関する市場の見方とそれらの期待の変化が財務面に与える影響について、関連情報を提供する。原価モデルを採用している場合、発電所の最新の収益創出能力に関して同様の関連情報が示されるのは減損(及び減損の戻し入れ)を行う場合に限られている。

- (c) 他企業の比較な可能データを用いた比率分析は、投資者が、企業の将来の経済的便益の生成への寄与を目的として発電所を利用する企業の相対的な効率性(それは結果的に、将来の配当、将来の株価上昇といった投資者に対するリターンへと転じると予想される)を見積もる際の支援になる可能性がある。

シナリオ 2: 発電所(シナリオ 1 参照)は配電会社(電気を消費者に販売する会社)に掛けて電力を供給するか否かを検討している。配電会社が保有する唯一の重要な資産は、基本的な電力配電設備(有形固定資産)と売上債権である。

- (a) 潜在的な債権者による信用の供与に関する意思決定は、元利支払又は彼らが期待する他のリターンにより左右される。そうしたリターンに関する期待は、相手企業の将来の正味キャッシュ・インフローの金額、タイミング及び不確実性(見通し)に関する彼らの評価に左右される(「概念フレームワーク」OB3 項参照)。
- (b) 加えて、潜在的な顧客である当該配電会社から残余資産の分配を受けるわけではないものの、配電会社が経営に失敗すると発電所から電力を調達している最終利用者の能力にマイナスの影響が及ぶため、配電会社の支払能力及び流動性に関する情報は、発電所が配電会社に電力を提供するか否かを判断するのに有用と考えられる。したがって、配電網の安全のため、発電所は、自社の請求権を満たすための必要額を上回る正味キャッシュ・インフローを生じさせる当該顧客の能力について関心を持つものと思われる。
- (c) シナリオ 1 と同様、配電設備の築年数と状態に関する知識は重要である。配電網が機能しない場合、発電所の電力供給が阻害されるからである。配電関連の有形固定資産の取替え時期が近づいている場合、配電会社が供給された電力に対する掛買いの料金を支払うことができなくなるというリスクも存在する。

シナリオ 3: 10 年以上保有してきた肉牛飼育会社の株式を売却するか否かを検討している。会社の有形固定資産の中で重要なものは 100 年以上前に購入された農地のみであり、当該農地は現在急成長している新興国の金融センターに囲まれたエリアにある。

- (a) 株式の売却又は保有に関する現在の投資者による意思決定は、当該金融商品への投資から彼らが期待するリターン(例えば、配当、元利支払又は市場価格の上昇)に左右される。そうしたリター

<sup>3</sup> 減損については減損に関する別個の教材で扱う予定である。

ンに関する期待は、企業への将来の正味キャッシュ・インフローの金額、タイミング及び不確実性（見通し）に関する彼らの評価に左右される（「概念フレームワーク」OB3 項参照）。

- (b) このシナリオにおいて、現在の投資者は企業を評価する必要がある、その場合、最大の資産である当該土地を最高かつ最善に活用しようとしなない恐れのある経営者の存在が財務面に及ぼし得る影響を考察することが最も重要と思われる。周囲の土地が農地から高層ビル（典型的な金融センター）に変貌していることから、この肉牛飼育会社は、例えば当該土地の上に高層ビルのオフィスを建てる、又は不動産開発業者に当該土地を売却することにより、極めて多額の将来の正味 キャッシュ・インフローを生成できると思われる。
- (c) この会社が再評価モデルを採用している場合、定期的な再測定による公正価値は、土地の最高かつ最善の利用を反映していると考えられる。さらに投資者は、業績を評価するための会社の資源、そして会社の資源を利用するにあたって経営者がいかに効率的かつ効果的に責任者としての責任を果たしたかに関する、より目的に適合した情報を有していると思われる。
- (d) この会社が原価モデルを採用している場合、投資者は当該土地に関する保有又は売却の意思決定という目的に適合する情報（すなわち、農地を金融街の一部に変えようと目論む開発業者に対する（多額の利益を生む）土地の売却による潜在的なキャッシュ・インフロー）を一切持たない可能性がある。このシナリオの場合、おそらくは、現在価値についての情報を欠くことで、会社の資源の利用にあたって経営者がいかに効率的かつ効果的に責任者としての責任を果たしているかの評価に関する投資者の能力も損なわれてしまう。

シナリオ 4: 牛肉畜産会社（シナリオ 3 参照）が融資について銀行と交渉している。農地を融資の担保とする予定である。資金は会社の事業拡大のために使用される予定である。

- (a) 現在の及び潜在的な融資者並びに債権者融資及び他の形態の信用の提供又は決済に関する意思決定は彼らが期待する元利支払いに左右される。投資者、融資者及びその他債権者のリターンに関する期待は企業への将来の正味 キャッシュ・インフロー の金額、タイミング及び不確実性（見通し）に関する彼らの評価に左右される。（「概念フレームワーク」OB3 項参照）。
- (b) 土地の用途が何であれ、当該土地は潜在的な融資のための担保として利用される予定である。会社が再評価モデルを用いて土地を測定している場合、当該土地の定期的な再測定による公正価値は最高かつ最善の利用をより適切に反映していると考えられ、融資者は各報告期間末に担保に関するより目的に適合した情報を入手できると考えられる。<sup>4</sup> 会社が原価モデルを用いて土地を測定している場合、融資者は目的に適合した情報、すなわち当該土地が債務の担保として十分かどうかの情報を欠く可能性がある。

<sup>4</sup> 公正価値の測定についての情報は、IFRS 第 13 号第 9 項参照。



## 識別—有形固定資産の分類項目

IAS 第 16 号の識別要件(2~5 項及び 6 項の有形固定資産の定義)及び中小企業向け IFRS 第 17 章(17.1~17.3 項)を、「概念フレームワーク」に定められた財務報告及び財務報告の構成要素に関連付けて理解する。

報告企業の財政状態(企業の経済的資源及び企業に対する請求権)に関する情報とある期間中の財務業績(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以外による経済的資源及び請求権の変動)は企業の過去及び将来の正味キャッシュ・インフローを生み出す能力を評価するのに役立つ。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)OB12 項及び OB18 項参照)。

財務諸表は取引その他の事象の財務的な影響を、それらの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。これらの大項目は財務諸表の構成要素と呼ばれる。貸借対照表における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。損益計算書における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」4.2 項参照)。

次の質問の答えがすべて「はい」である場合にのみ、企業は IAS 第 16 号(又は中小企業向け IFRS 第 17 章)に従って会計処理される有形固定資産項目を有する。

- **質問 1:** 報告企業は資産を有するか。
- **質問 2:** 質問 1 で特定された資産は有形固定資産項目に該当するか。
- **質問 3:** 有形資産項目にあたとすれば、IAS 第 16 号(又は中小企業向け IFRS 第 17 章)の範囲内にあるか。

質問 1—報告企業は資産を有するか。

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当該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」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に直接的に又は間接的に貢献する潜在能力である。その潜在能力は、企業の営業活動の重要な部分をなす生産能力であるかもしれない。また、それは、現金及び現金同等物への転換可能性、又は代替的な生産工程が生産原価を低減される場合などのように、現金流出額を減少させる可能性であるかもしれない(「概念フレームワーク」4.8 項)。

以下の各設例において、報告企業が資産を有するか否か判定せよ。

### 設例 1: 海水魚の「在庫」—支配しているか否か。

海洋で野生の海水魚を捕獲している漁業会社

海水魚の「在庫」(海洋にいる魚)は漁業会社の資産か否か。

海洋にいる魚は漁業会社によって支配されていない。したがって、海水魚は漁業会社の資産ではない。

### 設例 2: 厳格な稼働条件—支配しているか否か。

会社は原子力発電所を建設し、それを用いて生成した電力を顧客(不特定多数からなる顧客)に販売している。会社は営業地域の法域の政府が科す厳格な稼働条件に従って発電所を稼働させている。この稼働手続きを遵守できない場合、政府当局は会社の発電所稼働許可を取り消すことになる可能性がある<sup>5</sup>。会社は許可条件に従い、廃棄までの約 50 年間にわたり発電所を稼働させると見込んでいる。

発電所は電力会社の資産か否か。

発電所は電力会社の資産である。発電所は電力会社が建設した(過去の事象による)物理的な資源であり、認可条件に従うことを条件として、電力を生成するため電力会社の裁量(支配)において利用されている。生成された電力の売却により、電力会社の顧客から電力会社へとキャッシュが流入する(将来の経済的便益)と見込まれる。

発電所の稼働に関する許可条件が厳格であるというだけでは、会社による発電所の支配が妨げられることはない。

### 設例 3: 探査器具—将来の経済的便益が見込まれるか否か。

会社は、2 年間で有効な政府からの許可に基づき、所在国の領海の特定期間における石油及びガスの探査を行うため、海掘削装置を購入した。会社が掘削許可の有効期間である 2 年以内に石油又はガス、若しくは両方を発見した場合、政府は発見された石油又はガスの埋蔵量の見積市場価格の 1%に相当する金額を会社に支払う予定である。石油又はガスが発見されなかった場合、会社は何も受け取らない。このエリアの地質調査によると、許可されたエリアで石油又はガスが存在する可能性はわずか 10%だという。更に、許可されたエリアにガスが存在する場合でも、経営者の予想によると、許可期間中に会社によって発見される可能性は 20%にすぎない。許可条件に基づき、2 年間の許可期間が終了した時点で掘削装置を撤去し、再利用する必要がある。

掘削装置はこの石油探査会社の資産か否か。

掘削装置は探査会社の資産である。掘削装置は会社が購入した(過去の事象)物理的な資源であり、探査会社の裁量(支配)において特定エリアの石油及びガスの探査に使用され、石油又はガスが発見された場合、許可を与えた政府から探査会社へと現金が流入する(将来の経済的便益)と見込まれる。

<sup>5</sup> 当該契約は基準で定義されたサービス委譲契約ではない(IFRIC 第 12 号「サービス委譲契約」又は中小企業向け IFRS 第 34 章「専門的活動」34.12 項参照)。

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。

## 顧客からの資産の移転—支配しているのは誰か。

状況によっては、特定の取引が有形固定資産項目の企業への移転をもたらすか否かを判断するために重要な判断が必要になる場合がある(顧客から企業への資産移転が生じる様々な状況において資産の定義が満たされるか否かに焦点を当てた IFRIC 第 18 号の付随文書 IE1~IE9 の設例 1~3 の例を参照)。

それらの設例の基本的な論点は、これらの状況において誰が資産を支配しているかを判定することである。

## 質問 2—質問 1 で識別された資産は有形固定資産項目に該当するか。

貸借対照表及び損益計算書における構成要素(例えば、資産)を表示には、再分類のプロセスが含まれる。例えば、資産及び負債は、経済的意思決定を行う利用者に対して最も有用な方法で情報を表示するために、企業の事業内容の性質又は機能に従って分類される。「概念フレームワーク」4.3 項参照)。例えば、ある企業の資産(土地)は、有形固定資産<sup>6</sup>(当該資産が財又はサービスの生産又は供給への使用を目的として若しくは管理目的で保有されている場合)、投資不動産<sup>7</sup>(当該資産が賃貸収益若しくは資本増価又はその両方を目的として保有されている場合)又は棚卸資産<sup>8</sup>(当該資産が会社の通常の営業過程において売却目的で保有されている場合)にそれぞれ分類される。こうした方法による分類によって、より目的に適合し忠実に表現された情報が示されるため、利用者にとってより有用なものとなる。将来の用途が未定のまま土地が購入された場合はどうであろうか。そうした土地は投資不動産に分類される(IAS 第 40 号 8(b)項参照)。当該の土地を棚卸資産として使用するのか又は自己使用不動産として開発するのかの事後の決定は、投資の意思決定だからである(IAS 第 40 号「結論の根拠」B67(b)(ii)項参照)。

設例 2 の発電所は電力会社の有形固定資産項目である(IAS 第 16 号 6 項参照)—発電所は物理的な形態を有し(有形である)、電力発電のために使用され(生産を使用目的として保有されている)、約 50

<sup>6</sup> 有形固定資産とは、次を満たす有形の項目をいう。(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(IAS 第 16 号 6 項参照)。

<sup>7</sup> 投資用不動産とは、(a)財又はサービスの生産又は供給、あるいは経営目的のための使用、又は(b)通常の営業過程における販売のいずれかを目的とするものではなく、賃貸収益若しくは資本増価又はその両方を目的として(所有者又はファイナンス・リースの借手が)保有する不動産(土地又は建物若しくは建物の一部若しくはそれら両方)をいう(IAS 第 40 号 5 項「投資不動産」)。

<sup>8</sup> 棚卸資産とは、次のような資産をいう。(a)通常の事業の過程において販売を目的として保有されるもの、(b)そのような販売を目的とする生産の過程にあるもの、(c)生産過程又はサービスの提供にあたって消費される原材料又は貯蔵品(IAS 第 2 号 6 項「棚卸資産」)。

年間の(一会計期間を超える)使用が見込まれている(すなわち、発電所は IAS 第 16 号及び中小企業向け IFRS 第 17 章の範囲内にある。—質問 3 参照)。

設例 3 の掘削装置については、掘削装置は物理的な形態を有し(有形である)、海底下にある石油及びガスの発見に使用され(役務の提供を目的として保有されている)、2 年間の(一会計期間を超える)使用が予想されていることから、有形固定資産項目の定義を満たしているものの、その認識及び測定は明示的に IAS 第 16 号の範囲から除かれる(3(c)項を参照)。下記で議論するとおり探査及び評価資産の認識と測定には IAS 第 16 号を適用しない(すなわち、設例 3 の掘削装置は質問 3 の要件を満たしていない)。<sup>9</sup>

概念的なレベルにおいては、種類の異なる資産及び負債の間で認識及び測定の相違はほとんどない。<sup>10</sup> とはいえ、基準レベルにおいては重要な相違が存在する。例えば、当初認識の後、有形固定資産は原価モデル又は再評価モデルのどちらかを用いて測定される(会計方針の選択)のに対して、投資不動産は原価モデル又は公正価値モデルのどちらかを用いて測定される(完全版の IFRS では会計方針の選択。中小企業向け IFRS では状況により決定される<sup>11</sup>)。棚卸資産は原価及び正味実現可能価額のどちらか低い方の価格で測定されるが、農業活動に関連する<sup>12</sup>生物資産(生きている動物又は植物)の場合には売却コスト控除後の公正価値で測定される(IAS 第 41 号「農業」12 項)。そのため、資産の細分類(例えば、有形固定資産に分類するか、棚卸資産に分類するか)は、その分類によって当該資産の会計と報告に適用する基準が決まるため、重要である。

#### 再分類

貸借対照表において土地を有形固定資産、投資不動産又は棚卸資産のどれに表示(細分類)するかに関する考えは、企業の事業において土地が果たしている機能によって異なる。その細分類は、経済的意思決定に役立つような方法で土地に関する情報を示すからである。

注：農業活動に関連する土地は、状況においてどちらの基準が適切か(IAS 第 16 号又は IAS 第 40 号「投資不動産」)によって、有形固定資産又は投資不動産として会計処理される(IAS 第 41 号「結論の根拠」B55 項参照)。

<sup>9</sup> IFRS 第 6 号 16 項「鉱物資源の探査及び評価」参照。

<sup>10</sup> 「概念フレームワーク」は、(測定概念ではなく)取得原価、現在原価、実現(決済)価額、現在価値といったいくつかの異なる慣例的な測定基礎を列挙しているにすぎない(「概念フレームワーク」4.55 項参照)。財務諸表の目的と財務情報の質的特性の検討を別にして、「概念フレームワーク」は特定の測定基礎を使用すべき際の指針を示していない。

<sup>11</sup> 中小企業向け IFRS によると、投資用不動産は継続的な過大なコスト又は努力なしに継続的に信頼性をもって測定可能な場合には、公正価値で測定される。その他投資用不動産がある場合には、有形固定資産として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金額で会計処理される。

<sup>12</sup> 農業活動とは、生物資源を販売するため、農産物にするため、又は追加的な生物資源を得るために、企業が生物資産の生物学的変化(生物資産の質的又は量的な変化を生じさせる、成長、変性、生産及び生殖のプロセスからなる)又は収穫を管理することをいう(IAS 第 41 号「農業」5 項参照)。

細分類の概念が事業における資産の機能に基づいているのと整合的に、事業における用途が変更された場合、土地はある細分類から別の細分類へと振り替えられる。例えば、投資不動産について第三者への賃貸を中止し自己使用不動産となった場合、当該投資不動産は有形固定資産に振り替えられる(IAS 第 40 号 57(a)項)。同様に、有形固定資産に分類されている土地は、販売を目的とした開発が開始された時点で棚卸資産に振り替えられる。再開発を伴わない土地の販売が決定された場合には、当該有形固定資産が棚卸資産に振替られることはない。ただし、(通常かつ慣例的な条件のみに従って)当該土地が現状のままで直ちに売却が可能であり、売却の可能性が非常に高く、会社が再開発を伴わない土地を売却する計画の実行を確約していれば、その帳簿価額は継続的使用ではなく主に売却取引により回収されるため、当該土地は売却目的で保有する非流動資産に振替えられる(IFRS 第 5 号 6～8 項参照)。

質問 3—質問 2 の有形固定資産は IAS 第 16 号(又は中小企業向け IFRS 第 17 章)の範囲から外れるか否か。

有形固定資産の定義を満たす項目の中には明示的に IAS 第 16 号で扱われる範囲から除かれているものがある。これらの例外は有形固定資産の一般的な分類原則から逸脱する規則である。そうした例外は他の基準で有形固定資産の定義を満たす特定の項目に対する別段の会計処理が要求又は容認されている場合に生じる(IAS 第 16 号 2 項)。そのため、次の場合には IAS 第 16 号は適用されない。

- (a) IFRS 第 5 号<sup>13</sup>に準拠して売却目的保有に分類された有形固定資産<sup>14</sup>
- (b) 農業活動<sup>15</sup>に関連する生物資産<sup>16</sup>(IAS 第 41 号「農業」)<sup>17</sup>
- (c) 探査及び評価資産の認識及び測定(IFRS 第 6 号「鉱物資源の探査及び評価」)
- (d) 鉱業権並びに石油、天然ガス、及び類似する非再生資源などの鉱物埋蔵量

とはいえ、上記(b)～(d)に記載している資産の開発又は維持のために使用される有形固定資産には IAS 第 16 号の規定が適用される(IAS 第 16 号 3 項参照)。企業がこの目的のために保有している有形固定資産項目はその他の有形固定資産項目と同じ特徴を備えているからである(IAS 第 16 号「結論の根拠」BC4 項)。

設例 2 で取り上げた発電所は IAS 第 16 号(及び中小企業向け IFRS 第 17 章)の範囲に含まれる。しかし、設例 3 の掘削装置は(上記において議論したように)それらの範囲から外れる。

<sup>13</sup> 処分予定の資産に関する情報を提供することにより、利用者が将来キャッシュ・フローの時期、金額と不確実性を評価するのに支援する(IFRS 第 5 号「結論の根拠」BC17 項参照)。

<sup>14</sup> 分類原則: 資産の帳簿価額が、継続的使用ではなく主に売却取引により回収される場合、当該資産は売却目的保有に分類される(IFRS 第 5 号 6 項参照)。企業間での分類の比較可能性と米国会計基準とのコンバージェンスを確保し、乱用を避けるために、当該原則は IFRS 第 5 号 7～14 項で定められた規範的な適用指針により効力を与えられている(IFRS 第 5 号「結論の根拠」BC18～BC27 項参照)。

<sup>15</sup> 農業活動とは、生物資源を販売するため、農産物にするため、又は追加的な生物資源を得るために、企業が生物資産の生物学的変化又は収穫を管理することをいう(IAS 第 41 号 5 項参照)。

<sup>16</sup> 生物資産とは、生きている動物又は植物をいう(IAS 第 41 号 5 項参照)。

<sup>17</sup> 農業活動関連の生物資産に関する情報の提供は利用者が将来キャッシュ・フローの時期、金額と不確実性を評価するのに役立つ。そうした資産特有の会計や別段の表示は以下の理由により有用な情報をもたらす。「農業活動はその性質上、伝統的会計モデルを適用しようとするれば、不確実性や矛盾を生ずる。生物学的変化(成長、変性、生産及生殖)に関連する重要な事象は、取得原価と実現を基礎とした会計モデルでは実現が困難である」からである(第 IAS41 号「結論の根拠」B4 項参照)。

以下の各設例において、(もしあれば)有形固定資産項目を識別し、当該有形固定資産が IAS 第 16 号(又は中小企業向け IFRS 第 17 章)若しくは別途定められた IFRS(又は中小企業向け IFRS の別の章)に準拠して会計処理されるかどうかを示しなさい。

#### 設例 4: 牛と農業器具

会社は農業活動の種畜となる肉牛を所有している。会社はまた、肉牛に飼料を運搬するためのトラクターとトレーラーを保有している。

当該肉牛は有形固定資産の定義を満たすことはほぼ間違いない(一会計期間を超えて子牛の産出に使用される有形の固定資産であるため)。しかし、農業活動に関連する生物資産には特別な例外規定が適用されるため、当該肉牛は IAS 第 41 号「農業」に従って生物資産として会計処理される。当該肉牛の会計には IAS 第 16 号は適用されない。

トラクターとトレーラーは農作業に使用されているが、有形固定資産項目に分類される。それらは一報告期間を超えて子牛の産出に使用される物理的な資産である。トラクターとトレーラーは農業活動に関連する生物資産ではないため、有形固定資産の分類原則の例外規定は適用されない。トラクターとトレーラーの会計には IAS 第 16 号が適用される。

#### 設例 5: 果物の収穫を目的として木が植えられている土地

会社はリンゴ畑を所有し管理している(リンゴの木とそれらが植えられている土地)。

リンゴ畑の木(第 41 号に従って生物資産として会計処理される)は、会社の土地に付属しその土地の上に植えられたものであるが、当該土地は有形固定資産項目に分類される。土地は一報告期間を超えて財(リンゴ)の提供に使用される物理的な資産である。当該土地は生きている動物又は植物ではない(すなわち、生物資産ではない)ため、有形固定資産の分類原則の特例は適用されないためである。したがって、農業活動に関連してはいるが、IAS 第 41 号 5 項で定義された生物資産ではないため、当該土地を IAS 41 号に従って会計処理してはならない。当該土地の会計には IAS 第 16 号が適用される。

注:これらのリンゴの木が有形固定資産の定義を満たすこと(一会計期間を超えてリンゴの産出に使用される有形固定資産であるため)はほぼ間違いない。だが、農業活動に関連する生物資産には特例が適用されるため、リンゴの木は IAS 第 41 号「農業」に従って生物資産として会計処理される(すなわち、リンゴの木には IAS 第 16 号は適用されない)。

#### 設例 6: 番犬

警備保障会社では、セキュリティサービスの提供に際して警備員に同行する番犬を保有している。

当該番犬は、生きている動物であることから生物資産の定義を満たす(IAS 第 41 号 5 項参照)ほか、一会計期間を超えてセキュリティサービスの提供に使用されている有形の固定資産であるため IAS 第 16 号の有形固定資産の定義を満たす。

当該番犬には IAS 第 16 号の範囲から除かれる生物資産の例外規定は適用されない。番犬は農業活動に関連するものではないからである(つまり、番犬は企業によって支配されているものの、生物資産に質的又は量的な変化を生じさせるような当該番犬の生物学的変化(成長、変性、生産及び生殖)は、販売若しくは農作物又は追加的な生物資産への転換のための生物資産の収穫を目的として、企業によって管理されるものではない)。したがって、当該番犬の会計には IAS 第 16 号が適用される。

#### 設例 7: 鳥類のブリーダー

会社は販売を目的として外来種のオウムを繁殖している。

外来種のオウムは生きている動物であることから生物資産の定義を満たす(IAS 第 41 号 5 項参照)。また、一会計期間を超えて財の供給に使用される有形の固定資産であるため、当該オウムは IAS 第 16 号の有形固定資産の定義を満たすことはほぼ間違いない。

IAS 第 16 号が適用されない生物資産の例外規定は、当該オウムにも適用される。当該オウムは農業活動に関連するからである(つまり、生物資産の収穫生物資産に質的又は量的な変化を生じさせる当該オウムの生物学的変化(成長、変性、生産及び生殖)は、販売又は追加的な生物資産への転換を目的として企業によって管理されている)。したがって、当該オウムは IAS 第 16 号の適用範囲外であり、IAS 第 41 号が適用される。

### 設例 8: 鳥類の繁殖園

会社は、かごに入った在来種のオウムという同一のものから、2 つの重要な収益源を生み出している。すなわち、(a) 会社が繁殖した鳥類の販売(よくある外来種の鳥類の繁殖業)及び(b) 不特定多数の人々からなる顧客を対象とした鳥の繁殖園への入園チケットの販売(観光業)である。

当該オウムは生きている動物であることから生物資産の定義を満たす(IAS 第 41 号 5 項参照)。また、一会計期間を超えて財とサービスの供給に使用される有形の固定資産であるため IAS 第 16 号の有形固定資産の定義を満たす。

両者の収益源ともがに重要と説明されていることから、繁殖業は観光業に付随するものではないため、生物資産に関する IAS 第 16 号の適用範囲からの除外規定が適用される可能性が高い。なぜなら、(観光業の側面も同程度に重要とはいえ)それらは農業活動に関連している(つまり、生物資産の収穫生物資産に質的又は量的な変化を生じさせる当該鳥類の生物学的変化(成長、変性、生産及び生殖)は、販売又は追加的な生物資産への転換を目的として企業によって管理されている)からである。したがって、それらは IAS 第 16 号の適用外である可能性が高い(すなわち、IAS 第 41 号が適用される可能性の方が高い)。

注: 繁殖業が重要でない場合(例えば、エンターテインメント業に付随するにすぎない場合)、反証がない限り除外は適用されず、当該鳥類は IAS 第 16 号に従って有形固定資産として会計処理される。動物事業には、繁殖業が重要か否かを判断するために重要な判断が必要とされる場合がある。

### 設例 9~11: 売却目的で保有する有形固定資産

IFRS 第 5 号適用ガイダンス(IFRS 第 5 号に付随しているが、その一部を構成するものではない)に記載されている設例 1~3 を参照せよ。そこでは、様々な状況において「売却目的保有」の定義がいつ満たされるかに焦点を当てている。売却目的で保有する資産はその他の非流動資産からは切り離されて分類、測定されるため、資産又は処分グループ<sup>18</sup>がいつに売却目的で保有されることになるのかの判断は重要である。

#### 分類判断

有形固定資産をその他の資産から区別するのは通常、難しくない。だが、場合によっては、重要な判断が求められる可能性がある(例えば上記の設例 8(鳥類の繁殖園)。その他には以下の例がある。

- 賃貸収益若しくは資本増価のために保有されている部分と、財又はサービスの生産又は供給への使用のためあるいは管理目的で保有している部分とで構成される不動産。これらの各部分を個別販売すること(又はファイナンス・リースに基づいて個別にリースすること)が可能な場合、企業は当

<sup>18</sup> 処分グループの定義については IFRS 第 5 号付録 A「用語集」を参照。

該部分を個別に会計処理する。当該部分を個別に売却できない場合には、財又はサービスの生産又は供給での使用を目的として又は管理目的で保有している部分が重要でない場合には、当該不動産は有形固定資産ではなく投資不動産であり、そうでない場合には、当該不動産は有形固定資産である(IAS 第 40 号「投資不動産」10 項)。

- 場合によっては、企業は保有する不動産の賃貸人に対する保安やメンテナンスのサービスのような付随的サービスを提供する。付随的サービスが、不動産が投資不動産に該当しなくなるほど重要なものかどうかを決定することが困難な場合もある。たいていの場合、付随的サービスの重要性は低いため、建物は投資不動産に分類される。だが、会社によっては、情報技術システムや管理サービスといったサービスをすべて含み、必要品も完備したオフィスを賃貸している。そうした契約はサービス提供の性質を帯びており、当該不動産は自己使用不動産に分類され、有形固定資産として会計処理される。これらの極端な例の間に、サービスが重要でないかどうかの決定が困難と思われるケースが存在する(IAS 第 40 号「投資不動産」11～13 項参照)。

不動産が投資不動産に該当するか否かを決定するために重要な判断が必要となる場合、企業は投資不動産の定義に従って首尾一貫した判断が下せるよう判断基準を設定する(IAS 第 40 号「投資不動産」14 項参照)。



## 認識

IAS 第 16 号(7~14 項)の認識に関する規定及び中小企業向け IFRS 第 17 章(17.4~17.8 項)について、「概念フレームワーク」に規定された財務報告の目的、質的特性、財務諸表の構成要素に関連付けて理解する。

一般目的財務報告の目的<sup>19</sup>は「概念フレームワーク」の基礎をなすものである。認識を含む「概念フレームワーク」のその他の側面は、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 項参照)。

認識とは、構成要素(例えば、資産)の定義を満たし、認識規準(下記参照)を満たす項目を、貸借対照表又は損益計算書に組み入れるプロセスをいう。認識には、当該項目を文字と貨幣額によって描写すること、その金額を貸借対照表又は損益計算書の合計数値に含めることが伴う(新たな用語に更新され、設例が追加された「概念フレームワーク」4.37 項参照)。

### 認識規準

「概念フレームワーク」の構成要素の認識に関する概念(「概念フレームワーク」4.38 項)と整合的に、有形固定資産の一般認識原則は、以下の場合にのみ有形固定資産項目の取得原価が資産として認識されるというものである。

- (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) 当該項目の原価が信頼性をもって測定できる。(IAS 第 16 号 7 項参照)

この認識原則に従って、企業はすべての有形固定資産の取得原価を発生時に評価する。これらの取得原価には、有形固定資産項目の取得又は建設のために当初に発生するコスト及び取得後に追加、取替えまたは保守のために発生するコストが含まれる。(IAS 第 16 号 10 項)。

この一般認識原則は、(有形固定資産項目ではなく)有形固定資産項目の原価を参照することにより、また、単一の一般認識原則を有形固定資産に関する全ての(当初及び取得後の)支出に適用するよう規定することにより、有形固定資産の「項目」を構成するものを明記することなく(すなわち、有形固定資産の会計処理単位を明記することなく)整合性を確保している。このアプローチは、有形固定資産に関する初期コストと取得後支出の区別を回避することに加え、「概念フレームワーク」と整合的である(IAS 第 16 号「結論の根拠」BC10 参照)。

有形固定資産項目に関するコストについて、資産として認識するか費用として認識するかを支出の時点で決定するのは通常、困難ではない。第一に、当該コストは有形固定資産に分類される資産の定義を満たしていなければならない。第二に、資産として認識されるためには、当該コストは両方の認識規準を満たしていなければならない。

将来の経済的便益の蓋然性

<sup>19</sup> 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への提供に関する意思決定を行う際に有用な、報告企業について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又は保有、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 項参照)。

支出が企業の資産の定義を満たしている場合において、最初の認識規準(将来の経済的便益の蓋然性)は通常、満たされる(「概念フレームワーク」4.4 項)。なぜなら、企業は通常、使用により直接的に収益を生み出すこと(例えば、販売を目的とした財の製造のために機械を使用することにより)又は間接的に収益を生み出すこと(例えば、企業の本社建物はキャッシュ・インフローを生み出す事業を管理する職員を収容する)を最終的な目的として有形固定資産を取得するからである。言い換えると、使用により将来の経済的便益が流入する蓋然性が高くない限り、通常の場合、経営者が有形固定資産を購入することはないと考えられる。

蓋然性(probability)について「概念フレームワーク」は、ある項目に関連する将来の経済的便益が企業に流入することについての不確実性の程度に言及するために認識規準において用いられていると説明している(「概念フレームワーク」4.40 項参照)ものの、「可能性が高い(probable)」についての定義は行っていない。そのため、要求事項レベルで決定される認識規準は IFRS を通じて一貫しているわけではない。例えば、IAS 第 37 号「引当金、偶発債務及び偶発資産」を適用する際の「可能性が高い(probable)」とは、ある項目に関連する将来の経済的便益が企業に流入する又は企業から流出する(例えば、現在の特定の義務に関して負債を認識するか否かを決定する場合)可能性の方が、それらが生じない可能性よりも高い(つまり 50%より大きい)ことを意味する。そうしたケースでは、結果は二つに分かれる。流出の可能性が 50%を上回る場合には負債が認識され、流出の可能性が 50%以下である場合には義務は負債として認識されず、企業の貸借対照表に記載されない。有形固定資産項目の取得原価に廃棄、原状回復及び類似の負債の当初見積額が含まれるような状況においては、そうした負債の認識は当初認識時の資産の測定額に影響する。

注:例えば、IFRS 第 9 号に従って金融資産(又は金融負債)を公正価値で当初認識する場合はそうであるように、他の IFRS 規定は、構成要素(例えば、資産又は負債)の定義を満たす構成要素の認識を含み、また、当該資産又は負債の測定において特定の権利又は義務に関してキャッシュ・フローが発生する可能性に係る不確実性を反映している。

## 設例 12: 予備発電機(安全器具)

民間病院は、同一の予備発電機を 2 台設置した。第 1 予備発電機は、通常の電力供給が遮断された場合に電力を供給する。第 2 予備発電機は、第 1 の予備発電機も故障するという極まれな場合において使用が想定されている。

どちらの予備発電機も有形固定資産項目である。これらの予備器具は、使用時期は予測できないものの、一会計期間を超えて使用するものと見込まれている。第 2 予備発電機を使用する可能性は極めて稀と考えられる。しかし、企業は当該機器を支配していることから、企業が将来の経済的便益を受領する可能性は現実としてある。法域によっては、病院を運営する企業に対して予備発電機を設置することを法律によって要請されている場合がある。予備発電機を使用可能な状態で保有するという法的な要請がない場合であっても、停電の際に患者に提供される追加的な安全性によって企業にキャッシュ・インフローがもたらされることは合理的に予想できる。なぜなら、追加的な安全性によりこの病院を選ぶ患者数が増加する又は病院はサービスに対してより高い報酬を課すことができる、若しくはその両方が生じる可能性があるからである。更には、当該予備発電機の導入により、停電の際に患者に健康被害が及ぶ又は患者が死亡するといった危機的状況において病院が深刻な財務損失に陥ることを防止できる。

言い換えると、当該予備発電機は将来の経済的便益を直接的に増加させるわけではないものの、予備発電機があることで企業は、関連資産から、予備発電機を取得していない場合に生み出すことができる将来の経済的便益を上回る将来の経済的便益を生み出すことが可能になる。したがって、当該予備発電機は最初の認識規準を満たす。

## 設例 13: 日々の保守点検(修理と保守)

会社の保守スタッフは月に一度、摩擦を低減するための特殊オイルを機械の各可動部分に差し、機械が効率的に動くようにする。スタッフは又、ナッツとボルトを締め、摩耗したワッシャーや価値の低いその他小パーツがあれば取替え、会社の機械装置に塗装の剥げた部分があればタッチアップを行う。

保守スタッフの給与と彼らが使う消耗品及び小パーツのコストは、将来の経済的便益の獲得を目指して発生したことはほぼ間違いないものの、一般認識原則に従って資産として認識するほどには十分に確実ではない(IAS 第 16 号「結論の根拠」BC12 項)。したがって、これらのコストは IAS 第 16 号 12 項の適用指針に基づき発生時に費用として認識される。

#### 設例 14: 交換部品

会社は農薬の製造を行っており、法律によって、化学処理施設の保護用ライニング材を設置し、6 か月間隔で腐食していないか検査するよう義務付けられている。検査によりライニング材の損傷が発見された場合には、会社は直ちに取替える必要がある。これまでの経験から、平均して 4 年毎にライニング材に取替えが必要となることがわかっている。施設の他の部分の経済的耐用年数の見積りは 20 年である。当会計報告期間に会社は施設の保護用ライニング材の取替えを行った。

ライニング材の取替えで発生した費用は、将来の経済的便益の獲得を目指して発生したものであり、取替えを行わない場合には、会社は化学品の製造に施設を使用することができない。言い換えると、ライニング材の取替え費用は、化学製品の製造及び販売による会社への将来の経済的便益の流入を可能にすることから、第 1 の認識規準を満たす。したがって、IAS 第 16 号 13 項の適用指針で説明されている一般認識原則に従って(当該費用は信頼性をもって確定することができる)と仮定)、ライニング材の取替え費用は資産として(すなわち、化学処理施設の一部として)認識される(IAS 第 16 号「結論の根拠」BC6 項参照)

注: 古いライニング材の帳簿価額については、取替えられたため、認識が中止される(言い換えると、施設が保有するのは 1 つのライニング、つまり新しいライニングのみである)。

#### 設例 15: 大規模な検査—有形固定資産項目を継続稼働させるための条件

会社はエグゼクティブ向けの航空サービスを運営しており、所有するジェット機に不具合がないかどうかの検査を 2 年毎に行うことを国家航空当局から義務付けられている。今報告期間中に検査が実施された。

検査に係る費用は将来の経済的便益の獲得を目指したものであり、検査を実施しない場合には、会社は商業的航空サービスの提供に機体を使用できない。言い換えると、検査のコストは、エグゼクティブ向けの航空サービスに対して顧客から会社への将来の経済的便益の流入を可能にすることから、第 1 の認識規準を満たしている。そのため、IAS 第 16 号 14 項の適用指針において説明されている一般認識原則に従って(当該費用は信頼性をもって確定することができる)と仮定)、当該サービスは機体のコストの一部である資産として認識される(IAS 第 16 号「結論の根拠」BC6 項参照)。

注: 古いサービスに帰属する残りの帳簿価額がある場合、資産の該当部分が取替えられたため、認識を中止する。

#### 測定の信頼性

有形固定資産項目が会社の資産の定義を満たしている場合、通常、第 2 の認識規準もまた満たされる。場合によっては、有形固定資産項目のコストを正確に測定することができる(例えば、会社が管理部門における使用のために即時使用可能なコピー機を現金 CU1,200 と交換で取得した場合)。コストに関して見積りが必要となる場合もある(例えば、活発な市場が存在せず、国家補助金により取得した有形固定資産項目、又は企業結合において他の資産と一緒に取得した有形固定資産項目)。自己建設資産のコストには見積りが多く含まれる可能性がある。例えばレンガのメーカーが建設した小売店のコストには

使用した自社製造レンガのコスト(レンガのコストには窯の減価償却費を含む固定製造間接費の配賦など極めて多数の見積りが含まれる)や IAS 第 23 号に従って配賦された借入コストが含まれていると考えられる。とはいえ、合理的な見積りの採用は、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という点は重要である(「概念フレームワーク」4.41 項参照)。したがって、そうした見積りが資産認識の妨げになることはない。

## 会計単位

会計単位とは、項目を認識する際の測定単位であり、項目の集合又は項目の一部である。IAS 第 16 号は認識を行う際の単位(すなわち、どのような項目が有形固定資産項目を構成するのか)について定めていない。そのため、企業特有の状況に認識基準を適用するには判断が要求される。鋳型や工具及び金型のように、個々には重要ではない項目を集計し、その総額について当該規準を適用することが適切な場合がある(IAS 第 16 号 9 項)。そうした判断を行うにあたっては、経営者は一般目的財務報告の目的(上記参照)及びその目的から生じる概念(例えば、財務情報の質的特性、特に目的適合性と忠実な表現)に注意する。

注: 会計単位(項目を認識する際の測定単位)を、取得原価総額に対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(IAS 第 16 号 43 号)という場合の、有形固定資産項目の減価償却に用いる測定単位と混同してはならない。

下記の設例において、企業結合によって取得した有形固定資産項目を IAS 第 16 号に従って識別せよ(すなわち、「会計単位」とは何かを説明せよ)。

## 設例 16: 製造施設

会社は、古紙から卵のケースを製造する施設を購入した。当該施設には工場建物(購入日から約 10 年で取替える必要がある屋根を除き、残りの経済的耐用年数は 30 年)、古紙裁断機、裁断済み古紙をパルプ化する機械、個別に稼働される自動フォークリフト 5 台(工場内の原材料や完成品を運搬)及び紙パルプから卵ケースを作るための安価で再利用可能な鋳型 1,000 台が含まれている。

取得日における各資産の公正価値<sup>20</sup>は次の通り。

- 工場建物: CU1,000,000 (建造物= CU800,000、屋根= CU200,000);
- 古紙裁断機: CU2,000,000;
- パルプ化機: CU6,000,000;
- フォークリフト: CU15,000 ~ CU25,000 / 台(総額 CU80,000);
- 鋳型: CU1 ~ CU100 / 台(総額 CU20,000)

IAS 第 16 号は、有形固定資産項目に対する会計単位を特定していないため、企業特有の状況に照らして判断が行われる。判断を行うにあたっては、経営者は一般目的財務報告の目的(上記参照)及びその目的から生じる概念(例えば、財務情報の質的特性、特に目的適合性と忠実な表現)に留意する。

取得日において、工場建物、古紙裁断機及びパルプ化機の個々の価格が重要である可能性は非常に高い。反対に、個々の価格が CU100 を超えることのない安価な鋳型については、個別に見て重要である可能性はない。したがって、それらの鋳型は集合的に単一の有形固定資産項目

<sup>20</sup> 公正価値とは測定日時点で、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と定義される(IFRS 第 13 項 9 項参照)。

として分類できると考えられる。更に、鑄型の総額に重要性がない場合（別個の判断）、鑄型の集合を個別の有形固定資産項目として識別する必要はない。

個々のフォークリフトに重要性がないか否かを決定するにはより判断が必要となる可能性が高い。最も高価なフォークリフトは CU25,000 である。（企業結合の取得価額合計に対するフォークリフトの価格だけでなく）あらゆる事実及び状況を考慮する必要がある。

## 重要性

ある有形固定資産項目が認識規準を満たし、したがって財務諸表で認識される項目として適格かどうかの判定にあたって、企業は、「概念フレームワーク」第 3 章「有用な財務情報の質的特性」で検討した重要性について考慮する。<sup>21</sup> 構成要素間の相互関係によって、ある項目が、例えば資産などの特定の構成要素の定義及び認識規準を満たした場合には、自動的に、例えば収益や負債などの他の構成要素を認識することも必要となる。（「概念フレームワーク」4.39 項参照）

設例 17 の企業は IFRS に違反しているか。

### 設例 17: 重要性

収益性が高く、多国籍で事業を行うある大手上場企業では、財務諸表は百万 CU 単位で表示されており、認識に関する会計方針に従って、CU1,000 未満の個々の有形固定資産項目は当初認識費用として処理している。この方針の適用により、会社は当期中に総コスト CU100,000 で取得した 800 の有形固定資産項目を費用として認識した。

反証がない限り、重要性のない有形固定資産（資産）項目を当初認識費用として認識するという会社の会計方針は、IFRS に違反しない。なぜなら、当該項目は個別に見て重要性がないだけでなく合計で見ても重要性がないからである。

### ディスカッションの問題

設例 17 における会社の会計方針が財務諸表の重要な誤謬につながる可能性があるのは、どのような状況においてか。

関連する要素としては、特に、当該方針の適用による影響額の合計が、当該企業の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得る場合（例えば、当該期間の費用として認識された資産について、個々に見て重要でないが、総額は重要である場合）。

<sup>21</sup> 情報は、その脱漏又は誤表示により、特定の報告企業に関する財務情報に基づいて利用者が行う意思決定に影響する可能性がある場合には、重要性があるといえる。言い換えれば、重要性は、個々の企業の財務報告書の文脈において情報に関連する項目の性質若しくは大きさ（又はその両方）に基づく目的適合性についての企業固有の側面である。したがって、IASB は、重要性についての統一的な量的閾値を明示することや、特定の状況において何が重要性のあるものとなり得るかを前もって判断することはできない（「概念フレームワーク」QC11 項参照）。

## 測定

IAS 第 16 号(6 項及び 15～66 項)の測定に関する規定並びに中小企業向け IFRS 第 17 章(17.9～17.26 項)について、「概念フレームワーク」の財務報告の目的、質的特性及び測定「概念」と関連付けて理解する。

### はじめに

一般目的財務報告の目的<sup>22</sup>は「概念フレームワーク」の基礎をなすものである。測定を含む、「概念フレームワーク」のその他の側面は、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 項参照)。

測定とは、貸借対照表及び損益計算書で認識され計上されるべき財務諸表の構成要素の金額を決定するプロセスをいう(新しい用語に更新された「概念フレームワーク」4.54 項参照)。

しかし、「概念フレームワーク」(4.55 項及び 4.56 項参照)は、財務諸表においては、いくつかの異なる測定基礎が、異なる程度に、また、数々の組合せによって使用されているとして、以下の例を列挙している。

- (a) 取得原価—資産は、それらを取得するために取得時に支払った現金若しくは現金同等物の金額又は提供した対価の公正価値で記録される。
- (b) 現在原価—資産は、同一または同等の資産を現時点で取得した場合に支払わなければならないであろう現金又は現金同等物の金額で計上される。
- (c) 実現可能(決済)価額—資産は、通常の処分により資産を売却することによって現時点で得られるであろう現金又は現金同等物の金額で計上される。
- (d) 現在価値—資産は、通常の事業の過程において得られるであろう将来の正味現金流入額の現在の割引価値で計上される。

「概念フレームワーク」はまた市場価格についても言及している。しかし、その測定基礎については「概念フレームワーク」では説明されていない(詳細情報は IFRS 第 13 号参照)。

財務報告基準を開発する際、コスト便益制約を条件として、IASB は財務報告の目的を最もよく達成する測定基礎(又は測定基礎の組合せ)を選択した(「概念フレームワーク」の「結論の根拠」BC3.4 項及び BC3.5 項参照)。そのため、特に当初認識後の測定に関して、IFRS は異なるカテゴリーの資産に対して異なる測定を定めている。例えば、当初認識後の測定としては次のようなものがある。

- (a) 金融資産は、公正価値又は償却原価で測定する(IFRS 第 9 号 5.2.1 項参照)。
- (b) 棚卸資産は、取得原価と正味実現可能価額のいずれか低い方で測定する(IAS 第 2 号 9 項参照)。
- (c) 関連会社に対する投資は、持分法を用いて測定する(IAS 第 28 号 16 項参照)。
- (d) 無形資産及び有形固定資産は、原価モデル又は再評価モデルを用いて測定する(IAS 第 38 号 72 項及び IAS 第 16 号 29 項参照)。
- (e) 投資不動産は、原価モデル又は公正価値モデルを用いて測定する(IAS 第 40 号 30 項参照)。

<sup>22</sup> 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への提供に関する意思決定を行う際に有用な、報告企業について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又は保有、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 項参照)。

- (f) 生物資産は、農業活動に関連する場合には、売却コスト控除後の公正価値で測定する(IAS 第 41 号 12 項参照)。
- (g) 売却目的で保有する非流動資産は、(他の財務報告基準に従って決定された(例えば、IAS 第 16 号))帳簿価額と売却コスト控除後の公正価値のいずれか低い方で測定する(IFRS 第 5 号 15 項参照)。

かなりの部分について、IFRS の測定は現実の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(「概念フレームワーク」OB11 項参照)。

資産又は負債について、不確かな将来のキャッシュ・フローの参照により測定する場合(すなわち、予想される結果に幅がある場合)、幅のある予想結果を1つの測定値(例えば、期待値)にまとめる必要がある。結果の分布の期待値となるのは相加重平均(結果が生じる確率を加重した数値の合計)である。例えば、以下はある取引について3通りの結果が考えられる場合である。

- (a) CU100 のキャッシュ・フローが生じる可能性は 40%
- (b) CU200 のキャッシュ・フローが生じる可能性は 30%
- (c) CU500 のキャッシュ・フローが生じる可能性は 30%

当該キャッシュ・フローの期待値は、 $((40\% \times CU100) + (30\% \times CU200) + (30\% \times CU500)) = CU250$  となる。

期待値という技法は、金額を直接的に観察できない場合において資産又は負債の現在価値を計算するための手段の一つである。IFRS 及び中小企業向け IFRS は企業に対して、特定の資産及び負債を期待値で測定する、又は期待値の使用により満たすことができるような測定項目(例えば、公正価値)を定めることを求めている。例としては、IFRS 第 3 号「企業結合」(偶発負債及び条件付き対価の測定)、IAS 第 37 号「引当金、偶発負債及び偶発資産」(母集団の大きい項目を含む引当金)及び IAS 第 36 号「資産の減損」(使用価値の測定)などがある。

期待キャッシュ・フローに割り当てられる金額、タイミング及び可能性については通常、リスクと不確実性が存在する。それらのリスクと不確実性はキャッシュ・フローの見積り又は利息の見積りのいずれかに含まれるものである。しかし、キャッシュ・フローの見積りと利息の見積りの両方に同一の不確実性が含まれてはならない(つまり、リスクを二重計算してはならない)。

IFRS 第 13 号は公正価値測定に関する指針を示している。

### 有形固定資産の当初測定

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する意思決定を行う際に有用な、報告企業についての財務情報を提供するため(「概念フレームワーク」OB2 項)、有形固定資産項目はそれらが最初に資産としての認識規準を満たした時点で取得原価で測定する(IAS 第 16 号 15 項)。

取得原価の忠実な表現であるために、有形固定資産の取得原価は次の項目から構成される。

- (a) 購入価格(輸入関税及び還付されない取得税を含み、値引及び割り戻しを控除後)
- (b) 当該資産を経営者が意図した方法で稼働可能な状態にするために必要な場所及び状況に置くことに直接起因するコスト。適用のガイダンスについては、IAS 第 16 号 17 項及び 19~22 項参照。
- (c) 適格資産の取得、建設又は生産に直接起因する借入コスト(例えば、意図された使用に対する準備が整うまでに 2 年間を要する製造施設の建設)は IAS 第 23 号に従って資産化される(適用のガイダンスについては IAS 第 23 号参照)。それにより、適格資産に関連した借入コストを即時に費用と



して認識するよりも、資産の取得価格のより忠実な表現を示すことができる(「結論の基礎」BC9 項参照)。

- (d) 当該資産項目の解体及び除去並びに敷地の原状回復のコストの当初見積額のうち、それらに係る債務が、当該項目の取得時に、又は特定の期間中に当該有形固定資産項目の当該期間中に棚卸資産を生産する以外の目的で使用した結果として、発生するもの(IAS 第 16 号 16 項)であり、IAS 第 37 号「引当金、偶発負債及び偶発資産」に従って測定され(IAS 第 16 号 18 項)、それらのコストの変動は IFRIC 第 1 号に従って会計処理される。

IAS 第 16 号 6 項は取得原価を次のように定義している。

- 支出した現金又は現金同等物の金額
- 又は資産の取得時又は建設時において、資産取得のために引き渡した他の対価の公正価値
- 又は他の 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資産を当初認識した時点の当該資産に帰属する金額

有形固定資産項目の取得原価は、認識日現在の現金価格相当額である。例えば、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には、支払額の現在価値が取得原価となる(IAS 第 16 号 23 項参照)。

上記の有形固定資産項目(b)及び(c)の取得原価の測定には重要な見積り及びその他判断が必要な場合がある。合理的な見積りの採用は、財務諸表の作成に必要不可欠であり、その信頼性を損なうものではない点に留意することが重要である(「概念フレームワーク」4.41 項参照)。したがって、そうした見積りは資産としての認識を妨げるものではない。

コストを有形資産項目の帳簿価額に認識することは、当該項目を経営者が意図した方法で稼働可能とするために必要な場所及び状態に置いた時点で終了する(IAS 第 16 号 20 項)。

#### ディスカッションの問題—借入コスト

IASB は 2007 年に IAS 第 23 号を改定し、すべての借入コストを発生した期間の費用として認識するというオプションを削除した。対照的に、2009 年の中小企業向け IFRS の策定の際には、資産の取得原価の一部として借入コストを資産化する処理を許容しないことにした(中小企業向け IFRS「結論の根拠」BC120 項参照)。その代わりに、中小企業は借入コストを発生した期間の費用として認識することを義務付けられた。(中小企業向け IFRS25.2 項参照)。IAS 第 23 号が適用されるのは引き続き借入コストに限定されており、IAS 第 23 号は資本の実際原価又は帰属原価については取り扱わない。(IAS 第 23 号 3 項参照)。

問題 1: IAS 第 23 号に従って、借入コストを固定資産項目の取得原価の一部として資産化することによって、どの程度、投資者、融資者及びその他の債権者(現在の及び潜在的な)が企業への資源の提供に関して意思決定するための有用な財務情報が提供されるのか。

ディスカッションの例としては、借入コストの資産化により、自己創出資産の取得原価と第三者から購入した資産の取得原価の比較可能性が向上するかどうか等がある。ディスカッションの問題として考えられる問題の例は次の通り。

- 第三者から購入した資産の取得原価には当該資産の開発段階において発生する財務コストのような発生コストすべてが含まれるのか。
- 第三者から購入した資産の取得原価には当該資産の開発段階において発生する株主に対する資本コストは含まれるのか。

問題 2: 中小企業向け IFRS に従って、借入コストを発生した期間の費用として認識することによって、どの程度、投資者、融資者及びその他の債権者（現在の及び潜在的な）に対して、公的な説明責任のない企業に関する有用な財務情報が提供されるのか。

議論がカバーすると予想されるのは次の規定である。IASB は、公的な説明責任がなく中小企業向け IFRS を採用している企業に対して、コスト対便益を根拠として借入コストを費用に計上するよう求めている（中小企業向け IFRS 「結論の根拠」BC120 項参照）。コスト制約の適用は IASB の「概念フレームワーク」と整合的である（「概念フレームワーク」QC35～QC39 項参照）。

問題 3: IAS 第 23 号に従って借入コストを資産化する場合、企業の経営者が行う可能性の高い重要な見積り及び判断となるものは何か。

議論としては次のものが考えられる。

- 当該資産が（定義に基づく）適格資産であるか否かをどのように判断するか。
- 借入コストの資産化を検討する期間をどのように判断するか（つまり、適格資産に関する借り入れコストの資産化をいつ開始し、終了するのか）。
- 借入コストの発生範囲をどのように決定するのか（例えば、一部の為替差損益）。<sup>23</sup>

注：重要性がある場合には、そうした判断を財務諸表の注記において開示することにより、判断の重要性の影響について理解することが可能になる。

#### 設例 18: 廃棄負債<sup>24</sup>

企業は原子力発電所及びそれに関連する廃棄負債を保有している。原子力発電所は 20X0 年 1 月 1 日に稼働を開始した。発電所の耐用年数は 40 年である。当初取得原価は CU120,000 であった。これには CU10,000 の廃棄費用の金額が含まれており、40 年間の見積りキャッシュ・フローである CU70,400 を 5% のリスク調整後レートで割り引いた金額となっている。企業の会計年度は 12 月 31 日に終了する。

20X9 年 12 月 31 日に発電所は 10 年目を迎える。減価償却累積額は CU30,000 ( $CU120,000 \times \frac{10}{40}$  年) である。10 年間の割引 (5%) の振戻しにより、廃棄負債は CU10,000 から CU16,300 に増加した。

20X9 年 12 月 31 日、割引率は変更されていない。しかし、企業は、技術的進歩の結果として廃棄負債の正味現在価値が CU8,000 減少すると予想している。したがって、企業は廃棄負債を CU16,300 から CU8,300 に調整する。

この変化を反映するために企業はどのような仕訳を行うか。

20X9 年 12 月 31 日、企業は次の仕訳を行う。

（借） 廃棄負債	CU8,000
（貸） 有形固定資産（原子力発電所の取得原価）	CU8,000

この調整後、資産の帳簿価額は CU82,000 ( $CU120,000 - CU8,000 - CU30,000$ ) となる。この金額は資産の残存耐用年数である 30 年にわたり減価償却され、翌年度の減価償却費は CU2,733 ( $CU82,000 \div 30$  年) となる。

取得原価の測定「原則」と整合的に、IAS 第 16 号では次を含んだ適用のガイダンスを示している。

<sup>23</sup> IFRIC アップデート(2008 年 1 月)「外国為替と借入コスト」参照 (<http://www.ifrs.org/Updates/IFRIC-Updates/2008/Documents/IFRIC0801.pdf>)。

<sup>24</sup> IFRIC 第 1 号に付属しているが、その一部を構成する者ではない設例の設例 1 参照。

- (a) 有形固定資産項目の支払いが通常の信用期間を超えて繰り延べられている場合には、現金価格相当額と支払総額との差額は、信用期間にわたり利息費用として認識される。ただし、IAS 第 23 号に従って資産化される場合を除く(IAS 第 16 号 23 項参照)。
- (b) 顧客から企業に有形固定資産項目が移転され、当該項目が資産の定義を満たす場合、IAS 第 16 号 24 項に従って、企業は当初認識時の取得原価を当該項目の公正価値で測定する(IFRIC 第 18 号 11 項参照)。
- (c) 非貨幣性資産との交換により有形固定資産項目を取得した場合、取得した当該有形固定資産項目の取得原価は次の場合を除き公正価値で測定される。
  - (i) 当該交換取引が経済的実質を欠いている場合 (IAS 第 16 号 25 項)<sup>25</sup>
  - (ii) 又は受け取った資産又は引き渡した資産の公正価値が信頼性をもって測定できない場合<sup>26</sup>、その取得原価は、引き渡した資産の帳簿価額で測定される(IAS 第 16 号 24 項)。

IAS 第 16 号は IFRS の他の規定から独立するものではないため、IAS 第 16 号は有形固定資産に対する取得原価の測定原則の例外について明記している。例えば、ファイナンス・リースにより借手が保有する有形固定資産項目の取得原価は、IAS 第 17 号「リース」に従って決定される(IAS 第 16 号 27 項)。加えて、有形固定資産項目の帳簿価額は、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、政府補助金分だけ減額される場合がある(IAS 第 20 号「政府補助金の会計処理及び政府援助の開示」24 項参照)。

他の IFRS では又、特定の状況における当初認識の際の有形固定資産の取得原価に関する特有の測定について明記している。例えば、IAS 第 16 号の取得原価の測定原則に概ね対応するものとしては次がある。

- (a) 企業結合において取得された有形固定資産の取得原価は取得日の公正価値で測定する (IFRS 第 3 号「企業結合」18 項)
- (b) 持分決済型の株式に基づく報酬取引で取得した有形固定資産の取得原価は、受け取った有形固定資産の公正価値で測定する(IFRS 第 2 項「株式に基づく報酬」10 項参照)<sup>27</sup>
- (c) 現金決済型の株式に基づく報酬取引で取得した有形固定資産の取得原価は、発生した負債の公正価値で測定する(IFRS 第 2 項 30 項参照)。

### 設例 19: 繰延払い

企業は 2 年間無利子の掛けによって CU1,210,000 で施設を取得した。

適切な割引率を 10% (年率) と仮定した場合、施設の取得原価 (現金価格相当額) は CU1,000,000 と見積もることができる (将来支払額の現在価値。算定方法: 将来支払額  $CU1,210,000 \times 1/(1.1)^2$ )。それに対応する負債 CU1,000,000 も認識されている。

注: 当該割引の振り戻しにより、購入後の最初の 12 か月及び次の 12 か月にそれぞれ CU100,000 及び CU110,000 の利息費用が純損益に認識される。更に、購入から 2 年後には、負債 CU1,210,000 (CU1,000,000 + CU100,000 + CU110,000) について、債務を決済次第、その認識を中止する。

### 例 20: 廃棄 負債<sup>28</sup>

<sup>25</sup> 企業の経済実態に対して識別できる影響をもたらさない場合、取引は経済的実質を有していない(IAS 第 16 号「結論の根拠」BC21 項参照)。

<sup>26</sup> 適用指針については、IAS 第 16 号 26 項参照。

<sup>27</sup> 受け取った有形固定資産の公正価値を信頼性をもって測定することができないという稀なケースにおいては、企業は付与した持分金融商品の公正価値を参照して取得原価を測定する。

26 © 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。

企業は原子力発電所を所有している。発電所は 20X0 年年 1 月 1 日に稼働を開始した。発電所の経済的耐用年数の見積りは 40 年であり、その間、企業は継続的に発電所を稼働させる予定である。発電所の取得原価は CU120,000 であり、この中には経済的耐用年数終了時の発電所の廃棄負債 (CU10,000) が含まれている。最初の認識時において当該負債は、確率で加重したリスク調整後の 40 年間の見積りキャッシュ・フロー支払額 CU70,400 を 5%(年率)のレートで割り引いた金額として測定される。

問題：当該廃棄負債の測定に必要となる重要な見積り及び判断を行う際に、企業の経営者が検討すべき要素は何か。

議論のポイントには次のものがある。

- (a) 見積りの採用は財務諸表の作成に向けて必要不可欠の部分であり、財務諸表の信頼性を損なうものではない。このことは引当金の場合に特に当てはまり、引当金はその性質上、貸借対照表の大半のその他の項目よりも不確実である。ほぼすべての場合において、引当金を認識するため信頼性をもって見積りを行うことができる。
- (b) 引当金測定の原則としては、報告期間末日における債務を決済するため、又は同日現在で債務を第三者に移転するために企業が合理的に支払うであろう金額を測定する。決済額を見積もるために企業は判断を適用する。本例では、引当金の測定において割引キャッシュ・フローの計算が使用されていた。40 年間のリードタイムを考えれば、環境を回復すると予想される将来のキャッシュ・フロー金額及びタイミングが見積もられ、適切なリスク調整要素と割引率が決定される。
- (c) 債務の決済に必要な金額に影響を及ぼす可能性のある将来の事象(例えば、敷地の原状回復コストを削減する可能性のある将来の技術革新)は、そうした将来の事象が生じ得るといって十分に客観的な証拠が存在する場合にのみ、引当金の金額に反映される。したがって、企業は、完全に新しい技術開発の予測などは行わない。

## 設例 21: 資産の交換

ある航空会社は、新しいエグゼクティブ向けの旅客ジェット機を交換で受け取った。会社は特定の空港への着陸権と取得から 3 年が経過したエグゼクティブ向けの旅客ジェット機を交換に提供した。これを受けて、航空会社は当該空港での役務提供を中止する予定である。

問題 1: 当該交換は経済的実質を有するか。理由を説明して答えよ。

会社の経営者は、IAS 第 16 号 25 項で議論されている要素を考慮する必要がある。与えられた情報に基づくと、当該取引は経済的実質を有する(受け取った資産のキャッシュ・フローの構成が、譲渡した資産のキャッシュ・フローの構成と異なっている)と考えられることから、企業の経済的側面に識別可能な影響を及ぼす。

問題 2: IAS 第 16 号に従った新しいジェット機の公正価値による測定(及び古いジェット機と土地の権利に関する認識の中止)はどの程度、(現在の及び潜在的な)投資者、融資者及びその他債権者に対して有益な財務情報を提供するか。

交換日の公正価値による新しいジェット機の取得原価の測定は、財務諸表を使用して意思決定を行う者に対して目的に適合した情報を提供する。資産の公正価値に関する情報は、企業の将来の正味キャッシュ・インフローに貢献する当該資産の将来の成果の決定に関する予測価値を高める可能性がある。

同様に、公正価値による処分益の測定は、財務諸表を利用した意思決定を行う者に対して目的に適合した情報を提供する。更に、当該会計処理は売却により処理される有形固定資産の会計処理と整合的なため、比較可能性も増加する。

<sup>28</sup> IFRIC 第 1 号に付属しているが、その一部を構成するものではない設例の設例 1 参照。

問題 3: 受取った当該ジェット機を公正価値で測定する場合に、企業の経営者が行う必要があると考えられる見積り及び判断は何か。

経営者は、当該資産の価格を決める際に市場が採用すると考えられる仮定(リスク関連の仮定を含む)を検討する必要がある。これには、当該資産の最高かつ最善の利用の決定(このケースでは、おそらく飛行機を使った商業的旅行、つまり企業が当該ジェット機を導入した目的)とその利用に基づく評価が含まれるものと考えられる。評価を行うには、適切な評価方法の決定と計算に必要なインプットが求められる。本設例では、公共利用できる本質的に同一の資産に対する取引を企業は入手可能と考えられるため、それを利用することにより多くの判断が必要とされるのを回避できる。

## 設例 22: 資産の交換

設例 21 の航空会社は、別個の取引において、4 年が経過したエグゼクティブ向けの旅客ジェット機を類似する 4 年が経過したエグゼクティブ向けの旅客ジェット機との交換により受け取った。経営者がこの交換契約を結んだ目的は、相手方に受け渡したジェット機の処分益の認識により企業収益を増加させることである(譲渡したジェット機の帳簿価額は交換されたジェット機の公正価値より著しく低い)。

質問 1: 当該交換は経済的実質を有するか。理由を説明して答えよ。

企業の経営者は IAS 第 16 号 25 項で議論されている要素を考慮する必要がある。与えられた情報に基づくと、当該取引は経済実質を有していないと考えられる(受け取った資産のキャッシュ・フローの構成が、譲渡した資産のキャッシュ・フローの構成と異なるとは考えられない)。

質問 2: (経営者が意図するような)有形固定資産の処分益の認識は IAS 第 16 号に違反するか。

当該取引が経済実質を欠く場合、譲渡した資産は帳簿価格で認識を中止され、取得した資産は譲渡した資産の帳簿価格で認識される必要がある。そのため、いかなる処理益(又は処理損)も生じない(IAS 第 16 号 24 項)。したがって、処分益の認識は、IAS 第 16 号に違反すると考えられる。

## 設例 23: 顧客から企業への有形固定資産項目の移転<sup>29</sup>

企業は、顧客の情報技術(IT)機能のアウトソーシングを含む契約を顧客と締結する。契約の一部として顧客は、現在の IT 機器の所有権を当該企業へと移転する。当初、企業はアウトソーシング契約により求められるサービスの提供に対して当該機器を使用しなくてはならない。企業は当該機器の保守及び企業が取替えを決定した場合の当該機器の取替えの両方に対して責任を持つ。当該機器の耐用年数は 3 年と見積もられている。当該アウトソーシング契約は、IT 機器が移転されなかった場合に企業が課していたと考えられる価格よりも低い固定価格で 10 年間、サービスを提供することを求めている。

本設例において、与えられた情報により、IT 機器が当該企業の資産である。

問題 1: IAS 第 16 号及び IFRIC 第 18 号に従って受領した IT 機器の取得原価を公正価値で測定することはどの程度、(現在の及び潜在的な)投資者、融資者及びその他債権者が当該企業への資源提供に関する意思決定を行うのに有用な財務情報を提供するか。

企業は資産の定義は満たされていると結論付けているため、当該取引の本質的な経済的側面は、顧客に対する固定価格でのアウトソーシング・サービス(当該契約に含まれる個別に識別可能なサービスであり、交換において IT 機器の移転のために提供される唯一のサービスである)の提供と交換に当該 IT 機器(資産)を受領するというものである。この経済的側面と整合的に、企業は IAS 第 16 号 24 項に従って、受け取った IT 機器を当初認識時の公正価値で測定し、サービス実

<sup>29</sup> IFRIC 第 18 号に付属しているが、その一部を構成するものではない設例の設例 3 参照。

施を提供した時に(つまり、アウトソーシング契約期間である 10 年間にわたり)、当該交換契約から生じる収益を認識する必要がある。

公正価値による資産測定は、取得原価主義の測定よりも目的に適合した情報を利用者に与える可能性がある。資産の公正価値に関する情報は、企業の将来の正味キャッシュ・インフローに寄与する資産がもつ能力の将来の成果を決定する際の当該情報の予測価値を高める可能性がある。

問題 2: 受領した IT 機器の公正価値を測定する際、企業の経営者が行う必要があると考えられる見積り及び判断は何か。

企業の経営者は、当該資産の価格を決める際に市場が採用したと考えられる仮定(リスク関連の仮定を含む)を検討する必要がある。これには、当該資産の最高かつ最善の利用の決定(本設例では、おそらく IT 関連サービスの提供)及びその利用に基づく評価が含まれると考えられる。また、評価を行うためには、適切な評価方法の決定と計算のために必要なインプットが求められると考えられる。この設例では、企業は、一般に利用できる類似の状況下で行われた本質的に同様の資産に対する取引が入手可能と考えられるため、それを利用することにより多くの判断が必要となることを回避できる。

#### 設例 24: 企業結合で取得した有形固定資産

航空会社は企業結合により 10 台のエグゼクティブ向け旅客ジェット機を取得した。当該ジェット機の取得日時点での経過年数は 1~3 年である。

問題 1: IFRS 第 3 号に従って、取得したジェット機を取得日の公正価値で測定することは、どの程度、(現在の及び潜在的な)投資者、融資者及びその他債権者に対して有用な財務情報を提供するか。

航空会社は事業の純資産(10 台のジェット機を含む)に対する支配を獲得し、取得の経済的側面と整合的に、又 IFRS に準拠して、財務諸表においてそれらの資産を取得日の公正価値で認識している。したがって、財務諸表の利用者は、当初投資と当該投資のその後の業績をより適切に評価することができ、その他の企業の業績との比較がより容易になる。さらに、ほとんどすべての取得した資産及び引受けた負債をその公正価値で当初認識することにより、取得法を用いることで、財務諸表に、それらの資産や負債に伴う将来のキャッシュ・フローの価値に対する市場の期待に関するより多くの情報が含まれることになり、当該情報の目的適合性が高まる(IFRS 第 3 号「企業結合」「結論の根拠」BC25 項参照)。

IASB は又、企業結合会計の他の方法では提供される情報の目的適合性が劣ると考えられると結論している。例えば「持分プーリング法」が採用された場合、当該ジェット機は結合企業の資産及び負債の帳簿価額で会計処理されることになる。当該金額は他の方法によって提供される情報よりも予測価値(「概念フレームワーク」QC7 項、QC8 項及び QC10 項参照)及びフィードバック価値(「概念フレームワーク」QC9~QC10 項参照)が低いので、目的適合性が低い(IFRS 第 3 項「結論の根拠」BC38 項)。更に IASB によると、プーリング法というのは、交換取引は交換された項目の公正価値で会計処理されるという一般的な概念に対する例外である。プーリング法は取引の当事者の企業結合前の帳簿価額で企業結合を記録するので、企業結合において行った投資が記録されず、経営者がその投資に対する説明責任を負うことにはならなくなる(IFRS 第 3 号「結論の根拠」BC41 項参照)。

質問 2: 取得したジェット機の公正価値を測定する際、企業の経営者が必要とする可能性のある見積り及び判断は何か。

一般的に、企業の経営者は、資産の価格付けに際して市場が採用すると考えられる仮定(リスク関連の仮定を含む)を検討する必要がある。公正価値で測定される資産は、単独の資産又は資産のグループであり、それに基づいて公正価値は決定されるべきである(IFRS 第 13 号 13 項参照)。公正価値測定日において資産の状態や所在地、当該資産の売却又は使用に対する制約を

含む資産の特性(IFRS 第 13 号 11 項参照)を考慮に入れる必要がある。本設例では、企業は取得したジェット機に(状態面で)類似するジェット機を検討する必要がある。ジェット機の経過年数の違いを考えると、各ジェット機の公正価値は別個に決定される可能性が高い。

これには、当該資産の最高かつ最善の利用の決定(本設例では、おそらく商業的な飛行機旅行、つまり企業が当該ジェット機を導入した目的)と当該利用に基づく評価が含まれると考えられる。測定には特定の事実と状況を考慮した適切な評価方法の決定と測定に必要なインプットが必要と考えられる(IFRS 第 13 号 61 項、67 項及び 68 項並びに IFRS 第 13 号「結論の基礎」BC149 項及び BC150 項参照)。これに加えて、技法の範囲によって示される価値の範囲を検討することも必要と考えられる(IFRS 第 13 号 63 項参照)。本設例では、企業は、類似の資産の取引から観察可能なインプットを入手できる可能性があるため、それにより測定の主観性が減少することになる。<sup>30</sup>

## 設例 25: 株式報酬取引により取得した有形固定資産

航空会社は 20 台の新しいエグゼクティブ向けの旅客ジェット機と交換に自社の株式 1,000,000 株を航空機メーカーに付与した。

問題 1: IFRS 第 2 号に従って取得したジェット機の取得原価を公正価値で測定することは、どの程度、(現在の及び潜在的な)投資者、融資者及びその他債権者に対して資源の提供に関する意思決定を行うのに有用な財務情報を提供するか。

株式に基づく報酬取引を公正価値で測定すること(この場合は新しいジェット機の「取得」を含む)でこれらの取引が財務諸表で忠実に表現されるようになり、企業が資本性金融商品の発行の対価として資源を受け取るその他の取引とも整合性が取れることになる(IFRS 第 2 号「結論の根拠」BC85 参照)。

問題 2: 受け取ったジェット機の公正価値を測定する際、企業の経営者が行う必要があると考えられる見積り及び判断は何か。

一般的に、企業の経営者は資産の価格付けに際して市場が採用すると考えられる仮定(リスク関連の仮定を含む)を検討する必要がある。公正価値で測定される資産は、単独の資産又は資産のグループであり、それに基づいて公正価値は決定されるべきである。公正価値測定日において、資産の状態や所在地、当該資産の売却又は使用に対する制約を含む資産の特性(IFRS 第 13 号 11 項参照)を考慮に入れる必要がある。

本設例では、ジェット機は新しい資産であるため、企業は取得したジェット機と同一又は類似の種類(類似のカスタマイズと改造をしているものを含む)の新しいジェット機の売却などの最近の取引を考慮しなくてはならない。

一歩進んだディスカッションの問題—次の各ケースにおいて有形固定資産項目の取得原価となるものは何か。

### ケース 1

20X1 年 1 月 1 日に企業は、有形固定資産項目を CU100 百万で取得する譲渡性オプションを CU1 百万で取得した。当該オプションは純額決済される。20X1 年 12 月 31 日の当該オプションの公正価値は CU10 百万だった。20X2 年 1 月 1 日、企業は契約を決済し CU10 百万を受領した。

<sup>30</sup> 公正価値に関連する開示要件については IFRS 第 13 号 91~99 項参照。

オプションがヘッジ関係の一部を構成する場合に限り、オプションは(ヘッジ関係の種類によるが)有形固定資産項目の取得原価に影響を与える。例えば、企業が当該資産の購入を確約している場合、ヘッジは未認識確定約定の公正価値ヘッジに指定されると考えられる。このケースでは、有形固定資産の当初取得原価は有形固定資産を認識する前に認識された累積ヘッジ損益に応じて調整される。

有形固定資産の購入の可能性が非常に高い予定取引とみなされている場合、有形固定資産が認識される又は有形固定資産購入の確約がなされるといった時点までは、ヘッジはキャッシュ・フロー・ヘッジに指定されると考えられる。このケースでは、キャッシュ・フロー・ヘッジ剰余金(ヘッジ関係の有効部分)の累積総額は、有形固定資産の当初取得原価に含まれる。

注: 当該オプションはデリバティブの定義を満たしている。なぜなら、当該オプションの価値は特定種類の機械の価格変動に応じて変化し、当初純投資も必要とせず、将来の日付で(20X2年1月1日)で決済されるからである。当該契約は純決済する必要があるため、IFRS第9号「金融商品」に従って会計処理されなくてはならない。(IFRS第9号2.1項及びIAS第39号5項参照)。したがって、企業は確約日に金融資産をCU1百万で認識し、20X1年12月31日に当該金融資産CU10百万で再測定しなくてはならない。特殊なヘッジ会計が適用される場合を除き、20X1年度のオプションの公正価値の変動額は20X1年12月31日に終了する会計年度の純損益として認識される。

## ケース2

20X2年1月1日、企業は有形固定資産項目を購入し、受け取った。当該購入契約によると、20X2年1月1日に当該項目を受け取った際に50%(CU50,000)を支払い、20X2年12月31日に最終の支払いとしてCU55,000を支払う。貨幣の時間価値の影響を補うため、延払い額は実際の最終支払額よりもCU5,000多い。

IAS第16号23項によると、有形固定資産項目の取得原価は、認識日現在の現金価格相当額である。2回目の支払いが通常の期間を超えて繰り延べられている場合には、当該取引の経済的側面と整合するよう、当該資産の認識日時点の現金価格相当額はCU100,000であり、20X2年度の費用(財務費用)としてCU5,000を認識する。

## ケース3

20X1年1月1日、企業は20X2年12月31日に受取予定の有形固定資産項目の購入を確約した。当該解約不能の購入契約では、20X1年1月1日に全額を前払するよう求められている。貨幣の時間価値の影響を補うため、前払額CU100百万は、契約が支払日を20X2年12月31日とする場合の支払額CU121百万よりもCU21百万少ない。

つまり、20X1年1月1日に企業が、当該有形固定資産項目購入の先約契約を締結し、交換及び決済を20X2年12月31日としていた場合、決済額はCU121百万となるはずであった。

20X2年12月31日の当該有形固定資産項目の公正価値はCU140百万だった。言い換えると、企業が当該有形固定資産項目購入の先約契約を締結していなかったとすると、20X2年12月31日に受取予定の当日の現金購入価格はCU140百万となるはずであった。

「概念フレームワーク」及びIAS第16号に従うと、有形固定資産項目の取得原価となるものは何か(企業が当初認識する際に有形固定資産項目として測定される金額はいくらか)。

- (a) CU100百万(当該機械に対して支払う現金)
- (b) CU121百万(機械に対して支払う現金であるCU100百万+前払したCU100百万に対する「割引の振り戻し」であるCU21百万。すなわち、企業が20X1年1月1日に先約契約を締結し、決済及び実際の受け渡しを20X2年12月31日としていた場合の現金売却価格)
- (c) CU140百万(当該機械が20X2年12月31日に企業に受け渡された時点の機械の公正価値)

注: このケースのディスカッションはステージ3で行うのが望ましい。

教室でのクラス・ディスカッションの促進に役立つ文書:



- (a) アジェンダ・ペーパー11「棚卸資産供給契約の長期前払」、IFRS 解釈指針委員会(2012年1月)。  
(see <http://www.ifrs.org/Meetings/Documents/110112AP11Accretinginterestonlongtermprepayments.pdf>)
- (b) IASB 公開草案(ED)「顧客との契約から生じる収益の修正」(2011年11月)。特に58~62項。  
(see [http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Revenue-Recognition/EDNov11/Documents/RevRec\\_EDII\\_Standard.pdf](http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Revenue-Recognition/EDNov11/Documents/RevRec_EDII_Standard.pdf))

#### ケース4

採用する機能通貨(CU)の変動性が高い(だが超インフレ下にはない)ある会社は、有形固定資産項目を輸入した。20X1年1月1日に会社は20X1年12月31日を受取日として有形固定資産項目の購入を確約した。当該契約によると、20X1年1月1日に50%を前払し、引渡し時に最終の支払を行う(つまり、FCU100万の支払いを2回行う)予定であった。だが、為替レートが変動したため、20X1年1月1日にCU50万を支払い、20X1年3月31日にCU40万を支払った。

1月1日から3月31日までの機械に対する価格変動の唯一の影響が外国為替変動と関係すると仮定した場合、次のうちのいずれが有形固定資産項目の当初取得原価となるか。

- (a) CU90万(機械に対して支払った現金。つまり、CU40万 + CU50万)
- (b) CU100万(前払にも最終支払にも当該機械の購入契約の締結日である20X1年1月1日の為替レートを適用した場合の金額)
- (c) CU80万(機械に対する現金支払い額CU90万から前払額に対する為替差益CU10万を控除した金額。つまり、FCU建ての金額に認識日の為替レートを適用した場合の金額)

注: このケースのディスカッションはステージ3で扱うのが望ましい。ケース4の問題は、概念的にはケース3と類似するものの、IAS第21号「外国為替レートの変動の影響」はケース4だけに適用される。ヘッジ会計は適用されないと仮定し、特にIAS第21号21項及び23項参照。

#### ケース5

企業は20X1年1月1日、有形固定資産項目をCU100万で取得することを目的として、譲渡性オプションにCU100万を支払った。当該オプションは当該資産の物理的な引渡しに対するものである(つまり、純額決済されない)。当該有形固定資産は極めて特殊なものであり、ほとんど生産されていないため、企業はオプションの取得により当該有形固定資産を確実に購入したいと望んでいた。20X1年12月31日のオプションの公正価値はCU10万である。20X2年1月1日、企業は当該オプションを実行し、当該有形固定資産項目と引き換えにサプライヤーへCU100万を移転した。

有形固定資産項目の取得原価となるのは次のうちどれか。

- (a) CU100万(機械に対して支払った現金)
- (b) CU101万(オプションに対して支払った現金CU10万+機械に対して支払った現金CU100万)
- (c) CU110万(機械の取得を目的として譲渡されたオプションの公正価値CU10万+機械に対して支払った現金CU100万)

注: このケースのディスカッションはステージ3で行うのが望ましい。

#### 当初認識後の測定(事後測定)

IAS第16号29項によると、企業は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、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。<sup>31</sup> 中小企業向けIFRSでは原

<sup>31</sup> 有形固定資産の種類とは企業の事業において類似の性質及び用途を持つ資産のグルーピングのことである。

価モデルを採用するよう求められており(中小企業向け IFRS17.15 項参照)、再評価モデルの使用は認められていない。

### 原価モデル

原価モデルによると、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する(IAS 第 16 号 30 項参照)。

土地の使用は通常、土地の将来の経済的便益を消費しない。そのため、採石場や埋立て用の敷地といった例外を除き、土地は耐用年数が無限であるため、減価償却をしない(IAS 第 16 号 58 項参照)。無限の耐用年数を有する土地は減損損失累計額控除後の原価で会計処理される。

### 再評価モデル

再評価モデルによると、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、再評価日まで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らないような頻度で定期的に行わなければならない(IAS 第 16 号 31 項参照)。再評価による増加額(又は減少額)は、包括利益計算書のその他の包括利益に分類される収益(費用)として認識する。ただし、(再評価モデルではなく)原価モデルを採用していた場合に減損の戻し入れとして再評価による増加額が認識されていたであろう限りにおいて、当該利益部分は純損益に認識される(IAS 第 16 号 39 項及び 40 項参照)。

注:有形固定資産の再評価モデルは投資不動産の再評価モデルとは異なる(IAS 第 40 号「投資不動産」及び中小企業向け IFRS 第 16 章「投資不動産」参照)。

IAS 第 16 号 31~42 項は再評価モデルを適用する際の指針を記載している。

IFRS 第 13 号は、公正価値について定義し、単一の財務報告基準における公正価値測定のためのフレームワークを規定し、公正価値測定の開示を求めている。再評価モデルを適用する場合、再評価日に資産を公正価値で測定することが求められる。当該公正価値を確定するためには IFRS 第 13 号の指針を用いる必要がある。

#### ディスカッションの問題

**問題 1:**再評価モデルと原価モデルは、どの程度、(現在の及び潜在的な)投資者、融資者及びその他債権者が企業への資源の提供に関する意思決定を行うために有用な財務情報を提供するか。

議論のポイントとして以下の項目が考えられる。

- (a) 両モデルの相違点
- (b) 最新の情報(再評価モデル)が情報の意思決定上の有用性に与える影響
- (c) 再評価モデルを用いた場合の、特殊な有形固定資産項目の公正価値の測定における課題
- (d) 原価モデルを用いた場合の、特殊な有形固定資産項目の残存価額の測定における課題

公正価値の定義は、市場参加者間の受領価格又は支払価格を基礎としているため、再評価モデルで使用される資産の最新の市場価格は、原価モデルで使用される取得原価主義の過去時点での測定に比べて、正味キャッシュ・インフローを生み出すための資産の潜在能力をより適切に反映している可能性が高い。

また、再評価モデルは資産の市場価格の変動に関する情報を提供する。当該情報は企業が正味キャッシュ・インフローを生み出す能力を判断するのに役立つ可能性がある(「概念フレームワーク」OB19 項参照)。

**質問 2:** 会計方針が選択できること(原価モデルと再評価モデル)は、投資対象の選択に関する潜在的な投資者又は潜在的な債権者の能力に影響するか。理由を示して解答せよ。

企業が異なる測定基礎を選択できる場合、資産測定において適用された会計方針によって資産の帳簿価額は大きく異なる可能性がある。潜在的な投資者又は債権者は、投資対象の選択を目的として、異なる測定基礎の採用を決定した企業間の比較性を確保する(すなわち、会計方針が異なることによる影響を排除する)ため、会計方針の選択が与える影響を明らかにしなくてはならない。適切性に欠ける測定基礎を採用している企業の財務情報を、より適切な測定基礎を採用している企業の財務情報と比較可能になるよう調整が可能であれば、情報の意思決定上の有用性は向上する。企業が採用しなかった測定基礎に関する情報を開示することにより、利用者が比較可能な情報を得るために必要な調整を行う能力は向上する。したがって、IAS 第 16 号 77(e) 項に従って、再評価されたそれぞれの種類の有形固定資産について、当該資産を原価モデルで計上していたとした場合に認識したであろう帳簿価額も開示する必要がある。同様に、原価モデルを採用している場合において、同号 79(d) 項は、有形固定資産の公正価値が帳簿価格と大きく異なる場合には、公正価値を開示するよう促している。<sup>32</sup>

### 減価償却

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である(IAS 第 16 号 6 項)。原価モデルを採用した場合、減価償却の概念は本質的に原価の配分方法である。減価償却は資産の将来の経済的便益の消費を表している。したがって、企業は取得原価(又は再評価モデルを使用している場合は公正価値)から資産の残存価額を控除して資産の償却可能額を決定する(IAS 第 16 号 BC29 項参照)。インフレ等により資産の価値が増加すると企業の予測は、資産の減価償却を行う必要性に取って代わるものではない。

資産の償却は経営者が意図した方法において資産が稼働可能であるような場所及び状況に置かれた時に開始する。資産の償却は IFRS 第 5 号に従って売却目的保有資産に分類された日又は当該資産の認識が中止された日のいずれか早い方の時点で中止する。したがって、資産の減価償却が完了した場合を除き、資産が遊休状態になる又は活発な使用を行っていない時であっても、償却は停止しない。しかし、生産高比例法では、生産がない場合には減価償却費がゼロになる場合もある。

### 設例 26: 償却の開始と中止

20X1 年 1 月 1 日、企業は新しい機械を取得した。

1 月、当該機械を企業の敷地内に設置した。

2 月、独特の特徴を持つ製品の生産を目的として当該機械を改造した。

3 月、当該機械を検査し、「微調整」を行った。3 月 31 日までに企業の仕様に合わせて稼働できるように準備された。

4 月、企業の職員は当該新機械の使用に関する研修を受講した。

5 月、事業が閉鎖されたため、当該機械は稼働していなかった。職員は休暇を取り、社外の業者が企業施設の修理と保守を行った。

<sup>32</sup> 別の例—企業は投資用不動産の会計に原価モデルを選んだ場合であっても、当該投資用不動産の報告日の公正価値を開示する必要がある(IAS 第 40 号 79(e) 項参照)。したがって、IAS 第 40 号の開示により、より適切な測定と比較が可能になる(IAS 第 40 号「結論の根拠」B4 及び B50 項参照)。

6月、当該機械の開始段階で生産する製品について当初注文が低調だったため、機械は採算の取れない水準で稼働していた。

経営者は、当該機械の将来の経済的便益を10年間にわたって均等に消費すると予想していた。

20X5年12月31日、当該機械が生産する製品の需要が減ったため、企業は製造設備の稼働を停止した。しかし、当該設備は稼働可能な状態で維持されており、企業は、全般的な景気が改善し製品の需要が増加した場合には、設備の使用を再開する(つまり、企業は設備を廃棄しない)つもりであった。

20X7年年1月1日、企業は製造設備の稼働を再開した。

20X8年12月31日、独立の第三者からの一方的な提案に応じて、企業は直ちに当該機械を売却した。

問題1: 企業はいつ当該機械の減価償却を開始するか。

IAS第16号55項に従って、経営者が意図したような方法で機械が稼働可能な状態になった時点である20X1年12月31日から当該機械は減価償却を開始する。

問題2: 企業は当該機械の減価償却を停止するとしてその時期はいつか。

IAS第16号55項に従って、当該機械が一時的に稼働を停止しているときも機械の減価償却は停止しない。

問題3: 企業はいつ当該機械の減価償却を中止するか。

IAS第16号55項に従って、減価償却は、IFRS第5号に従い売却目的保有資産に分類された日又は当該資産の認識が中止された日又は当該資産が完全に減価償却された日のいずれか早い時点で中止する。本設例では、機械の認識を中止した時点である20X8年12月31日に減価償却を中止する(本設例では、一方的な提案に応じて直ちに売却しているため、資産が売却目的保有資産に分類されることはない。又当該有形資産項目の20X1年1月1日からの耐用年数は10年であるため、資産の認識の中止時点までにおいて、資産の減価償却は完了していない)。

#### 残存価額

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(処分コストの見積額を控除後)である(IAS第16号6項参照)。IAS第16号に従って、残存価額は最低でも各報告期間末に見直す必要がある。言い換えると、残存価額とは、企業が資産を処分すると予想する時点における当該資産の状態と同程度に資産が古く、かつ、減耗しているとした場合に、当該資産と引き換えに現時点(財務報告日)で企業が受領するであろう金額(処分コスト控除後)である。したがって、過去の事象による資産の予測残存価額の増加は償却可能額に影響を与えないが、予測される減耗の影響以外による残存価額の将来の変動の予測は、償却可能額に影響を与えない(IAS第16号「結論の根拠」BC29項参照)。

設例27の宇宙船の20X0年12月31日の残存価額はいくらか。

#### 設例27: 残存価額

企業は20X0年12月31日にレクリエーション用の宇宙旅行を提供する宇宙船の建設を完了した。当該宇宙船の建設にかかった費用はCU100百万であった(強制検査のコストは除く)。企業は全経済的耐用年数にわたって当該宇宙船を使用する予定である。企業は、経済的耐用年数が到来した時点で宇宙船を約CU10百万で売却できると予想しているものの、宇宙船に盛り込まれた独自技術に競合他社がアクセスするのを防ぐため、宇宙船を破壊する予定である。経営者は宇宙船の破壊コストは約CU1百万と見積もっている。

20X0年12月31日、経営者は、宇宙船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に、企業が宇宙船を処分することにより20X0年12月31日時点で得るであろう見積金額(処分コストの見積額を控除後)である宇宙船の残存価額を予測する必要がある(IAS第16号6項参照)。当該測定は経済的耐用年数の到来時に企業が宇宙船を売却できると予想する金額のCU10百万とは異なる。予想される減耗の影響以外による残存価額の将来の変動の予想は、償却可能額に影響を与えない(IAS第16号「結論の根拠」BC29項参照)。

注:基礎をなす経済的側面と整合的に、当該資産を破壊するという経営者の意図は宇宙船の残存価額に影響を与えない。すなわち、宇宙船の破壊は破壊が行われる期間の減損損失(費用)となる。

## 耐用年数

耐用年数の定義は次の通り。

- (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) 又は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
- (IAS第16号6項参照)<sup>33</sup>

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。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(IAS第16号62項)。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(IAS第16号62項)。

耐用年数は企業が資産を使用可能な全期間である。したがって、有限の耐用年数を持つ資産の減価償却は、当該資産が経営者の意図した方法で稼働可能となるのに必要な場所及び状態に置かれた時に開始する。(IAS第16号55項参照)。遊休の有無にかかわらず、資産は減価償却されるため、財務諸表は資産の保有期間中に発生する資産の将来の経済的便益の消費を反映している(IAS第16号BC31項参照)。

売却目的で保有する資産の帳簿価額は主に将来の事業ではなく売却により回収されるため、売却目的で保有する資産の会計処理は、配分ではなく評価<sup>34</sup>のプロセスである(IFRS第5号「結論の根拠」BC29項参照)。したがって、売却目的で保有する有形固定資産は減価償却されない(IAS第16号55項参照)。そのかわり、当該資産の売却コスト控除後の公正価値が帳簿価額を下回る場合には、当該低い方の金額で計上される(IFRS第5号15項参照)。

設例27の宇宙船の20X0年12月31日時点の耐用年数は何年か。

## 設例27(続き): 耐用年数

当該宇宙船は150回の宇宙飛行が可能であるよう設計されている。しかし、航空法により宇宙船は100回目の宇宙飛行を完了した時点又は建築日から5年のいずれか早い方の時点で廃棄することを

<sup>33</sup> 耐用年数は経済的耐用年数とは異なる。経済的耐用年数とは、(a) 1名以上の利用者によって資産が経済的に利用可能であると予想される期間、(b) 1名以上の利用者が当該資産から得ると予想される生産高及びこれに類似する単位のいずれかをいう(IAS第17号「リース」4項)。

<sup>34</sup> IFRS第5号で規定された評価のプロセスは、売却目的で保有する資産の減損(及び減損損失の戻し入れ)の会計処理に事実上限定されており、それによると売却目的で保有する資産の帳簿価額を売却コスト控除後の公正価値へと増加させることは許容されない。

義務付けられている。企業は宇宙船を全経済的耐用年数にわたって使用するつもりである。経営者はレクリエーションの宇宙旅行が持つ目新しさが低下するにしたいが、一旅行当たりの収益は著しく減少すると予想している。早い段階での旅行者が支払う割増分が多額であるため、総収益は年ごとに半減すると予想される。

経営者の計画によると、当該宇宙船は 20X1 年に 5 回、20X2 年に 15 回、20X3 年に 20 回及び 20X4 年に 60 回の飛行を行い、20X4 年 12 月 31 日に廃棄される予定である。

最も適切な償却方法は生産高比例法(下記参照)であるため、20X0 年 12 月 31 日から測定を開始した当該宇宙船の耐用生産高は 100 飛行(企業が宇宙船の使用から得ると予想される飛行数)である。各飛行において宇宙船の将来の経済的便益の百分の一を消費すると予想されている(下記の償却方法に関連したディスカッションと設例を参照)。

#### 減価償却の測定単位

減価償却の測定単位は有形固定資産項目に対するものとは異なる。当該項目の総原価に比して重要な原価を持つ有形固定資産項目の各部分は個別に減価償却するものとする。なぜなら、近似技法を使用した全体としての項目の減価償却(例えば、全体としての項目についての加重平均された耐用年数)が、当該重要な構成部分に対する企業の異なる予測値を忠実に反映する減価償却とはならない(IAS 第 16 号 BC26 項参照)からである。

したがって、測定目的に限り(つまり、表示及び開示目的においてはその限りでない)、企業の有形固定資産項目に関して当初認識された金額を重要な構成部分に割り当て、各構成部分を別個に償却する。例えば、航空機の機体とエンジンを別個に償却するのが適切な場合がある。

減価償却の測定単位により企業が有形固定資産項目を多数の構成部分に細分する必要が生じることは通常ない。経営者は判断を用いて、細分の影響が重要である場合(例えば、複数の重要な構成要素の耐用年数が互いに著しく異なるケースなど)を決定する。例えば、建物の昇降機及び暖房／空調設備の耐用年数が建物の骨組みの耐用年数よりも短い場合がある。しかし、暖房／空調設備及び昇降機の耐用年数が互いに類似しており、どちらも残存価額を有していない場合、両者をまとめて別個の構成要素として会計処理する可能性もある。

設例 27 の宇宙船の構成要素のうち、個別に減価償却する必要があるものは何か。

## 設例 27 (続き): 構成要素の償却

企業が事業を行う法域で宇宙旅行を規制する政府当局は、宇宙船の稼働条件として、宇宙船は商業的な宇宙旅行を開始する前に政府職員による検査に合格し、その後は飛行数とは無関係に 2 年ごとの検査に合格することを義務付けている。20X0 年 12 月に最初の検査が実施され、企業は CU20 百万のコストを負担した。

企業は、義務付けられてはいないものの、宇宙船が 50 回の飛行を行った後に内装を取替える予定である。内装のコストは約 CU100,000 である。企業は他の構成要素の取替を予定していない。

検査要素は宇宙船の総コストに比して重要である(CU120 百万のうちの CU20 百万)ため、検査要素は宇宙船の他の要素とは別個に減価償却する必要がある。更に、宇宙船の検査要素の耐用年数(2 年)、残存価額(ゼロ)及び償却方法(定額法)も又、他の要素とは著しく異なる。

注: 宇宙船の内装要素は宇宙船のコストに比して重要でない(CU120 百万のうちの CU100,000)ため、内装要素は宇宙船の他の要素と別個に減価償却する必要がない。

### 償却方法

異なる状況において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、異なる償却方法を用いなくてはならない場合がある(例えば、定額法、定率法及び生産高比例法)。しかし、使用される償却方法は、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最も適切に反映するものでなくてはならない(IAS 第 16 号 60 項参照)。

企業の事業において使用される資産から生み出されると期待される収益を用いる償却方法は適切な償却方法とはいえない。なぜなら、それは資産に具現化された経済的便益の消費パターンではなく事業の運営による経済的便益の発生パターンを反映しているからである(2012 年 12 月公表の公開草案「許容可能な減価償却及び償却の方法に関する説明」参照)。つまり、資産に具現化された経済的便益の消費は、当該資産の用益潜在能力の消費を反映するものである。こうした考えは収益に基づく減価償却とは非常に異なっている。

12 月 31 日 20X0 年時点において設例 27 の宇宙船にとって最も適切な償却方法は何か。
---

## 設例 27 (続き): 償却方法

最も適切な償却方法は「生産高比例」法である(企業が宇宙船の稼働によって得る飛行数)。各飛行によって宇宙船の将来の経済的便益の百分の一が消費されると予想されるため、当該償却方法は資産に具現化された将来の経済的便益の予想されるパターンを最も密接に反映している。

しかし、宇宙船の検査要素が有する将来の経済的便益は、時間のみに基づいて消費されるため(例えば、宇宙船が行った飛行数に影響されない)、検査要素に限り定額法で減価償却されることになる。

注: 企業は耐用年数にわたって生み出されると予想される総収益の半分超(53.333%又は $\frac{8}{15}$ <sup>35</sup>)を 20X1 年に稼得すると予測している(宇宙船の利用から生み出される総収益は年ごとに半減すると予想されるため)ものの、企業はこれに対応する当該資産の原価を 20X1 年の減価償却費として認識することはできない(企業は収益に基づく減価償却を採用できない)。

### 会計上の見積りの変更

IAS 第 16 号に従って、各有形固定資産項目の残存価額及び耐用年数は少なくとも会計年度末に見直しする必要があり、予想が以前の見積りと異なる場合、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くてはならない。

同様に資産に適用された償却方法は又、少なくとも各会計年度末に見直しする必要があり、資産に具現化された将来の経済的便益の予想消費パターンに著しい重要な変化があった場合、変化後のパターンを反映するよう償却方法を変更する。そうした変更は資産の将来の経済的便益が消費されるにつれて減価償却を認識するための会計方針を適用するために使用する技法の変更であるため、それも又会計上の見積りの変更となる(IAS 第 16 号「結論の根拠」BC33 項)。

中小企業向け IFRS は、直近の年次報告日以降に著しい変化が存在しているとの兆候が存在する場合に限り、(残存価額、償却方法又は耐用年数の)見直しを求めている。

設例 28 の企業が 20X5 年に認識する減価償却費はいくらか。

### 設例 28: 会計上の見積りの変更

企業が有形固定資産項目を CU1 百万で取得した 20X1 年 1 月 1 日に、経営者は次の事項を行った。

- (a) 定額法による減価償却が最も適切な償却方法であると判断した。
- (b) 当該資産の耐用年数を 8 年と見積もった。
- (c) 活発な市場を参照して残存価額を CU200,000 と測定した。

20X5 年に経営者は当該有形固定資産項目を次のように再評価した。

- (a) 定額法による減価償却を最も適切な償却方法であると判断した。
- (b) 20X5 年 1 月 1 日以降の残存耐用年数を 5 年と測定した。
- (c) 当該項目の残存価額をゼロと見積もった。

20X5 年 1 月 1 日の有形固定資産項目の帳簿価額は、CU600,000 だった(取得原価 CU1 百万から減価償却累積額 CU400,000 を控除)。20X5 年に耐用年数と残存価額の見積りが変更されたた

<sup>35</sup> 8 : 4 : 2 : 1 (計 15) は 4 年間(企業が宇宙船を使用すると見込む予想期間)で毎年半減する収益のパターンを示している。したがって、 $\frac{8}{15}$  は総収入のうち、20X1 に稼得すると予想される割合を示している。



め、20X5年12月31日年度の減価償却額はCU120,000となる(償却可能額CU600,000÷残存耐用年数5年)。

次に示すような、有形固定資産項目に関連するコストの一部として認識される、既存の廃棄、原状回復又はそれらに類似する負債の測定額の変動の影響をどのように会計処理すべきかについては、IFRIC第1号で取り扱われている。

- (a) 債務を決済するために必要な、経済的便益(例えば、キャッシュ・フロー)を包含する資源の見積り流出額の変更
- (b) IAS第37号の第47項で定義されている直近の市場を基礎とする割引率(これには貨幣の時間価値及び負債に特有のリスクを含む)の変更
- (c) 時の経過を反映する増加(割引の振戻しとも呼ばれる)。

### 設例 29 及び 30: 会計上の見積りの変更

IFRIC第1号に付属しているが、その一部を構成するものではない設例1と2はIAS第37号に従って、企業が原価モデル又は再評価モデルを採用した場合における、負債も含む有形固定資産項目の原価構成要素に関する会計上の見積りの変更をどのように会計処理するかを説明している。

#### 減損

有形固定資産の減損は(もしあれば)、IAS第36号「資産の減損」に準拠して決定される。IAS第36号の減損原則によると、資産に回収可能価額を超える帳簿価額を付すことはできない。「回収可能価額」とは、資産の処分コスト控除後の公正価値と使用価値(資産から生じると見込まれる将来のキャッシュ・フローの現在価値)のいずれか高い金額をいう。

減損は資産の減損に関する別個の文書で主題として取り扱われているため、ここでは有形固定資産の減損に対するIFRSの規定の説明は行わない。

#### 認識の中止

認識の中止に関するIAS第16号の規定(第67~72項)及び中小企業向けIFRS第17章(17.27~17.30項)について、「概念フレームワーク」の財務報告の目的及び質的特性に関連付けて理解する。

「概念フレームワーク」は、企業の貸借対照表において資産を最初に認識しなくてはならない時点(認識規準)に関する「概念」を示しているが、企業の貸借対照表から資産を除去しなくてはならない時点(認識の中止規準)に関する概念は示していない。したがって、各基準レベルで規定されている資産認識の中止規準はIFRS全体で一貫したものではない。ほとんどの場合、有形固定資産項目の認識を中止する時期の決定はそれほど難しくない。しかし、場合によっては、特定の資産を認識するために規定された規準がもはや満たされない場合であっても、必ずしも認識の中止が行われるとは限らない。更に、認識された資産がもはや資産の定義を満たさない場合であっても、必ずしも認識の中止が必要とされるとは限らない。有形固定資産項目の帳簿価額は、処分時又は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点のどちらか早いタイミングで認識の中止を行う(IAS16号67項参照)。

有形固定資産項目の処分益を認識するタイミングを決定する際には、物品の販売からの収益の認識原則を適用する(IAS第16号69項参照)。

費用と収益を相殺してはならないとするIFRSの表示原則(IAS第1号32項参照)に反して、IAS第16号68項は、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と規定している(IAS 第 17 号がセール・アンド・リースバックについて他の要求をしている場合を除く)。IAS 第 16 号は又、有形固定資産の項目の処分による利得を収益に分類してはならないと規定している。これは、物品の販売による収益は通常、有形固定資産項目の売却による利得に比較して、経常的に同程度の金額を発生させる可能性が高いからである。したがって、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(IAS 第 16 号「結論の根拠」BC35 項参照)。

上記と整合的に、IASB は、通常の事業活動に同一の資産の賃貸と事後の売却が含まれている企業は、当該資産の賃貸と売却の両方から収益を認識すべきであるという結論を下した。これは、当該資産の売却について純額の利得又は損失ではなく、総額の販売収益を表示する方が、こうした企業の通常の事業活動をより適切に反映することになるからである(IAS 第 16 号「結論の根拠」BC35 項)。そのため、IAS 第 16 号 68A 項に従って、通常の事業活動の過程において、他者への賃貸用に保有していた有形固定資産項目を経常的に売却する企業は、そうした資産を、賃貸を中止して売却目的で保有するようになった時点で帳簿価額にて棚卸資産に振替えなくてはならない。そうした資産の売却による収入は、IAS 第 18 号「収益」に従って収益として認識しなければならない。

通常の事業活動において売却目的で保有されている資産を棚卸資産に振替えた場合、IFRS 第 5 号は適用されない。

### 設例 31: 売却

20X5 年 12 月 31 日、企業は物品の製造に使用していた機械を CU1,500 で売却した。売却時の機械の帳簿価額は CU1,000 であった(減価償却後取得原価)。

20X5 年 12 月 31 日<sup>36</sup>に企業は、

- (a) 資産—有形固定資産: 機械 CU1,000 の認識を中止した。
- (b) 受領対価として資産—金融資産: 現金 CU1,500 を認識した。
- (c) 収益—純損益: 有形固定資産処分益 CU500 を認識した。

注: 収益と費用を相殺してはならない(すなわち、総額表示する)とした IAS 第 1 号 32 号「財務諸表の表示」の例外として、IAS 第 16 号 68 及び 71 項は純額表示を求めている(すなわち、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純損益に含めなくてはならない)。更に、物品の販売による収益は通常、有形固定資産項目の処分による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ため、企業は有形固定資産項目の処分による利得を収益(IAS 第 18 号「収益」参照)に分類することはできない(IAS 第 16 号「結論の根拠」BC34 項参照)。更に、企業の資産保有目的により、資産の処理から収益又は処分益のどちらが生じるのかが決まる(例えば、企業の事業の通常の過程において売却目的で保有する資産項目(棚卸資産)の販売の場合には収益が生じる)。

### 設例 32: 売却目的で保有する建物

<sup>36</sup> この日付は以下の条件が満たされた日付であると仮定する。(a) 企業は当該物品の所有権に係る重要なリスク及び報酬を買い手に移転した。(b) 企業は通常、売却された物品に対する所有権に通常、関連する程度の継続的な経営管理上の関わり又は実際の支配のいずれも保持していない。(c) 収益の金額は信頼性をもって測定できる。(d) 当該取引に関する経済的便益は企業に流入する可能性が高い。(e) 当該取引に関して発生した又は発生させられたコストは信頼性をもって測定できる(IAS 第 16 号 69 項参照)。

経営者は本社建物の取得以来、当該建物の耐用年数を取得日から 50 年間と見積もってきた。当該建物の売却を決定する以前に、企業は耐用年数を通じて建物を使用するつもりであり、耐用年数到来時に建物の価値はゼロとなると予想していた。建物の解体から重要なキャッシュ・フローが生じるとは予想していなかった。経営者は 50 年の耐用年数にわたって建物の将来の経済的便益は均等に消費されると予想していた。

20X5 年 12 月 31 日に企業は当該本社建物の売却計画を確約し、買い手を見つけるためのオークションを開始した。企業は建物を明け渡した後、買い手に建物を明け渡す予定である。建物を明け渡しに必要な時間はそうした資産の売却に通常、慣行的にかかる時間と同じである。当該建物は 2、3 か月以内に売却される可能性が高い。

20X5 年 12 月 31 日:

- (a) 建物の帳簿価額は CU1,000,000 である(取得原価 CU2,000,000 から減価償却累計額 CU1,000,000 を控除)。
- (b) 建物の公正価値は CU3,000,000 である。
- (c) 見積売却費用は CU300,000 である。

20X6 年 2 月 2 日、企業は建物を CU3,100,000 で売却し、CU250,000 の費用を計上した。

問題 1:「概念フレームワーク」、IFRS 第 5 号及び IAS 第 16 号を参照して、20X5 年 12 月 31 日及び 20X6 年 12 月 31 日に終了する会計年度の財務諸表において企業はどのように当該建物の処分を表示するか説明せよ。

当該建物が売却目的で保有する資産とされた 20X5 年 12 月 31 日以降、売却予定資産の稼働による残りの使用は売却による帳簿価額の回収に対して付帯的なものとなる。したがって、そうした資産の会計処理は分配ではなく評価のプロセスであるため、減価償却は中止される。20X5 年 12 月 31 日に当該建物を有形固定資産(非流動資産)から売却目的で保有する非流動資産へと振替える必要があり(当該建物は流動資産の定義を満たすようになるため流動資産として表示する)、帳簿価額又は売却コスト控除後の公正価値のいずれか低い方の金額で測定される。これは、当該資産は販売を通じた実現を目的に保有されるようになったため、測定はそれを反映する必要があるからである。(本設例は該当しないものの)場合によっては、減損損失が純損益に認識される可能性もあり(帳簿価額が売却コスト控除後の公正価値を上回っている場合)、有形固定資産の減損原則と整合的である。

20X6 年 12 月 31 日、企業は当該資産の処分に際して CU1,850,000 の利得を純損益に認識すべきである。

問題 2: 中小企業向け IFRS に準拠して財務諸表を作成している場合、問題 1 の解答はどのように違ってくるか。

IFRS とは異なり(IFRS 第 5 号参照)、中小企業向け IFRS は非流動資産を売却目的で保有するものとして分類しない。したがって、中小企業向け IFRS に準拠した場合、企業は 20X5 年 12 月 31 日から 20X6 年 2 月 2 日の処分時まで有形固定資産項目の減価償却を継続することになる。しかし、建物の用途変更に対応して、企業は 17.19 号に従い、建物の残存価額に関する従来の見積りを修正する。残存価額の再見積りに際して、残存価額が帳簿価額を上回るため、建物の減価償却は中止されることになる。

注: 17.26 章(27.9(f)項について言及されている)によると、非流動資産の処分計画は、減損テストのために資産の回収可能価額の計算を行う兆候になる。本設例の資産は、売却コスト控除後の公正価値が帳簿価額を上回っているため、減損していない。

### 設例 33: 廃棄

20X5 年 10 月、企業は会社の主力ラインを構成する綿布の製造を中止することを決定した。それに従って、綿布工場をすべて廃棄する予定である。綿布工場での作業は 20X6 年 6 月 30 日にすべて停止する。

問題 1: 「概念フレームワーク」と IFRS を参照して、綿布工場の業績及びキャッシュ・フローが 20X5 年 12 月 31 日に終了する財務諸表において継続事業として取り扱われる理由について説明せよ。

IFRS 第 5 号に従うと、20X5 年には綿布工場は非継続事業の定義を満たしていない(綿布工場は売却されておらず、売却目的で保有されてもいない)。廃棄の決定の経済的側面と整合的に、20X5 年 12 月 31 日(年度末)において、IAS 第 36 号「資産の減損」に従って、企業は綿布工場が減損しているか否かのテストを実施する。当該資産の残存帳簿価額は依然として(売却を通じてではなく)主に継続利用により回収されるため、企業は廃棄により処分されるまで引き続き当該工場の減価償却を行う。

### 設例 34: 収益(総額表示)又は利得(純額表示)

自転車屋チェーンは短期間の貸出及び販売を目的として自転車を保有している。自転車は 2 年間又は 3 年間貸し出しに利用可能であり、その後、中古モデルとして店舗にて販売される。

「概念フレームワーク」及び IAS 第 16 号を参照して、企業が 20X5 年 12 月 31 日に終了する企業の財務諸表において中古自転車の処分をいかに表示するか説明せよ。

企業は、通常の事業活動の過程において、経常的に他者への貸出のため保有する中古自転車(有形固定資産項目)を販売している。したがって、IAS 第 16 号 68A 項に準拠して、企業は貸出を停止し売却目的で保有するようになった時点で、それらの自転車を帳簿価額にて棚卸資産に振替えずなくてはならない。そうした中古自転車の販売による収入は IAS 第 18 号「収益」に従って収益として認識する必要がある。<sup>37, 38</sup> IASB の見解によると、当該資産の売却について純額の利得又は損失ではなく、総額の販売収益を表示する方が、こうした企業の通常の事業活動をより適切に反映することになる(IAS 第 16 号「結論の根拠」BC35C 項参照)。これは、そうした物品の販売による収益は通常、有形固定資産項目の売却による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。そのため、財務諸表の利用者は、企業の過去の業績の評価及び将来のキャッシュ・フローの予測において、「一回限り」又は頻度の少ない有形固定資産の処分に関しては、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と思われる。

<sup>37</sup> 注: 通常の事業過程において売却目的で保有する資産を棚卸資産に振替える場合には IFRS 第 5 号は適用されない。

<sup>38</sup> 注: IASB は、IAS 第 2 号、第 16 号及び第 18 号の開示要求により、企業は利用者に必要な情報を開示するであろうとの結論を下した(IAS 第 16 号「結論の根拠」BC35D 項参照)。

## 表示及び開示

IAS 第 16 号の表示及び開示の規定(73~79 項)並びに中小企業向け IFRS 第 17 章(17.31~17.32 項)について、「概念フレームワーク」の財務報告の目的及び質的特性に関連付けて理解する。

一般目的財務報告の目的は<sup>39</sup>、「概念フレームワーク」の基礎をなすものである。表示及び開示を含む「概念フレームワーク」のその他の側面は、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)。

有形固定資産の帳簿価額は財政状態計算書において個別の項目として表示する(IAS 第 1 号 54(a) 項参照)。本文書のうち有形固定資産の識別(IAS 第 16 号の範囲)に充てられた部分では、経済的意思決定を行う利用者の目的に最も有用な方法で情報を表示するための細分類のプロセスについて説明した(「概念フレームワーク」4.3 項参照)。例えば、土地は、経済的意思決定を行う利用者の目的に最も有用な方法で情報を表示するため、企業の事業において果たす機能に基づいて分類されることから、財又はサービスの生産又は供給への使用を目的として若しくは管理目的で保有されている場合には有形固定資産、賃貸収益若しくは資本増価又はその両方のために保有されている場合には投資不動産、事業の通常の過程において売却目的で保有されている場合には棚卸資産として、それぞれ分類される。更に、土地(非流動資産)の帳簿価額が、継続的利用ではなく主に売却取引により回収される場合には、売却目的保有の非流動資産に分類される(IFRS 第 5 号 6 項参照)。資産の分類には重要な判断が必要な場合がある。

有形固定資産は種類毎に細分化するべきである。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(IAS 第 16 号 37 項参照)。多くの IFRS の場合と同様、当該細分類原則の適用においては判断が用いられている。

企業が有形固定資産のうちのいくつかの資産に限り再評価モデルを採用することを選択した場合、当該モデルを採用した有形固定資産の属する種類の有形固定資産全体を同時に再評価しなければならない<sup>40</sup>(IAS 第 16 号 36 項及び 38 項参照)。

### 設例 35: 細分類原則(有形固定資産の種類)

企業は以下の有形固定資産項目を所有している。

- (a) 不動産 A: 新しい管理本部を建設予定の空地
- (b) 不動産 B: 埋立処分地として使用している土地
- (c) 不動産 C: 現在の管理本部の置かれている土地
- (d) 不動産 D: 直販営業所の置かれている土地
- (e) 不動産 E1~E10: 小売店 10 店舗とそれらが置かれている土地
- (f) 器具 A: 本部及び直販営業所に置かれた、小売店の POS システムと統合されたコンピュータ・システム

<sup>39</sup> 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への提供に関する意思決定を行う際に有用な、報告企業について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又は保有、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 項参照)。

<sup>40</sup> 同一の種類有形固定資産に対する選択的な再評価を避けるために同時再評価(又は移動式再評価)が求められている。

- (g) 器具 B:小売店の POS システム
- (h) 経営本部及び営業所の家具及び備品
- (i) 販売店の設備調度品

#### ディスカッションの問題

次の問題について議論し、上記の資産を個別の種類別の資産として表示すべきか否かについて検討せよ。解答の理由も答えよ。

問題 1: 建物付きでない土地は建物付き土地と区別して分類すべきか。

土地を建物と区別して分類するか否かの決定には、会社の事業における当該資産の性質及び用途を考慮する必要がある。空き地と建物が建てられている土地では性質が異なり、異なる有形固定資産の種類に属する。

問題 2: 埋立処分地として使用している土地は空き地と区別して分類すべきか。

埋立処分地は空き地とは異なる目的で使用されているため、土地とは異なる有形固定資産の種類に属する。

問題 3: 企業の販売店は、別個の種類別の土地及び建物として会計処理されほど、性質及び用途において営業所建物と十分に異なっているか。

このケースでは判断が求められる。これは、建物はすべて、企業の同一の全体的な事業目的に寄与すると言えるからである。しかし、寄与を目的として建物が使用される方法は各々異なるため、異なる種類の有形固定資産として表示すべきとの主張をすることも可能である。別個の種類別の土地及び建物として扱うべきか否かを経営者が把握するため、異なる種類の建物の重要性（並びに企業の土地及び建物の帳簿価額合計額に比した販売店及び営業所建物の帳簿価額の重要性）が考慮される可能性もある。

問題 4: コンピュータ器具が企業全体で統合されていることを理由として、当該機器は別個の資産種類として分類されるか否か。

当該資産は類似の目的のために使用され、類似の性質を持つことから、同一の有形固定資産の種類の一部として表示される可能性が高い。問題 3 の議論と同様、経営者は別の分類（個別の種類）が必要か否かの決定にあたって、判断を用いて当該器具の重要性を決定する必要があると考えられる。企業全体での器具の統合（例えば、企業のコンピュータについて、企業全体でのインターフェイスを可能にする）は、それ自体では、そうしたコンピュータ器具が単一の有形固定資産種類であると決定する理由にはならない。

注： 重要性（主要な利用者が財務諸表の情報に基づき行う意思決定に影響を与える能力）はそれらの分類に関する判断においても重要な検討事項である。

IAS 第 16 号 73～79 項は有形固定資産の開示要件を記載している。有形固定資産の開示は通常、注記に記載され、以下の事項を開示する。

- (a) 財務諸表の表示の基礎及び使用した具体的な会計方針に関する情報を表示する（IAS 第 1 号 112(a) 項参照）。例えば、有形固定資産の各種類に対して、企業は使用した測定基礎（例えば、原価モデル又は再評価モデル）、使用した償却方法（例えば、定額法、定率法又は個別法）及び耐用年数（又は償却率）を開示する。

- (b) 報告期間の末日における、将来に関して行う仮定及び見積りの不確実性の他の主要な発生原因のうち、翌事業年度中に資産及び負債の帳簿価額に重要性のある修正を生じる重要なリスクがあるものに関する情報を開示する(IAS 第 1 号 125 項参照)。例えば、原子力発電所の解体と撤去、所在する用地の原状回復に係る費用の当初見積りの測定においてなされた仮定及び、それに対して当該発電所の建設時に発生した債務は注記にて開示される。
- (c) 、重要な会計方針の要約又は注記において、見積りを行う判断とは別に、経営者が当該企業の会計方針を適用する過程で行なった判断のうち、財務諸表に計上されている金額に最も重要な影響を与えているものを開示する(IAS 第 1 号 122 項参照)。例えば、企業が所有する特定の重要な建物を投資不動産又は有形固定資産のどちらに分類するかの決定において、経営者は重要な判断を行ったと考えられる。
- (d) IFRS で要求している情報のうち、財務諸表のどこにも表示されていないものを開示する(IAS 第 1 号 112(b)項参照)。例えば、IAS 第 16 号は、開示、特に、期首及び期末の帳簿価額総額及び減価償却累計額(減損損失累計額と合算)並びに期首及び期末の帳簿価額の調整表の開示を要求しており、次の事項が示されている。
  - (i) 増加
  - (ii) IFRS 第 5 号に従って、売却目的保有として区分した資産又は売却目的として保有する資産として区分した処分グループに含めた資産、及びその他の処分
  - (iii) 企業結合による取得
  - (iv) 再評価、及び IAS 第 36 号に従ってその他の包括利益に認識又は戻入れをした減損損失から生じた増加又は減少
  - (v) IAS 第 36 号に従って純損益に認識した減損損失
  - (vi) IAS 第 36 号に従って純損益に戻入れた減損損失;
  - (vii) 減価償却額;
  - (viii) 機能通貨から別の表示通貨への財務諸表の換算から生じた正味の為替換算差額(報告企業の表示通貨への在外営業活動体の換算を含む)
  - (ix) その他の増減
- (e) 財務諸表のどこにも開示されていないが、財務諸表の理解に関連性のある情報を提供する(例えば、適正な表示を達成するのに必要な場合に、追加的な開示を加える)(IAS 第 1 号 15 項及び 112(c)項参照)。

本文書の有形固定資産の認識の中止に充てられた部分では以下を説明した。

- (a) 費用を収益と相殺してはならないとする IFRS の表示原則に反して、有形固定資産項目の認識の中止から生じた純額の利得又は損失が純損益に含められる。
- (b) 有形固定資産の処分による利得は収益としては認識されない。
- (c) 通常の事業活動に資産の賃貸と当該資産のその後の売却が含まれる企業は、(賃貸からのみ収益を認識し、資産の売却から純額の利得又は損失を認識するのではなく)、資産の賃借との売却の両方から収益を認識しなくてはならない。

## 会計方針の変更、経過措置及び発効日

IAS 第 16 号の会計方針の変更、経過措置及び発効日に関する規定(IAS 第 8 号 14~31 項及び 50~53 項並びに IAS 第 16 号 80~81F 項)と中小企業向け IFRS 第 17 章(10.8 項、10.11 項及び 10.12 項)について、「概念フレームワーク」の財務報告の目的及び質的特性に関連付けて理解する。

財務諸表の利用者には、財政状態、財務業績及びキャッシュ・インフローの趨勢を識別するため、期間をまたがって企業の財務諸表を比較できることが必要となる。したがって、同じ会計方針を各期間内及びある期間から次の期間に適用する(IAS 第 8 号 15 項)。そのため、企業は有形固定資産の会計方針のある期間から次の期間まで一貫して適用する。ただし、次の場合に限り企業は会計方針を変更する。

- (a) IFRS により変更が要求されている場合(例えば、企業が新たな基準又は改訂基準を初度適用する場合)
- (b) 企業の財政状態、財務業績又はキャッシュ・フローに対して取引その他の事象又は状況が及ぼす影響について、信頼性があり、より目的適合性の高い情報を提供する財務諸表となる場合(IAS 第 8 号 14 項)。

例えば、原価モデルから再評価モデルへ変更することにより、財政状態計算書の有形固定資産に関してより現時点に近い測定、及びより現時点に近い減価償却の測定が可能になると思われる。

財務諸表の利用者が期間をまたがって企業の財務諸表を利用できることを目的として、会計方針の変更に関する一般原則は遡及適用される。すなわち、あたかも企業が新しい会計方針を常に適用していたように、比較可能な数字を再表示する(IAS 第 8 号 19 項及び 23 項参照)。しかし、コスト制約の適用(「概念フレームワーク」QC35 項~QC39 項参照)により、IASB が基準において、会計方針の変更に関する会計処理の一般原則の例外を生じさせる特定の経過措置を導入している場合も多い(IAS 第 8 号 19(a) 項参照)。例えば、有形固定資産の会計方針を原価モデルから再評価モデルへ変更する場合の最初の会計処理は、IAS 第 16 号に従って、会計方針の変更ではなく再評価として会計処理される(IAS 第 8 号 17 項参照)。また、IAS 第 16 号 80~81F 項は IAS 第 16 号の修正についての経過措置及び発効日について規定している。

IAS 第 8 号 28~31 項は会計方針の変更に関する開示の要求事項について明記している。



## ステージ 2: 宿題

---

### 宿題 1

有形固定資産を所有する株式上場グループの最新の連結年次報告書入手し、IFRS に従って当該グループの財務諸表を作成せよ(年次報告書は各企業のウェブサイトから直接ダウンロードできる)。有形固定資産に関する当該グループの会計処理及び報告の有用性について略述した親会社取締役会に対するエグゼクティブ・サマリー(1頁)を作成せよ。

### 宿題 2

分類が難しい(つまり、識別された資産の会計処理についてどの IFRS を適用すべきかの決定が難しい)有形固定資産項目(又は他の有形の資産)の例を挙げよ。情報源として次のものが考えられる。

- (a) 株式上場企業の IFRS 財務諸表<sup>41</sup>
- (b) 公表されている証券規制当局の規制に関する判断
- (c) 専門的な会計事務所のレポート
- (d) 報道記事

それらの識別した例を用いて、次を説明せよ。

- (a) それらの項目の分類が難しいと考える理由は何か。
- (b) 企業の分類に同意するか否か。
- (c) 別の分類により、(現在の及び潜在的な)投資者、融資者及びその他債権者により有益な財務情報を提供することができるか否か。

IAS 第 16 号及び他の関連する IFRS の要求事項を参照して、自身の見解の理由を示しなさい。

### 宿題 3

規則的な間隔での取替えを必要とする重要な構成部分を有する有形固定資産項目とそれほど頻繁ではない不規則な取替えを必要とする重要な構成部分を有する有形固定資産の例を挙げよ。情報源としては例えば次のものが考えられる。

- (a) 株式上場企業の IFRS 財務諸表
- (b) 公表されている証券規制当局の規制に関する判断
- (c) 専門的な会計事務所のレポート
- (d) 報道記事

それらの識別した例を用いて、次を説明せよ。

- (a) そうした交換部品に関する企業の識別に同意するか否か。
- (b) それらの交換部品の減価償却に別個の会計処理を行うことは、(現在の及び潜在的な)投資者、融資者及びその他債権者に有用な財務情報を提供するか否か。

IFRS 及び中小企業向け FRS の要求事項を参照して、自身の見解の理由を示しなさい。

### 宿題 4

---

<sup>41</sup> IAS 第 1 号 122 項「財務諸表の開示」参照。

株式上場企業の IFRS 財務諸表において、様々な償却方法、耐用年数及び残存価額を有する有形固定資産項目の例を挙げよ。

以下の事項について説明せよ。

- (a) 検討対象の財務諸表を作成した企業による見積りに同意するか否か、理由を示して答えよ。
- (b) 類似の有形固定資産項目に関して異なる企業が行う見積りが同様か否か、認識した相違(ある場合)の原因を挙げて答えよ。
- (c) IASB が各種類の有形固定資産に対して特定の償却率及び耐用年数を定めたとしたら、一般目的財務報告の目的は、より適切に満たされるか否か(例えば、コンピュータは、毎年、取得原価の 25%を費用(減価償却費)として認識しなくてはならないなど)。
- (d) IASB が有形固定資産に対して単一の測定モデルのみを定めたとしたら、IFRS に従って作成された財務情報は一般目的財務報告の目的をより適切に満たすか否か。より適切に満たす場合、選択する測定モデルについて述べ、それを選んだ理由を答えよ。
- (e) IASB が定めていない有形固定資産の測定モデルが、どの程度、現在の及び潜在的な投資者、融資者及びその他債権者に有用な情報を示すことができるか。例えば、公正価値や(減価償却費及び減損を反映しない)取得原価は、IFRS の測定モデルよりも有用な情報を提供することができるのか。

## ステージ 2: チュートリアル

以下に示すのは、IAS 第 16 号に従った有形固定資産会計の原価モデルの適用に必要とされる基礎的判断と見積りについて、学習者の知識と理解を向上させることを目的に設計されたチュートリアルの例である。ステージ 2 では、本チュートリアルの教材を更に他の IFRS の規定と結びつけると適切と考えられる。

20X1 年

企業は 20X1 年 9 月 1 日、工場用地を CU200,000 で、当該土地の上に設置する機械を CU1,000,000 で購入した。<sup>42</sup>当該機械は第三者に販売する化学製品の製造に使用される予定である。

企業による使用が可能となる前に、当該機械には設置、改造、検査が必要である。企業によるテストが実施された後、商業生産に使用される前に規制当局は当該機械を検査及びテストし、目的適合性を認証しなければならない。以下は 20X1 年 9 月 1 日から 20X1 年 12 月 1 日までに発生したコストである。

(a) 設置: CU25,000 (このうち、CU5,000 はライニング関連のコスト。下記参照)

(b) 改造: CU60,000

(c) 企業による機械のテスト: CU15,000

(d) 規制当局による機械の検査: CU100,000

規制当局は 20X1 年 12 月 1 日、機械が目的に適合していると認定した。

企業は、機械は 100,000 単位の化学製品の製造に使用できると予想している。しかし、そのためには、機械を継続的に稼働させるための法的条件として、50,000 単位を製造した後で、機械は規制当局による大規模検査に合格しなくてはならない。

検査で識別された不具合がすべて対処されたならば、機械は更に 50,000 単位の製造を許可される(つまり全部で 100,000 単位)。100,000 単位の生産の後(つまり、検査前の 50,000 単位、検査後の 50,000 単位)、機械の価値はゼロになると予想されており、産業規制に従って、機械は撤去され、建物が建てられていた土地は機械がその上に設置される前の状態に原状回復される必要がある。

それに加えて、20,000 単位製造する毎に機械の建浴槽のライニングを取替えなくてはならないという規制当局からの条件がある。ライニングの取替えは規制当局に承認された適切な資格を持つ技術者が取り付ける必要がある。

更に、耐用年数中に機械を別の場所に移動した場合、移動により機械に不具合が生じていないか確認するため大規模な検査を受ける必要がある。当該検査は、製造再開前に行う必要がある。

20X1 年 12 月 31 日(報告期間末日)において、経営者は機械に関して次のように見積っている。

(a) 機械が 50,000 単位を生産した時に実施される予定の検査のコスト(現時点で実施した場合): CU100,000

<sup>42</sup> 当該土地及び機械に加え、企業は建物及び貯蔵タンクも購入しているが、本チュートリアルの目的上、それらは無視する。

- (b) 機械が 50,000 単位を生産した時の検査に続き必要になると予想される作業のコスト(現時点で実施した場合): CU220,000
- (c) ライニングの取替え及び設置のコスト(現時点で実施した場合): CU140,000 (内訳は、ライニングのコスト CU135,000、設置のコスト CU5,000)
- (d) 機械を設置する地面の原状回復義務を現時点で負うことにより独立の専門家に支払うコスト: CU100,000
- (e) 機械が 20X1 年 12 月 31 日に廃物として売却され、かつその時点で機械が 100,000 単位を生産した後になるであろうと予想される状態にすでになっていた場合、当該売却により企業が受領すると考えられる金額: CU200,000

#### 20X2 年～20X5 年

20X2 年 1 月 1 日、企業は機械を使用した化学製品の生産を開始した(つまり、当該機械は 20X1 年 12 月まで遊休状態にあった)。

20X2 年から 20X5 年にかけての経営者の見積り(20X1 年 12 月 31 日に行われた最初の見積り)に変更はなかった。ところが、当該機械の稼働により、次第に途上汚染が進んだ結果、機械の設置地面の原状回復義務が生じるようになった。当該義務は、製品を 1 単位製造する毎に約 CU1 増加する。

20X2 年に当該機械は 4,000 単位を生産した。翌 3 年間(20X3～20X5 年)は、毎年 12,000 単位を製造した。

20X4 年、その年の最初の 4,000 単位を生産した後、CU144,000(設置のコストを含む)をかけてライニングを取替えた。

#### 20X6 年

20X6 年 1 月 1 日に CU148,000(設置のコストを含む)をかけてライニングを取替えた。

20X6 年 9 月 1 日に 45,000 単位目の製品を製造した後、一時的に 4 か月間製造を中止した。まず、規制当局が当該機械を検査した後、不具合や検査で識別されたその他の問題を解決するため大規模な修理を行った。当該修理は独立の第三者によって実施され、企業は CU200,000 のコストを負担する。

20X6 年 12 月 31 日、大規模な修理の終了後、規制当局は当該機械の目的適合性について再認定を行った。これに係る企業の負担コストは CU100,000 だった。

#### 20X7 年

20X7 年 1 月 2 日、機械は稼働を再開した。

20X7 年に当該機械は 10,000 単位を生産した。

#### 20X8 年

20X8 年後半に新技術が予想外に発展したため、20X8 年 12 月 31 日、当該環境の原状回復コストは重要性がなくなった(CU1)。更に、機械に使用された資材の別の利用法が発見されたため、当該機械が経済的耐用年数の到来時(すなわち、100,000 単位を製造した時点)に予想される状態と同じ状態にある場合に、廃品業者は機械の引き取りに対し企業に約 CU300,000 を支払うと予測した。

5,000 単位を製造した後、CU150,000(設置のコストを含む)をかけてライニングを取替えた。

20X8 年、当該機械は合計 10,000 単位を生産した。

20X9 年

20X9 年 9 月 1 日、企業の戦略上の重点に以前には予期していなかった変更が生じたため、企業は当該土地及び機械を第三者に CU1,200,000 で売却するとの計画を確約した。<sup>43</sup> 企業の経営者は当該計画を公表し、当該機器のオペレーターには企業内の新たな職務が与えられなくなるため、彼らを対象とした希望退職プログラムを実施した。

20X9 年、企業は当該機械を使用して 10,000 単位を生産した(そのうち、9,000 単位は 20X9 年 9 月 1 日以前に生産されたものである)。

20Y0 年

更に 2,000 単位を生産した後、20Y0 年 3 月 1 日には売却を受けて当該機械の所有に伴うリスク及び経済価値は企業から独立の第三者へ移転された。

---

<sup>43</sup> 当該合計額のうち、CU300,000 は土地に対する分である。

**問題：**

**問題 1：**企業が所有する機械及び土地の 20X1 年 12 月 31 日の取得原価、耐用年数及び償却可能額について答えよ。取得原価を構成する項目はすべて個別に見て重要と考えられると仮定する。

**問題 2：**企業は、規制当局による検査のコスト及びその結果である機械の修理を IAS 第 16 号「有形固定資産」に従ってどのように会計処理するよう求められているか説明せよ。解答に際して計算による裏付けは必要ない。

**問題 3：**企業は、当該環境の原状回復義務を産業規制に従ってどのように会計処理する必要があるか説明せよ。割引計算の影響は重要ではないため、無視できると仮定する。計算による裏付けを用いて解答せよ。

**問題 4：**IAS 第 16 号に従って、企業は見積耐用年数にわたって当該機械をどのような方法で減価償却すると考えられるか論ぜよ。計算による裏付けを用いて解答せよ。

**問題 5：**企業が減価償却の方法として定額法を用いるのが適切であるとして、問題 4 の解答と異なるとしたら、どのように異なっているか議論せよ。解答に際して計算による裏付けは必要ない。

**問題 6：**企業が中小企業向け IFRS に従って財務諸表を作成している場合、問題 1～5 の解答は変わるとしたら、どのように変わるか議論せよ。

## ステージ 2: チュートリアル の 模範解答

### 問題 1—取得原価

	CU
機械	
購入価格	1,000,000
設置のコスト	25,000
改造のコスト	60,000
調整のコスト	15,000
初期検査のコスト(規制当局)	100,000
環境回復義務	100,000
	100,000
20X1 年 12 月 31 日の機械の取得原価	1,300,000
土地の購入価格	200,000

### 問題 1—20X1 年 12 月 31 日の償却可能額及び耐用年数

機械	初期検査	ライニング	その他	合計
取得原価	CU100,000	CU140,000 <sup>44</sup>	CU1,060,000	CU1,300,000
残存価額	~	~	(CU200,000)	(CU200,000)
減価償却可能額	CU100,000	CU140,000	CU860,000	CU1,100,000
経済的耐用年数	50,000 単位	20,000 単位	100,000 単位	

#### 土地

当該土地は、将来の経済的便益が製造プロセスで消費されることはないため、無限の耐用年数を有する。したがって、当該土地の償却は行わない。

### 問題 2—検査のコスト

1. 当該検査は機械の稼働の条件である。したがって、初期検査のコスト(機械を使用に供する前に実施)は機械の取得原価の一部を構成する(IAS 第 16 号 11 及び 14 項参照)。
2. 検査のコストは機械の総コストに比して重要であり、その経済的耐用年数は機械のその他の構成要素のものとは異なるため、検査の「構成部分」は IAS 第 16 号 14 に従って機械の個別の構成要素として減価償却される(IAS 第 16 号 14 項及び 43~45 項参照)。検査の見積耐用製造単位は 50,000 単位、ライニングの見積耐用製造単位は 20,000 単位、その他の見積耐用製造単位は 100,000 単位である。
3. 初期検査要素は生産高比例法を用いて一生産単位当たり CU2(すなわち、 $\frac{1}{50,000} \times \text{CU}100,000$  (初期検査のコスト))の割合で減価償却される。これは、企業が予想する機械の検査要素の将来の経済的便益の消費を最も密接に反映する方法は生産高比例法方法であるためであり、各生産単位

<sup>44</sup> 注: 20X1 年 12 月 31 日のライニングの取替えコストから見積もった金額。

の製造毎に当該検査の将来の経済的便益の  $\frac{1}{50,000}$  が消費される。しかし、45,000 単位のみを製造した後で次の検査が実施されている。したがって、当初検査要素の帳簿価額のうちの最後の CU10,000(次の検査が予定より早く行われたため、CU2×5,000 単位の将来の経済的便益が前倒しで消費される)は、二回目の検査が実施される 20X6 年の純損益として認識される。<sup>45</sup>

4. 20X6 年に検査が実施される際、当該検査のための規制当局に対する要支払い額は負債として認識される。IAS 第 16 号の認識規準が満たされている場合、つまり、検査の実施により将来の経済的便益の増加が期待され(検査を行わない場合には 5,000 単位以上では製造を中止するのに対して、検査を行った場合には 50,000 単位を製造した後も製造を中止しないことから、将来の経済的便益を増加させる可能性が高い)、かつ、検査のコスト(規制当局が当該サービスに対して企業に請求すると思われる特定の金額)が信頼性をもって測定することができるのと条件を満たしている場合、それに対応する当該有形固定資産項目(資産)の帳簿価額の増加分が認識される(IAS 第 16 号 14 項参照)。この有形固定資産項目の「新しい」検査要素は、企業が当該機械を使用すると予想する次の 50,000 単位にわたって、残存価額がゼロ(企業は二回目の検査要素の将来の経済的便益をすべて消費すると予想しているため<sup>46</sup>)となるまで減価償却される。
5. 20X7 年及び 20X8 年の検査要素の減価償却額は、各年とも CU20,000 である( $\frac{10,000}{50,000} \times$  二回目の検査のコスト CU100,000)。
6. 20X9 年、経営者は当該機械を売却する計画を確約した。この時点で IFRS 第 5 号に従って、当該機械は(その全部を)有形固定資産から振替えて、売却目的で保有する非流動資産として会計処理する。それに伴い、当該機械は、20X9 年 12 月 31 日の財政状態計算書に帳簿価額又は売却コスト控除後の公正価値のいずれか低い方の金額で計上される。20X9 年 12 月 31 日に終了する会計年度においては、検査要素に関する減価償却は 1 月 1 日(会計年度の開始日)から 9 月 1 日(売却目的保有に分類される日)の期間に限り認識される。それゆえ、20X9 年の検査要素の減価償却費は CU18,000 ( $\frac{9,000}{50,000}$  単位 × CU100,000)となる。20X9 年の次の 1,000 単位の製造及び 20Y0 年の 2,000 単位の製造に関しては、当該機械は売却目的保有に分類されており、有形固定資産として分類されていないため、減価償却は行わない。<sup>47</sup>
7. 本設例において、当該土地及び機械は売却目的保有となる時、再測定されない(売却コスト控除後の公正価値 CU1,200,000 は帳簿価額を上回る)ことから、二回目の検査要素の残りの帳簿価額は、企業が当該資産の認識を中止する 20Y0 年 3 月 1 日に初めて認識を中止する。

## 問題 2—修理のコスト

8. 当該機械を当初稼働した時には、企業は機械を修理する現在の義務を負っていなかった。そのため、修理の実施に先立って、企業は機械の修理に関する債務を認識することはできない。
9. 修理が実施された場合、修理を行なうプロバイダーへの要支払額は負債として認識される。IAS 第 16 号の認識規準が満たされている場合、つまり、修理の実施により将来の経済的便益の増加が期待され(修理を行わない場合には検査認定を受けることができず、将来の生産単位数は検査認定がある場合の 5,000 単位とはならない)、かつ、修理のコスト(修理を行うプロバイダーが当該サー

<sup>45</sup> 当該会計上の見積りの変更(見積経済的耐用年数)は 20X6 年に生じたものである。これは、20X6 年以前には企業は、機械が 50,000 単位を生産するまでは検査を行わないと予想していたためである。

<sup>46</sup> 注: 企業が機械を何度か製造に使用した後に売却すると予定している場合であっても、売却のために機械を移動することにより再度検査が必要となるので、残存価額はやはりゼロとなる可能性が高い。

<sup>47</sup> 売却目的で保有する資産の帳簿価額は、主に将来の稼働ではなく売却により回収されるため、売却目的で保有する資産の会計処理は、配分ではなく評価のプロセスである(IFRS 第 5 号「結論の根拠」BC29 項参照)。そのため、売却目的で保有する有形固定資産の償却は行わない(IAS 第 16 号 55 項参照)。その代わりに、売却価格控除後の公正価値が帳簿価額を下回る場合、低い方の金額である当該公正価値で計上される(IFRS 第 5 号 15 項)。



ビスに対して企業に請求すると考えられる特定の金額)が信頼性をもって測定することができる場合、それに対応する有形固定資産項目(資産)の帳簿価額の増加分も認識される。

10. 修理のコストは適切に資産の帳簿価額に加えられているが、当該機械の個別の構成部分ではないため、構成要素としては認識されない(IAS 第 16 号 43 項)。
11. そのため、当該修理要素に関する機械の減価償却可能額の増加分は、当該機械を用いて企業が製造すると予想される見積残存生産単位数にわたり「その他」の一部として減価償却される。(おそらく 50,000 単位<sup>48</sup>)。

### 問題 3—環境の原状回復義務

1. 企業の環境の原状回復に対して企業が負う義務は、当該機械の設置(テストを含む)から生じるため、原状回復コストの初期見積りは、当該機械に対して当初認識されるコストの一部を構成する。当該コスト部分(当該負債相当額)は、IAS 第 37 号「引当金、偶発負債及び偶発資産」に従って測定される(IAS 第 16 号 16(c)参照)。本設例では(上記の問題 1 で説明されているように)、企業は当初、CU100,000 を負債及び資産として認識する(機械の取得原価の一部)。
2. 機械の稼働から生じる環境の原状回復のための増分の債務は、IAS 第 2 号「棚卸資産」に従って会計処理される。これは、当該債務は棚卸資産を生産するために当該機械を使用した結果として生じたものだからである(IAS 第 16 号 18 項)。本設例において企業は、一生産単位当たり CU1 の環境の原状回復のための増分の債務を負債(引当金)及び資産(棚卸資産の該当項目の一部)として認識する。
3. 当該負債は IAS 第 37 号に従って、各報告期間末日に再測定される。関連する有形固定資産項目(この場合は機械)が原価モデルを用いて測定されている場合、当該負債の変動額は、有形固定資産のコストから控除する金額が帳簿価額を上回らない限り、当該再測定が行われる期間において、有形固定資産項目のコストに追加<sup>49</sup>(又は有形固定資産項目のコストから控除)される。当該負債の減少額が有形固定資産の帳簿価額を上回る場合には、当該超過額は直ちに純損益に認識される。当該資産の調整後の減価償却可能額は残りの見積経済的耐用年数(IFRIC 第 1 号参照)にわたって償却される。本設例では、20X8 年 12 月 31 日に当該負債は財政状態計算書において CU165,000(当初見積の CU100,000 に 20X8 年 12 月 31 日以前に機械が製造する棚卸資産 65,000 単位に関する CU65,000 を加えたもの)で認識されていた。20X8 年 12 月 31 日の機械の帳簿価額は、機械に関する負債の減少額である CU99,999(CU100,000 - CU1)より大きいため、CU99,999 全額が当該機械の帳簿価額から減額される。<sup>50</sup> 棚卸資産に関して生じた負債の変動は、IFRIC 第 1 号 BC6 項に説明されているように、IAS 第 2 号に従って会計処理される。したがって、棚卸資産関連の CU65,000 の負債については、20X8 年 12 月 31 日時点で未販売の棚卸資産一単位当たり CU1 の割合で棚卸資産と相殺され、CU65,000 の残りの金額<sup>51</sup>は純損益として認識されることになる。20X8 年 12 月 31 日に存在する棚卸資産の数を 500 単位と仮定すると、CU500 分が棚卸資産から減額され、CU64,500 分が貸方計上の純損益となる。

### 問題 4—減価償却

- <sup>48</sup> 法律により、企業は当該機械を使って更に 50,000 単位以上を製造することはできないと仮定する(当該機械は 45,000 単位を製造した時点で、点検を受けるため、その経済的耐用年数は 95,000 単位に減る)。
- <sup>49</sup> 割引計算の効果が重要である場合、割引計算の振り戻しによる負債の増加は、(機械のコストに追加されるのではなく)財務費用とし認識され、純損益となる。
- <sup>50</sup> 見積残存価額は CU99,999 より大きいため、計算するまでもなく帳簿価額の方が大きい。
- <sup>51</sup> 与えられた情報からは、未販売の棚卸資産に帰属する会計上の見積りの変動額を算定することはできない。

## 重要な構成要素

1. 機械の取得原価の合計額に比して重要な原価を有し、耐用年数又は償却方法が著しく異なる機械の各構成部分は個別に減価償却される( IAS 第 16 号 43 項参照)。しかし、重要な構成部分の耐用年数と減価償却方法が、同じ項目の他の重要な構成要素に係る耐用年数及び減価償却方法と同じである場合、そうした構成部分は、減価償却費を算定する際にグループ化することができる( IAS 第 16 号 45 項参照 )。IAS 第 16 号 14 項においても、検査は別個の構成要素として扱うと説明されている。したがって、機械の初期検査の構成要素(見積経済的耐用年数=50,000 単位)は、機械の他の部分(見積経済的耐用年数=100,000 単位)とは別に減価償却しなくてはならない。同様に、ライニングはそのコストに重要性があり、経済的耐用年数は 20,000 単位であるため、別個に減価償却されなくてはならない。

## 償却方法

2. 企業は生産高比例法を用いて当該機械の主な構成要素を減価償却する必要がある。なぜなら、当該機械は最大 100,000 単位の製造に使用することができることから、生産高比例法は、企業が当該機械の将来の経済的便益を消費すると予想する方法を最も密接に反映するからである。しかし、20X6 年に 45,000 単位を製造した後、経営者はその時点で当該機械を使用して製造するのはあと 50,000 単位のみ(つまり全部で 95,000 単位)と予定したため、当該見積りは修正された。
3. 生産高比例法は又、初期検査のコスト、それに続く検査のコスト及び各ライニングの償却方法として最も適切である。なぜなら、生産高比例法は、企業がそれらの構成要素の将来の経済的便益を消費すると予想する方法を最も密接に反映しているからである。例えば、二回目の検査は、50,000 単位の生産後に実施が求められ、機械の総生産能力は 100,000 単位である。

## 当該機械の償却を開始及び中止するのはいつか

4. 当該機械は、経営者が意図したように 20X1 年 12 月 1 日から使用可能な状態にあったが、企業は生産高比例法を採用しているため、当該構成要素はすべて 20X2 年 1 月 1 日(最初の生産単位が製造される時点)まで償却を開始しない。
5. 同様に、生産高比例法が採用されている(減価償却費は各単位が生産される時まで生じない)ことから、当該機械の修理期間にはいかなる償却も認識されない(20X6 年の 4 か月間において減価償却は事実上、中止している)。
6. 売却目的で保有する非流動資産の帳簿価額は、販売を目的とした物品の製造ではなく売却により回収されると予想されるため、IFRS 第 5 号に従って、測定は当該予想を反映する必要がある。そのため、20X9 年 9 月 1 日に当該機械が有形固定資産( IAS 第 16 号)から売却目的で保有する非流動資産へと振替えられた時点で、企業は当該機械の償却を中止する。IFRS 第 5 号で定められた当該測定は、現在の及び潜在的な投資者、融資者及びその他債権者が、当該機械からの将来の正味キャッシュ・インフローに対する企業の見通しを評価するのに役立つ。

## 当該機械の検査要素の償却

7. 20X2 年から 20X5 年にかけて、当初検査要素の償却可能額である CU100,000(上記問題 1 参照)は 50,000 単位(一生産単位当たり CU2)にわたって償却される。これは、一単位を生産する毎に当初検査要素の将来の経済的便益の 1/50,000 を消費すると予想されるからである。したがって、20X2 年には 4,000 単位を生産したため、減価償却費は CU8,000 であり、毎年 12,000 単位を生産した 20X3 年から 20X5 年の減価償却費は毎年 CU24,000 である。
8. 二回目の検査が実施された 20X6 年には、以前の検査のコストの残りの帳簿価額である CU10,000 について認識を中止する( IAS 第 16 号 14 項)。

9. 20X7年と20X8における当該「新たな」検査要素の減価償却額は、一年当たり CU20,000 である(売却前に当該機械が生産すると期待される単位数  $1/50,000 \times$  生産量 10,000 単位  $\times$  「新たな」検査のコスト CU100,000)。
10. 20X9年の検査要素の減価償却費は CU18,000 ( $1/50,000 \times$  20X9年の売却目的で保有する非流動資産に振替える前の生産量 9,000 単位  $\times$  新たな検査のコスト CU100,000) である。
11. 20X9年に当該機械を売却目的で保有する非流動資産に振替えた後も 1,000 単位を生産したが、当該機械は売却目的で保有する非流動資産に振替えられたため、償却は行わない。
12. 20Y0年に当該機械は売却目的で保有する非流動資産に振替えられているため、償却は行わない。

#### 当該機械のライニング要素の償却

13. 20X2年から20X4年の間、当該機械の最初のライニングのコストである CU140,000 を 20,000 単位にわたって減価償却する(一生産単位当たり CU7)。これは、各単位を生産する毎に  $1/20,000$  単位のライニング要素の将来の経済的便益を消費すると予想されるからである。したがって、4,000 単位を生産した 20X2年の減価償却額は CU28,000 である。20X4年に最初の 4,000 単位を生産した後、新たなライニングのコストが資産として計上され、この時点で最初のライニングは償却が完了する。新たなライニングは次の 20,000 単位にわたって償却される(一生産単位当たり CU7.2)。したがって、20X4年の減価償却額は、一単位当たり CU7 が 4,000 単位と、一単位当たり CU7.2 が 8,000 単位で、合計 CU85,600 となる。
14. 20X5年度末に 40,000 番目の生産単位が生産されるため、20X5年度末までに CU144,000 の償却は完了する。
15. 20X6年度期首に三回目のライニングのコストが資産化される。生産単位の合計額についての見積りは 20X6年度に修正されるものの、20X6年1月1日時点においては、更に 55,000 単位を生産するとの予想があるため、三回目のライニングのコストは 20,000 単位にわたって償却される。三回目のライニングの減価償却額は一単位当たり CU7.4 である。
16. 20X8年に最初の 5,000 単位を生産した後、四回目のライニングのコストを資産化し、この時点で三回目のライニングの減価償却は完了する。この時点で更に 35,000 単位を生産するとの予想があるため、四回目のライニングは 20,000 単位にわたって一生産単位当たり CU7.5 の割合で償却される。
17. 20X9年のライニング要素の償却額は CU67,500 である(20X9年に売却目的で保有する非流動資産に振替える前に生産した 9,000 単位  $\times$  一単位当たりの償却可能額 CU7.5)。20X9年は、当該機械を売却目的で保有する非流動資産に振替えた後も 1,000 単位を生産しているが、当該機械は売却目的で保有する非流動資産に分類されているため、当該ライニングを更に償却することはない。
18. 20Y0年は 2,000 単位を生産したものの、当該機械は売却目的で保有する非流動資産に分類されているため、この場合も当該ライニングの償却は行わない。

#### 機械のその他要素の償却

19. 20X2年から20X5年にかけて、当該機械のその他要素の償却可能額である CU860,000(上記の問題 1 参照)は、企業が当該機械を用いて製造すると予想される生産量の 100,000 単位にわたって減価償却されると見込まれている。これは、言い換えると、一単位の生産毎に経済的便益の  $1/100,000$  が消費されるため、20X2年から20X5年にかけて当該機械が製造すると予想される生産単位毎に  $CU8.6 (1/100,000 \times CU860,000)$  が割り当てられていることになる。企業は、適切な間隔でライニングを取替え、当該機械の検査及びそれに続く修理を受け、機械が 100,000 単位を生産できるようにするとの明確な意図を有している。したがって、4,000 単位を生産した 20X2年の減価償却

額は CU34,400 であり、12,000 単位を生産した 20X3～20X5 年の減価償却額は毎年、CU103,200 である(生産量 12,000 単位×一単位当たりの償却額 CU8.6)。

20. 二回目の検査が実施された 20X6 年に当該機械の見積総耐用年数は 95,000 単位に減少した(20X6 年 1 月 1 日から数えた残りの経済的耐用年数は 55,000 単位)(上記問題 2 参照)。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(見積耐用年数の修正)は、その影響を変更の生じた 20X6 年及び変更の影響を受ける将来の年度(すわなち、20X7 年から当該機械の認識が中止されるまで)の純損益に含めることにより、将来に向かって会計処理する(IAS 第 8 号 36 項参照)。したがって、20X6 年の減価償却は、IAS 第 8 号に従って修正後の見積りを将来に向かって用いて、CU46,909 と算定される(20X6 年 1 月 1 日の当該要素の残りの償却可能額 CU516,000÷予想生産量 55,000 単位=5,000 生産単位についての単位毎の償却額 CU9.3818)。
21. 修理のコストは 20X6 年度末に当該要素に追加されたものである。20X7 年度期首の時点の当該要素の償却可能額である CU669,091 は、50,000 単位にわたって償却され、当該要素の 20X7 年の減価償却額は CU133,818 となった。
22. 20X8 年、当該機械の見積残存価額は CU200,000 から CU300,000 に増加した(経済的耐用年数終了時に売却した場合の現時点で得るであろう見積収入)。会計上の見積りの変更は、IAS 第 8 号に従って、将来にわたって会計処理される。したがって、当該構成要素の 20X8 年の減価償却額の算定に際して、修正後の残存価額を考慮する。その結果、償却額は、当該機械の廃棄前の予想生産高  $\frac{1}{40,000} \times 20X8$  年の生産高 10,000 単位×(当該構成要素の 20X8 年 1 月 1 日にの残りの償却可能額 CU535,273 から当該機械の残存価額の増加分 CU100,000 を控除した金額)として CU108,818 と算定される。加えて、20X8 年 12 月 31 日に環境回復引当金は CU1 に減少する。それに対応して、当該機械の帳簿価額は CU99,999 減額される。
23. 20X9 年の当該要素の償却額は CU67,937 である( $\frac{1}{30,000} \times$ 売却目的で保有する非流動資産に振替えられる前の 20X9 年の生産高 9,000 単位×(20X8 年 1 月 1 日の残りの償却可能額 CU535,273 - 環境回復義務及び見積り残存価額の変動額 CU199,999 - 20X8 年の償却額 CU108,818))。
24. 20X9 年、当該機械を資産売却目的で保有する非流動資産へと振替えた後にも 1,000 単位を生産しているものの、当該機械は売却目的で保有する非流動資産に分類されているため償却は行わない。
25. 20Y0 年、2,000 単位を生産したものの、当該機械は売却目的で保有する非流動資産に分類されているため償却は行わない。

## 減価償却額計算表:

	検査	ライニング	その他	合計
<b>20X1年12月31日のコスト</b> (上記問題1参照)	100,000	140,000	1,060,000	1,300,000
見積残存価額	-	-	(200,000)	(200,000)
償却可能額	100,000	140,000	860,000	1,100,000
20X2年の償却額	(8,000)	(28,000)	(34,400)	(70,400)
20X3年の償却額	(24,000)	(84,000)	(103,200)	(211,200)
20X4年の償却額	(24,000)	(85,600) <sup>a</sup>	(103,200)	(212,800)
20X4年の取得原価	-	144,000	-	144,000
20X5年の償却額	(24,000)	(86,400)	(103,200)	(213,600)
20X5年12月31日の償却可能額	20,000	-	516,000	536,000
20X6年の取得原価	-	148,000	-	148,000
20X6年の償却額	(10,000)	(37,000)	(46,909)	(93,909)
20X6年の減損額	(10,000)	-	-	(10,000)
20X6年の取得原価	100,000	-	200,000	300,000
20X6年12月31日の償却可能額	100,000	111,000	669,091	880,091
20X7年の償却額	(20,000)	(74,000)	(133,818)	(227,818)
20X7年12月31日の償却可能額	80,000	37,000	535,273	652,273
20X8年の取得原価	-	150,000	-	150,000
見積残存価額の増加額	-	-	(100,000)	(100,000)
20X8年の償却額	(20,000)	(74,500) <sup>b</sup>	(108,818) <sup>c</sup>	(203,318)
20X8年の会計上の見積りの変更	-	-	(99,999)	(99,999)
20X9年 <sup>d</sup> の償却額	(18,000)	(67,500)	(67,937) <sup>e</sup>	(153,437)
20X9年8月/31日の償却可能額	42,000	45,000	158,519	245,519
見積残存価額	-	-	300,000	300,000
20X9年8月31日の帳簿価額	42,000	45,000	458,519	545,519

<sup>a</sup> 20X4年のライニングの償却額 = (CU7 × 4,000) + (CU7.2 × 8,000) = CU85,600.

<sup>b</sup> 20X8年のライニングの償却額 = (CU7.4 × 5,000) + (CU7.5 × 5,000) = CU74,500.

<sup>c</sup> 20X8 年のライニングの償却額 = (CU535,273 - 残存価額の増加額CU100,000) ÷ 40,000 × 10,000 = CU108,818.

<sup>d</sup> 20X9 年の償却額は、9,000 単位を生産後、当該機械はIFRS第 5 号に従って売却目的保有に振替えられたため、当該 9,000 単位に関する分のみである。

<sup>e</sup> 20X9 年の償却額 = (CU535,273 - 残存価額の増加額CU100,000 - 20X8 年の償却額CU108,818 - 環境回復引当金の変動額CU99,999) ÷ 30,000 × 9,000 = CU67,937.

#### 問題 5—企業が定額法を採用していた場合

IAS 第 16 号 60 項に従うと、使用する減価償却方法は、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したものでなければならない。したがって、減価償却方法は自ずと決定されるものであり、選択できるものではない(償却方法は会計方針の選択ではない)。本チュートリアルでは、減価償却方法は生産高比例法であると決定されている(上記問題 4 参照)。事実や状況が異なり、企業が当該機械の将来の経済的便益を消費すると予想される方法を最も適切に反映する方法が定額法である場合には、以下ようになる。

- (a) 企業は時間に基づいて当該機械の耐用年数を見積もる(企業が当該機械の将来の経済的便益を利用すると予想する年数)。
- (b) 20X1 年 12 月 1 日(当該資産が経営者の意図する方法で稼働可能となるのに必要な場所と状態に置かれた時点)から償却を開始する。
- (c) 20X6 年の当該機械が修理中のため生産に供されない期間においても償却を一時中止することはない。
- (d) 生産高比例法の場合と同様の方法で 20X8 年に行われた見積りの変更の影響として、当該機械の帳簿価額及び残存価額、更に 20X8 年と 20X9 年に計上される減価償却費に変動が生じる。
- (e) 生産高比例法と同様、当該機械を有形固定資産から売却目的で保有する非流動資産に再振替えした日から償却を中止する。

#### 問題 6—企業が中小企業向け IFRS を採用している場合

企業が中小企業向け IFRS に準拠して財務諸表を作成している場合は、以下ようになる。

- (a) 20Y0 年 3 月 1 日の処分時まで、当該機械の償却を続行する。中小企業向け IFRS は、売却目的で保有する非流動資産に対する特定の測定に関する規定は記載していない。中小企業向け IFRS においては、企業が売却目的非流動資産を保有すると決定した場合に、減損テストの実施が求められている(資産に減損が生じている可能性について証拠を示す)。
- (b) 資産の用途変更、重要な予想外の損傷、技術の進歩、市場価格の変動といった要因により、直近の年次報告日以降において従来の見積りに変化が生じたことが示唆されている場合に限り、従来の会計上の見積り(残存価額及び耐用年数)及び償却方法を見直す。一方で、IAS16 では最低年一回、各財務報告期間末に検討する必要がある。