

有形固定資産の会計処理の概要 関連する会計基準等の概要

公認会計士 こすげ よしろう 小菅 義郎

1. はじめに

有形固定資産は、建物、機械装置や土地のように企業が長期間にわたって営業に使用する資産等であり、多くの会社で保有していることが通常である。我が国の会計基準では企業会計原則や連続意見書第三等において固定資産に関する基本的な定めは示されているものの、有形固定資産に関する包括的な会計基準は存在しない。一方で、有形固定資産に関する会計基準等は多岐にわたり、また、減価償却、固定資産の減損、不動産流動化等、実務上、論点とな

ることも多い。

今号より、有形固定資産に関連する会計基準等の概要の解説を連載する。

なお、文中の意見にわたる部分は、筆者の私見であり、有限責任監査法人トーマツの見解ではないことをあらかじめお断りしておく。

2. 連載の主な内容

本連載では図表1に記載のテーマを予定している。以下では、それぞれの内容を概括する。

図表1 連載テーマ

回	テーマ	関連する主な会計基準等
1	関連する会計基準等の概要	有形固定資産に関連する会計基準等の全体像を説明する。
2	固定資産の取得・減価償却	<ul style="list-style-type: none"> ●連続意見書第三「有形固定資産の減価償却について」 ●監査・保証実務委員会実務指針第81号「減価償却に関する当面の監査上の取扱い」 ●実務対応報告第32号「平成28年度税制改正に係る減価償却方法の変更に関する実務上の取扱い」
3	固定資産の減損	<ul style="list-style-type: none"> ●企業会計審議会「固定資産の減損に係る会計基準」 ●企業会計基準適用指針第6号「固定資産の減損に係る会計基準の適用指針」
4	資産除去債務	<ul style="list-style-type: none"> ●企業会計基準第18号「資産除去債務に関する会計基準」 ●企業会計基準適用指針第21号「資産除去債務に関する会計基準の適用指針」
5	不動産流動化・売却	<ul style="list-style-type: none"> ●会計制度委員会報告第15号「特別目的会社を活用した不動産の流動化に係る譲渡人の会計処理に関する実務指針」 ●「特別目的会社を活用した不動産の流動化に係る譲渡人の会計処理に関する実務指針についてのQ&A」 ●監査・保証実務委員会実務指針第90号「特別目的会社を利用した取引に関する監査上の留意点についてのQ&A」 ●監査委員会報告第27号「関係会社間の取引に係る土地・設備等の売却益の計上についての監査上の取扱い」 ●審理室情報第6号「土地の信託に係る監査上の留意点について」
6	賃貸等不動産の時価等の開示	<ul style="list-style-type: none"> ●企業会計基準第20号「賃貸等不動産の時価等の開示に関する会計基準」 ●企業会計基準適用指針第23号「賃貸等不動産の時価等の開示に関する会計基準の適用指針」
7	その他（圧縮記帳、土地再評価差額金）	<ul style="list-style-type: none"> ●監査第一委員会報告第43号「圧縮記帳に関する監査上の取扱い」 ●会計制度委員会「土地再評価差額金の会計処理に関するQ&A」

(1) 固定資産の取得・減価償却等

連続意見書第三「有形固定資産の減価償却について」(以下「連続意見書第三」という。)、監査・保証実務委員会実務指針第81号「減価償却に関する当面の監査上の取扱い」(以下「実務指針第81号」という。)に関連する論点を中心に整理する予定であり、主な論点等は以下のとおりである。

① 固定資産の取得原価の決定

減価償却は、原則として、固定資産の取得原価を耐用期間の各事業年度に配分すること(連続意見書第三 第一 四)であり、取得原価の決定は、減価償却において重要な意味を有する。固定資産の取得にはさまざまな場合があり、それぞれに応じて取得原価の計算も異なることから、固定資産の取得原価の決定が論点となることがある。

② 減価償却方法

減価償却は固定資産の適正な原価配分を行うことにより、損益計算を適正ならしめることを主たる目的とするものであることから、合理的に決定された一定の方式に従い、毎期計画的、規則的に実施されなければならないとされている(実務指針第81号6項)。減価償却方法には、期間を配分基準とする方法と、生産高を配分基準とする方法がある。期間を配分基準とする方法には、定額法、定率法、級数法があり、生産高を配分基準とする方法は生産高比例法がある。

減価償却方法に関して、多くの企業において法人税法の規定に従うことが実務慣行として定着していることから、法人税法に対して、企業会計に係る法令等と同等の性格を認め、税制改正に合わせた種々の選択肢とその場合の監査上の取り扱いを定めている(実務指針第81号34項)。しかしながら、会計処理上で法人税法に基づく減価償却計算が強制されるものではなく(実務指針第81号33項)、各企業の事業活動、資産の使用状況を勘案して合理的な方法により減価償却を行う必要がある(実務指針第81号35項)、税制改正に合わせて減価償却方法を変更する場合、正当な理由に基づく会計方針の変更に該当するか否かが論点となることがある(後述④参照)。

③ 耐用年数

耐用年数は、減価償却資産の取得価額から見積残存価額を控除した金額を、規則的、合理的に費用として配分すべき期間をいう(実務指針第81号11項)。固定資産の耐用年数は、物質的使用可能期間ではなく、経済的使用可能予測期間に見合ったものでなければならないとされ、対象となる「資産」の材質・構造・用途等のほか、使用上の環境、技術の革新、経済事情の変化による陳腐化の危険の程度、

その他当該企業の特殊的条件も考慮して、各企業が自己の「資産」につき、経済的使用可能予測期間を見積もって自主的に決定すべきものである。

当初予定による残存耐用年数と現在以降の経済的使用可能予測期間との乖離が明らかになったときは、耐用年数を変更しなければならない(実務指針第81号14項)が、過去に定めた耐用年数がこれを定めた時点での合理的な見積りに基づくものであり、それ以降の変更も合理的な見積りによるものであるかどうか論点となることがある。

④ 税法との関係

平成28年度税制改正において、平成28年4月1日以後に取得する建物附属設備及び構築物の法人税法上の減価償却方法について定率法が廃止され、定額法のみとなる見直しが行われた。これを受けて、当該税制改正に合わせ、平成28年4月1日以後に取得する建物附属設備及び構築物から減価償却方法を定額法に変更する場合に、当該減価償却方法の変更が正当な理由に基づく会計方針の変更に該当するか否かに関して、企業会計基準委員会は平成28年6月17日に実務対応報告第32号「平成28年度税制改正に係る減価償却方法の変更に関する実務上の取扱い」(以下「実務対応報告第32号」という。)を公表した。

従来、法人税法に規定する普通償却限度相当額を減価償却費として処理している企業において、建物附属設備、構築物又はその両方に係る減価償却方法について定率法を採用している場合、平成28年4月1日以後に取得する当該すべての資産に係る減価償却方法を定額法に変更するときは、法令等の改正に準じたものとし、会計基準等の改正に伴う会計方針の変更として取り扱うものとする(実務対応報告第32号2項)。

原則的には、税法の改正により償却限度額の算定方法が変更されたことのみでは、会計基準等の改正に伴う会計方針の変更には該当しないが、これまで減価償却方法に関する税制改正の都度、監査上の取扱いが示されてきたことにより、この点が一意的に明確であったとは言い難い状況にあると考えられ、十分な周知期間を確保する必要性に鑑みると、法令等の改正に準じたものとし、会計基準等の改正に伴う会計方針の変更として取り扱うことも妨げられない(実務対応報告第32号14項)という考え等を踏まえたものである。

今後、企業会計基準委員会において、抜本的な解決を図るために減価償却に関する会計基準の開発に着手することの合意形成に向けた取組みを速やかに行う予定とされている(実務対応報告第32号15項)。また、実務対応報告第32号は、取り扱う範囲を平成28年度税制改正に係る減価償却方法の改正に限定して緊急に対応したものであり、今回に限ら

れたものとされている（実務対応報告第32号16項）。

(2) 固定資産の減損

企業会計審議会「固定資産の減損に係る会計基準」、企業会計基準適用指針第6号「固定資産の減損に係る会計基準の適用指針」（以下「減損適用指針」という。）に関連する論点を中心に整理する予定であり、主な論点等は以下のとおりである。

① 資産のグルーピング

資産のグルーピングは、他の資産又は資産グループのキャッシュ・フローから概ね独立したキャッシュ・フローを生み出す最小の単位で行うこととされており、企業は、経営の実態が適切に反映されるよう配慮して行うこととされている（減損適用指針7項）。しかし、様々な事業を営む企業における資産のグルーピングの方法を一義的に示すことは困難である（減損適用指針70項）ことから、実務上、グルーピングの方法が論点となることがある。

② 減損の兆候

減損の兆候（資産又は資産グループに減損が生じている可能性を示す事象）がある場合には、当該資産又は資産グループについて、減損損失を認識するかどうかの判定を行う。企業は通常の企業活動において実務的に入手可能なタイミングにおいて利用可能な情報に基づき、例えば以下に示されるような減損の兆候がある資産又は資産グループを識別する（減損適用指針11項～15項）。

- A) 営業活動から生ずる損益又はキャッシュ・フローが継続してマイナスの場合
- B) 使用範囲又は方法について回収可能価額を著しく低下させる変化がある場合
- C) 経営環境の著しい悪化の場合
- D) 市場価格の著しい下落の場合

しかしながら、上記は例示であるとともに、減損の兆候があるかどうかについて、その程度は必ずしも画一的に数値化できるものではない。したがって、状況に応じ個々の企業において判断することが必要（減損適用指針77項）とされていることから、実務上、その判断が論点となることがある。

③ 共用資産及びのれんの取扱い

共用資産は、複数の資産又は資産グループの将来キャッシュ・フローの生成に寄与する資産であり、一般に、帳簿価額を合理的な基準で各資産又は資産グループに配分することは困難であると考えられるため、共用資産を含む、より大きな単位又は共用資産自体に減損の兆候がある場合の減損損失の認識の判定及び測定は、共用資産が関連する複数の資産又は資産グループに共用資産を加えた、より大きな単

位で行うこととされている（減損適用指針48項）。

また、のれんも共用資産と同様に、一般に、帳簿価額を合理的な基準で各資産グループに配分することは困難であると考えられるため、のれんを含む、より大きな単位に減損の兆候がある場合の減損損失の認識の判定及び測定は、のれんが関連する複数の資産グループにのれんを加えた、より大きな単位で行うこととされている（減損適用指針52項）。

本連載では、共用資産及びのれんの取扱いを整理する予定である。

(3) 資産除去債務

企業会計基準第18号「資産除去債務に関する会計基準」（以下「資産除去債務会計基準」という。）、企業会計基準適用指針第21号「資産除去債務に関する会計基準の適用指針」（以下「資産除去債務適用指針」という。）に関連した論点を中心に整理する予定であり、主な論点等は以下のとおりである。

① 資産除去債務の定義

資産除去債務とは、有形固定資産の取得、建設、開発又は通常の使用によって生じ、当該有形固定資産の除去に関して法令又は契約で要求される法律上の義務及びそれに準ずるものをいう（資産除去債務会計基準3項）。つまり、法令又は契約で要求される義務だけに限定されず、債務の履行を免れることがほぼ不可能な、法令又は契約で要求される法律上の義務とほぼ同等の不可避免的な義務を含むとされている。このため、関連する法令及び契約の義務の整理等が必要となる。

② 資産除去債務の算定

資産除去債務の履行時期や除去の方法が明確にならないこと等により、その金額が確定しない場合でも、履行時期の範囲及び蓋然性について合理的に見積るための情報が入手可能なときは、資産除去債務を合理的に見積ることができる場合に該当するとされている（資産除去債務適用指針17項）。実務上、資産除去債務を合理的に見積る方法が論点となることがある。

③ 資産除去債務の見積りの変更

割引前の将来キャッシュ・フローに重要な見積りの変更が生じた場合の当該見積りの変更による調整額は、資産除去債務の帳簿価額及び関連する有形固定資産の帳簿価額に加減して処理し、資産除去債務が法令の改正等により新たに発生した場合も、見積りの変更と同様に取扱うとされている（資産除去債務会計基準10項）。見積りの変更の会計処理に留意が必要である。

(4) 不動産流動化・売却

会計制度委員会報告第15号「特別目的会社を活用した不動産の流動化に係る譲渡人の会計処理に関する実務指針」（以下「不動産流動化実務指針」という）、「特別目的会社を活用した不動産の流動化に係る譲渡人の会計処理に関する実務指針についてのQ&A」、監査・保証実務委員会実務指針第90号「特別目的会社を利用した取引に関する監査上の留意点についてのQ&A」、監査委員会報告第27号「関係会社間の取引に係る土地・設備等の売却益の計上についての監査上の取扱い」等に関連した論点を中心に整理する予定であり、主な論点等は以下のとおりである。

① リスク・経済価値アプローチ

不動産の売却の認識は、不動産が法的に譲渡されていること及び資金が譲渡人に流入していることを前提に、譲渡不動産のリスクと経済価値のほとんど全てが他の者に移転した場合に当該譲渡不動産の消滅を認識する方法（リスク・経済価値アプローチ）によって判断するとされている（不動産流動化実務指針3項）。

② 継続的関与

不動産のリスクと経済価値のほとんど全てが譲渡人である特別目的会社を通じて他の者に移転しているか否かは、実質的に判断すべきであり、形式的に判断すべきではないとされている（不動産流動化実務指針6項）。特に、不動産の譲渡後において譲渡人が当該不動産に継続的に関与している場合は、リスクと経済価値が他の者に移転していない可能性があるため、継続的関与の内容について十分に検討する必要がある。

譲渡人が継続的に関与している場合の具体例としては、以下の場合があるとされている（不動産流動化実務指針7項）。

- (1) 譲渡人が譲渡した不動産の管理業務を行っている場合
- (2) 譲渡人が不動産を買戻し条件付で譲渡している場合
- (3) 譲受人である特別目的会社が譲渡人に対して売戻しの権利を保有している場合
- (4) 譲渡人が譲渡不動産からのキャッシュ・フローや譲渡不動産の残存価額を実質的に保証している場合
- (5) 譲渡人が、譲渡不動産の対価の全部又は一部として特別目的会社の発行する証券等を有しており、形式的には金融資産であるが実質的には譲渡不動産の持分を保有している場合
- (6) 譲渡人が譲渡不動産の開発を行っている

場合

- (7) 譲渡人が譲渡不動産の価格上昇の利益を直接又は間接的に享受している場合
- (8) 譲渡人が譲受人の不動産購入に関して譲受人に融資又は債務保証を行っている場合
- (9) 譲渡人がセール・アンド・リースバック取引により、継続的に譲渡不動産を使用している場合

(5) 賃貸等不動産の時価等の開示

企業会計基準第20号「賃貸等不動産の時価等の開示に関する会計基準」（以下「賃貸等不動産会計基準」という。）、企業会計基準適用指針第23号「賃貸等不動産の時価等の開示に関する会計基準の適用指針」（以下「賃貸等不動産適用指針」という。）に関連した論点を中心に整理する予定であり、主な論点等は以下のとおりである。

① 賃貸等不動産の範囲

賃貸等不動産は、貸借対照表において投資不動産として区分されている不動産、将来の使用が見込まれていない遊休不動産、それ以外で賃貸されている不動産とされている（賃貸等不動産会計基準5項）。また、将来において賃貸等不動産として使用される予定で開発中の不動産や継続して賃貸等不動産として使用される予定で再開発中の不動産や、賃貸を目的として保有されているにもかかわらず、一時的に借手が存在していない不動産についても、賃貸等不動産として取り扱うとされている（賃貸等不動産会計基準6項）。実務上、賃貸等不動産に該当するかが論点となることがある。

② 賃貸等不動産の時価及びその算定方法

賃貸等不動産を保有している場合は、賃貸等不動産の総額に重要性が乏しい場合を除き、賃貸等不動産の概要、賃貸等不動産の貸借対照表計上額及び期中における主な変動、賃貸等不動産の当期末における時価及びその算定方法、賃貸等不動産に関する損益を注記することが求められている（賃貸等不動産会計基準8項）。

賃貸等不動産の当期末における時価とは、通常、観察可能な市場価格に基づく価額をいい、市場価格が観察できない場合には合理的に算定された価額をいう。賃貸等不動産に関する合理的に算定された価額は、「不動産鑑定評価基準」（国土交通省）による方法又は類似の方法に基づいて算定する（原則的な時価算定）とされている（賃貸等不動産適用指針11項）。

また、第三者からの取得時又は直近の原則的な時価算定を行った時から、一定の評価額や適切に市場価格を反映していると考えられる指標に重要な変動

が生じていない場合には、当該評価額や指標を用いて調整した金額をもって当期末における時価とみなすことができ、さらに、その変動が軽微であるときには、取得時の価額又は直近の原則的な時価算定による価額をもって当期末の時価とみなすことができるとされている（賃貸等不動産適用指針12項）。

さらに、開示対象となる賃貸等不動産のうち重要性が乏しいものについては、一定の評価額や適切に市場価格を反映していると考えられる指標に基づく価額等を時価とみなすことができるとされている（賃貸等不動産適用指針13項）。

実務上、以上の時価の算定方法のうちいずれを採用するかが論点となることがある。

(6) その他（圧縮記帳、土地再評価差額金）

主に監査第一委員会報告第43号「圧縮記帳に関する監査上の取扱い」、会計制度委員会「土地再評価差額金の会計処理に関するQ&A」（以下「土地再評価差額金Q&A」という。）等に関連した論点を中心に整理する予定であり、主な論点等は以下のとおりである。

① 圧縮記帳

固定資産の圧縮記帳に関する税法の規定を適用して行う会計処理のうち、直接減額方式は取得原価主義の観点から問題があるため、会計上は、積立金方式が望ましいとされる。ただし、交換により譲渡資産と同一種類、同一用途の固定資産を取得し、取得資産の取得価額として、譲渡資産の帳簿価額を付した場合や、取用等により資産を譲渡し新たに取得した資産が、譲渡資産と同一種類、同一用途である等取得資産の価額として譲渡資産の帳簿価額を付すことが適当と認められるときに、譲渡益相当額をその取得価額から控除した場合には、当面、監査上妥当なものとして取扱うとされている（圧縮記帳に関する監査上の取扱い一）。なお、国庫補助金、工事負担金等により取得した固定資産について、国庫補助金、工事負担金等に相当する金額をその取得価額か

ら控除した場合も、企業会計原則注解24の趣旨に照らして、監査上、妥当なものとして取り扱うとされている（圧縮記帳に関する監査上の取扱い一（注1））。

本連載では、圧縮記帳に関する会計処理の全体像を整理する予定である。

② 土地再評価差額金

(ア) 土地再評価差額金に係る税効果

土地再評価差額金は、再評価を行った事業用土地の再評価額から当該事業用土地の再評価の直前の帳簿価額を控除した金額から、再評価に係る繰延税金負債の額又は再評価に係る繰延税金資産の額を控除して算定され、貸借対照表の「純資産の部」に土地再評価差額金の科目で計上しなければならないとされている（土地再評価差額金Q&A Q1のA）。

土地再評価差額金に係る税効果については、再評価に係る繰延税金資産の回収可能性、法定実効税率の変更があった場合に係る会計処理等に留意が必要である。

(イ) 土地再評価差額金の取り崩し

再評価を行った事業用土地を売却等により処分した場合及び当該事業用土地について予測することができない減損が生じたことにより帳簿価額の減額をした場合に、土地再評価差額金の全部又は一部を取り崩さなければならないとされており、また、これら以外の事象を原因として取り崩すことはできないこととされている（土地再評価差額金Q&A Q3のA）。そのため、どのような場合に売却等による処分又は減損に該当し取り崩すことになるのかについて、実務上、論点となることがある。なお、取り崩しに係る会計処理についても留意が必要である。

以上