

有形固定資産の会計処理の概要 固定資産の取得・減価償却

公認会計士 ^{かとう}加藤 ^{あきこ}亜紀子

1. はじめに

我が国の会計基準では、「企業会計原則」や「企業会計原則と関係諸法令との調整に関する連続意見書 連続意見書第三『有形固定資産の減価償却について』」（以下「連続意見書三」という。）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、固定資産に関する包括的な会計基準は存在しない。例えば、取得原価の範囲については連続意見書三に示されているが、その後見直しはなされていない。また減価償却については、我が国の法人税法では減価償却費について、確定決算主義のもと損金経理要件が定められているため、課税所得の計算に関する法令等に準拠した会計処理、いわゆる「税法基準」による会計処理が会計実務慣行として採用されてきた経緯がある。しかし、会計上求められる減価償却は税法の規定に従うものではなく、一般に公正妥当と認められる減価償却の基準に基づき、合理的に決定された一定の方式に従い、計画的・規則的に行われるべきものである。このような実務慣行と会計基準との整合性について、減価償却は監査・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。）を参考に整理がなされてきたと考えられる。

本稿では有形固定資産の取得・減価償却について取り上げる。

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. 有形固定資産の取得

(1) 有形固定資産の範囲

企業会計原則によると、有形固定資産の範囲は建物、構築物、機械装置、船舶、車両運搬具、工具器具備品、土地、建設仮勘定等とされている。

有形固定資産は、時の経過等によってその価値が減少する性質を有する減価償却資産と、土地や美術品のように時の経過により価値が減少しない非減価償却資産に分類される。

(2) 取得原価の決定

有形固定資産のうち減価償却資産の取得原価は、減価償却を通じて耐用期間の各事業年度に配分されるため、取得原価の決定は減価償却にとっ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が、取得方法に応じた取得原価の具体的な計算は連続意見書三 第一 四に以下のとおり記載されている。

1 購入	固定資産を購入によって取得した場合には、購入代金に買入手数料、運送費、荷役費、据付費、試運転費等の付随費用を加えて取得原価とする。但し、正当な理由がある場合には、付随費用の一部又は全部を加算しない額をもって取得原価とすることができる。購入に際しては値引又は割戻を受けたときには、これを購入代金から控除する。
2 自家建設	固定資産を自家建設した場合には、適正な原価計算基準に従って製造原価を計算し、これに基づいて取得原価を計算する。建設に要する借入資本の利子で稼働前の期間に属するものは、これを取得原価に算入することができる。
3 現物出資	株式を発行しその対価として固定資産を受け入れた場合には、出資者に対して交付された株式の発行価額をもって取得原価とする。
4 交換	自己所有の固定資産と交換に固定資産を取得した場合には、交換に供された自己資産の適正な簿価をもって取得原価とする。自己所有の株式ないし社債等と固定資産を交換した場合には、当該有価証券の時価又は適正な簿価をもって取得原価とする。
5 贈与	固定資産を贈与された場合には、時価等を基準として公正に評価した額をもって取得原価とする。

なお、「1 購入」について、土地建物を取得して建物を取り壊す場合、建物の取壊費用が土地の付随費用に該当するかどうか論点になることがある。付随費用として取得原価に算入されるのは、取得時点で土地のみの取得を目的としていることが合理的に説明可能な場合に限られると考えられる。

また、「4 交換」について、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には、固定資産の圧縮記帳に関する法人税法及び租税特別措置法の規定を適用して行う会計処理について当面、監査上妥当なものとして取り扱うとされているが（圧縮記帳に関する監査上の取扱い 一）、これは譲渡資産と取得資産との間に連続性が認められるので会計上両者を同一視することができ、実質的に取引がなかったものとの見解に基づくと考えられる。一方で、交換取引に関する会計処理は、譲渡資産又は取得資産の公正な市場価額を取得資産の取得価額とするものもあるが、これは公正な取引による市場価額が本来取得原価であるとの見解に基づくと考えられる（圧縮記帳に関する監査上の取扱い《解説》Ⅱ）。このように交換取引に関する会計処理には複数の論点が存在することから、交換取引については改めて次回以降で解説する。

3. 固定資産の減価償却

(1) 減価償却の目的

減価償却の最も重要な目的は、適正な費用配分を行なうことによって、毎期の損益計算を正確ならしめることである。このためには、減価償却は所定の減価償却方法に従い、計画的、規則的に実施されねばならない（連続意見書三 第一 二）とされている。したがって、利益におよぼす影響を考慮して減価償却費を任意に増減することは、正規の減価償却の目

的に反するとともに、損益計算をゆがめるものであり、是認し得ないとされている（連続意見書三 第一 二）。

なお、租税特別措置法に規定する特別償却（一時償却及び割増償却）については、一般に正規の減価償却に該当しないと考えられるとされている（実務指針第81号28項）。ただし、割増償却については、正規の減価償却費として処理することが不合理でない限り、当面、監査上妥当なものとして取り扱うことができる（実務指針第81号29項）。

(2) 減価償却方法

固定資産の取得原価から残存価額を控除した額すなわち減価償却総額は、期間又は生産高（利用高）のいずれかを基準として配分される。固定資産は土地のような非償却資産を除くと、物質的原因又は機能的原因によって減価し、早晚廃棄更新されねばならない状態に至るものである。物質的減価は、利用しない時の経過による固定資産の磨滅損耗を原因とするものであり、機能的減価は、物質的にいまだ使用に耐えるが、外的事情により固定資産が陳腐化し、あるいは不適応化したことを原因とするものである。減価が主として時の経過を原因として発生する場合には、期間を配分基準とすべきである。これに対して、減価が主として固定資産の利用に比例して発生する場合には、生産高を配分基準とするのが合理的である（連続意見書三 第一 五）。

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。

減価償却方法として、企業会計原則注解（注20）に以下のとおり記載されている。

定額法	固定資産の耐用期間中、每期均等額の減価償却費を計上する方法
定率法	固定資産の耐用期間中、每期期首未償却残高に一定率を乗じた減価償却費を計上する方法
級数法	固定資産の耐用期間中、每期一定の額を算術級数的に逓減した減価償却費を計上する方法
生産高比例法	固定資産の耐用期間中、每期当該資産による生産又は用役の提供の割合に比例した減価償却費を計上する方法 この方法は、当該固定資産の総利用可能量が物理的に確定でき、かつ、減価が主として固定資産の利用に比例して発生するもの、例えば、鉱業用設備、航空機、自動車等について適用することが認められる。

なお、同種の物品が多数集まって一つの全体を構成し、老朽品の部分的取替を繰り返すことにより全体が維持されるような固定資産については、部分的取替に要する費用を収益的支出として処理する方法（取替法）を採用することができる。

(3) 減価償却方法の変更

国際的な会計基準においては、減価償却方法の変更は、会計上の見積りの変更と同様に取り扱うこととされている。一方、我が国においては、企業会計原則注解（注1-2）にあるように、減価償却方法は会計方針の1つとされており、また、その変更は会計方針の変更として取り扱われている（企業会計基準第24号「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」（以下、「過年度遡及会計基準」という。）59項）。そこで減価償却方法の変更についてどのように考えるべきであるかを整理する。

国際財務報告基準では、減価償却方法自体は、資産に具現化された将来の経済的便益が消費されるにつれて減価償却を行うという会計方針を適用する際に使用する手法と位置付けた上で、使用される減価償却方法は、資産の将来の経済的便益が企業によって消費されると予測されるパターンを反映することとしている。さらに、適用される減価償却方法は毎期見直し、もし、予測された消費パターンに大きな変更があった場合は、当該パターンを反映するようにこれを変更し、会計上の見積りの変更として会計処理しなければならないとしている。

他方、減価償却方法については、固定資産の経済的便益の消費パターンを見積りが固定資産の取得時点では難しいからこそ、計画的・規則的な償却を行っているのが歴史的な経緯であるという考え方がある。この考え方に基づけば、減価償却方法の変更は、見積りの要素とは直接的な関係を持たないため、何らかの理由で変更する場合には、会計方針の変更に関する原則的な取扱いに従い、遡及適用を求めるといことが考えられる（過年度遡及会計基準60項）。

このような様々な考え方を受け、過年度遡及会計基準の中で減価償却方法の変更については以下のような整理がなされている。

減価償却方法は会計方針の1つとして位置づけられており（企業会計原則注解（注1-2）、減価償却方法の変更は会計方針の変更に該当する。

減価償却方法の変更は、計画的・規則的な償却方法の中での変更であることから、その変更は会計方針の変更ではあるものの、その変更の場面においては固定資産に関する経済的便益の消費パターンに関する見積りの変更を伴うものと考えられる。このため減価償却方法については、会計方針として位置付けることとする一方、減価償却方法の変更は、会計方針の変更を会計上の見積りの変更と区別することが困難な場合に該当するものとし、会計上の見積りの変更と同様に会計処理を行い、その遡及適用は求めないとされている（過年度遡及会計基準62項）。

減価償却方法は会計方針に該当することから、その変更にあたっては正当な理由が求められるが、会計基準等の改正に伴う会計方針の変更以外の会計方

針の変更を行うための正当な理由がある場合とは、次の要件が満たされているときをいうとされている（企業会計基準適用指針第24号「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準の適用指針（以下、「過年度遡及会計基準適用指針」という。）6項）。

- ▶ 会計方針の変更が企業の事業内容又は企業内外の経営環境の変化に対応して行われるものであること
- ▶ 会計方針の変更が会計事象等を財務諸表に、より適切に反映するために行われるものであること

正当な理由があるかどうかの判断に当たっては、以下の事項を総合的に勘案する必要がある点に留意する（監査・保証実務委員会実務指針第78号「正当な理由による会計方針の変更等に関する監査上の取扱い」（以下「実務指針第78号」という。）8項）。

- ① 会計方針の変更が企業の事業内容又は企業内外の経営環境の変化に対応して行われるものであること
- ② 会計方針の変更が会計事象等を財務諸表に、より適切に反映するために行われるものであること
- ③ 変更後の会計方針が一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に照らして妥当であること
- ④ 会計方針の変更が利益操作等を目的としていないこと
- ⑤ 会計方針を当該事業年度に変更することが妥当であること

③について、変更後の会計方針が一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に照らして妥当であることが挙げられているが、正当な理由による変更であるためには、変更前の会計方針が一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に照らして妥当であることが前提となる。したがって、変更後の会計方針だけでなく、変更前の会計方針も一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に照らして妥当であったことが必要であると考えられる。

また、⑤に関しては、なぜ当該事業年度において会計方針を変更しなければならないのか（変更の適時性）、またその理由は①企業の事業内容又は企業内外の経営環境の変化に対応して行なわれているか、についても、留意することが必要である。

(4) 耐用年数

固定資産の耐用年数は、物質的減価と機能的減価の双方を考慮して決定する必要がある。物質的減価は技術的に比較的正確に予測できるが、機能的減価は偶然性を帯びることから、これを的確に予測することは困難である。このために、従来、耐用年数は主として物質的減価を基礎として決定され、機能的

減価はあまり考慮されないのが実情であった。しかしながら、今日のように技術革新がめざましい勢いで進行しつつある時代においては、機能的減価を軽視することは許されない。したがって耐用年数の決定に際しては、機能的減価の重要性を認め、過去の統計資料を基礎とし、これに将来の趨勢を加味してできるだけ合理的に機能的減価の発生を予測することが要求される（連続意見書三）。

つまり、耐用年数は、資産の単なる物理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。耐用年数は、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である。同一条件（種類・材質・構造・用途・環境等が同一であること）の資産について異なる耐用年数の適用は認められない（実務指針第81号12項、13項）。

このような耐用年数の考え方に基づくと、事業用定期借地権（専ら事業の用に供する建物の所有を目的とし、かつ、存続期間を30年以上50年未満として借地権を設定する場合には、契約の更新及び建物の築造による存続期間の延長がなく、建物買取請求をしない旨を定めることができる借地権（借地借家法第23条））で賃借した土地の上に建物を建設した場合、その耐用年数の決定に当たっては、経済的使用可能予測期間の観点から事業用定期借地期間との整合性を考慮する必要があると考えられる。

また、土地建物を賃借して内装等の建物附属設備を取得した場合、その建物附属設備の耐用年数の決定においては、土地建物の賃借に係るファイナンス・リース判定における解約不能なリース期間との整合性を考慮して決定することが求められると考えられる。さらに、土地建物の賃借契約に原状回復義務がある場合には通常、資産除去債務を計上することになると考えられるが、資産除去債務の履行時期は建物附属設備の耐用年数、リース期間との整合性を考慮して判断することが求められると考えられる。

耐用年数が決定されたのちに、その耐用年数の前提条件となっている事項が著しく変化し、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場合には、当該耐用年数を変更しなければならない（連続意見書三第一八、実務指針第81号14項）。耐用年数の変更について、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れば、当該変更は過去の誤謬の訂正には該当せず、会

計上の見積りの変更に該当する（過年度遡及会計基準12項）。この場合、当該変更の影響は、当期及びその「資産」の残存耐用年数にわたる将来の期間の損益で認識することになる（過年度遡及会計基準17項、40項及び56項）（実務指針第81号16項）。一方、耐用年数の変更について、過去に定めた耐用年数がその時点での合理的な見積りに基づくものでなく、これを事後的に合理的な見積りに基づいたものに変更する場合には、過去の誤謬の訂正に該当することに留意する（過年度遡及会計基準適用指針12項）（実務指針第81号17項）。この場合は、修正再表示することが必要となる（過年度遡及会計基準21項）（実務指針第81号18項）。

（5）耐用年数の変更等に伴う会計処理

臨時償却は、耐用年数の変更等に関する影響額を、その変更期間で一時に認識する方法（以下「キャッチ・アップ方式」という。）である。過去においては、キャッチ・アップ方式により見積りの変更の実態により適合した会計処理が可能になると考えられていた。

一方、キャッチ・アップ方式は、実質的に過去の期間への遡及適用と同様の効果をもたらす処理となることから、新たな事実の発生に伴う見積りの変更に関する会計処理としては、適切な方法ではないのではないかという指摘がある。また、現在、国際的な会計基準では、その採用は認められていないと解釈されている。さらに、キャッチ・アップ方式による処理が適切と思われる状況があったとしても、その場合には耐用年数の短縮に収益性の低下を伴うことが多く、減損処理の中で両方の影響を含めて処理できるという指摘や、そもそも臨時償却として処理されている事例の多くが、将来に生じる除却損の前倒し的な意味合いが強いのではないかという指摘もある。

これらの検討の結果、過年度遡及会計基準において臨時償却は廃止し、固定資産の耐用年数の変更等については、当期以降の費用配分に影響させる方法（プロスペクティブ方式）のみを認める取扱いとなっている（過年度遡及会計基準57項）。

（6）残存価額

残存価額は、固定資産の耐用年数到来時において予想される当該資産の売却価格又は利用価格から解体、撤去、処分等の費用を控除した金額であり、耐用年数と同様に、各企業が当該資産の特殊的条件を考慮して合理的に見積りを行うべきものである（実務指針第81号19項）。

固定資産の取得原価から耐用年数到来時におけるその残存価額を控除した額が、各期間にわたって配分されるべき減価償却総額である。残存価額は、固定資産の耐用年数到来時において予想される当該資

産の売却価格又は利用価格である。この場合、解体、撤去、処分等のために費用を要するときには、これを売却価格又は利用価格から控除した額をもって残存価額とする（連続意見書三）。

なお残存価額の変更が会計上の見積りの変更に該当する場合、当該変更の影響は、当期及びその「資産」の残存耐用年数にわたる将来の期間の損益で認識する（過年度遡及会計基準17項）（実務指針第81号20項）。一方、残存価額の変更が過去の誤謬の訂正に該当する場合、修正再表示が必要となる（過年度遡及会計基準21項）（実務指針第81号21項）。

（7）税法との関係

耐用年数及び残存価額に関しては、本来であれば各企業が独自の状況を考慮して自主的に決定すべきものである。したがって、資産を取得する際には、原則として適切な減価償却方法、耐用年数及び残存価額を見積もり、当該見積りに従って毎期定期的に減価償却を実施することが必要である（実務指針第81号23項）。

しかし、多くの企業が法人税法に定められた減価償却方法又は耐用年数を用いており、また同様に残存価額の設定についても、多くの企業が法人税法の規定に従っているのが現状である。このような事情に鑑み、法人税法に規定する減価償却方法を選択の上、普通償却限度額（耐用年数の短縮による場合及び通常の使用時間を超えて使用する場合の増加償却額を含む。以下、同じ。）を正規の減価償却費として処理する場合においては、企業の状況に照らし、耐用年数又は残存価額に不合理と認められる事情がない限り、当面、妥当なものとして取り扱うことができる（実務指針第81号24項）。

また、法人税法に定める耐用年数の改正に従って耐用年数を変更した場合も、その変更が明らかに実態と相違する等の事実が認められない限り、耐用年数を合理的なものにするための変更として取り扱うことができるとされている（実務指針第81号25項）。

このような実務が定着している中で、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減価償却方法を変更する場合に、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に質問が寄せられ、市場関係者から対応を要請されたことから、必要と考えられる取扱いを示すため平成28年6月17日に企業会計基準委員会より実務対応報告第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。）が公表され、以下のような整理が示されている。

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）。

なお、上記に該当する会計方針の変更以外の減価償却方法の変更については、自発的に行う会計方針の変更として取り扱うものとされている（本実務対応報告第32号3項）。

また、この取扱いは、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が前提とされている点に留意が必要である。

このような整理がなされた背景として、以下のような経緯が示されている。

会計方針の変更は、会計基準等の改正に伴う会計方針の変更とそれ以外の自発的に行なう会計方針の変更に分類される（過年度遡及会計基準5項）が、平成28年度税制改正に合わせた会計方針の変更を自発的な変更として扱い、個々の企業において変更の適時性と変更の適切性を判断する場合、これまでいわゆる税法基準による会計基準が容認されてきたことを踏まえると、企業における作成実務に混乱が生じるとの意見が聞かれる（本実務対応報告第32号12項）。

ここで、法令等の改正が会計基準等の改正に伴う会計方針の変更に該当するのは、法令等により会計処理の原則及び手続が定められている場合であるため、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。しかし、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と考えられる（実務対応報告第32号14項）。

この状況を踏まえると、いわゆる税法基準を利用することも含め、あるべき会計処理を検討する必要があると考えられるが、一方で、法人税法において損金経理要件が定められる中、会計基準の開発を行なうことの困難さが指摘されており、経営管理にも影響を与える可能性があることを踏まえると、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

形成を図るには一定の時間を要すると考えられる（実務対応報告第32号13項）。

従っ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受けた取組みを速やかに行なうことを前提として（実務対応報告第32号15項）上記の取扱いが認められており、また、取り扱う範囲は平成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）点に留意する必要がある。

4. 減価償却に関するその他の論点

減価償却については、上述の実務指針第81号や過年度遡及会計基準の他にも、いくつかの会計基準の中で会計処理に関する規定がなされている。そこで他の会計基準に含まれている減価償却に関連する会計処理を以下で説明する。

(1) 親子会社間の会計処理の統一

親子会社間の会計処理の統一に関して連結会計基準においては、「同一環境下で行われた同一の性質の取引等について、親会社及び子会社が採用する会計方針は、原則として統一する。」（連結会計基準17項参照）とされている。この場合、「原則として統一する」とは、統一しないことに合理的な理由がある場合又は重要性がない場合を除いて、統一しなければならないことを意味する（監査・保証実務委員会実務指針第56号「親子会社間の会計処理の統一に関する監査上の取扱い」（以下「実務指針56号」という。）3項）。従って減価償却方法に関しても、同一環境下で行なわれた同一の性質の取引に該当すれば親子会社間の減価償却方法は原則として統一しなければならない。

なお、持分法の適用対象となる非連結子会社についても、連結子会社と同様に、原則として統一することとされている（実務指針56号3項、企業会計基準第16号「持分法に関する会計基準」9項、21項）。

「同一環境下で行われた同一の性質の取引等」に該当するか否かの識別は、以下のように判断する。

営業目的に直接関連する取引については、事業セグメント（企業会計基準第17号「セグメント情報等の開示に関する会計基準」6項参照）の単位又は事業セグメント内における製造・販売等の機能別単位その他の適当なグループ（以下「事業セグメント単位等」という。）ごとに判断する。

また、営業目的に直接関連しない取引については、それぞれの取引目的等ごとに判断する。

なお、連結会計基準10項に定められているとお

り、連結財務諸表は、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に準拠して作成した個別財務諸表を基礎として作成する必要があり、親子会社間の会計処理の統一は、各個別財務諸表の作成段階で行うのが原則である。よって、親会社又は子会社の固有の事情により会計処理の統一が図られていない場合には、連結決算手続上で修正を行わなければならない。

この時、有形固定資産及び無形固定資産の減価償却の方法については、事業セグメント単位等に属する資産の種類ごとに統一することが望ましいが、実務上の取扱いとして容認されている事業場単位での償却方法の選択については、連結財務諸表上も認められるものとされている（実務指針第56号5項（2）②）。

(2) 在外子会社の会計処理

在外子会社であっても上述のとおり会計処理の原則及び手続は、原則として統一しなければならないが、在外子会社の財務諸表が、国際財務報告基準又は米国会計基準に準拠して作成されている場合には、当面の間、それらを連結決算手続上利用することができるものとされている。

しかし、在外子会社において、投資不動産を時価評価している場合又は固定資産を再評価している場合には、連結決算手続上、取得原価を基礎として、正規の減価償却によって算定された減価償却費（減損処理を行う必要がある場合には、当該減損損失を含む。）を計上するよう修正する必要がある（当該修正額に重要性が乏しい場合を除く）（実務対応報告第18号「連結財務諸表作成における在外子会社の会計処理に関する当面の取扱い」）。

(3) 連結財務諸表における資本連結手続

連結財務諸表の作成に当たっては、支配獲得日において取得した株式に係る子会社の資産及び負債を時価により評価し、この時価評価額と当該資産及び負債の個別貸借対照表上の金額との差額を資産及び負債の帳簿額の修正額として計上するとともに、その純額を評価差額として子会社の資本に計上する必要がある。

この時、償却資産の時価評価による簿価修正額は、支配獲得日から対象償却資産の残存耐用年数にわたって、当該資産に適用されている減価償却方法に従って償却しなければならない（会計制度委員会報告第7号「連結財務諸表における資本連結手続に関する実務指針」25項）とされている。

(4) 在外子会社に固定資産を売却した際の未実現利益消去に関する減価償却

連結会社間の棚卸資産の売買及びその他の取引に係る未実現損益は、売却日に売却元で発生する。このため消去すべき未実現損益は、取得時又は発生時

の為替相場で換算する。

ここで、国内会社が減価償却資産を在外子会社等に売却したことにより発生する減価償却資産の売却損益は未実現損益として消去した後、在外子会社等における減価償却により部分的に実現することとなる。在外子会社等で計上した減価償却費の円換算額は為替相場の変動の影響を受けるが、未実現損益の円貨額は売却年度で確定しているため、未実現損益の戻入（実現）額は為替相場の変動を受けず、在外子会社等における当該減価償却資産の減価償却方法及び耐用年数等に基づき規則的に戻し入れることになる（会計制度委員会報告第4号「外貨建取引等の会計処理に関する実務指針」45項）。

(5) 予定取引に対しヘッジ会計を適用している場合の固定資産取得価額

予定取引にて有形固定資産などの資産の購入を行なう際に当該予定取引をヘッジ対象とする場合には、繰延ヘッジ損益はこれらの資産の取得価額に加減し、当該資産の取得価額が費用計上される期の純損益に反映させる。よって購入した資産が固定資産である場合には減価償却費に繰延ヘッジ損益が含まれることとなる（会計制度委員会報告第14号「金融商品会計基準に関する実務指針170項」）。

以上

デロイト トーマツ 企業リスク研究所 季刊『企業リスク』のご案内

<http://www.deloitte.com/jp/book/er>

デロイト トーマツ 企業リスク研究所では、企業を取り巻くさまざまなビジネスリスクへ適切に対処するための研究活動を行っています。季刊誌「企業リスク」は、その研究成果や、各種リスクに関する実務経験を備えた専門家（研究所所属）の知見をお届けする専門誌です。最新号の試読も承っておりますので、是非この機会にお試しください。（お一人様一回限り）

〈最新号 第53号（2016年10月号）掲載事項〉

●特集 今、改めてBCPを考える～サプライチェーンの観点から～

- ・近時のサプライチェーンにおけるリスクと事業継続への影響
- ・「マチのライフライン」の使命を果たす、事業継続（BC）能力向上への取り組み（株式会社ローソン様インタビュー）
- ・「社会のインフラ」としての高い認識に基づくBCP/BCMが定着（SGホールディングス株式会社様インタビュー）
- ・サプライチェーンの強靱化に関わる事業継続のあり方

●研究室

- I. リスクシナリオとして捉えた米国大統領選挙の結果は日本経済・企業にどのような影響をもたらすのか
- II. 内部通報制度の整備状況に関するアンケート調査結果
- III. 公認不正検査士協会による不正実態調査報告（2016年版）の解説

●連載

- 第7回 グローバルビジネスリスク最前線：世界の主要国別の健康・医療問題
- 第4回 保険ERM 基礎講座：不確実性とERM
- 第2回 ステークホルダーへの価値創出を目指したITガバナンス：企業経営における課題に対し、ITガバナンスはどのような解決策をもたらすのか
- 第6回 デロイト トーマツ サイバーセキュリティ先端研究所：EU一般データ保護規則の概要と対応のアプローチ

お問合せ先 デロイト トーマツ 企業リスク研究所 Tel:03-6213-1113 E-mail:risk-magazine@tohatsu.co.jp