

GLOBAL ACCOUNTING

Chapter 9

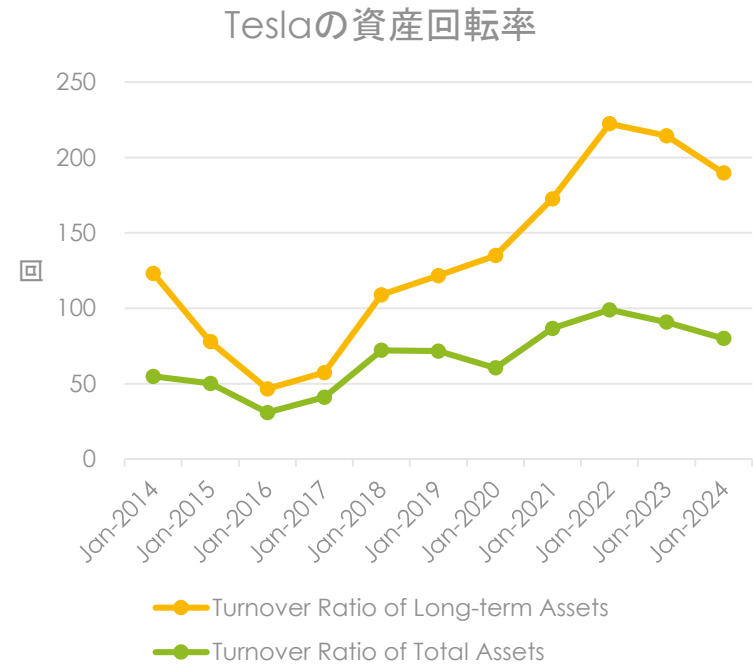
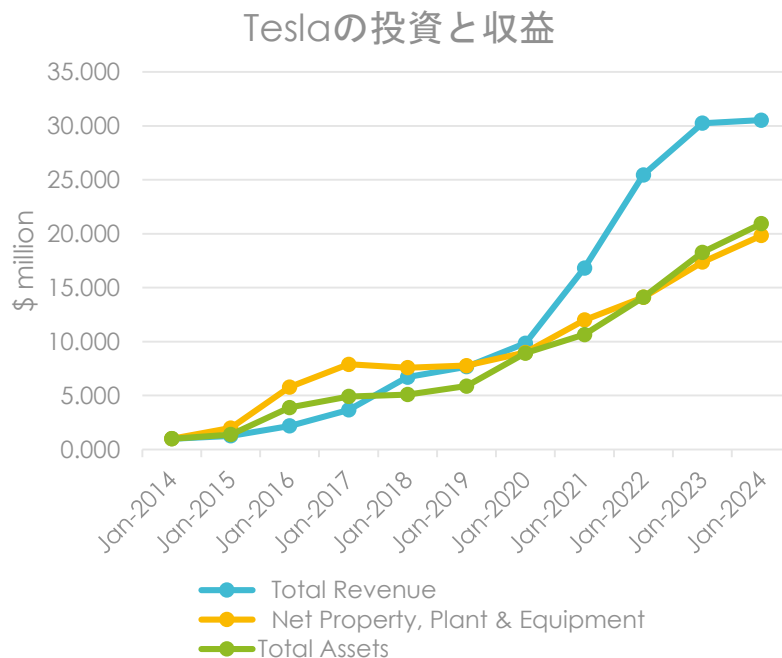
有形固定資産の会計

本章の目的

- 企業が利益を稼得する（キャッシュ・フローを創造する）ために財またはサービスの生産または供給に利用する有形固定資産の会計について、以下の点を理解する。
 - 有形固定資産の当初認識の方法
 - 有形固定資産の事後測定における原価モデルと再評価モデルの意義と方法
 - 有形固定資産の事後測定における減価償却と減損処理の意義と方法
- 有形固定資産の事後測定の方法は日本の会計基準と相違していることから、その相違がなぜ生じるかが明らかになる。

(参考) 有形固定資産の重要性

- 特に製造業では、
 - 企業が将来の利益あるいはキャッシュ・フローを得るために、最新の機械等を購入する必要
- Tesla :
 - 主に製造施設、バッテリー工場、ソーラーパネル工場に投資
 - 有形固定資産への投資を通じて、効率化、品質向上、新しい市場への進出、最終的には企業価値の最大化を実現



SEC.1 有形固定資産の意味

- **有形固定資産**の会計
 - 企業が**経済的便益**(economic benefits)を創出するために利用する機械等の () の**評価**を行うことで、売上に間接的に対応して費消された () **測定**と、
 - 将来キャッシュ・フローを創造する () (economic resources)の測定を行って、
 - **意思決定に有用な情報**を提供するもの
- **有形固定資産**とは、以下の両方の規準を満たす () (tangible)の**資産**
 - 財またはサービスの**生産または供給に利用**するため、他人に**賃貸**するため、あるいは**管理目的**のために**保有されるもの**
 - **一会計期間を超えて**使用されると予想されるもの

SEC.2 有形固定資産の認識

- **有形固定資産**は、以下の場合に、**発生時に** をもって、**資産として認識**
 - 当該項目に関連して**将来の** が企業に流入する可能性が高く、
 - 当該項目の原価が をもって**測定**できる。
- **原価**（以下の合計）
 - (purchase price)（輸入関税および取得税を含み、値引きおよび割戻しを控除）
 - 設置費用等、経営者の意図した方法で稼働するために必要な**直接**
 - 使用した結果発生する**解体および除去費用**、並びに敷地の**原状回復費用**等の**当初見積額**
- 有形固定資産が、非貨幣性資産との**交換**で取得される場合等には、**原価**は

SEC.3 有形固定資産の事後測定

(1) 会計方針の選択

① () モデル(cost model)

- 有形固定資産を、**取得原価**から**減価償却累計額**(accumulated depreciation)および**減損損失累計額**(accumulated impairment losses)を控除した価額で計上する方法

② () モデル(revaluation model)

- 有形固定資産を、再評価日の()から、その後の**減価償却累計額**および**減損損失累計額**を控除した() (revalued amount)で計上する方法
- 再評価**は、**帳簿価額**(carrying amount)が、報告期間の末日現在の**公正価値**と大きく異ならないような**頻度で定期的**に行う。

- ・ (2) 再評価モデル選択後の会計処理
- ・ 帳簿価額と再評価額との差額の会計処理

再評価額と帳簿価額	評価差額	注意事項
再評価額 > 帳簿価額	$\left(\frac{\text{再評価額} - \text{帳簿価額}}{\text{再評価額}} \right)$ (OCI) 再評価剰余金 (revaluation surplus)の科目名 で持分(equity)	過去に純損益(profit or loss)に認識した同一資産の再評価減少額 (revaluation decrease)がある場合には、再評価減少額の範囲内で当該増加額を純損益に戻入れ
再評価額 < 帳簿価額	$\left(\frac{\text{帳簿価額} - \text{再評価額}}{\text{帳簿価額}} \right)$	過去にOCIに認識した同一資産の再評価剰余金がある場合には、再評価剰余金の貸方残高の範囲で、当該減少額をOCIに認識

CASE STUDY 9-1：土地（非償却資産）の再評価

- ・ 会計方針として再評価モデルを採用している場合、
- ・ 下記の【資料】に基づいて、(1)から(3)の日付において、非償却資産である土地の評価差額をどのように処理するか

【資料】

資産： 土地

(単位: 円)

	年	月日	摘要	金額	評価差額
	X1年	4月1日	取得原価	10,000	
(1)	X2年	3月31日	再評価額	15,000	5,000
(2)	X3年	3月31日	再評価額	9,000	-6,000
(3)	X4年	3月31日	再評価額	12,000	3,000

【解答】

(単位: 円)

	再評価の日		再評価剰余金	土地評価益
(1)	X2年	3月31日	5,000	0
(2)	X3年	3月31日	-5,000	-1,000
(3)	X4年	3月31日	2,000	1,000

- (1) (状況) 再評価額が取得原価よりも高い。
 (処理) 「評価益」は認識せず、「再評価剰余金」を認識する。
- (2) (状況) 再評価額が前年度の再評価額よりも低く、かつ取得原価よりも低い。
 (処理) 「再評価剰余金」を取り崩して、さらに低い部分は「評価損」として認識する。
- (3) (状況) 再評価額が前年度の再評価額よりも高く、かつ取得原価よりも高い。
 (処理) 取得原価まで「評価益」として認識して、さらに高い部分は「再評価剰余金」として認識する。

SEC.4 有形固定資産の減価の処理

(1) 減価償却

- **重要な構成部分**ごとに、**減価償却**(depreciation)
- 資産の**償却可能額**(depreciable amount)は、**耐用年数**(useful life)にわたって**規則的な方法**(systematic basis)で配分
- 各期間の**減価償却費**(depreciation cost)は、**純損益**に認識
- 方法
 - 資産の将来の（ ）を企業が（ ）すると予想される**パターン**を反映して決定

- ① **定額法**(straight-line method)
- ② **定率法**(diminishing balance method)
- ③ **生産高比例法**(units of production method)

減価償却の方法

・定額法が規定されているとの勘違い

国内飲料の営業利益は
今期17%増える見込み。
キリンHDの連結営業利
益は微増の1250億円
を見込んでいる。

海外企業では定額法が
一般的で、キリンHD傘
下でも主要な海外子会社
や協和発酵キリンで採用
している。17年12月期を
メドに国際会計基準（I
FRS）への移行を検討
しており、グループで会
計方針をそろえる狙いも
ある。

国内飲料部門の減価償却

キリンHD、定額法に

今期営業益80億円押し上げ

キリンホールディング
スは2016年12月期、
ビールなど国内飲料部門
で有形固定資産の減価償
却を、毎期同じ額ずつ費

用計上する定額法に切り
替える。この数年、生産
ラインの効率を高める投
資を活発に行っている。
前期までの定率法は投資
直後の償却費が膨らみや
すい。定額法への変更で
今期の連結営業利益は約
80億円押し上げられる。
国内飲料の前期の減価
償却費は341億円で、
設備投資額の272億円
を上回った。今期は設備
投資を325億円に増や
すが、減価償却費は約2
60億円と前期より2割
少なくて済みそうだ。

掲載日 2016年02月25日 日本経済新聞朝刊 019ページ

固定資産の償却方法

定率・定額、ともに容認

国際会計審が見解

国際会計基準（IFRS）
S）をつくる国際会計基
準審議会（IASB）は
26日までに、工場設備や
建物といった固定資産の
計処理を認めている。今

減価償却方法に関する文
書を公表した。その中で、
「（複数の方法に）優先
順位はない」とし、定率
法、定額法のどちらも認
める見解を示した。
減価償却の方法につい
ては日本の一部の会計士
の間で「IFRSでは原
則、定額法を採るべきだ
」という解釈があり、定率
法を使う企業が多い日本
の経済界などがIASB
に対応を求めている。
IFRSでは従来、定
率法と定額法の両方の会
計処理を認めている。今

JAL 来期

部品単位の償却に

営業益100億円目減り

日本航空は航空機の減
価償却の方法を2020
年3月期から変更する。
機体全体を12〜20年かけ
て償却しているが、エン
ジンの部品や客室のシー
ンジンの部品や客室のシー

トなどパーツや部品ごと
に償却年数を決める手法
を採用する。償却費の負
担が重くなり20年3月期
で営業利益を約100億
円押し下げの見通し。一
方で営業外損益が改善す
るため、経常利益への影
響は限られるという。
償却年数をパーツごと
に決めるのは国際会計基
準（IFRS）で主に採
用されている概念だ。エ
ンジン部品やシートは数
年単位で交換するため、
機体全体の耐用年数より
短い。使用実態ごとに償
却の年数を合わせる。J
ALはIFRSの任意適
用を検討している。
部品などを交換した場
合、償却の終わっていない
価値は「航空機材処分
損」として営業外費用に
計上する。償却額が増え
ても処分損が減るため、
経常利益や税引き前利益
への影響は限られる。

掲載日 2019年02月23日 日本経済新聞朝刊 015ページ

(2) 減損

- ・ 減損の () (indication of impairment)が見られる場合には、 () (impairment loss)の認識および測定
(Chapter 12を参照)

CASE STUDY 9-2：建物（償却資産）の再評価と減価償却の修正

X社は、有形固定資産の事後測定において、会計方針として再評価モデルを採用している。

下記の【資料】の建物に関して、X3年12月31日の再評価額が900千円であったとき、建物の再評価と減価償却の修正に関する会計処理を行いなさい。

【資料】

取得日	X1/1/1	
取得原価	1,000 千円	
耐用年数	5 年	
残存価額	0 千円	
減価償却	定額法	200 千円

【解答・解説】

(単位: 千円)

	年月日	取得原価	期首帳簿価額(純額)	減価償却費	再評価額	期末帳簿価額(純額)	減価償却累計額調整	減価償却累計額	再評価剰余金
1	X1/12/31	1,000	1,000	200		800		200	
2	X2/12/31	1,000	800	200		600		400	
3	X3/12/31	1,000	600	300	900	600	-300	400	300
4	X4/12/31	1,000	600	300		300		700	
5	X5/12/31	1,000	300	300		0		1,000	

【解答】

X3/12/31

減価償却累計額 300 再評価剰余金 300

減価償却費 300 減価償却累計額 300

または

減価償却費 200 減価償却累計額 200

減価償却累計額 300 再評価剰余金 300

減価償却費 100 減価償却累計額 100

SEC.5 有形固定資産の認識の中止

- 有形固定資産は、以下の時点で**認識の中止** (derecognition)を行う。
 - ① (disposal)時
 - ② その使用または処分から**将来の** が期待されなくなったとき
- 有形固定資産の**認識の中止**により生じる**利得または損失** (gain or loss)は、認識を中止したときに、**純損益**に認識