第 18 章　　有形固定資産

概　要 5
1　序　説 6
2　IAS 第 16 号の規定 7
2.1　適用範囲 7
2.2　IAS 第 16 号で使用されている定義 7
3　認　識 9
3.1　認識の解釈 10
3.1.1　交換部品及び重要性が低い項目 10
3.1.2　安全・環境保全装置 11
3.1.3　不動産開発に関連する経済的便益及び取得原価 12
3.1.4　有形固定資産と無形資産の区分 12
3.1.5　一定水準に維持される資産―棚卸資産か有形固定資産か 13
3.1.6　生産段階で発生する露天掘りの剥土コスト 14
3.1.7　果実生成型植物 15
3.1.8　使用又は販売目的のカーボンオフセットを生成するために所有される樹木の会計処理 16
3.1.9　新技術関連のインフラ開発への支出 17
3.1.10　有形固定資産項目の集約 17
3.2　資産の構成部分（構成要素）に関する会計処理 18
3.3　当初及び事後的な支出 19
3.3.1　構成部品の取替えに関する事後支出 20
3.3.2　大規模検査 21
4　認識時点での測定 23
4.1　取得原価の構成要素及びその測定 23
4.1.1　「直接起因する」費用 24
4.1.2　借入コスト 26
4.1.3　管理費及びその他一般間接費 27
4.1.4　資産化の終了 27
4.1.5　自家建設資産 27
4.1.6　繰延払い 28
4.1.7　再開発される土地及び建物 28
4.1.8　顧客からの資産の移転 29

4.1.9 変動及び条件付対価 30
4.1.10 資産グループの取得 32
4.1.11 解体及び原状回復費用 33
4.1.12 企業結合により取得した有形固定資産の取得原価.....34
4.2 付随的収益及び非付随的収益 34
4.2.1 資産が使用可能になる前に稼得される収益 34
4.2.2 建設時の損害賠償金 35
4.3 廃棄及び原状回復費用の変動に関する会計処理 36
4.4 資産の交換 36
4.4.1 経済的実質 37
4.4.2 信頼性をもって算定可能であること.....38
4.5 リースにより保有する資産.....39
4.6 政府補助金により取得する資産 39
5 認識後の測定:原価モデル 40
5.1 資産の重要な構成部分 40
5.1.1 実行中のリースの構成要素の会計処理 41
5.2 償却可能価額・残存価額 43
5.3 減価償却費 44
5.4 耐用年数 44
5.4.1 修繕及び保守 46
5.4.2 土 地 46
5.4.3 技術的変化 47
5.4.4 賃借設備改良の償却期間 47
5.4.5 気候変動の影響.....49
5.5 減価償却の開始時期 51
5.6 減価償却方法.....51
5.6.1 定額法 52
5.6.2 生産高比例法.....53
5.6.3 定率法 53
5.7 減損.....54
6 認識後の測定:再評価モデル.....56
6.1 公正価値の意味.....58
6.1.1 IFRS 第 13 号に基づく資産の再評価 58
6.2 再評価剰余金及び欠損金の会計処理.....62
6.3 評価減の戻入れ.....66
6.4 会計方針として再評価モデルを採用する場合 68
6.5 リースにより保有する資産.....68
7 認識の中止及び処分 69

7.1 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」.....69
7.2 賃貸目的で保有する資産の売却.....70
7.3 部分的な処分及び不可分持分.....71
7.3.1 共同支配の場合.....72
7.3.2 売手が支配を保持する場合.....73
7.3.3 部分的な処分.....74
7.4 保険付き資産に関する認識の中止及び代替資産.....74
8 IAS 第 16 号の表示及び開示規定.....76
8.1 一般的開示.....76
8.2 再評価資産に関する追加開示事項.....79
8.3 その他の開示.....81
8.4 IFRS 第 16 号及び使用権資産の表示.....81
付録 A ― よくある質問の索引.....82

設例一覧

設例 3-1: 個々の不動産の集約 18
設例 3-2: 構成部分の認識及び認識の中止 19
設例 4-1: 使用権資産の減価償却費 - 自己使用の建物 25
設例 4-2: 使用権資産の減価償却費 - 賃貸設備改良 25
設例 5-1: 実行中のリースに構成要素アプローチを適用する場合 42
設例 5-2: 賃借設備改良の減価償却期間 48
設例 5-3: 定額法による減価償却 52
設例 5-4: 定率法による減価償却 53
設例 5-5: 級数法による減価償却 54
設例 6-1: 最有効使用 59
設例 6-2: 減価償却が再評価剰余金に与える影響 63
設例 6-3: 減価償却累計額の減額による再評価 64
設例 6-4: 観察可能な市場データを参照して帳簿価額を修正再表示することによる再評価 64
設例 6-5: 帳簿価額の変動に比例して総額を修正再表示することによる再評価 65
設例 6-6: 評価減の戻入れ 66

概　要

IAS第16号「有形固定資産」は、有形固定資産の会計処理を規定している。有形固定資産の会計処理における主な論点は、資産の適切な当初認識と取得原価、帳簿価額の事後測定、減価償却費及びそれらに関連して認識される減損損失を決定することである。IAS第16号は、企業が有形固定資産に関して提供すべき開示についても規定している。

本章では、IAS第16号の適用方法について説明し、原価モデル及び再評価モデルそれぞれに基づく有形固定資産の認識、認識時の測定、認識後の測定、減価償却、認識の中止、処分などのIAS第16号の重要な側面や開示規定について述べている。

減損は、完全には回収できない有形固定資産の帳簿価額を即時に回収可能な水準まで減額することを目的としているため、有形固定資産の会計処理においては重要な論点である。減損は、IAS第36号「資産の減損」で規定されており、第20章「固定資産及びのれんの減損」で個別のトピックとして取り扱っている。また、IAS第40号「投資不動産」は、有形固定資産のうち、特殊な区分に属する投資不動産の会計処理について規定しており、第19章「投資不動産」で取り扱っている。

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」は、有形固定資産の項目が売却目的で保有される場合に必要な会計処理を扱っており、『IFRS 国際会計の実務 International GAAP 2022』上巻第4章「売却目的で保有する非流動資産及び非継続事業」で説明している。

重要ポイント

- IAS第16号は、その適用範囲から明示的に除外されない限り、すべての有形固定資産に適用される。
- 他の基準書では、有形固定資産と類似の項目をIAS第16号で要求されているものとは異なる基礎で認識することを要求する場合がある（たとえば、使用権資産の会計処理を規定するIFRS第16号「リース」）。
- IAS第16号では、当初認識後の有形固定資産 の測定に関する会計方針として、以下の2つの選択肢のうち1つを選択することができる。
  - 原価モデル
  - 再評価モデル

  この選択は、有形固定資産のクラス全体に適用する必要がある。

1 序 説

財務報告の根底にあるトピックの1つに、当期の支出の多くが将来の事業年度にも影響する場合に、それをどのように各年度の業績に反映させるべきかという問題がある。有形固定資産に係る支出は、その難しさを表す最たる例である。

この章では、IASBが採用している会計公準について説明するが、根底にある基本的な原理は、会計士であれば誰しもが早い段階で学ぶものでもある。有形固定資産項目の取得するための支出は、当該資産をした取得時点に資産的支出として処理され（貸借対照表で資産計上され）、その後、取得原価の一部が毎年損益に計上される（便益を享受するであろう将来の会計期間にわたって取得原価が損益に配分）される。理論的には耐用年数が終了した時点で貸借対照表上に残存する帳簿価額は当該有形固定資産の処分価値と等しくなり、処分価値がなければ残存価額はゼロとなる。

有形固定資産に関する主要な基準書は、IAS第16号である。同基準書の目的は、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ような投資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にある。有形固定資産の会計処理における主要な論点は、資産の認識、その帳簿価額の算定、ならびにそれに関して認識すべき減価償却費及び減損損失である*[IAS 16.1]*。

本章では、2004年3月に公表され、2005年1月1日以降開始する期間に適用されている最新版のIAS第16号について説明している。同基準書はその後、他の基準書による軽微な結果的修正を含む、さまざまな狭い範囲の改訂によって更新されている。

IASBは2017年5月、保険契約の認識、測定、表示及び開示について扱った新たな包括的会計基準書であるIFRS第17号「保険契約」を公表した。IFRS第17号及びこれに伴う他の基準書の改訂は、2023年1月1日以降に始まる事業年度から適用され、修正後の比較数値が要求されている。IFRS第17号に伴い結果的に生じた修正の一環として、IAS第16号の事後測定に関する規定が改訂された（下記セクション6を参照）。IFRS第17号の規定については、『IFRS 国際金融・保険会計の実務 International GAAP 2022』第12章「保険契約」（IFRS第17号）」で解説している。

米国財務会計基準審議会（FASB）との相違

IAS第16号はコンバージェンス（収斂）が図られていないため、このトピックに関するIFRSと米国会計基準（US GAAP）のガイダンスの相違点について、本章では基本的に取り上げない。したがって、IFRSと米国会計基準の間には、本章では説明されていない相違点が存在する可能性がある。詳細については、US GAAP/IFRS accounting differences identifier toolを参照されたい。このツールは、企業が米国会計基準とIFRSの間のより一般的な会計差異の一部を識別するのに役立つものである。[1]

2 IAS 第 16 号の規定

2.1 適用範囲

IAS第16号は、以下を除くすべての有形固定資産に適用される*[IAS 16.2, IAS 16.3, IAS 16.5]*。

- 他の基準書で異なる会計処理が要求されているか又は認められている場合。例として、公正価値で測定されるものとして保有される投資不動産にはIAS第40号が適用される（ただし、IAS第40号の原価モデルを用いて測定されるものとして保有される投資不動産には、下記セクション5で説明するIAS第16号の原価モデルが適用される）。
- IFRS第5号に基づき売却目的保有に分類された有形固定資産
- 果実生成型植物（下記セクション3.1.7を参照）以外の農業活動に関連する生物資産（IAS第41号「農業」が適用される）
- 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」が適用される）
- 鉱業権ならびに石油、天然ガス及び類似する非再生資源などの鉱物埋蔵量

なお、IAS第16号は、果実生成型植物以外の生物資産、探査及び評価資産ならびに鉱業権及び鉱物埋蔵量を適用範囲から除外しているが、これらの資産の開発や維持に使用される有形固定資産については適用対象としている*[IAS 16.3]*。したがって、天然資源の探索活動に使用される有形固定資産や、農業に使用される有形固定資産（『IFRS 国際会計の実務 International GAAP 2022』下巻第42章「農業」を参照）は、IAS第16号の適用対象となる。

絵画や彫刻などの収集品の会計処理は、企業が収集品を保持している目的によって異なる。管理又は美的目的で収集され、通常の事業の過程で取引されない品目は、IAS第16号の有形固定資産の定義を満たす*[IAS 16.6]*。詳細については、第22章「棚卸資産」のセクション2.3を参照されたい。

他の基準書がIAS第16号とは異なる基準に基づき有形固定資産項目を認識することを求める場合もある。たとえば、IFRS第16号に基づき、借手は大半のリースをリース負債として、対応する使用権資産とともに貸借対照表に認識する（下記セクション8.4を参照）。そのため、使用権資産の会計処理はIFRS第16号に従う必要がある（第23章「リース」を参照）。

2.2 IAS 第 16 号で使用されている定義

IAS第16号は、基準書全体を通して用いる主要な用語を以下のように定義している*[IAS 16.6]*。

IAS 第 16 号からの抜粋

定　義

6　次の用語は、本基準書では特定された意味で用いている。

果実生成型植物とは、生きている植物のうち次のすべてに該当するものをいう。

(a) 農産物の生産又は供給に使用され、

(b) 複数の期間にわたり生産物を生成すると見込まれ、

(c) 付随的な廃品売却を除き、農産物として販売される可能性が低い。

（IAS第41号の第5A項から第5B項は、果実生成型植物の定義を詳述している。）

帳簿価額とは、資産が減価償却累計額及び減損損失累計額の控除後で認識されている価額をいう。

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

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

減価償却とは、資産の償却可能額を規則的にその耐用年数にわたって配分することをいう。

企業固有価値とは、企業が資産の継続的使用及びその耐用年数の終了時における処分から生じると予想する、又は負債を決済する際に生じると予想するキャッシュ・フローの現在価値をいう。

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をいう（IFRS第13号「公正価値測定」参照）。

減損損失とは、資産の帳簿価額が回収可能価額を超過する金額をいう。

有形固定資産とは、次の規準を満たす有形の資産をいう。

(a) 財又はサービスの生産又は供給への使用、外部への賃貸、あるいは管理目的のために企業が保有するものであり、かつ

(b) 一会計期間を超えて使用されると予想されるもの

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のいずれか高い金額をいう。

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）をいう。

耐用年数とは、次のいずれかをいう。

(a) 資産が企業によって利用可能であると見込まれる期間

(b) 企業が当該資産から得ると見込まれる生産高又はこれに類似する単位数

3 認　識

有形固定資産項目は、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、かつ当該項目の取得原価が信頼性をもって測定できる場合に限り、認識しなければならない（すなわち、その取得原価が貸借対照表に資産として含まれる）*[IAS 16.7]*。

下記の開示例3-1は、Skanska社の有形固定資産の認識要件について説明している。

開示例 3-1: Skanska 社 (2022 年)	スウェーデン

年次及びサステナビリティ報告書（2022年）（抜粋）

会計及び評価原則を含む注記（抜粋）

注記1.連結上の会計及び評価原則（抜粋）

IAS第16号「有形固定資産」（抜粋）

有形固定資産は、当該資産から将来の経済的便益が当グループに流入する可能性が高く、かつ資産の取得原価が信頼性をもって計算することができる場合に資産として認識しております。有形固定資産は、取得原価から減価償却累計額及び減損損失累計額を控除した価額で計上しております。

取得原価は、購入価格に意図した方法で使用可能にするために必要な場所及び状態に至らせることに直接起因するコストを加えた金額であります。直接起因するコストの例としては、運送費及び取扱手数料、据付費用、所有権証明書作成費用、コンサルテーション費用及び法務費用などが挙げられます。借入コストは、当グループが生産した有形固定資産の取得原価に算入しております。減損損失はIAS第36号に準拠して計上しております。

自家建設の有形固定資産の取得原価には、材料費、労務費及び当該資産に起因するその他の製造原価を含めております。

追加の支出は、当グループが資産により将来の経済的便益を稼得する可能性が高く、かつ取得原価が信頼性をもって算定することができる場合に限り、取得原価に加えております。追加の支出のうち条件を満たさないものはすべて発生した期に費用計上しております。

追加の支出をどの時点で取得原価に算入するかを決める決定要因となるのは、支出がある特定の構成要素又はその構成部分との交換に伴うものかどうかであり、そうであれば交換が行われた時点で当該支出を資産計上しております。新しい構成要素が生じる場合、これに関連する支出を取得原価に算入しております。交換された構成要素又はその構成部分について未償却の帳簿価額は、交換時点で処分したとみなし費用計上しております。処分される構成要素の取得原価を直接算定できない場合、新しい構成要素の取得原価に、インフレを加味するため、適切な物価指数による調整を加えた金額を用いて見積ることがあります。修繕は常に費用計上しております。

（中略）

3.1 認識の解釈

3.1.1 交換部品及び重要性が低い項目

交換部品、予備器具及び保守器具などの項目は、有形固定資産の定義を満たす場合は有形固定資産に分類し（上記セクション2.2を参照）、それ以外の場合は棚卸資産に分類する*[IAS 16.8]*。この処理については、下記の開示例3-2で説明している。

開示例 3-2: Heineken 社 (2022 年)	オランダ

年次報告書（2022 年）（抜粋）

財務諸表（抜粋）

連結財務諸表の注記（抜粋）

8.非流動資産（抜粋）

8.2有形固定資産（抜粋）

会計方針

自己所有資産

固定資産は、当該有形固定資産項目に関連する将来の経済的便益がHEINEKEN社に流入する可能性が高く、かつ当該有形固定資産項目の取得原価が信頼性をもって測定できる場合に計上しております。HEINEKEN社の有形固定資産の大部分は、リース資産ではなく自己所有資産です。

有形固定資産は、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金額で計上しております。取得原価には、資産の購入に直接起因するすべてのコストが含まれています。自家建設の資産の取得原価には、資産を目的の用途に向けて準備するために直接起因するすべてのコストが含まれています。有形固定資産の定義を満たす交換部品は資産化し、そのように会計処理されています。交換部品が有形固定資産の認識要件を満たさない場合には、棚卸資産として計上するか、又は消費時に純損益に計上しております。

（中略）

有形固定資産項目の会計処理方法を決定する際には重要性について検討しなければならない。たとえば、主要な交換部品は有形固定資産として計上される場合があるが、小型の交換部品は棚卸資産として計上される場合がある。実務上は多くの企業で資産計上する際の最低価額を定めている。

さらに事業の種類によっては、交換部品、工具、パレット、繰返し使用可能なコンテナなど、個々には重要性が低いものの、複数の事業年度にわたって使用される有形固定資産項目を大量に保有しているケースがある。これらの資産は管理が煩雑で頻繁に紛失するため、固定資産台帳でこれらの資産を個々に記録・管理するのには、実務上、多くの問題がある。結果として、これらを個々の資産ごとに減価償却を行うのは非常に困難である。通常、企業はそのような重要性のない資産を取得した会計期間に全額、償却して費用化（write off）する。下記の開示例5-1のSkanska社（下記セクション5.1を参照）では、そのような重要性のない設備を直ちに減価償却しているが、同様の結果となる。IAS第16号では、どのような項目が単一の有形固定資産項目を構成するのかについては議論があるものの、「認識のための測定単位」については規定され

ていないため、当該項目を決定するにあたっては個々の状況に応じた判断が求められる。IAS第16号は、（個々の資産ごとに識別する必要はないと推定して）個別には重要性のない項目（工具、金型、鋳型等）を集計し、その総額についてIAS第16号を適用することが適切な場合もあるとしている*[IAS 16.9]*。

3.1.2 安全・環境保全装置

IAS第16号は、企業に流入することが見込まれる将来の経済的便益を直接増加させない有形固定資産項目の購入が法律で義務付けられていることで、企業に支出が生じることを認識している。このような例として、安全保護や環境保全のための装置が挙げられる。IAS第16号では、そのような支出は認識規準を満たすと説明されている。なぜなら、それらは、支出がなかった場合に得られた経済的便益を超過する将来の経済的便益を企業が得ることを可能とするからである。たとえば、化学製品製造業者が、危険な化学製品の製造及び保管に関する環境基準を遵守するために、新しい化学処理装置を設置することがある。関連する工場の増設は資産として認識される。これは、安全保護や環境保全のための支出を行わないと、企業は化学製品の製造及び販売ができない、あるいは工場を閉鎖しなければならない事態となる可能性があるからである*[IAS 16.11]*。

弊法人のコメント

企業は、法律で義務付けられなくても自発的に環境保全装置に投資することがある。IAS第16号には明確に規定されていないが、我々は、企業は以下のいずれかの場合に限り、法律上の要求がなくても安全・環境保全装置に対する投資を資産計上することができると考えている。

- 支出が資産の定義を満たしている。
- 当該装置に投資しなければならない推定的債務が存在する。

当該装置によって関連する資産の経済的耐用年数が延びる可能性が高いことを企業が証明できる場合、あるいは企業が他の資産からの追加的な経済的便益を生み出すことができる場合は、支出は資産の定義を満たす。そうでない場合、企業は以下のすべてを証明できる場合に支出を資産計上することができる。

- 安全・環境保全装置に投資しなければならない推定的債務が存在する（たとえば、安全・環境保全装置への投資が業界の慣行である場合、環境保護団体から問題視される可能性が高い場合、あるいは従業員が働くために一定の装置が必要な場合）。
- 支出が資産の安全・環境基準の向上に直接関係している。
- 支出が維持修繕とは無関係である、あるいは通常の期間費用又は営業費用の一部でない。

安全・環境保全のための資産を資産計上する場合には、IAS第16号は、当該資産及び関連する資産の帳簿価額について、IAS第36号に従って減損の判定を実施することを義務付けている*[IAS 16.11]*（下記セクション5.7を参照）。

3.1.3 不動産開発に関連する経済的便益及び取得原価

IAS第16号によれば、有形固定資産は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い場合にのみ認識される*[IAS 16.7]*。

たとえば、不動産開発に関連して、多くの国では開発の前に認可が必要な場合がある。そのため、自己使用目的で不動産開発を行っている企業をはじめとする開発業者は、一般的にそのような認可が下りる前に多額のコストを負担することになる。

そのような認可取得前の支出を資産計上できるかどうかを評価する場合は、他の要件が満たされている前提で、開発に係る認可が下りる可能性が十分にあるかどうかを支出が発生した時点で判断しなければならない。当該支出は土地の取得原価に含めず、認識できる場合は別個の建物の取得原価の一部となる。

弊法人のコメント

そのような認可の申請及び承認プロセス中に必要な許可が下りる見込みがなくなった場合には、認可取得前の支出の資産計上を中止し、それまでに資産計上した金額をIAS第36号に従って費用化しなければならない。したがって、開発又は再開発の対象である関連する有形固定資産の帳簿価額(もしくは該当する場合は資産が属する資金生成単位)の減損テストを適宜実施しなければならない(下記セクション5.7を参照)。

3.1.4 有形固定資産と無形資産の区分

特定の無形資産が有形固定資産項目の中に組み込まれているか、又は含まれている場合がある。そのため、当該資産をIAS第16号又はIAS第38号「無形資産」に基づいて会計処理するかどうかを決定する際に疑問が生じる可能性がある。実務上、企業が購入するコンピュータ・ソフトウェアなどの項目は、会計システムや通信設備の一部として頻繁に有形固定資産に計上される。自社開発したソフトウェアについても同様に、有形の生産設備の一部として資産計上される場合がある。このような場合、IAS第16号とIAS第38号のいずれに準拠して会計処理すべきかを判断する必要があるが、両基準書で異なる会計処理が求められるケースにおいて、この判断は一層重要となる。

IAS第16号はこの種の資産について言及していない。一方、IAS第38号は、無形資産と有形資産の両方を含む資産について、IAS第16号に準拠して処理すべきか、IAS第38号に準拠して無形資産として処理すべきかを判断する目的で、有形固定資産と無形固定資産のどちらの要素がより重要かを評価するため判断を行使しなければならないとする明確なガイダンスを含んでおり、以下の例を挙げている*[IAS 38.4]*。

- 特定のコンピュータ・ソフトウェアがコンピュータの制御装置に組み込まれており、このソフトウェアがなければコンピュータが作動しない場合、当該ソフトウェアは関連するハードウェアの不可分な一部を構成しているため、有形固定資産として処理する。
- 関連するハードウェアの不可欠な部分ではないソフトウェアは無形資産として処理する。たとえば、コンピュータ上で使用されるアプリケーション・ソフトウェアは通常、容易に交換することができるため、関連

するハードウェアの不可分な一部とはならない。一方、オペレーティング・システムは通常、コンピュータの不可欠な一部であり、有形固定資産に含めて処理される。

- コンパクト・ディスク上に保存されるデータベースは、物質的媒体の価値が収集データ全体の価値と比較してほとんど重要性を有さないため、無形資産と考えられる。

IAS第16号に規定される「構成部分アプローチ」では、企業は資産の重要な構成部分について個別に会計処理しなければならない。したがって、ソフトウェア及びそれに類似した支出が発生する場合は、IAS第16号とIAS第38号との「境界線」の問題が生じることを念頭に置く必要がある。

弊法人のコメント

我々は、IAS第16号により資産の重要な構成部分を特定し、個別に会計処理しなければならない場合には、企業はソフトウェアのような無形の部分が、より大きな資産の不可分な一部分となるのか、又はそれ自体で別個の資産となるのかを判断する必要があると考えている。無形部分は、それが別個に開発されている場合、もしくはそれが一見したところ有形固定資産項目の一部ではあるものの、実際には独立して使用されている場合には、それ自体で単独の資産となる可能性が高いといえる。

3.1.5 一定水準に維持される資産―棚卸資産か有形固定資産か

棚卸資産は、通常の事業過程で販売する目的で、又は生産過程もしくは役務の提供にあたって消費する目的で継続的に取得されることがある。

これは、棚卸資産項目には基本的に在庫が常に存在する（すなわち、最低水準の棚卸資産が維持されている）ことを意味するが、それ自体では棚卸資産が有形固定資産項目となることはない。これは、個々の項目は単独の営業サイクルの中で消費されるためである。しかし、このようなケースでは、当該項目が棚卸資産か、有形固定資産かの判断が難しい場合がある。有形固定資産には棚卸資産には適用できない再評価モデル（下記セクション6を参照）が認められているなど、どちらに分類するかで測定に影響を及ぼす可能性がある。

弊法人のコメント

我々は、以下のすべてに該当する棚卸資産は、有形固定資産として会計処理されると考えている。

- 通常の事業活動における販売又は生産過程もしくは役務の提供過程での消費を目的として保有されていない。
- 複数の営業循環期間にわたって資産の操業や資産からの便益獲得に必要である。
- 当該コストが販売を通じて回収できない（又は資産の操業や資産からの便益獲得に使用した後、相当部分が減損する）。

これは、有形固定資産に該当する棚卸資産部分を残りの棚卸資産から物理的に分離できない場合にも当てはまる。

これを以下の例で考えてみる。

- ある企業がガスを保管する目的で、地下洞穴を50年間にわたり使用する権利を獲得する。洞穴はガスで満たされるが、ガスの大部分(25%)は貯蔵ガスを洞穴から放出するのに必要な圧力を保つためだけに使用される。洞穴の圧力を保つために使われるガスと、それ以外のガスとを区別することはできない。ガスは継続的に供給される。それでも、販売目的で洞穴から回収できないガスの部分を測定することは可能である。
- ある企業は石油精製プラントを稼働させている。石油の精製工程では、精油プラントに最低でも一定量の原油が入っていなければならない。これはプラントが廃棄されて初めて取り出せるが、汚染されており、原油の価値は大きく減少している(スラッジとしてのみ販売可能である)。
- ある企業はガスを販売しており、自社で保有するパイプライン内に一定量のガスを常に保有している。

1番目の例では、ガスの全体量を実質的に(i)販売目的のガスと(ii)洞穴の圧力を一定に保つためのガスとに区分しなければならない。前者はIAS第2号「棚卸資産」に従い、棚卸資産として会計処理する必要がある。後者は有形固定資産として会計処理し、洞穴の予想使用年数にわたって減価償却しなければならない。

2番目の例では、プラントを(技術的に)稼働させるのに必要で、かつプラントの廃棄時にもそのコストが回収できない(あるいは回収できるとしても著しく減損している)原油は、有形固定資産項目とみなし、プラントの耐用年数にわたって償却しなければならない。

これらの2つの例の結論に関する議論は、棚卸資産の定義を満たしていない当該項目は、2つのカテゴリーのそれぞれにおいて要素を識別できないが、用途が異なる資産を区分してはならない理由はないことから、それぞれを区分して会計処理するということである。さらに、当該項目は別の有形固定資産項目を経営者が意図した方法で稼働するために必要な状態に置くために必要であり、これはIAS第16号第16項(b)における有形固定資産項目の取得原価の定義を満たしている。当該項目を棚卸資産として認識すると、当該項目は販売、生産過程、又は役務提供の過程において消費できないため、即時に損失につながる。これは、当該項目が複数の営業循環期間にわたって別の資産を稼働するために必要であるという事実を適切に反映していない*[IAS 2.6, IAS 16.6, IAS 6.16(b)]*。

3番目の例では、パイプライン内のガスはパイプラインの稼働に必要ではなく、販売又は生産過程もしくは役務提供の過程において消費する目的で保有されている。したがって、当該ガスは棚卸資産として会計処理される。

3.1.6 生産段階で発生する露天掘りの剥土コスト

IFRIC第20号「露天掘り鉱山の生産フェーズにおける剥土コスト」では、「剥土活動資産」に関連するコスト(すなわち、鉱床の特定部分へのアクセスを得ることに関連するコスト)は、既存の資産への追加の構成要素として会計処理すべきと定められている*[IFRIC 20.10]*。それ以外の通常の剥土コストは、当期の製造原価(すなわち、棚卸資産)として会計処理する。

解釈指針委員会は、剥土コストを資産として認識するための要件の1つとして、アクセスが改善された鉱床の構成部分を識別することを求めることにより、IAS第16号の原則を維持することを意図していた。企業は、剥土コストを（将来のアクセスが改善することによる便益を反映するために）剥土活動資産と棚卸資産の当期製造原価とに配分しなくてはならない。この配分は、関連する生産高をベースとする合理的な基準によって行う必要がある*[IFRIC 20.13]*。

このアプローチは、資産全体に対して重要性のある構成部分の耐用年数が異なる場合、構成部分を区分して減価償却しなければならないとする原則に従うものである*[IAS 16.43, IAS 16.44, IAS 16.45]*。

3.1.7 果実生成型植物

果実生成型植物とは、農産物の生産又は供給に使用され、1会計期間を越えて収穫をもたらすことが見込まれ、かつ（薪としての使用などを目的とした偶発的な廃棄により売却される場合を除き）植物のまま売却、又はそれ自体を農産物として収穫する可能性が低い、生きている植物として定義される*[IAS 16.6, IAS 41.5A, IAS 41.5B]*。果実生成型植物の例については、茶畑、ぶどうの木、油ヤシ及びゴムの木などがある。

果実生成型植物はIAS第16号の適用範囲に含まれ、そのすべての規定に従う。これには、事後測定として原価モデルと再評価モデルのどちらかを選択適用できる規定も含まれる。果実生成型植物から収穫される農産物（たとえば、果樹から収穫される果実）については、引き続きIAS第41号が適用される*[IAS 16.3(b), IAS 41.5C]*（（『IFRS 国際会計の実務 International GAAP 2022』下巻第42章参照）。

下記のものは果実生成型植物ではなく、IAS第41号の適用範囲に含まれる*[IAS 41.5A]*。

- 農産物として収穫するために栽培されている植物（材木として使用するために生育されている木など）
- 農産物を生産するために栽培されている植物で、付随的な廃品売却以外で企業が当該植物も農産物として収穫して販売する可能性が低くはない場合（果実と材木の両方のために栽培されている木など）
- トウモロコシ、小麦などの一年生の作物

果実生成型植物は、経営者が意図した方法で稼働が可能となるために必要な場所及び状態に置かれる前は、自家建設の有形固定資産項目と同様の方法で会計処理される。したがって、IAS第16号での「建設」への言及は、果実生成型植物が経営者が意図した方法で稼働が可能となるために必要な場所及び状態に置かれる（一般的には果実が成熟する）前に果実生成型植物を栽培するのに必要な活動を含んでいる*[IAS 16.22A]*。

果実生成型植物にはIAS第16号の規定が適用されるため、企業は適切な会計単位について検討し、成熟前にどの原価を資産計上できるか分析し、減価償却のための耐用年数を設定し、減損の可能性を検討することになる。

IAS第16号に従った果実生成型植物の測定における課題を含めた当該規定に関する詳しい説明は、『IFRS 国際会計の実務 International GAAP 2022』下巻第42章セクション1、2.2.1.A、2.3.3及び3.2.3.Aを参照されたい。

3.1.8 使用又は販売目的のカーボンオフセットを生成するために所有される樹木の会計処理

サステナビリティ関連活動の一環として、二酸化炭素を吸収する（すなわち、「炭素吸収源」として機能する）樹木を購入又は植林している企業もある。カーボンオフセットを生み出すために計画的な収穫を延期又は中止することを選択する企業もいる。これらの活動を行う企業は、生成したカーボンオフセットを販売又は使用することができる。樹木を所有する事業体への投資を通じて間接的にではなく、そのような樹木を直接所有する事業体は、樹木が以下のいずれかであるかを決定する必要がある。

- IAS第41号が適用される農業活動に関連する生物資産
- IAS第16号が適用される農業活動に関連する果実生成型植物
- 農業活動に関連しない資産。この場合、企業はIAS第16号の要件を適用する可能性が高い。

資産の性質を判断することは、この評価の基礎である。IAS第41号の適用範囲に含める、又はIAS第16号の適用範囲に含まれる果実生成型植物であるためには、樹木は農業活動に関連している必要がある。農業活動とは、「生物資産を販売するため、農産物にするため、又は追加的な生物資産を得るために、企業が生物資産の生物学的変化及び収穫を管理すること」と定義されている*[IAS 41.1(a), IAS 41.5]*。

弊法人のコメント

IAS第41号の農業活動の定義を満たすためには、生物学的変化（植え付け、剪定、間伐、施肥などの活動が含まれる場合がある）及び農産物の収穫の管理の両方が必要である。したがって、事業体が樹木を管理し、農産物を収穫しているかどうかが資産の性質と適用する適切な基準を決定する鍵となる。

二酸化炭素は樹木によって吸収され、酸素が生成されるが、IAS第41号の農産物の定義で想定されている方法では酸素を生成時点で捕捉して分離することはできない。同様に、弊法人の見解ではカーボンオフセットは樹木の農産物ではない。

IAS第41号は、農業活動として認識されるために必要な収穫量に関するガイダンスを提供していない。そのため、行われた伐採が農産物の収穫に該当するのかどうかが必ずしも明らかではない場合があり、樹木が農業活動に関連しているかどうかを判断する際に企業は判断を行使する必要がある。

このような場合の資産の性質の評価に関する詳細なガイダンスは、『IFRS 国際会計の実務 International GAAP 2022』下巻第42章のセクション2.2に記載されている。樹木が果実生成型植物であると判断された場合、上記セクション3.1.7の規定が適用される。樹木が農業活動に関連して保有されていないと判断される場合、企業はおそらくIAS第16号の一般的要求を適用することになる。

弊法人のコメント

樹木がカーボンオフセットを生成するためだけに保有されている場合、企業によって販売されるか使用されるかにかかわらず、資産の性質の決定には判断が必要になる可能性がある。

当初認識後、状況が変化した場合に再評価が必要になるかどうかは明確ではない。たとえば、ある企業は樹木を伐採するつもりはなかったが、その後、風を受けて一部の樹木についての計画が変更されたと仮定する。状況の変化が生じた場合、企業は適切な方針を策定するために、IAS第8号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」のヒエラルキーを適用する必要がある。

資産の性質を評価した結果、IAS第16号が適用され、当該資産が果実生成型植物ではないと判断された場合、資産は使用可能になるまでの累計した取得原価で測定されるものとする。果実生成型植物については上記で概説しているが、通常は植え付けられるとすぐに果実生成型植物となる。

3.1.9 新技術関連のインフラ開発への支出

企業は、新技術に関連するインフラ開発への支出を負担する場合がある。これが特に関連すると考えられる一例は、気候変動の影響に対処する必要性から生じる支出を負担する企業（たとえば、水素処理施設や二酸化炭素回収・貯留（CCS）施設）である。このような開発コストは、有形固定資産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、当該項目の取得原価を確実に測定できる場合には、有形固定資産項目として認識される。企業は、どの時点で有形固定資産の認識基準を満たすのに十分かつ信頼性のある情報があるかを検討する必要がある。この点が重要であるのは、新しい技術に関連する資産のプロジェクトコスト総額については、既存の技術に比べてより不確実性が高まる可能性があるためである。不確実性が高いため、時間とコストが大幅に超過する可能性が高くなる。

3.1.10 有形固定資産項目の集約

個々の資産がグループ全体にとって重要ではないと考えられる規模のグループであるため、企業は、グループレベルでは重要ではないとみなされる有形固定資産項目を保有している場合がある。上記セクション3.1.1で説明したように、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を定めていない*[IAS 16.9]*。IAS第16号では、鋳型や工具及び金型などのように、個々には僅少な項目を集約し、その総額について当該規準を適用するのが適切な場合があると述べているが、個々には僅少な不動産又は類似の資産を集約するためにこのアプローチを使用できるかどうかについては言及していない。

純粋にその規模だけが企業にとって重要ではないという理由で項目を集計すると、IAS第16号のより広範な要求と矛盾する会計処理が行われる可能性がある。たとえば、個々の僅少な資産を単一の資産に集約することにより、土地、建物、工場、機械を区分する代わりに、工場が単一の資産とみなされる可能性があり、これは明らかにIAS第16号の文言と精神の両方に違反する。以下の設例は、別の状況を示している。

設例 3-1: 個々の不動産の集約

企業は多数の不動産を所有しており、そこから賃貸料収益とその他の売却収入の両方を稼いでいるが、これらの不動産は IAS第40号に基づく投資不動産の定義を満たしていない。企業は不動産の事後測定に再評価モデルを適用している。

それぞれの不動産は、企業にとって個々では重要ではない。それにもかかわらず、各不動産は企業の帳簿及び記録に個別に計上され、経営者によって個別に監視され、個別のキャッシュ・フローを生成する。したがって、IAS第16号では、個々の不動産は個別の有形固定資産項目とみなされる。

そのような企業がそのすべての不動産を合算した場合、損益計算書に対する、個々の不動産を減額する方向の再評価は、合算されたグループ内の他の不動産で生じる再評価益によって不適切に相殺されることになる。

弊法人のコメント

IAS第16号第9項は、単一の金額で資産計上され、その後、経営者によって個々の資産として把握されない又は監視されない僅少な項目（工具など）に適用される。我々の見解では、企業自体が資産を個々に把握及び監視している、資産が個別に識別可能なキャッシュ・フローを生成している、又は資産が個別の契約上の取決めの対象となっている場合には、本項を個々の資産の集約を正当化するために使用することはできない。

3.2 資産の構成部分（構成要素）に関する会計処理

IAS第16号が定める認識要件はすでに説明した1パターンだけであり、取得後の支出も当該要件を満たさなければ資産として認識されない。

資産のある構成部分を取り替える際、取り替えられた構成部分の認識を中止し、新規に取り付けた構成部分を認識（つまり、資産の構成部分として計上）できるように、資産の各構成部分を個別に識別する必要がある。これら個別に資産計上される構成部分は、しばしば「構成要素」ともよばれる。構成要素は物理的な構成要素である場合もあるが、目的適合性が高い場合は、資産に大規模な検査やオーバーホールを受ける必要性を反映するために、非物理的な構成部分も識別される場合がある。主要な検査については、以下のセクション3.3.2で詳しく説明している。「構成部分」は、日常的な保守点検とは区別されているが、本基準によってそれ以上の言及も定義もなされていない。また、セクション3.1.1で説明しているように、IAS第16号では当該基準が適用される測定単位自体（すなわち有形固定資産項目の構成単位）も定義されていない。

IAS第16号は、資産の「重要な構成部分」について個別に減価償却するよう求めている。ここで、重要な構成部分とは、資産の取得原価総額に対し、原価が重要性を有する部分をいう。企業は、当初認識時に資産の重要な構成部分を個別に識別し、そうした部分のそれぞれについて適切に減価償却を行わなくてはならない*[IAS 16.43, IAS 16.44]*。しかし、すべての構成部分の識別が求められているわけではない。IAS第16号では、個別に減価償却されているか否かに関係なく、取り替えられた構成部分は認識の中止が求められるが、必要に応じて、当該取替部分の帳簿価額を見積りにより算定することが容認されている。

「取り替えられた構成部分の帳簿価額を決定することが実務上不可能な場合は、取り替えられた構成部分の取得又は建設時の取得原価がどうであったかの目安として、取替コストを使用することができる」*[IAS 16.70]*。

そのため、企業が取り替えられた構成部分の取得原価以外に適切な情報を持っていない場合には、取り替えられた構成部分について認識を中止する金額を計算するために、取替部分の償却後取替コストを使用することが認められる。

したがって、以下の設例のように、取替えに係る支出が発生するまで資産の構成部分が個別に識別されない場合もある。

設例 3-2: 構成部分の認識及び認識の中止

企業は見積耐用年数10年の機械を10,000百万円で購入する。機械には同じポンプが2つ付いており、それらは機械と同じ耐用年数を有すると想定される。7年後に片方のポンプが故障し、200百万円で交換された。企業はポンプを個別の構成部分として識別していなかったため、取り替えられたポンプの帳簿価額は分からない。そこで、取替用に購入したポンプの取得原価から、取り替えられたポンプの帳簿価額を見積ることとした。供給業者の協力により、当初取得原価は170百万円で、7年間分の減価償却費を控除し、51百万円の残存帳簿価額を有していると見積った。したがって、企業は51百万円の認識を中止し、再調達原価を資産計上する。

3.3 当初及び事後的な支出

IAS第16号は、原則として資産取得時の当初支出とそれに関連する取得後の支出とを区別していない。いずれの支出も、資産の認識要件を満たさなければ資産ではなく費用計上される。この点について、IAS第16号は以下のように述べている*[IAS 16.10]*。

IAS 第 16 号からの抜粋

10	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、取替え又は保守のために発生するコストが含まれる。有形固定資産項目には、有形固定資産項目の建設、追加、取替え又は保守のために使用される資産のリースに関して生じたコスト(使用権資産の減価償却など)が含まれる場合がある。

IAS第16号は、修繕費とそれより規模の大きな支出を区別している。日常的な保守作業、つまり大半が人件費と、消耗品、少額の部品で構成される有形固定資産の修理及び保守業務に係る支出は、発生時に純損益に認識される*[IAS 16.12]*。一方、当該支出が有形固定資産の重要な構成部分の交換を伴う場合には、資産の認識要件が満たされれば、当該支出を有形固定資産の一部として資産計上するとともに、交換される対象となった部分の帳簿価額について認識を中止する*[IAS 16.13]*(上記セクション3.2及び下記セクション7を参照)。このような主要な保守に係る支出の処理の例を、開示例3-1(上記セクション3を参照)、開示例

3-3及び開示例3-4（下記セクション3.3.1を参照）に示している。

開示例 3-3: Akzo Nobel 社(2022 年)	オランダ

報告書（2022年）（抜粋）

財務諸表（抜粋）

連結財務諸表の注記（抜粋）

注記1　重要な会計方針の要約（抜粋）

有形固定資産（注記12）（抜粋）

大規模な保守作業に係る費用は資産計上し、見積耐用年数にわたって減価償却しております。有形固定資産の構成要素に該当しない保守費用は、発生時に費用処理しております。

（中略）

3.3.1 構成部品の取替えに関する事後支出

IAS第16号は、有形固定資産を構成する部品を2種類に分類している。1つは、資産の耐用年数にわたり定期的に交換を必要とする構成部品である。たとえば、一定時間使用した後に内張りの取替えを行う必要が生じる高炉や、航空機の機体の耐用年数の間に幾度となく取替えを必要とする機内設備（座席、調理室など）がある。もう1つは、建物の内壁の取替えのような頻度の比較的低い経常的な取替えのためのものが含まれる。

IAS第16号は、構成部品の取替に係る支出が常に関連する有形固定資産の帳簿価額に含められるとは述べていない。むしろ企業は、認識基準が満たされている場合、有形固定資産項目の帳簿価額における当該項目の一部を交換する費用を当該費用が発生した時点で認識すると述べている。たとえば、航空機の機内設備などは、それが取り付けられる機体とは異なる耐用年数を有しており、個別の資産として認識することができるが、建物の内壁などその他の例では、なぜそれが基準書で述べられているように認識要件を満たすことになるのかは必ずしも明確ではない場合がある。しかし、内壁の交換やそれに類似する支出は、建物の耐用年数を延長させる場合があり、機械の改良はその性能を向上させ、製品の質を高めたり操業費用を減少させたりするであろう。すなわち、このような支出は将来の経済的便益を増加させる可能性がある。

このような構成部品アプローチについては、下記のBritish Airways社の開示例3-4及びSkanska社の開示例5-1（下記セクション5.1）で示している。

開示例 3-4: British Airways 社(2022 年)	英国

年次報告書及び勘定（抜粋）

財務諸表の注記（抜粋）

2重要な会計方針（抜粋）

有形固定資産（抜粋）

a 航空機

すべての航空機は、メーカーからの機材報奨金を控除した後の支払対価の公正価値で計上しております。所有する航空機又は使用権資産（ROU）は、個別の構成要素に分解し、見積運航可能年数（耐用年数かリース期間のいずれか短い方）が終了した時点で各構成要素の取得原価が見積残存価額に等しくなるように定額法で減価償却しております。減価償却率は、当グループの運航計画に基づき、航空機の種類に応じて設定しており、短距離航空機の場合は最長23年で残存価額の最大5%まで、長距離飛行機の場合は23年から29年の範囲内で（航空機によって異なります）残存価額の最大5%までが範囲となります。

使用権資産はリース期間か前述の耐用年数のいずれか短い方にわたって減価償却しております。当該リースが当グループの裁量による購入オプションを含み、当該購入オプションが行使されることが見込まれる場合、関連する使用権資産は、リース期間に関係なく当該航空機の合理的に確実な耐用年数を反映するために、前述の減価償却率を使用して減価償却しております。

ブランドの変更やリニューアルに伴い必要とされるものも含め、機内設備の改装は、12年又は機体の経済的残存耐用年数のいずれか短い方の期間にわたって（所有しているか、リースしているかの関わらず）減価償却しております。

航空機の導入時及び拡張時に取得した機材及びエンジン部品、ならびに個別に購入した循環部品は、有形固定資産として計上しており、各部品が関連する航空機と同様に減価償却しております。

交換部品及び労務費を含む主要な点検整備に係る支出は資産計上し、次の主要な点検整備までの平均見積期間にわたって償却しております。航空機の整備（従量課金契約に基づく整備も含む）に係るその他の部品及びその他の費用はすべて、それぞれ消費や発生に応じて損益計算書に計上しております。

上記の例で言及されている「従量課金（Pay-as-you-go）」契約は航空業界では一般的であり、これはタービン・エンジンの包括的な保守及び点検整備契約であり、通常は1飛行時間当たりの固定料金で課金され、必要に応じてエンジンの貸出を伴うものである。

3.3.2 大規模検査

資産の使用を継続するために、有形固定資産項目の大規模検査を定期的に実行する必要がある場合がある。そうした状況において、IAS第16号は、有形固定資産の構成部品が物理的に交換されるか否かにかかわらず、認識基準が満たされる場合には、当該検査費用に関連して個別の構成部品として認識することを容認している*[IAS 16.14]*。

このアプローチは、IAS第37号「引当金、偶発負債及び偶発資産」と一定の整合性を保つためのものである。IAS第37号は、債務が存在しない場合に引当金の計上を禁止している。したがって、IAS第37号によれば、たとえば所有する飛行機のエンジンの点検整備費用を4年間にわたり毎年4分の1を引当計上し、4年目に点検整備のために当該引当金を取り崩すような処理は認められない *[IAS 37 IE Example 11A, IAS 37 IE Example 11B]*。代わりに、大規模検査のコストは認識基準を満たす場合には当該資産の取得原価に加えられ、次の検査の時期までの期間に減価償却している。このアプローチは、上記セクション3.3.1の開示例3-4で説明している。

また、前回の点検（物理的な部品とは区別される）の残った金額があれば認識の中止を行う。大規模検査に関する認識及び認識の中止の処理は、前回の検査費用が当該有形固定資産の当初取得時又は建設時に識別されていたかどうか（有形固定資産として認識されていたかどうか）に関係なく行われる。

前回の検査費用が有形固定資産計上されていた場合は、当初認識時点から今回の点検整備の実施時にわたって減価償却される。一方、有形固定資産計上されていなかった場合でも、認識及び認識の中止に関する規則が適用されるため、認識を中止される当該構成要素の帳簿価額を見積る必要がある。この見積りにあたり、IAS第16号では、既存の検査費用の構成要素のコストが当該資産の取得時又は建設時にはどうであったのかの目安として、将来の同様の検査の費用を用いることが容認される *[IAS 16.14]*。ただし、これは単に償却後再調達原価アプローチを使用するのではなく、企業が前回の検査費用に係る帳簿価額を再構築する（すなわち認識を中止する前回の検査費用に係る減価償却累計額控除後の帳簿価額を見積る）ことが禁止されていないことを示している。

これらの原則は、気候変動が事業に及ぼす影響の結果として、有形固定資産項目の大規模な点検や再設計を行う必要がある企業によって考慮される必要がある。このような活動により資産である部品の交換が行われる限り、企業は適切な処理を決定する際にIAS第16号の「大規模な検査と点検整備」の原則を適用する必要がある。

4 認識時点での測定

IAS第16号は、認識時の測定（当初取得時の処理）と認識後の測定（取得後の処理）を区別している。このうち認識後の測定については、下記セクション5及び6で検討する。

認識時の測定についてIAS第16号は、「資産としての認識規準を満たす有形固定資産項目は、その取得原価で測定しなければならない」と規定している*[IAS 16.15]*。以下では、取得原価に何を含めるべきかについて検討する。

4.1 取得原価の構成要素及びその測定

IAS第16号は、当初認識時に有形固定資産項目の取得原価に算入すべき項目を規定している。

IAS 第 16 号からの抜粋	
16	有形固定資産項目の取得原価は、次のものから構成される。 (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にするために必要な場所及び状態に置くことに 直接起因するコスト (c) 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、それらに係る義務が、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を当該期間中 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

実務における上記(c)の例の一つは、リース契約における原状回復義務（土地の借手が、借りた土地を合意した状態に回復して貸手に返却する義務）に関連して生じる。このような義務があり、かつ何らかの「損傷」が生じた場合、借手は引当金の計上が必要となるであろう。したがって、企業は、仮に小売業者が建物を賃借し、単一の建物を2つの敷地を仕切る塀を構築するが、賃貸契約の終了時点で仕切塀を元に戻す義務を有する場合、賃借人はその原状回復費用を賃借時に引当計上する必要がある。引当金の「相手科目」は資産であり、リース期間にわたり償却される。これにより、賃借設備改良をしたテナントに対する費用に、仕切る塀を構築する費用及び土地を原状回復するために将来企業に生じる結果的な費用の双方が含まれる。

リース対象資産に関連する原状回復義務及び他の引当金については、『IFRS 国際会計の実務 International GAAP 2022』下巻第32章「引当金、偶発債務及び偶発資産」セクション6.9で説明する。

特定の期間中に棚卸資産を生産するために当該資産を使用した結果として、損害が発生した場合などに生じる義務は、有形固定資産項目の一部として資産計上されない。これらは製造原価であり、棚卸資産の原価に含まれる*[IAS 16.18]*。一般的な使用によって生じる義務（たとえば、管理目的での賃借設備付建物の使用から生じる損耗に関連する費用）は、発生時に費用処理される。

4.1.1 「直接起因する」費用

費用が直接起因するか否かは、取得原価の測定における重要な論点である*[IAS 16.16]*。IAS第16号は、直接起因する支出及び直接起因しない支出の例を記載している*[IAS 16.17, IAS 16.19]*。

IAS 第 16 号からの抜粋	
17	直接起因するコストの例は、次のとおりである。 (a) 有形固定資産項目の建設又は取得により直接生じる従業員給付費用（IAS第19号「従業員給付」に定義） (b) 整地コスト (c) 当初の搬入及び取扱のコスト (d) 据付及び組立のコスト (e) 資産が正常に機能するかどうかの試運転（すなわち、資産の技術的及び物理的性能が、当該資産を財又はサービスの生産若しくは供給、他者への賃貸、又は管理目的に使用できるものであるかどうかの評価）のコスト (f) 専門家報酬

IAS第16号では、資産の帳簿価額に試運転のコストを加算することが求められている。直接起因する試運転のコストには、資産の技術的及び物理的性能が、当該資産を財又はサービスの生産若しくは供給、他人への賃貸、又は管理目的に使用できるものであるかどうかを評価するときに発生する試運転のコストが含まれる*[IAS 16.17(e)]*。IAS第16号は、資産が意図した方法で稼働可能となる時点を評価するためのガイダンスを提供していないため、試運転のコストを資産計上する期間を決定する際には判断が必要となる場合がある。

有形固定資産項目の建設、追加又は取替えのために使用される資産のリースに関して生じたコスト（使用権資産の減価償却など）が、当該資産を経営者が意図した方法で稼働可能にするために必要な場所及び状態に置くことに直接起因するコストに該当する場合には、そうしたリースに係るコストは有形固定資産項目の取得原価に含まれる*[IAS 16.10, IAS 16.16]*。

たとえば、企業が有形固定資産の定義を満たす不動産の建設又は賃借設備改良に関連して不動産（土地又は建物）をリースする場合、企業は使用権資産の減価償却費が、当該資産を経営者が意図した方法で稼働可能にするために必要な状態に置くことに直接起因するコストを表しているかどうかを判断する必要がある。企業が直接起因するコストに該当すると結論付けた場合、建設期間中にリースの使用権資産に関連して発生した減価償却費は、有形固定資産項目の建設費の一部として資産計上されることになる*[IAS 16.10, IAS 16.16(b)]*。

使用権資産の減価償却は、リースの開始時に開始される（不動産又は賃借設備改良が行われている状況では、完成した資産が使用可能になる前の場合がある）。これは、経営者が意図した方法で資産が稼働可能になったときに資産の減価償却が開始される有形固定資産に関する規定とは異なる（下記セクション5.5の詳細な説明を参照）。

企業が、使用権資産の減価償却費が当該資産に直接起因するコストではないと結論付けた場合、企業

は発生したコストを費用計上しなければならない。

この論点の例を、以下の設例4-1及び設例4-2に示している。

弊法人のコメント

有形固定資産項目のコストには、使用権資産の減価償却費が含まれる。この減価償却費は、当該項目を経営者が意図した方法で稼働可能にするために必要な場所及び状態に置くことに直接起因する。使用権資産に関連する減価償却費が直接起因するかどうかを判断するには、関連するすべての事実及び状況を考慮したうえで判断が必要となる。

特定の種類の支出は、有形固定資産項目に直接起因するコストではないため、当該資産の取得原価の一部として認識することはできない。有形固定資産項目のコストにリース費用が含まれるかどうかを評価する際にはこの点を考慮する必要がある。要件を満たしていない費用の具体例については、下記セクション4.1.3で詳しく説明する。

設例 4-1: 使用権資産の減価償却費 - 自己使用の建物

20X0年1月1日に、企業は40年間の土地のリース契約を締結する。

同社は当該土地に建物を建設する予定であり、建設完了後は当該建物自体に入居する予定である。同社は建物の計画許可を取得する必要があり、この過程には3年を要する。したがって、土地のリースは20X0年1月1日に開始される。建物の建設は20X3年1月1日に開始し、2年後の20X5年1月1日に完成する。企業は当該有形固定資産に原価モデルを適用する。

企業は、使用権資産の減価償却費がIAS第16号に規定されているように、当該資産を経営者が意図した方法で稼働可能にするために必要な状態に置くことに直接起因するコストであるかどうかを判断する必要がある *[IAS 16.16(b)]*。このシナリオでは、土地のリースがなければ建物の建設は不可能であるため、建設期間中の減価償却費は不動産開発のために不可避のコストとなる。

したがって、20X3年1月1日から 20X4年12月31日までの期間に発生した土地のリースの使用権資産に関連する減価償却費は資産計上され、その後、減価償却費が費用として認識される。20X3年1月1日より前の期間の減価償却費は、当該期間の減価償却費が資産自体の建設に直接起因するものではないため発生時に費用計上される。

設例 4-2: 使用権資産の減価償却費 - 賃貸設備改良

20X0年1月1日に、企業は建物の10年間のリース契約を締結する。建物を同社の使用目的に合わせるために、企業はリース開始日から賃貸設備改良を行う。リースの開始から賃貸設備改良工事が完了するまで、企業は意図した稼働を開始することはできない。20X0年4月1日、企業は当該建物で稼働開始することが可能となる。

このような例において、リース対象の建物に発生した減価償却費が関連する賃貸設備改良のコストに

直接起因するかどうかを企業が評価する必要がある場合には、相当な判断が必要となる可能性がある。同社が考慮する必要がある要因には、賃貸設備改良を行う前のリース対象資産の状態（たとえば、稼働することができない単なる空の建物（shell building）であるかどうか）、賃貸設備改良前の資産の性質及び実施される改良の重要性（たとえば、変更が比較的軽微であるか又は表面的なものであるか、あるいは資産を他の目的で使用できるようにするための変更かどうか)が含まれる場合がある。さらに、IAS第16号は、「新しい施設の開設コスト」を含む特定の「スタートアップ費用」は有形固定資産項目の費用ではないことを明確にしている。したがって、減価償却費を「開設準備」費としてみなし、それに基づいて発生時に費用計上すべきかどうかを決定する際にも、重要な判断が必要になる可能性がある。

この評価を行った上で、減価償却費が当該資産を経営者が意図した方法で稼働可能にするために必要な状態に置くことに直接起因すると結論づけた場合、同社は減価償却費を建設コストの一部として資産計上することになる。それ以外の場合、企業は発生したコストを費用計上する必要がある。

同社が稼働を開始すると、使用権資産に関連する減価償却費は発生時に費用計上される。

4.1.2 借入コスト

適格資産に係る借入コストは、そのような資産が取得原価で測定されている場合、資産計上しなければならない。適格資産とは、「意図した使用又は販売が可能となるまでに相当の期間を要する資産」をいう*[IAS 23.5]*。取得時点で意図した使用又は販売が可能な状態にある資産は、適格資産ではない*[IAS 23.7]*。したがって、自己建設の有形固定資産項目に係る借入コストが、IAS第23号「借入コスト」の要件を満たす場合には資産計上する*[IAS 16.22]*。自己建設資産に関するさらなる論点については、下記セクション4.1.5で説明している。

借入コストの処理については、第21章「借入コスト」で個別に解説する。

公正価値で測定されている資産については借入コストを資産計上する必要はない。これには、その他の包括利益を通じて公正価値で測定される再評価された有形固定資産が含まれる。通常、IAS 第16号の適用範囲に含まれる有形固定資産項目は、建設が完了した後は再評価額で計上されるため、借入コストの資産化は中止されることになる（下記セクション4.1.4を参照）。建設中の投資不動産に関しては必ずしもそうとは限らない（第19章セクション2.5を参照）。

当該不動産の取得原価には、会計方針として再評価モデルを採用する前は、資産化された借入コストが含まれる。その後、IAS第23号は、会計方針として公正価値で測定される適格資産の借入コストを資産化することを禁止していない*[IAS 23.4(a), IAS 23.BC4]*。企業が公正価値で計上される建設中の投資不動産に係る借入コストを資産化することを選択する場合には、IAS第23号で認められている処理法に従うべきであると考えられる。

開示の目的から、企業は、再評価モデルで測定される有形固定資産の帳簿価額を、そのような資産が原価モデルで計上されていたならば認識していたであろう借入コストを含めてモニターする必要がある（下記セクション8.2を参照）。

4.1.3 管理費及びその他一般間接費

管理費やその他の一般間接費は有形固定資産の取得原価には算入されない。つまり、敷地の選定や一般管理に係る人件費などは、特定の資産に関連しないため、資産としての認識要件を満たさない。また、いわゆる「スタートアップ費用」を有形固定資産の一部として認識することは認められない。スタートアップ費用に含まれるものとしては、新しい施設の開設、新しい商品やサービスの紹介（広告宣伝やプロモーション活動の費用を含む）、新たな場所又は顧客層に向けた事業展開（社員研修費用を含む）などに関する費用が挙げられるが*[IAS 16.19]*、これらの費用については、企業の日々の事業で発生する類似の費用と同様の会計処理を適用しなければならない（通常は発生時の費用処理）。

4.1.4 資産化の終了

有形固定資産が経営者の意図した方法で稼働可能となるために必要な場所及び状態に至った時点で、当該資産項目の認識は終了する。通常、これは当該資産項目が実際に完成した日となる。したがって、IAS第16号は、事業の移転や再編成に係る費用、資産が使用できる状態になった後フル稼働に至るまでの資産の使用又は試運転中に発生する費用、及び初期営業損失について有形固定資産に含めることを禁止している*[IAS 16.20]*。

一方、資産のならし運転や検査に必要となる最初の試運転期間に発生する費用は資産計上が禁止されていない。しかし、たとえば開業当初は空室率が高くなる新しいホテルや、一部だけ賃貸されている不動産などのように、資産はフル稼働できる状態だが、需要不足により目標生産高、目標使用量又は目標利益率が達成されていない状況において、新たに生じる費用を資産計上すべきではない。なぜなら、このような資産は、経営者が意図した方法で稼働させるために必要な場所及び状態がすでに整っているからである。

企業は、主要な資産を経営者が意図した方法で稼働可能にするために必要な場所及び状態にあるとみなされる時点を識別し、当該方針を一貫して適用する必要がある。

4.1.5 自家建設資産

自家建設資産の取得原価は、取得した資産と同一の原則に基づいて算定する。仕損した原材料などの異常な原価については、それが人件費、材料費その他の経費であれ、そのような自家建設資産の取得原価に算入することはできない。同種の資産が事業としての販売目的で建設される場合、有形固定資産として保有されるそのような資産の原価は通常、販売目的の資産の建設コストと同じである。すなわち、IAS第2号に基づき、内部利益要素は含まないが、帰属する間接費は含める（第22章を参照）。第21章で検討するIAS第23号は、利息コストを自家建設の有形固定資産の帳簿価額の構成要素として認識するための要件を規定している*[IAS 16.22]*。

Kendrion社における自家建設資産の会計方針の例である。

開示例 4-1: Kendrion 社 (2022 年)	オランダ

年次統合報告書(2022年)(抜粋)

財務諸表(抜粋)

連結財務諸表の注記(抜粋)

重要な会計方針(抜粋)

(c) 有形固定資産(抜粋)

(i) 自己所有資産(抜粋)

有形固定資産項目は取得原価又は減価償却累計額及び減損損失累計額を控除した取得原価で計上しております(会計方針(g)を参照してください)。取得原価には、当該資産の取得に直接起因する費用を含んでおります。自家建設資産の取得原価には、材料費、直接労務費、(該当ある場合は)当該資産項目の解体・除去費用及び敷地の原状回復費用の当初見積額、製造間接費の合理的な配賦額、ならびに資産化された借入コストを含んでおります。

4.1.6 繰延払い

IAS第16号は「隠れ(hidden)」利息費用を有形固定資産項目の取得原価に計上することを明確に禁止している。したがって、有形固定資産項目の取得原価は、認識日における「現金価格相当額」となる。つまり、支払いを現金以外で行う場合でも、資産計上される取得原価は通常の現金価格となる。したがって、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、認識すべき原価は現金価格相当額であり、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しなければならない。ただし、当該利息がIAS第23号に従って資産化される場合を除く*[IAS 16.23]*(上記セクション4.1.2を参照)。IFRS第16号に基づく使用権資産については第23章で説明している。一部が政府補助金で支払われる資産については『IFRS 国際会計の実務 International GAAP 2022』下巻第31章「政府補助金」で説明している。

4.1.7 再開発される土地及び建物

不動産開発業者が既存の建物が建っている土地を取得し、その後、賃料を得るため又は自己使用不動産とするための再開発計画の一環として、その建物を取り壊し、新しい建物を建設することがある。

弊法人のコメント

IAS第16号によると、土地と建物は別々の項目として分類しなければならない(下記セクション5.4.2を参照)。我々は、既存の建物が使用できない、又は誰が取得しても既存の建物が取り壊される可能性が高い場合には、購入価格の全額又は大部分を土地に配分することが適切であると考えている。同様に、取得後に生じる建物の取壊費用も土地の取得原価に含めるべきであろう。

既存の建物を、賃貸収益や資本増価を得るために保有する建物又は通常の事業活動において売却する

建物に置き換える企業は、IAS第40号（第19章セクション4.2を参照）又はIAS第2号（第22章セクション4.2.2を参照）に基づいて土地及び建物を取り扱うことになる。

自己所有の物件を自ら利用している企業が、これまで所有していた既存の建物を改築し、それを自己使用目的又は他者への賃貸目的用の新たな施設として再利用するという決断をすることもあるだろう。

弊法人のコメント

この場合は、再開発用に取得した場合と異なり、既存の建物の帳簿価額を新規開発資産の原価に含めてはならない。こうしたケースでは、土地及び建物はIAS第16号に基づき、すでに資産として認識されている。既存の建物は、資産の帳簿価額を建物が取り壊される時点の残存価額（多くの場合はゼロとなる）まで減額すべく、その残存耐用年数にわたり減価償却される。

さらに、IAS第36号に従って、資産が減損しているかどうかも検討しなければならない（下記セクション5.7参照）。多くの不動産は完全に独立してキャッシュ・インフローを生成するわけではないため（すなわち、資金生成単位の一部にすぎないため）、耐用年数の短縮が必ずしも当該資金生成単位の減損につながるわけではない。ただし、取壊しの決定が行われるまでに不動産は資金生成単位の一部ではなくなっている可能性がある（第20章セクション2.1.3及び3を参照）。

4.1.8 顧客からの資産の移転

企業は、顧客への財又はサービスの移転と交換に財、サービス又はその他の現金以外の対価（たとえば、有形固定資産）の形態で対価を受け取る権利を有する場合がある。例として、次のものがある。

- 供給業者が、特定の工具装置の開発にあたり、この工具装置を使って製作される部品の売却先である他の製造業者から資金提供を受ける場合。
- 公共サービスの供給業者が、顧客が継続的にサービス（たとえば電気、ガス、水道又は電話）を受けるために必要な供給網と接続するための有形固定資産を顧客から受領し、そのような資産をサービスの提供に使う場合。その典型的な契約としては、サービスの供給を受けるために、建設業者や世帯主個人が電力ケーブル、水道管又はその他接続のために支払いを要する場合が挙げられる。
- アウトソーシング契約において、サービス提供者に対し、顧客が既存の資産を拠出する又は顧客が資産に対する支払いを行う、あるいはその両方が行われる場合。

ここでは、サービス提供者は何も支払っていないにもかかわらず資産を認識すべきなのかが論点となる。これらの資産は、どのような場合に当初認識時にどのように測定すべきであり、相手勘定はどのように処理すればよいのだろうか。相手勘定は収益として認識すべきか、また仮に収益とするならばどのように、そしてどの期間に認識すればよいのだろうか。答えは何通りも考えられ、当然のことながら実務でもばらつきが生じている。

企業（売手）がIFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」の適用範囲に含まれる収益契約に関して、顧

客からの現金以外の対価を受け取る又は受け取ると見込んでいる場合には、当該現金以外の対価の公正価値は取引価格に含まれる*[IFRS 15.66]*。現金以外の対価に関するIFRS第15号の規定については、第27章セクション5.6で詳細に説明している。IFRS第15号の結論の根拠では、「現金以外の対価から生じた資産は、一度認識された後、他の関連する規定（たとえば、IAS第16号）に従って測定及び会計処理される」と述べられている*[IFRS 15.BC253]*。そのため、IFRS第15号に従い測定された公正価値が、当初認識時における有形固定資産項目の取得原価とみなされると考えられる。

4.1.9 変動及び条件付対価

有形固定資産項目の購入価格には、変動対価又は条件付対価が含まれることがある。変動対価又は条件付対価を伴う取引は、多くの場合、非常に複雑であり、その支払いは多くの要因に依拠している場合がある。たとえば、指数又はレートに基づく変動又は条件付支払、購入者の将来の活動に左右される変動又は条件付支払、資産の状態に関連する変動又は条件付支払、あるいは資産の性能に関連する変動又は条件付支払が含まれる。複数の変動要因が含まれる契約もある。また、取決めがどの基準でも取り上げられていない利益分配契約に類似している場合には、さらに複雑さが生じる可能性がある。

資産購入に係る変動支払に関するトピックは、2011年から2016年にかけてIFRS解釈指針委員会で議論され、2016年3月にアジェンダ決定が公表された。IFRS解釈指針委員会の議論では、資産購入日及びその後の会計処理の両方が考慮され、購入者の将来の活動に左右される変動支払とそうでない支払に区別されている。IFRS解釈指針委員会は、この論点は既存の基準の範囲内で対処するには範囲が広すぎるものと判断し、IASBに対して、変動支払の会計処理に包括的に対処するよう提言した。IASBは、2016年5月、当該論点を2017年から2021年の間のリサーチ・パイプラインに含めることを暫定的に合意した。なお、本稿執筆時点において、本論点はIASBの作業計画において稼働しているリサーチ・プロジェクトとして挙げられてはいない。

変動対価又は条件付対価を含む取決めにおける有形固定資産項目の購入の会計処理を分析する際の重要なステップは、契約上の取決めを完全に理解し、条件付又は変動対価の性質を理解することである。これには、当該変動支払が資産の当初の価値に関連しているのか、それとも将来の性能に関連しているのか、条件や変動性が購入者の制御の範囲内又は範囲外にあるか、変動支払が売手からのその他の財又はサービスへの支払いであるかどうかを完全に理解することが含まれる。場合によっては、契約によって最初に条件付支払の義務が定められる場合もあるが、取決めが未履行契約であると判断され、条件付支払義務がいずれかの当事者が契約に基づく義務を履行した後でのみ認識される場合もある。

資産購入における変動対価の会計処理に関する2つの重要な論点は、1)変動対価の負債を認識するかどうか及びいつ認識すべきか、2)変動対価又は条件付対価の見積りに対するその後の変更を、取得した資産の取得原価の一部として認識すべきかどうかである。

変動支払又は条件付支払を行うという負債がいつ認識されるかという最初の質問については、取決めが未履行契約とみなされない場合、考慮すべき点の1つは、それらの支払いが企業の将来の活動に左右されるかどうかである。

IAS第32号「金融商品：表示」の第25項は、偶発的事象が発行者と保有者の双方の制御可能な範囲外にある場合、現金を引き渡す条件付義務が金融負債の定義を満たすと規定している（『IFRS 国際金融・保険会計の実務 International GAAP 2022』第4章「金融商品：金融負債と資本」セクション4.3を参照）。し

たがって、変動支払を行う義務が、資産を取得した企業の将来の活動に左右されない場合には、条件付きの金額に関して金融負債を認識することが適切であると考えられる*[IAS 32.25]*。ただし、この見解は本トピックに関するIFRS解釈指針委員会の議論の過程で暫定的に合意されたものの、結局は最終的なアジェンダ決定の一部として明確化又は認識されなかった。さらに、最終的なアジェンダ決定では、資産購入後の変動支払の会計処理について疑問があると指摘されており、その旨が公表される際にIFRS解釈指針委員会は種類の異なる変動支払を区別していなかった。

弊法人のコメント

IFRS解釈指針委員会で行われた議論及び最終アジェンダ決定に明確な指針がなかったことを考慮すると、企業は、条件付支払を行う義務が負債として認識されるかどうか、またいつ認識されるのかについての会計方針を策定し適用する必要がある。その際、企業はIAS第8号のヒエラルキーを適用する必要がある。選択した会計方針は、特定の状況において目的適合性があり、信頼性がある情報をもたらす必要があり、類似の取引に一貫して適用されなければならない。異なる支払いについては、変動の種類も異なる場合がある。したがって、企業が異なる取引に対してそれぞれ異なった方針を持つことが適切である可能性がある。

選択された会計方針に関する情報が財務諸表利用者にとって重要性があることが見込まれる場合、当該会計方針情報は開示されるべきである。

上述したように、資産取得における変動対価又は条件付対価の取扱いに関する明確なガイダンスはなく、この種の取決めの実務にはばらつきがある。したがって、資産の当初認識に関して企業が考慮したいと考える会計方針の例としては、以下のようなものがある。

- 当初認識時の資産の取得原価には、取得日におけるすべての変動対価又は条件付対価の公正価値が含まれる。対応する負債も同額が認識される。
- 当初認識時の資産の取得原価には、変動支払又は条件付支払が含まれない。したがって、これらの条件付又は変動する金額については、いかなる負債も認識されない。

対処する必要がある 2つ目の問題は、企業がその後の支払いと変動対価又は条件付対価の見積りの変更をどのように会計処理しなければならないかということである。取決めの事実及び状況に応じて、企業は以下のいずれかを決定する場合がある。

1. 変動性が為替レート、貨幣の時間価値又は組込デリバティブから生じる場合 - 為替レートから生じる認識済み負債の帳簿価額の変動は、IAS第21号「外国為替レートの変動の影響」及びIFRIC第22号「外貨建取引と前払・前受対価」に従って会計処理される。一方、貨幣の時間価値及び組込デリバティブについてはIFRS第9号「金融商品」に従って会計処理される。
2. 変動性が受け取った資産の質又は量に直接連動している場合 - この場合、資産及び負債の当初認識は、その後、IAS第8号第37項に従って更新される会計上の見積りに基づいて処理される。

3. 取決めの変動性が上記の1又は2に当てはまらない場合、これに対処するために会計方針を策定する必要がある。

3つめのケースの場合、企業はIAS第8号の規定を適用して、すべての類似の取引に一貫して適用すべき会計方針を策定する必要がある。策定された会計方針では、変動対価又は条件付対価の見積りの変更を、資産の取得原価の一部として資産計上すべきか費用計上すべきかに対処しなければならない。この決定は通常、条件付支払の根拠に基づいており、企業は適切な処理を決定する際に取決めの内容を考慮すべきである。

認識済みの負債に対するその後の変更は、最初に受け取った資産に具現化された将来の経済的便益に関連する限り、資産の取得原価の一部として認識されることが適切である。たとえば、偶発的事象又は変動性が最初に受け取った資産の質又は量に関連していると見なされる場合である。長期にわたる使用など、他の要因によって生じる変動は、通常、費用計上される。

弊法人のコメント

この問題がIASBによって解決されるまでは、変動性又は偶発的事象に関する会計処理が別の基準書で規定されていない場合、企業は、その後の支払い又は認識済みの負債の測定の変更に関して、一貫した会計方針を採用及び適用する必要がある。条件付又は変動支払は、IAS第8号のヒエラルキーに従って、取得した資産の取得原価の一部として含めるか、あるいは発生時に費用計上される。

企業は、特定の状況において関連性があり信頼できる情報をもたらす会計方針を策定し、一貫して適用する際に判断を下す必要がある。

選択された会計方針に関する情報が財務諸表利用者にとって重要性があると予想される場合、当該会計方針情報は開示されるべきである。

4.1.10 資産グループの取得

個別の有形固定資産項目の購入価格は、資産グループに対して支払った対価を配分したものとなる場合がある。企業が事業に該当しない資産グループ（以下、「グループ」という）を取得する場合、そのような取引はIFRS第3号「企業結合」の適用範囲外となるが、それでもIFRS第3号ではグループ全体の取得原価を個別の項目に配分するために適用される特定の原則が定められている（『IFRS 国際会計の実務 International GAAP 2022』上巻第9章「企業結合」セクション2.2.2を参照）。これらの原則は、企業結合に必要なアプローチとは異なる。そのような場合は、取得企業は、識別可能な取得した個別の資産（IAS第38号の無形資産の定義及び認識要件を満たす資産を含む）及び引き受けた負債を識別し、認識しなければならない。グループの取得原価は、購入日現在の公正価値の比率に基づいて、識別可能な個別の資産及び負債に配分される必要がある。当該取引又は事象によりのれんは発生しない*[IFRS 3.2(b)]*。

よくある質問

質問4-1: 企業は、事業に該当しない資産グループの取得をどのように会計処理するか

2017年11月、IFRS解釈指針委員会は、事業に該当しない資産グループの会計処理方法を明確にするアジェンダ決定を公表した。本アジェンダ決定では、識別可能な資産及び負債の個別の公正価値の合計が取引価格と異なり、取得原価及び取得原価以外の金額の双方で当初測定される識別可能な資産及び負債がグループに含まれている場合に、識別可能な取得した資産及び引き受けた負債に取引価格をどのように配分するかについてより具体的に取り上げられている。

IFRS解釈指針委員会は、グループの取得に関するIFRS第3号第2項(b)(上記)の規定を合理的に解釈すると2つのアプローチが考えられると結論付けた。[2] これら2つのアプローチについては、『IFRS 国際会計の実務 International GAAP 2022』上巻第9章セクション2.2.2で詳しく説明する。第19章セクション4.1.1の投資不動産に関する同様の議論も参照されたい。

4.1.11 解体及び原状回復費用

特定の期間中に棚卸資産を生産するために資産を使用した場合、当該期間中に発生する解体、除去及び当該資産の置かれていた敷地の原状回復義務に関するコストは、有形固定資産項目の一部として資産計上されない。代わりに、これらは棚卸資産の製造コストであり、IAS第2号に従って処理される(第22章を参照)*[IAS 16.18]*。

資産の建設又は試運転から発生する敷地の原状回復費用、その他の環境修復費用及び同様の費用は、たとえその支出が当該項目の耐用年数の終了時点にのみ発生する場合であっても、当初認識時に見積もられ資産計上されなければならない。この義務は、IAS第37号及び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」に従って計算される*[IAS 16.16]*(下記セクション4.3及び『IFRS 国際会計の実務 International GAAP 2022』下巻第32章セクション6.3を参照)。これについては、以下の開示例4-2で説明している。

開示例 4-2: E. ON SE 社(2022 年)　ドイツ

年次統合報告書(2022年)(抜粋)

連結財務諸表(抜粋)

注記(抜粋)

(1)重要な会計方針の要約(抜粋)

有形固定資産(抜粋)

有形固定資産は、資産化が要求される廃棄又は原状回復費用を含む取得原価又は製造原価で当初測定し、異なる減価償却方法が適切とみなされる一定の例外的なケースを除き、通常は定額法を使用して構成要素の見積耐用年数にわたって減価償却しております。

(中略)

資産除去債務に係る引当金及びその他各種の引当金について(抜粋)

有形固定資産の廃棄又は解体から生じる義務は、当該義務が信頼性をもって見積ることができ、負の割引率が適用されない場合には、発生期間中に割引後の決済額で認識しております。

これにより認識された引当金と同じ金額だけ、対応する有形固定資産の帳簿価額を増額しております。その後の期間では、資産化された資産除却費用は資産の見積残存耐用年数にわたって償却され、引当金は毎年現在価値にまで増額しております。支払済の前払金は引当金から差し引いております。

（中略）

4.1.12 企業結合により取得した有形固定資産の取得原価

有形固定資産が企業結合の一環として取得される場合、当該項目は当初、取得日の公正価値で測定される。この取得日の公正価値は、その後の測定のための資産の取得原価となる。IFRS第3号に基づく企業結合の会計処理については、『IFRS 国際会計の実務 International GAAP 2022』上巻第9章で説明している。

4.2 付随的収益及び非付随的収益

IAS第16号によれば、有形固定資産項目の取得原価には、当該資産を経営者が意図した方法で稼働可能にするために必要な場所及び状態に至らせるという目的に直接起因する費用を含めなければならない*[IAS 16.16(b)]*。しかし、企業は建設の前又はその途中に、この目的を満たすためには必要ではない付随的な営業活動を行うことがある*[IAS 16.21]*。

IAS第16号では、例として、建設開始前に建設現場を駐車場として使用することにより得られる収益が挙げられている。付随的業務は、資産を経営者が意図した方法で稼働可能な場所及び状態に置くのに必要なものではないため、この活動に伴う収益及び関連費用は純損益として認識され、収益及び費用のそれぞれの分類に含められる*[IAS 16.21]*。このような付随的な収益及び関連費用は資産の取得原価の算定に含まれない。

すでに資産が経営者の意図した方法で稼働可能な場所及び状態にある場合には支出の資産化を中止し、減価償却を開始しなければならない*[IAS 16.20, IAS 16.55]*。この場合、資産の使用により稼得されるすべての収益は、損益計上され、資産の減価償却費も関連する費用に含めなければならない。

4.2.1 資産が使用可能になる前に稼得される収益

有形固定資産項目を経営者が意図した方法で稼働可能にするために必要な場所及び状態に置く間に生産された物品の販売による収入、及び当該物品のコストを純損益に認識する。当該物品のコストをIAS第2号の測定の規定を適用して算定する*[IAS 16.20A]*。

IASBは、以下の理由から、当該物品の販売コストを決定する際にIAS第2号の適用を要求することを決定した。

- IAS第2号は、過度に規範的になることなくコストを測定するための枠組みを定めている。

- 企業はすでに、生産された物品の販売が通常の活動のアウトプットである場合には、コストを測定するにあたりIAS第2号を適用することを要求される。この場合、生産された物品はIAS第2号の棚卸資産の定義を満たす。IASBは、当該物品の販売が企業の通常のアウトプットであるかどうかに関係なく、生産された物品のコストに同じ要求事項を適用することが有用であると指摘している*[IAS 16.BC16I]*。

弊法人のコメント

IAS第16号は、企業に対し、有形固定資産項目を経営者が意図した方法で稼働可能にするために必要な場所及び状態にする間に生産されたアウトプットのコストを決定する際に、IAS第2号を適用することを要求している。

IAS第2号は、生産コストを識別するための枠組みを定めているが、その適用には判断が必要である。棚卸資産の原価には、購入原価、加工費、及び棚卸資産が現在の場所と状態に至るまでに発生したその他のコストのすべてが含まれる。これには、固定及び変動製造間接費の規則的な配賦額も含まれる。我々の見解では、企業がそのような項目の測定に含まれるコストを増分コストのみに限定することは適切ではない。「増分コスト」という用語はIAS第2号では定義されていないため、判断が必要となる。棚卸資産の原価の測定については、第22章セクション3で詳しく説明している。

4.2.2 建設時の損害賠償金

この他にも、たとえば、資産の建設遅延により請負業者から損害賠償金が支払われる場合などに収益が生じることがある。

通常、有形固定資産を購入しても収益は生じない。したがって、損害賠償条項に損失の補償に関する具体的な言及がない場合、損害賠償金の受取額は関連資産の取得原価の減額として処理される。

このアプローチの理論的根拠は、遅延に対する損害賠償ではなく、契約が早期完了の場合の追加支払いを規定しているという結論と一致している。たとえば、20X0年1月1日以降の納期遅延に対して納入業者が100万円の違約金を負担する1,000万円の契約は、納入業者が20X0年1月1日より前の早期完了の場合は100万円の追加の支払いを受ける権利がある900万円の契約と実質的に同じである。したがって、資産のコストは、早期完了のプレミアムを含む、資産を取得するために支払われた合計価格である（つまり、20X0年1月1日より前に完了した場合は1,000万円、20X0年1月1日以降に完了した場合は900万円）。これは、損害賠償金を伴う場合と同じ結果となる。

ただし、契約の損害賠償条項がプロジェクトの完了遅延により影響を受けた当事者に対する失われた収益の補償、又は発生した特定の費用の払戻しに言及している場合、収益として認識するか、特別に払い戻された費用から控除する方が、損害賠償条項の目的に対してより整合性がある。

弊法人のコメント

通常、このような賠償金の受取額は資産の取得原価と相殺される。したがって、資産の購入価格は遅延損害金の分だけ減額される。ただし、契約の遅延により発生した失われた収益を補償するために、契約に具体的な損害賠償が規定されており、その根拠が明らかに失われた収益に関連している場合には、受け取った賠償金は収益として認識される。

4.3 廃棄及び原状回復費用の変動に関する会計処理

IAS第16号では、有形固定資産項目の解体及び除去費用、ならびに敷地の原状回復費用の当初見積額は、当該項目の取得原価の一部として取り扱うこととされている。これは、当該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を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かどうかにかかわらず当てはまる*[IAS 16.16]*(上記セクション4.1.11を参照)。だが、IAS第16号では、有形固定資産項目の帳簿価額について、当初測定時の見積り後に発生した解体及び敷地の原状回復費用の見積額の変動に伴い、その帳簿価額を修正する必要がある範囲について言及されていない。この論点はIFRIC第1号で取り扱われており、IFRIC第1号は、IAS第16号に従って測定される資産の取得原価に含められ、かつIAS第37号に従って負債として認識された廃棄、原状回復又はそれらに類似の負債に適用される*[IFRIC 1.2]*。IFRIC第1号では、廃棄、原状回復又はそれらに類似する既存の負債の測定結果を変動させる事象の影響が扱われている。このような事象には、キャッシュ・フローの見積り、割引率の変更又は割引の振戻し(期間経過に伴う金融費用の配分額)などの変動がある*[IFRIC 1.3]*。割引の定期的な振戻しに起因する廃棄負債の測定の変更は、金融費用として損益計算書に認識されなければならないため、関連資産の測定には影響しない。その他の変更の影響は、原価モデルと再評価モデルのどちらが適用されているかによって異なる。

この点については、『IFRS 国際会計の実務 International GAAP 2022』下巻第32章セクション6.3で詳細に説明している。

気候変動の影響は、企業の廃棄負債に影響を与える可能性がある。有形固定資産項目の耐用年数が以前の想定よりも短い場合(下記セクション5.4.5を参照)、これにより早期に廃棄が行われることになり、割引による影響を受けて廃棄に係る引当と資産の廃棄部分の双方が増加することになる。さらに、IFRIC第1号では、廃棄負債の潜在的な変動に比べ、帳簿価額が少ない、生産が終了する資産の場合、損益の変動性が高まると述べられており、留意する必要がある。

4.4 資産の交換

企業はある特定の場所で不要となった資産を、別の場所にある他の資産と交換することがある(取引の相手方からみれば反対の取引となる)。こうした資産の交換は通信、メディア、レジャーの各産業では、採掘産業などと同じように一般的な取引であり、特に買収後に頻繁に行われる。各国政府の競争に関する規則(たとえば、独占禁止法)では、こうした資産の交換を義務付けている場合がある。ここで問題となるのが、譲渡資産の帳簿価額が受領資産の公正価値より低い場合、交換取引から利得が生じるかという点である。帳簿

価額が市場価額より低い場合にはこうした状況が起こりうるが、同時に単に見かけ上の利益を大きくするための経済的実質を伴わない取引が行われる可能性もある。

そこでIAS第16号は、非貨幣性資産との交換、又は貨幣性資産と非貨幣性資産の組合せとの交換により取得するすべての有形固定資産について、下記の条件に従って公正価値で測定することを定めている。

「有形固定資産項目の取得原価は、(a)交換取引が経済的実質を欠いている場合、又は(b)受領資産と譲渡資産のどちらの公正価値も信頼性をもって測定できない場合を除き、公正価値で測定される。譲渡資産を即時に認識の中止をできない場合も、取得資産はこの方法で測定される」*[IAS 16.24]*。

IASBは、資産の交換による利得の認識は、交換された資産が物理的に類似しているかどうかとは関係ないと結論付けた*[IAS 16.BC19]*。

どちらか一方の公正価値が信頼性をもって測定できる場合には、引き渡した資産の公正価値を用いて、受け取った資産の取得原価を測定する。ただし、受け取った資産の公正価値の方が明確であることが明らかな場合を除く*[IAS 16.26]*。そうでなければ、譲渡資産の帳簿価額で測定することになる*[IAS 16.24]*。たとえば、受領資産の公正価値が譲渡資産の帳簿価額を上回っている場合、利得が認識される可能性がある。

この規定は、「経済的実質」の存在を条件としている。交換取引がIAS第16号で定義される経済的実質(下記セクション4.4.1を参照)を伴っていることを証明できない場合は、当該交換取引により受領する資産は譲渡資産の帳簿価額で計上される*[IAS 16.24]*。

他方、取引が「経済的実質」の判定要件を満たす場合には、受領した資産を公正価値で計上する。下記セクション7で述べているように、IAS第16号は、有形固定資産の認識の中止から生じる利得又は損失は、認識を中止した事業年度の純損益に含めることとしているが、こうした認識の中止に係る利得を収益として計上することは認めていない(ただし、従前に賃貸目的で保有していた資産の売却収入は収益として認識する)*[IAS 16.68, IAS 16.68A]*。損益の分類についてはそれ以上の指針は与えられていない。非貨幣性の交換が顧客又は潜在的顧客への販売を容易にするために同業他社との間で行われる場合には、そのような物品又はサービスの交換はIFRS第15号の適用範囲からも除かれる*[IFRS 15.5(d)]*(第27章セクション2.1.1を参照)。

4.4.1 経済的実質

経済的実質の判定は、交換取引が企業の経済状況に何ら影響を及ぼさないにもかかわらず、交換によって利得が収益に計上されることを防ぐための一種の濫用防止規定である*[IAS 16.BC21]*。交換取引の経済的実質の有無は、受領資産と譲渡資産から創出されるであろう将来キャッシュ・フローの予測及び比較によって判断される。経済的実質が存在するには、受領資産と譲渡資産の将来キャッシュ・フローという2つの予測値の間に重要な違いが存在しなければならない。IAS第16号は、以下のように規定している*[IAS 16.25]*。

IAS 第 16 号からの抜粋	
25	企業は、交換取引が経済的実質を有しているかどうかを、将来キャッシュ・フローが当該取引によりどの程度変化すると予想されるのかを考慮して判断する。交換取引は、次に該当する場合には経済的実質を有している。 (a) 受け取った資産のキャッシュ・フローの構成(リスク、時期及び金額)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か、又は

(b) 企業の営業活動のうち当該取引に影響される部分の企業固有価値が、当該交換により変化し、

(c) (a)又は(b)の相違が、交換した資産の公正価値に対して大きい。

交換取引が経済的実質を有しているかどうかを判断する目的上、企業の営業活動のうち当該取引に影響される部分の企業固有価値は、税引後キャッシュ・フローを反映しなければならない。こうした分析の結果は、企業が詳細な計算を行わなくても明確となる場合がある。

IAS第16号の定義で示されているように、上記(b)における企業固有の価値とは、企業が資産の継続的使用及び処分から生じると予測するキャッシュ・フローの現在価値である(上記セクション2.2を参照)。なお、この計算では税引後キャッシュ・フローを用いる。IAS第16号では、この計算に用いる割引率やその他の算定基礎に関する指針が定められていないが、こうした分析から導かれる結論は、詳細な計算を行わなくても明確となる場合が多いとも述べられている*[IAS 16.25]*。

企業が自社の有形固定資産との交換により、類似の有形固定資産を取得する場合には、当該取引がIAS第16号における経済的実質を伴っているかどうかを特に慎重に判断する必要がある。類似の場所にある類似の資産同士を交換する場合、その経済的実質を証明するのは困難であろう。多くの場合、類似の場所にある類似の資産に関連するキャッシュ・フローのリスク、時期及び金額に大きな違いはない。同様に、独立企業間の交換取引において、類似の資産の企業固有の価値が条件(c)を満たすほど十分に異なる場合は、稀と考えられる。しかし、このケースにおいても、取得資産は売却可能で、実際に所有企業も売却する意図を有しているが、譲渡資産は売却することができない、又は売却できるとしてもそれが遠い将来である場合は、キャッシュ・フローのリスク、実現時期及び金額が異なるといえよう。このような取引であれば、上記の(a)及び(c)の条件を充足する可能性はある。

その他の種類の交換取引の場合、「経済的実質」の要件を満たす可能性は高い。たとえば、投資不動産の持分と、自己使用目的の不動産持分とを交換する場合が挙げられる。この場合、企業は賃貸収入と引換えに不動産持分資産を取得するが、この持分は当該資産を一構成要素とする資金生成単位のキャッシュ・フローの獲得に寄与する。このケースでは、受領資産のキャッシュ・フローのリスク、実現時期及び金額は、譲渡資産のキャッシュ・フローの構成と異なる可能性が高い。

4.4.2 信頼性をもって算定可能であること

資産の交換に関連し、市場価額が存在しなくとも公正価値が信頼性をもって算定可能となる場合について、以下の指針が示されている。これらの交換取引を測定するにあたって企業が利得を「作り出す」リスクを最小限にするため、公正価値の使用についての「信頼性をもった測定」テストが盛り込まれた*[IAS 16.BC23]*。なお、公正価値の定義についてはIFRS第13号「公正価値測定」を参照するが、以下の規定はIAS第16号における資産の交換に固有の内容であることに留意されたい。

IAS 第 16 号からの抜粋	
26	資産の公正価値は、次の場合には、信頼性をもって測定可能である。(a)合理的な公正価値測定の範囲の変動性が当該資産に関して大きくないか、又は(b)当該範囲内でのさまざまな見積りの確率が合理的に評価でき、公正価値を測定する際に使用できる場合である。 企業が受け取った資産又は引き渡した資産のいずれかの公正価値を信頼性をもって測定できる場合には、引き渡した資産の公正価値を用いて、受け取った資産の取得原価を測定する。ただし、受け取った資産の公正価値の方が明白であることが明らかな場合を除く。

譲渡資産と受領資産のどちらの公正価値も信頼性をもって測定できない(すなわち上記(a)も(b)も満たさない)場合には、受領資産の取得原価は譲渡資産の帳簿価額で測定される。つまり、交換取引から利得は生じない*[IAS 16.24]*。

「合理的な公正価値測定の範囲」を定める方法については、IAS第16号に詳しい指針がなく、IFRS第13号のガイダンスに従う必要がある*[IAS 16.26]*(第14章「公正価値測定」を参照)。

4.5 リースにより保有する資産

IFRS第16号に基づき、借手は使用権資産を、リース負債の当初認識時の金額に、前払リース料、受領したリース・インセンティブ、当初直接コスト、ならびに原状回復、除去及び解体の見積費用を調整した金額で当初測定することを求められる。IFRS第16号については第23章で詳しく解説している。

4.6 政府補助金により取得する資産

政府補助金により取得する資産については、IAS第20号「政府補助金の会計処理及び政府援助の開示」の会計処理及び政府援助の開示」に従って、有形固定資産の帳簿価額を政府補助金の分だけ減額する*[IAS 16.28]*。これは適用可能な会計処理の1つであり、詳細については『IFRS 国際会計の実務 International GAAP 2022』下巻第31章で説明している。

5 認識後の測定:原価モデル

IAS第16号においては、当初認識後の有形固定資産の測定について、2つの会計方針が選択可能である。選択した会計方針は同じクラスの有形固定資産全体に適用しなければならないが、あらゆるクラスの有形固定資産に対して同じ方針を適用する必要はない*[IAS 16.29]*。

1つ目の会計方針は、「原価モデル」であり、有形固定資産項目は、資産として認識した後、取得原価から減価償却累計額と減損損失累計額を控除した価額で計上される*[IAS 16.30]*。2つ目は下記セクション6で説明する「再評価モデル」である。

IFRS第17号の採用により、IAS第16号に基づく原価モデル又は再評価モデルの適用規定の免除が導入され、企業は特定の自己使用不動産を、IAS第40号に従って純損益を通じて公正価値で測定する投資不動産であるかのように測定することを選択できる*[IAS 16.29A, IAS 16.29B]*。この選択は特定の状況でのみ利用可能であり、下記セクション6で詳しく説明している。

5.1 資産の重要な構成部分

資産の構成部分が、有形固定資産全体の取得原価に対して重要性を有する場合、当該構成部分を個別に減価償却しなければならない。つまり、企業は当初認識された金額を重要な構成部分に配分しなければならない*[IAS 16.43, IAS 16.44]*。IAS第16号では、ここでも個別に減価償却を行うための適切な構成部分の例として、航空機の機体とエンジンが取り上げられている。また同様に、自らが貸手であるオペレーティング・リースの対象となる有形固定資産を取得した場合、市場条件と比較して有利又は不利となるリース条件を識別し、取得原価の重要な構成部分として個別に償却することが適切な場合もあることに留意されたい*[IAS 16.44]*(下記セクション5.1.1を参照)。

オフィスビルの重要な構成部分の決定については、Skanska社の財務諸表からの抜粋である下記の開示例5-1で確認することができる。一般的にはオフィスビルの基礎部分と躯体部分を区分処理しないため、同社の会計方針は特定のビルに用いられた工法に基づいていると思われる。

開示例 5-1: Skanska 社 (2022 年)	スウェーデン

年次及びサステナビリティ報告書(2022年)(抜粋)

財務情報(抜粋)

会計及び評価原則を含む注記(抜粋)

注記1.連結上の会計及び評価原則 (抜粋)

IAS第16号 有形固定資産(抜粋)

当社は有形固定資産を構成する異なる耐用年数を有する部分を、個別の構成要素として捉えております。なお、減価償却は、耐用年数経過後の残存価額を加味して、耐用年数にわたり定額法、もしくは使用割合に応じて行っております。オフィスビルは基礎部分と躯体部分とに区分して50年、設備は35年、非耐荷重の部分は15年にわたり減価償却しております。工業用ビルは原則的に異なる構成部分に区分せず、20年にわたり減価償却しております。破砕機及びアスファルト・プラントならびにコンクリート・プラント

は、異なる構成部分に区分せず、取得時の状態に応じて10年から25年にわたり減価償却しております。その他のビル及び設備については、異なる耐用年数を有する重要な構成要素が特定可能な場合にのみ異なる構成要素に区分しております。その他の機械及び設備の減価償却期間は、通常3年から10年の間であります。重要性のない設備は即時に償却しております。砂利採取場及び石切場は、原料が採取されるのに従い減価償却しております。土地は減価償却しておりません。なお、資産の残存価額と耐用年数は、毎年見直しております。

（中略）

有形固定資産項目の構成部分は減価償却に及ぼす影響ではなく、その取得原価の重要性を参照して識別されるため、（異なる構成部分であっても）同じ項目の他の重要な構成部分と同じ耐用年数と償却方法が適用される場合がある。IAS第16号では、この場合グルーピングして減価償却費を算出することが認められている*[IAS 16.45]*。企業が有形固定資産項目のいくつかの構成部分について個別に減価償却する場合、当該項目の残余部分についても個別に減価償却する。そうした資産の残余部分が、個々には重要性がない構成部分の集合体であることも考えられる。これらの構成部分についての企業の予想がまちまちである場合、当該部分の消費パターン及び（又は）耐用年数を忠実に表現する方法で残余部分を減価償却する目的で、それらの構成部分を適切な減価償却方法で計算するために、近似技法が必要となるケースも考えられる*[IAS 16.46]*。一方、資産の構成部分のうち、資産全体の取得原価の合計に比して重要でない部分であっても、個別に減価償却することも認められる*[IAS 16.47]*。

各期間の減価償却費は、他の資産の取得原価の一部を構成し、帳簿価額に含められる場合を除き、純損益に認識される*[IAS 16.48]*。時には、資産に具現化された将来の経済的便益が、他の資産の製造に吸収されることがある。たとえば、製造工場及び設備の減価償却費は、IAS第2号に従って棚卸資産に保有する完成した製造物の加工費の一部として含められる。同様に、開発活動に使用される有形固定資産の減価償却費は、IAS第38号に従って認識する無形資産の取得原価の一部として含めることができる*[IAS 16.49]*。

5.1.1 実行中のリースの構成要素の会計処理

IAS第16号では、自らが貸手であるオペレーティング・リースの対象となる有形固定資産を企業が取得する場合、当該項目の取得原価に反映されている、市場の条件と比較して有利又は不利なリース条件に起因する金額を、個別に減価償却することが適切な場合もあると述べている*[IAS 16.44]*。

これは、「市場条件と比較して有利又は不利なリース条件」が、建物の物理的実体を表す構成要素以外の唯一の追加の構成要素として考慮されるべきであることを意味すると解釈できる。ただし、この表現は、無形の構成要素が「市場条件と比較して有利又は不利なリース条件」に限定されず、市場条件での実行中のリースに関してさらなる要素を識別できることを意味すると解釈することもできる。この構成要素は、新しいテナントの獲得に関連する直接コストと、逸失する賃貸に関連する機会コストに関する潜在的なコスト削減を反映する。

実際には2つのアプローチが開発された。

- 有利なリース又は不利なリースを別個の構成要素として識別するが、市場の条件に基づく実行中のリースを別個の構成要素として識別しない
- 有利なリース又は不利なリースと、市場の条件に基づく実行中のリースの双方を別個の構成要素として識別する

どちらのアプローチでも、企業は識別された構成要素の減価償却費を収益ではなく減価償却費に含める。これらのアプローチについて下記の設例5-1で説明している。

弊法人のコメント

実行中のリースに関して構成要素アプローチを適用する目的においては、上記の2つのアプローチのいずれも受け入れられると我々は考えている。ただし、会計方針は一貫して適用されなければならない。

設例 5-1: 実行中のリースに構成要素アプローチを適用する場合

企業結合の一環として、企業はオペレーティング・リースに基づいて複数の借手に現在リースされている建物を取得する(すなわち、被取得企業が貸手である)。実行中のリースの中には、市場の条件以外の条件で実行されているものもある(すなわち、現在の市場条件と比較して有利又は不利な条件である)。建物自体も一つの構成要素として考えられる。

企業は当初、IFRS第3号に従って投資不動産を公正価値で測定する。当初認識後、企業はIAS第40号に基づいて投資不動産に原価モデルを適用する。企業は、構成要素アプローチを適用する場合、実行中のリースに関して次の 2つのアプローチのいずれかを適用できる。

アプローチ 1

当初認識後、企業はIAS第16号第44項に従って、投資不動産の個々の構成要素として有利なリースと不利なリースを識別するが、市場条件に基づく実行中のリースを個々の構成要素として識別しない。この場合、建物の有形の構成要素(屋根、ファサード、電線、残りの構造物など)の帳簿価額には、有利なリースと不利なリースの影響は除外されるが、市場の条件での実行中リースは含まれる。すべての構成要素の合計額は、投資不動産の帳簿価額と等しくなる。各構成要素は個別に減価償却される。

アプローチ 2

当初認識後、企業は有利な又は不利なリースと市場条件での実行中のリースの双方を個々の構成要素として識別する。この場合、建物の有形の構成要素の帳簿価額において、有利なリース又は不利なリース、及び市場条件での実行中のリースの双方の影響が除外される。すべての構成要素の合計額は、投資不動産の帳簿価額と等しくなる。各構成要素は個別に減価償却される。

5.2 償却可能価額・残存価額

有形固定資産項目の償却可能価額は、取得原価又は取得原価に代わる他の金額（評価額）から見積残存価額を控除した金額である*[IAS 16.6]*。IAS第16号によると、企業は有形固定資産項目及びそのすべての構成部分について、少なくとも各事業年度末に残存価額 を見直さなければならない。見積残存価額が以前の見積りと異なる場合には、当該変更は、IAS第8号に従い、会計上の見積りの変更として将来に向けて会計処理しなければならない*[IAS 16.51]*（『IFRS 国際会計の実務 International GAAP 2022』上巻第3章「財務諸表の開示及び会計方針」セクション4.5を参照）。

有形固定資産項目の残存価額とは、当該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仮定した場合に、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 16.6]*。したがって、それは資産の将来の状況（企業が処分すると予測する時点における資産の状態）に関する現在の処分金額（たとえば、財務報告日の価値）であることから、残存価額を継続的に更新する要素がIAS第16号に含まれていることになる。このことは、財務報告日までの変動のみを考慮に入れ、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測は考慮に入れないことを意味する*[IAS 16.BC29]*。

気候変動は有形固定資産の残存価額に影響を与える可能性があり、そのような考慮事項は企業による残存価額の継続的な評価の一部を形成する必要がある。たとえば、有形固定資産の残存価額は一般的にはかなり予測可能であるが、法的期限前に段階的に廃止される技術を使用する中古の有形固定資産の買手が比較的少数である場合、これは必ずしも当てはまらない。以下の開示例5-3及び5-4は、それぞれeasyJet社とAP Moller Maersk社のもので、気候変動が残存価額と耐用年数の評価にどのような影響を与えているかを示している。

残存価額の変動は償却可能価額に直接影響を与えるため、減価償却費にも影響する場合がある。これは、償却可能価額（すなわち資産の耐用年数にわたり実際に損益に計上される金額）は、当該資産の取得原価（又は評価額など、取得原価に代わる他の金額）から残存価額を控除して算定されるためである。場合によっては、資産の残存価額が当該資産の帳簿価額以上の金額に増加することがある。その場合、残存価額の上限は当該資産の帳簿価額となる。これは、そのようなケースでは、残存価額が事後的に当該資産の帳簿価額を下回る金額に減少するまでは、資産の減価償却費は、ゼロとなる*[IAS 16.53, IAS 16.54]*。

実務上、多くの有形固定資産項目の残存価額は無視できる程度の金額となる。これは通常、それらの有形固定資産が実質的にすべての経済的耐用年数にわたって保有されるためであり、そのため、IAS第16号に基づき評価される耐用年数は当該資産の経済的耐用年数の合計年数と整合的となる。企業が他社にとって使用できなくなるまで資産を保有する意図がある場合、残存価額には重要性がない。企業は、保有する資産の種類に対して市場で付された価格に基づいた残存価額を用いている場合には、経済的耐用年数の到来前に当該資産を処分する実行可能な方法及び意思があることを示すことができなければならない。ただし、残存価額がより重要になると予想される一例として、有形固定資産の定義を満たす収集品の場合がある（上記セクション2.1を参照）。当初認識時には、収集品の残存価額は購入価格に近いことが多いため、そのような収集品の減価償却可能額は無視できる。

資産の残存価額に関する規定では、耐用年数の見直しと合わせて残存価額を検討し、見直すことが如何に重要であるかが強調されている。耐用年数は企業が予想する資産の利用可能期間であり、資産の経済的耐用年数ではない。

上記のように、有形固定資産項目の残存価額は、処分コストを控除した後、企業が資産の処分から現在得られるであろう見積額である。IAS第16号は「処分コスト」を定義していない。多くの企業にとって、処分コストの見積額は重要ではないが、有形固定資産の処分に関連してより多額のコストが発生する企業は、含めるべき適切なコストを決定する際に判断を下す必要がある。企業は、IAS第8号のヒエラルキーを適用して、この分野で適切な方針を策定することができる。これは、以前に賃貸目的で保有していた資産を定期的に処分する際に多額の売却コストが発生するリース会社など、特定の種類の企業に特に関連する可能性がある(詳細は下記セクション7.2を参照)。

5.3 減価償却費

IAS第16号によれば、資産の償却可能価額は規則的な方法で耐用年数にわたって配分しなければならない*[IAS 16.50]*。

IAS第16号は、資産の公正価値が帳簿価額を超えていても、当該資産の残存価額が帳簿価額を超えない限り、(再評価モデルで計上している項目を含め)すべての固定資産項目に対して減価償却費を計上しなければならない点を明確にしている*[IAS 16.52]*。残存価額が帳簿価額を超過する場合には、再び残存価額が帳簿価額未満に減少するまでは減価償却費を計上することができない*[IAS 16.54]*(上記セクション5.2を参照)。IAS第16号は、資産の修繕や保全がなされていることそれ自体は減価償却の必要性を否定するものではないことを明確にしている*[IAS 16.52]*。

なお、IAS第16号には、減価償却費の計上が停止された場合に、自動的に減損の判定を行わねばならないという規定はない。

5.4 耐用年数

耐用年数は減価償却費の算定における重要な仮定の1つである。IAS第16号では、資産の耐用年数を実態に即して見積り、少なくとも各事業年度末時点で見直す必要があると定めている。耐用年数の変更の影響は、IAS第8号に従い(『IFRS 国際会計の実務 International GAAP 2022』上巻第3章セクション4.5を参照)、資産の残存耐用年数にわたって会計上の見積りの変更として将来に向けて認識しなければならない*[IAS 16.51]*。

上記セクション2.2で説明したように、資産の耐用年数は企業にとっての当該資産の期待効用の観点から定義される*[IAS 16.57]*。耐用年数とは、資産の使用可能期間そのものではなく、現在の所有者がその使用から便益を受ける期間であるため、使用可能期間と一致しないこともしばしばあるだろう。

耐用年数がその経済的耐用年数よりも短くなることは十分ありうる。資産の耐用年数の見積りは、同様の資産に関する企業の経験に基づく判断の問題である。多くの企業は、一定期間経過後の資産の処分又は資産に具現化された将来の経済的便益の一定部分の消費後における資産の処分を含む、資産管理方針を有している*[IAS 16.57]*。これは特に活発な中古市場が存在する不動産や自動車の場合は一般的だろうが、工場や機械類では稀だろう。たとえば、ある企業が車両はすべて3年経過した時点で交換する方針を立てている場合、減価償却上はこの3年という期間が見積耐用年数となる。企業は当該期間にわたり、車両を見積残存価額まで減価償却することになる。車両の残存価額は通常容易に入手でき、企業はIAS第16号

に準拠して残存価額を見直すことができるだろう。資産の耐用年数の見積りは、同様の資産を有する企業の経験に基づく判断の問題となる*[IAS 16.57]*。

資産に具現化された将来の経済的便益は主として使用を通じて消費される。しかし、資産が遊休状態である間の技術的又は経済的陳腐化や自然減耗などの他の要因も考慮する必要がある。なぜなら、当該資産から得られると予想されていた経済的便益がそれらの要因によって減少することが多いからである。したがって、IAS第16号には、資産の耐用年数を見積る際、以下のすべての要因を検討しなくてはならないとのガイダンスが示されている*[IAS 16.56]*。

IAS 第 16 号からの抜粋	
56	ある資産に具現化された将来の経済的便益は、主に当該資産の使用を通じて企業が消費する。しかし、資産が遊休状態にある間でも、技術的又は経済的陳腐化や自然減耗などの他の要因により、当該資産から得られていたかもしれない経済的便益の減少が生じることが多い。そのため、資産の耐用年数の決定にあたっては、次のような要因のすべてを考慮する。
	(a) 当該資産の予想される使用量。使用量は、当該資産の予想生産能力又は実際生産高を参照して評価される。
	(b) 予想される物理的な自然減耗。これは、当該資産を使用する操業シフトの回数、修繕及び維持計画、休止中の当該資産の管理及び維持などの操業上の要因に左右される。
	(c) 技術的又は経済的な陳腐化(生産技術の変化若しくは改善、又は当該資産により産出される 製品若しくはサービスに対する市場の需要の変化から生じるもの)。ある資産を使用して生産 された項目の販売価格の予想される将来の低下は、当該資産の技術的又は商業的な陳腐化を 示している可能性があり、それは資産に具現化された将来の経済的便益の減少を反映しているかもしれない。
	(d) 資産の使用に対する法的制約又は類似の制約(例えば、関連するリースの満了日)

以下のArcelorMittal社の開示例は、生産期間を参考にした予想使用年数にわたり減価償却している例である。

開示例 5-2: ArcelorMittal 社 (2022 年)	ルクセンブルグ
年次報告書(2022年)(抜粋)	
連結財務諸表(抜粋)	
連結財務諸表の注記(抜粋)	
注記5:のれん、無形資産及び有形資産(抜粋)	
5.2有形固定資産及び生物資産(抜粋)	
採掘活動で使用する有形固定資産は、耐用年数にわたって減価償却しておりますが、鉱山の残存耐用年数の方が短く、転用できない場合には鉱山の残存耐用年数にわたって減価償却しております。採掘活動で使用する資産から生じる経済的便益は生産水準に連動して消費されるため、当該資産の大半は	

主に生産高比例法により減価償却しております。生産高比例法は、確定埋蔵量及び推定埋蔵量の見積りに基づいております。

（中略）

5.4.1 修繕及び保守

資産の耐用年数を最初に算定する際は、修繕のために日常的に想定される支出及びその耐用年数を確保するために必要な支出を考慮する。IAS第16号は工場や機械類を想定しているが、管理維持計画は多くの他の種類の資産に係る耐用年数を算定する場合にも関連する。たとえば、列車のエンジンについて、7年ごとに総点検を行う前提で、耐用年数を35年と評価したとする。この総点検による支出がなければ、エンジンの耐用年数はより不確実なものとなり、大幅に短くなる可能性もある。耐用年数を算定する際には、建物の構造及びその潜在的な用益提供能力を保つために必要な保守についても考慮しなければならない。修繕や保守に係る支出により資産の耐用年数を延長することはできるが、企業がこのような支出によって継続的に資産を維持することの不経済性は徐々に増大するため、耐用年数を無限にすることはできないだろう。

このことは、当該支出が「大規模な検査」（上記セクション3.3.2を参照）の定義を満たすために資産計上されるか、それとも発生時に費用計上される修繕・保守であるかの別にかかわらず当てはまる。

5.4.2 土　地

IAS第16号によれば、不動産のうち土地と建物は、たとえ一緒に取得した場合であっても別個の構成要素として会計処理しなければならない。通常、土地の耐用年数は無限であり、減価償却されることはないが、建物は耐用年数が有限であるため、償却可能資産である。IAS第16号では、建物の償却可能額及び耐用年数の算定は、建物が立地している土地の価値の上昇に影響を受けないと記載されている*[IAS 16.58]*。

ただし、土地が減価償却される場合もある。たとえば土地が採掘目的（採石場又は鉱山）や埋立てなどの目的で使用される場合のように、土地の耐用年数が有限となるケースでは、土地はそれから得られる便益を反映した適切な方法で減価償却される*[IAS 16.58, IAS 16.59]*。また、土地の取得原価に、現場の解体、除去又は原状回復のための要素が含まれる場合がある（当該項目の解体及び除去費用、ならびに敷地の原状回復費用の当初見積額とそれらの事後的な変動（上記セクション4.3にて説明））*[IAS 16.16]*。当該要素は土地要素から分離して適切な期間にわたって減価償却する必要がある。IAS第16号では、この償却期間は「当該費用により便益が得られる期間」とされており、当該土地の使用目的とそれが果たす機能に基づいて見積られた耐用年数を用いることが多い*[IAS 16.59]*。新規に埋立てを行う場合、表土を取り除いて整地を始めると同時に原状回復のための引当金を計上することがある。この「原状回復資産」については、土地それ自体とは区分して、埋立て用地の見積耐用年数にわたって減価償却を行う。土地の耐用年数が無限である場合には、原状回復資産から得られる便益の期間を反映する適切な減価償却基準を選択する必要がある。

IFRIC第1号に従って見積原価を修正する場合、修正後の償却可能価額を耐用年数にわたり償却する。そのため、関連資産の耐用年数が終了している場合、企業が原価モデル又は再評価モデルのいずれを採用していたとしても、その後の負債の変動は、発生した時点で損益として認識される*[IFRIC 1.7]*。

5.4.3 技術的変化

ある資産により産出される製品又はサービスに対する市場の需要に関する現在の又は予想される将来の低下は、技術的又は商業的な陳腐化を示している可能性があり、それは資産に具現化された将来の経済的便益の減少を反映しているかもしれない。企業が技術的又は商業的な陳腐化を予測している場合は、資産の耐用年数と将来の経済的便益の消費パターンの両方を再評価する必要がある*[IAS 16.56(c), IAS 16.61]*。そのような場合において、消費パターンを反映するのに定率法がより適切となることがあるかもしれない(下記セクション5.6.1を参照)。

技術的変化の影響は軽視されがちであるが、コンピュータ・システムなどのハイテク設備や装 置だけでなく、多くの資産に影響を及ぼす。たとえば、特定の目的で建設された事務所の多くが、コンピュータ・ネットワーク設備や空調設備の設置が困難、環境面での性能不足、又は身障者のためのバリアフリー化など新しい法律の要求を満たすことができないといった理由で、構造が物理的に劣化する前に陳腐化してしまうことがある。別の例として、技術的変化をもたらす気候関連要因の可能性もある。したがって、資産の耐用年数の見積りは判断の問題であり、技術的変化の可能性を考慮する必要がある*[IAS 16.56(c), IAS 16.57]*。

5.4.4 賃借設備改良の償却期間

資産の耐用年数を見積る際には、IAS第16号第56項に列挙されているすべての要素を考慮する必要がある(上記セクション5.4を参照)*[IAS 16.56]*。第56項(d)では、資産の耐用年数を決定する際に「関連するリースの満了日」が考慮されると述べられている。一般的に、賃借設備改良の耐用年数は、リース期間と同じか、それよりも短い期間となる。

IFRS解釈指針委員会は、賃借設備改良の耐用年数と該当設備のリース期間との相互関係について議論が行われた。その結果、同委員会は、2019年11月、企業はIAS第16号第56項及び第57項を適用して、移設不能な貸借設備改良の耐用年数を決定すると結論付けた。関連するリースのリース期間がそうした賃借設備改良の経済的耐用年数より短い場合、企業はそのリース期間を超えて賃借設備改良を使用することが見込まれるかどうかを検討する。当該賃借設備改良をそのリース期間を超えて使用する見込みがない場合、移設不可な賃借設備改良の耐用年数はリース期間と同じであると企業は結論付けなければならない。[3] この問題は、第23章セクション4.4.1で、解約可能なリースに関連して説明されており、またIFRS第16号に基づく「リース期間」についても、第23章で説明している。

ただし、賃借設備改良がリース期間を超えて使用されることが予想される場合、賃借設備改良の耐用年数を決定する2つのアプローチが許容されると我々は考える。2つのアプローチを以下の設例5-2に示している。企業は、賃借設備改良の耐用年数を決定するために、いずれかのアプローチを採用しなければならない。このアプローチは、類似の事実パターンを持つ類似の賃借設備改良に一貫して適用する必要がある。

設例 5-2: 賃借付属設備の減価償却期間

借手はオフィス物件のリース契約を締結する。リース期間は5年間の解約不能期間を含み、借手にはリースをさらに5年間延長するオプションが付いている。延長オプションに基づく期間（すなわち、6年目から10年目）の賃借料は市場レートである。

リース期間の開始時に、借手は該当物件に固有の賃借設備改良工事のために10,000千円を負担する。賃借附属設備の耐用年数は7年である。リースの開始日に、借手は延長オプションを行使することを見込んでいるが、合理的に確実ではない。リース開始日において、借手は、リース期間を5年と決定する際に、賃借附属設備の使用を中止することに関連する潜在的な経済的ペナルティを適切に考慮した。

この事実パターンでは、借手の賃借附属設備への投資は、会計上のリース期間に影響を及ぼすような重大な経済的ペナルティを生じていない。つまり、リースの解約不能期間の終了時に賃借附属設備の使用を中止することによる経済的ペナルティは、更新オプションの行使が合理的に確実になるほど重大ではない。

関連する規定は、以下の2つの異なる解釈の対象となる可能性がある。

アプローチ(1)

借手は、リース期間又は資産の耐用年数のいずれか短い期間にわたって賃借附属設備を減価償却することができる（つまり、借手は当該事実パターンでは、リース期間の5年間にわたって賃借附属設備を減価償却する）。

このアプローチは、以下の解釈に基づいている。事実パターンでは、借手は、リース開始日にすべての関連する事実と状況（賃借附属設備の使用を中止することに伴う経済的ペナルティを含む）を適切に検討し、リース延長のオプションを行使することを見込んでいるが、合理的に確実ではないと結論付けた。したがって、IFRS第16号の要求を満たすために、リース期間は5年となる*[IFRS 16 Appendix A]*。賃借附属設備の耐用年数を決定する要因の1つは、関連するリースの満了日である*[IAS 16.6, IAS 16.56(d)]*。賃借附属設備の期待効果は、IFRS第16号に従って決定されたリース期間と一致する必要がある。したがって、賃貸附属設備の耐用年数は5年となる。

アプローチ (2)

借手は、賃借附属設備の見積耐用年数にわたって賃借附属設備を減価償却することができる（つまり、借手は当該事実パターンでは、賃借附属設備を7年間で減価償却する）。

資産の耐用年数を決定する際には、IAS第16号第56項(d)を考慮する必要があるが、IAS第16号第56項(a)の「資産の予想される使用量（中略）」に関する要因も同じように関連している。IAS第16号第56項(d)に含まれる条件は、資産の耐用年数に対する法的制約又はその他の外部から課せられた制約の存在を考慮する必要性を反映している。ただし、事実パターンでは、リース期間を延長する能力は借手の制御範囲内にあり、市場レートに基づいているため、更新に重大なコストや障害は発生しない。

事実パターンでは、賃借附属設備の損失に関連する潜在的な経済的ペナルティを考慮した結果、IFRS第16号に従って決定されるリース期間には延長期間は含まれない。これは、リース開始日に借手が、更新オプションを行使するかどうかは合理的に確実ではないと判断しているためである。ただし、IAS第16号の適用範囲における資産（賃借附属設備）の耐用年数の決定には、別の閾値（つまり、当該資産の予想される使

用量）が使用される。

資産の耐用年数を決定するための「当該資産の予想される使用量」という用語は、会計目的でリース期間に延長期間を含めるための「合理的に確実な」閾値よりも低い閾値を示す。その結果、会計上のリース期間は5年であるが、賃借附属設備は、（リース期間を10年に延長すると予想されるため）借手が資産を使用すると予想される期間、つまり7年にわたって減価償却される。

弊法人のコメント

関連する規定は2つの異なる解釈の対象となる可能性がある。したがって、賃借附属設備がリース期間を超えて使用されることが予想される場合、(i)耐用年数より短いリース期間又は(ii)見積耐用年数のいずれかで賃借附属設備を減価償却することが認められる。

耐用年数及びリース期間の決定には、重大な判断が必要となる場合がある。したがって、IAS第16号及びIFRS第16号にそれぞれ基づく関連するガイダンスに基づいて賃借附属設備の耐用年数とリース期間を決定する際には、すべての事実及び状況が確実に考慮されることが重要であり、それぞれの結論は適切な証拠によって裏付けられる必要がある。

たとえば、上記の設例5-2において、アプローチ(2)が採用された場合、企業は、5年目の終了時に大きな経済的価値が予想される賃借附属設備の工事を実施する理由を慎重に評価する必要があるが、5年目の終了時に当該資産の使用を中止することに伴う経済的ペナルティは、更新オプションの行使が合理的に確実になるほど重要ではないと結論付けている。賃借附属設備の耐用年数は、一般に、解約不能期間と(a)更新オプションの対象となる期間の合計（すなわち、事実パターンでは10年）を超えることはない。この結論は、IAS第38号第94項の要求事項（無形資産の耐用年数の評価を規定している）と整合的である。

5.4.5 気候変動の影響

関連する法規制を含む気候変動は、有形固定資産項目の使用方法及び使用期間に影響を与える可能性がある。企業は、毎年、資産の見積耐用年数を決定する際に、気候関連の要因を考慮する必要がある。企業は、たとえば、化石燃料生産資産（石炭生産資産など）の早期閉鎖を見込んでいるのか、炭素排出資産（高排出船舶など）の継続使用を見込んでいるのかを評価しなければならない。同様にたとえば、企業は排出量の多い産業の顧客にサービスを提供するために有形固定資産が使用される場合、当該資産が間接的に気候変動の影響を受ける可能性があるかどうかを検討する必要がある。

以下の開示例5-3では、easyJet社は自社の航空機の残存価額が気候変動によってどのように影響を受けるかを説明している。

開示例 5-3: easyJet 社 (2021 年)	英国

年次報告書及び勘定（2021年）（抜粋）

財務諸表（抜粋）

会計処理に関する注記（抜粋）

1.会計方針、判断及び見積り（抜粋）

1a. 重要な会計方針（抜粋）

有形固定資産（抜粋）

残存価額は、同等の年数を経過した資産について報告期間終了時の一般的な市場レートに基づいて毎年見直し、減価償却率はそれに応じて将来に向かって調整しております。帳簿価額は、少なくとも年に一度、又は資産が含まれる資金生成単位内で減損の兆候がある場合に減損の検討を行っております。航空機に関して、easyJet社は唯一のサプライヤーとしてエアバス社に依存している現状です。これにより評価リスクが増大し、航空機が退役する際に顕在化します。また、easyJet社は中古の航空機の将来の需要に依存しております。残存価額、経済的耐用年数及び減損を評価する際には、気候変動が技術、市場、経済、法的環境に与える影響などの将来の展開が考慮されます。当年度において、従来型エンジン搭載航空機の見積耐用年数は、予想される使用量を考慮して23年から18年に修正しました。本修正は、2021年7月1日から将来に向かって適用されましたが、影響は軽微です。

（中略）

開示例5-4では、A.P. Møller - Mærsk社が耐用年数の評価の一部として脱炭素化の影響と気候関連リスクを考慮していると説明している。

開示例 5-4: A.P. Møller - Mærsk 社(2022 年)	デンマーク

年次報告書（2022年）（抜粋）

財務関連（抜粋）

連結財務諸表（抜粋）

注記（抜粋）1

3.投下資本（抜粋）

注記 3.2有形固定資産（抜粋）

耐用年数及び残存価額

耐用年数は経験に基づいて見積っております。資産の耐用年数に変化の兆候がある場合、経営者は、保守及び修理の品質、技術開発、環境規制などの要因により、個別の資産又は類似の特性を持つ資産グループの見積りを更新しております。また、経営者は、脱炭素化及び気候関連リスクが既存資産の耐用年数に及ぼす影響も考慮しております。このようなリスクには、特定の資産の使用を制限する新しい気候関連の法律、気候関連の法律によって要求される新技術、新しいより包括的な方針によるターミナルの原状回復費用の増加が含まれております。

船舶の耐用年数が長いこと、将来の経済状況の不確実性及び残存価額の主な決定要因と考えられる将来の鋼材価格の不確実性を考慮すると、船舶の残存価値を見積ることは困難となります。一般に、船舶の残存価額は、乾ドック費用を除いた購入価格の10%と当初見積もられております。重要性があるかもしれないが一時的な市場の変動を可能な限り無視するために、長期的な視点が優先されます。

5.5 減価償却の開始時期

IAS第16号では、減価償却の開始及び終了時点について、以下の規定が定められている*[IAS 16.55]*。

- 有形固定資産項目の減価償却は、当該資産が使用可能となる時点で開始されるが、IAS第16号では、これは、資産が経営者の意図した方法で稼働可能な場所及び状態に置かれた時点で生じると定義されている。この時点が通常、当該資産に関する取得原価の資産化を中止する時点となる。現物資産が意図した使用で稼働可能もしくはその準備が整ったからである(上記セクション4.1.4を参照)。一方、使用権資産の減価償却はリース開始日から開始される*[IFRS 16.32]*。
- 減価償却は、資産がIFRS第5号に従って売却目的保有に分類される(又は売却目的保有に分類される処分グループに含まれる)日か、資産の認識が中止される日のいずれか早い日を以て停止する*[IAS 16.55]*(下記セクション7を参照)。

したがって、単に資産が遊休となっている又は活発な使用をやめた場合であっても、企業が資産の減価償却を停止することはない(減価償却が終了している場合を除く)。ただし、使用量に基づき減価償却をしている場合(生産高比例法など)は、生産が行われていない間は減価償却費がゼロとなりうる*[IAS 16.55]*。生産が行われない期間が長引く場合には、当然ながら当該資産について減損の有無を検討する必要があるかもしれない。なぜなら、資産が遊休となることは、IAS第36号において減損の兆候の具体例とされているからである*[IAS 36.12(f)]*(第20章セクション2.1を参照)。

IFRS第5号に従って売却目的で保有される資産については、下記セクション7.1で説明している。

予備用器具の減価償却は、当該機器が使用可能になった日から開始され、その耐用年数は、バックアップとして機能する項目の耐用年数に基づいて決定される。交換部品の減価償却は、当該部品が使用された時点から始まる。

5.6 減価償却方法

資産の償却可能価額を耐用年数にわたって規則的な方法で配分するのに使用できる減価償却方法にはさまざまなものがある。IAS第16号には使用すべき減価償却方法に関する規定はみられず、単に「使用される減価償却方法は、資産の将来の経済的便益を企業が消費すると予想されるパターンを反映するものでなければならない」として、使用が認められる可能性のある方法として、定額法(最も一般的な方法であり、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)、生産高比例法(下記セクション5.6.1を参照)及び定率法(下記セクション5.6.2を参照)などが言及されているにすぎない*[IAS 16.60, IAS 16.62]*。最優先される規定は、資産がその耐用年数にわたってもたらす将来の経済的便益の予想消費パターンを最も密接に反映する減価償却方法を選択し、その選択した方法を、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、毎期継続して適用することである[IAS 16.60, IAS 16.62]。

適正な減価償却方法を選択するために重要なのは、対象資産による経済的便益の消費を反映することである。大半の場合、定額法を適用すれば、十分に妥当と認められる結果が導かれるため、実際には、非常に多くの企業がこの方法を採用している。ただし、一定量の鉱物資源に対する採掘割合や、機械の総稼働可能時間数に対する一定の時間数が利用される場合などは、生産高比例法を用いた方がより適正な結果がもたらされる可能性がある。何らかの減価償却方法の適切性を評価する場合、企業は、特定の資産の経済的便益が、たとえば自然減耗、生産物の算出量、又は技術的な陳腐化などのその他の要因を通じてどのように消費されるかを考慮する必要がある。

IAS第16号では、資産の将来の経済的便益の消費パターンに大きな変更がないかどうかを確認するために、少なくとも各事業年度末に減価償却方法を見直すことが明確に規定されている。実際に消費パターンに変更があった場合は、当該変更を反映するように減価償却方法も変更されなければならない[IAS 16.61]。IAS 第8号ではこのような変更は会計上の見積りの変更であって、会計方針の変更ではないとされている[IAS 8.32(d)](『IFRS 国際会計の実務 International GAAP 2022』上巻第3章セクション4.5を参照)。つまり、この結果生じる減価償却費の調整は将来に向かって行わなければならない。すなわち、資産の償却可能価額は新しいより適切な減価償却方法を用いて当期及び将来の期間にわたって償却されることになる[IAS 8.36]。

収益ベースの方法(発生が予想される総収益に対する発生収益の割合を用いたものなど)は減価償却の基礎には適さない。減価償却は当期に消費した資産の経済的便益の見積りである。資産の使用が必要な活動から生じる収益は一般的に、資産の経済的便益の消費以外の要因も反映する。収益は当該資産の産出量を反映するが、販売数量及び販売価格の変動、販売活動の効果ならびにその他のインプット及びプロセスといった減価償却に影響を及ぼさない他の要因の影響についても反映する。収益の価格要素は物価上昇や外国為替相場の影響を受ける場合がある。このことは、収益は、原則として資産が使用又は消費される方法を反映しないことを意味する[IAS 16.62A]。IAS第16号では収益を基礎とした減価償却方法は不適切とされている一方で、生産高比例法のような活動水準を反映する他の減価償却方法が認められている(下記セクション5.6.2を参照)。

5.6.1 定額法

定額法は最も一般的な方法で、資産の残存価額が変化しない場合には、耐用年数にわたり一定額の費用が計上されることになる。定額法による減価償却については、以下の設例5-3で説明している。

設例 5-3: 定額法による減価償却

ある資産の取得原価は12,000千円で、耐用年数は5年、残存価額は1,000千円である。償却可能額は11,000千円(12,000千円－1,000千円)である。定額法による年間減価償却費は2,200千円(11,000千円/5)と計算される。

		千円
1年度	原価	12,000

	減価償却費:11,000千円×1/5	(2,200)
	正味帳簿価額	**9,800**
2年度	減価償却費:11,000千円×1/5	(2,200)
	正味帳簿価額	**7,600**
3年度	減価償却費:11,000千円×1/5	(2,200)
	正味帳簿価額	**5,400**
4年度	減価償却費:11,000千円×1/5	(2,200)
	正味帳簿価額	**3,200**
5年度	減価償却費:11,000千円×1/5	(2,200)
	正味帳簿価額	**1,000**

5.6.2 生産高比例法

この方法では、資産は予想される使用や見積総産出量に基づいて償却される*[IAS 16.62]*。生産能力のうち、現時点までに利用された割合と減価償却費を関連付けることで、一定の資産、特に機械類の経済的耐用年数について、時間ではなく、その使用及び産出との間に強い相関関係があるという事実を反映させる。この方法は採掘産業で、たとえば、石油やガスの生産設備の開発原価を償却するために一般的に用いられる。

5.6.3 定率法

定率法では、資産の償却可能価額を耐用年数にわたって償却するための償却率を決定する必要がある。償却率は、資産の正味帳簿価額を耐用年数満了時の残存価額にまで減額する率を算定することにより決定する。定率法では、資産の耐用年数にわたり、逓減的な費用が計上されることになる*[IAS 16.62]*。定率法を適用する1つのアプローチについて設例5-4に示している。

設例 5-4: 定率法による減価償却

ある資産の取得原価は6,000千円で、耐用年数は4年、残存価額は1,500千円である。適切な定率法による償却率は29.3%であり、第1年度から第4年度の減価償却費は以下のようになる。

		千円
1年度	原価	6,000
	減価償却費:6,000千円×29.3%	(1,757)
	正味帳簿価額	**4,243**

2年度	減価償却費：4,243千円×29.3%	(1,243)
	正味帳簿価額	**3,000**
3年度	減価償却費：3,000千円×29.3%	(879)
	正味帳簿価額	**2,121**
4年度	減価償却費：2,121千円×29.3%	(621)
	正味帳簿価額	**1,500**

級数法は定率法の一種であるが、見積耐用年数に基づくものであり、残存価額が存在する場合には容易に適用することができる。資産の見積耐用年数が4年の場合、1、2、3、4を合計し、級数は10となり、残存価額控除後の取得原価の10分の4、10分の3というように毎年減価償却していく。この方法は海外では「rule of 78」とよばれることがある（78は1から12の級数である）。設例5-5は、級数法の適用について説明している。

設例 5-5: 級数法による減価償却

資産の取得原価は10,000千円であり、4年後に2,000千円で売却できると予想されている。償却可能価額は8,000千円（10,000千円－2,000千円）である。級数法を用いて4年で減価償却を行う。第1年度から第4年度の減価償却費は以下のようになる。

		千円
1年度	原価	10,000
	減価償却費：8,000千円×4/10	(3,200)
	正味帳簿価額	**6,800**
2年度	減価償却費：8,000千円×3/10	(2,400)
	正味帳簿価額	**4,400**
3年度	減価償却費：8,000千円×2/10	(1,600)
	正味帳簿価額	**2,800**
4年度	減価償却費：8,000千円×1/10	(800)
	正味帳簿価額	**2,000**

5.7 減損

IAS第16号に従って会計処理される有形固定資産項目はすべてIAS第36号の減損に関する規定の対象となる。減損については、第20章で詳述している*[IAS 16.63]*。

資産が減損した結果として、企業が受領する補填の処理に関する論点がある。たとえば、保険が付保され

ている資産が火災により焼失したため、保険会社からの支払いが受けられる場合がある。IAS第16号によると、有形固定資産項目の減損又は滅失、関連する第三者からの補填に係る請求又は支払、及びその後の代替資産の購入又は建設は、別個の経済的事象であり、次のように個別に会計処理しなければならない *[IAS 16.65, IAS 16.66]*。

- 有形固定資産の減損は、IAS第36号に従って認識する（第20章を参照）。
- 除去又は処分した有形固定資産項目の認識の中止は、IAS第16号に従って決定する（下記セクション7を参照）。
- 減損、滅失又は放棄した有形固定資産項目に対する第三者からの補填は、補填が受取可能となった時に純損益の算定に含める。
- 代替として修復、購入又は建設した有形固定資産項目の取得原価は、IAS第16号に従って算定する（上記セクション3及び4を参照）。

6 認識後の測定:再評価モデル

再評価モデルを採用している場合、有形固定資産を取得原価で当初認識し、その後は再評価額で計上する。再評価額は、再評価日現在の公正価値(公正価値を信頼性をもって測定できる場合)から、事後の減価償却累計額及び減損損失累計額を控除したものである*[IAS 16.29, IAS 16.31]*。公正価値はIFRS第13号の要求事項に従って算定される。下記セクション6.1でさらに説明している。

弊法人のコメント

専門的な外部評価や専門的な資格のある鑑定人の関与が要求事項になっているわけではないが、実務上は専門家の助言が必要になることが多い。企業は独立した鑑定人の関与の有無を開示しなければならない。

IAS第16号は、評価の頻度について具体的に規定していないが、その代わりとして、IAS第16号は、帳簿価額と報告期間の末日における公正価値との間に重要な差異が生じないように、十分な頻度をもって再評価を行わなければならないとしている*[IAS 16.31]*。したがって、再評価の頻度は、再評価される有形固定資産項目の公正価値の変動に左右される。過去に再評価した資産の公正価値が、帳簿価額と大きく異なる場合には、再評価し直す必要がある。また、IAS第16号は、公正価値が頻繁に変動する有形固定資産は毎年評価する必要があるとしている。確かに、多くの国や地域においてこのような不動産の公正価値の頻繁な変動がみられるが、そのような地域であったとしても、時期によっては公正価値がほとんど変動しないこともあるだろう。公正価値の変動に重要性がない場合、頻繁な再評価は不要で、有形固定資産項目については、3年から5年ごとに再評価すれば十分な場合もある*[IAS 16.34]*。

IAS第16号は、再評価モデルを採用している場合には、同じクラスの有形資産に属するすべての項目を、同時に再評価しなければならないと定めている。資産の選択的な再評価や、財務諸表に表示される報告数値が、取得原価や異なる日付での価値が混在することを避けるためである。ただし、以下でさらに説明するように、特定の状況では、そのクラスの資産をローリング方式で再評価することもできる*[IAS 16.36, IAS 16.38]*。有形固定資産の「クラス」とは厳密に定義されたものではないが、業務上の性質や使用目的が類似する資産のグループを指す。以下は、IAS第16号に掲げられる有形固定資産のクラスの例である*[IAS 16.37]*。

(i) 土地
(ii) 土地及び建物
(iii) 機械装置
(iv) 船舶
(v) 航空機
(vi) 車両
(vii) 器具及び備品
(viii) 事務機器
(ix) 果実生成型植物

これらは大まかな分類であり、性質及び使用目的が類似する資産グループにさらに細かく分類することも可能である。たとえば、事務所建物と工場、又はホテルとフィットネス・センターは、異なるクラスの資産となりうる。

企業が同じ種類の資産を異なる2つの場所に有している場合（類似商品又は類似市場をターゲットとした商品を製造する縫製工場を、たとえばスリランカとグアテマラに有している場合など）、当該2つの資産は同じクラスの資産とみなされることが多いと思われる。一方、企業がヨーロッパの2つの工場でそれぞれ医薬品と洋服を製造している場合、これらは性質及び使用目的が十分に異なるため、両者は異なるクラスの資産ではないと主張されることはほとんどないであろう。最終的に類似の資産が十分に異なっており、個々のクラスに分類されるかどうかは、各企業における事業内容に照らして判断しなければならない*[IAS 16.37]*。

IAS第16号では、同クラスの資産の評価が短期間内に完了し、かつ、「再評価が最新のものとなっていることを条件に」、そのクラスの資産をローリング方式で再評価することも認められている*[IAS 16.38]*。この「評価が最新のものに更新されている場合には」という条件があるために、資産の価値がほとんど変動しない場合（この場合、IAS第16号は3年から5年ごとに評価をすればよいと説明している）、ローリング評価を実施する。一方、逆に大きな変動があることが判明した場合には、大規模な再評価が必要になる*[IAS 16.34, IAS 16.38]*。

投資不動産に原価モデルを使用している（IAS第40号で認められている）企業は、所有している投資不動産についてIAS第16号の原価モデルを適用しなければならない*[IAS 16.5]*（上記セクション5を参照）。借手が使用権資産として保有している投資不動産は、IFRS第16号に従って測定しなければならない（第23章セクション5.3.1.2を参照）。

上記セクション5で説明しているように、当初認識後、すべての企業が（資産のクラスごとに）その後の報告期間の終了時に原価モデル又は再評価モデルのいずれかを使用して有形固定資産を測定できる会計方針の選択肢が存在する。

これに加えて、IFRS第17号の適用に伴い、IAS第16号の事後測定に関する要求事項が第29A項及び第29B項を追加することにより改訂された。第29A及び第29B項では、特定の所定の状況でのみ利用可能な追加の選択肢が示されている。一部の企業は、内部又は外部のいずれかでファンド内のユニットによって決定される給付を投資家に提供する投資ファンドを運営している。同様に、一部の企業は直接連動有配当保険契約のグループを発行し、基礎となる項目を当該企業が保有している。こうしたファンド又は基礎となる項目の中には、自己使用不動産を含んでいるものがある。基礎となる項目に対するリターンへの連動を定めている多くの契約について、その基礎となる項目には、ほとんどすべてが純損益を通じて公正価値で測定される資産の組み合わせが含まれている。したがって、IASBは、そのような自己使用不動産を純損益を通じて公正価値で測定することは、基礎となる資産の大半の測定と整合的となり、会計上のミスマッチを防ぐことができると判断した*[IFRS 17.BC65(c)]*。

その結果、第29A項及び第29B項は、所定の状況において自己使用不動産を、IAS第40号に従って純損益を通じて公正価値で測定する投資不動産であるかのように測定することを認めるため追加された。この選択の目的上、保険契約には、裁量権付有配当投資契約が含まれる。企業は、投資不動産の公正価値モデルを使用して測定する自己使用不動産を独立したクラスの有形固定資産として扱わなければならない*[IAS 16.29A , IAS 16.29B]*。

6.1 公正価値の意味

公正価値はIFRS第13号で定義されている。IFRS第13号は、いつ公正価値を測定するのかを規定していないが、IFRSが公正価値による測定を要求又は許容する場合に、どのように公正価値を測定すべきかに関するガイダンスを提供している。

IFRS第13号は、公正価値とは、市場参加者の観点による出口価格であることを明確にしている。公正価値は以下のように定義されている*[IAS 16.6, IFRS 13 Appendix A]*。

IFRS 第 13 号からの抜粋	
付録A	
用語の定義	
公正価値	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

6.1.1 IFRS 第 13 号に基づく資産の再評価

IFRS第13号では、「公正価値は、市場を基礎とした測定であり、企業に固有の測定ではない。」と定めている*[IFRS 13.2]*。有形固定資産の再評価に影響を及ぼす規定は、最有効使用の概念、及び評価技法で使用されるインプットによる公正価値ヒエラルキー（3つのレベルに区分されている）への焦点である。さらにIFRS第13号は、多くの開示を要求しており、公正価値測定を公正価値ヒエラルキーに従い区分することが求められている。

IFRS第13号の要求事項については、第14章で説明している。

以下では、有形固定資産項目の公正価値を測定する際に重要となる検討事項の一部を取り上げている。

6.1.1.A 最有効使用

IFRS 第 13 号からの抜粋	
27	非金融資産の公正価値測定には、当該資産の最有効使用を行うこと又は当該資産を最有効使用するであろう他の市場参加者に売却することにより、市場参加者が経済的便益を生み出す能力を考慮に入れる。

最有効使用の評価では、「物理的に可能で、法的に許容され、財政的に実行可能な」資産の使用を考慮する*[IFRS 13.27, IFRS 13.28]*。

最有効使用は、資産を取得しようとする市場参加者の観点から決定されるが、出発点は資産の現在の使用である。市場又はその他の要因によって、他の使用法により資産の価値がより高くなると認められる場合を除いて、企業による資産の現在の使用が当該資産の最有効使用であると推定される*[IFRS 13.29]*。

IFRS第13号が適用される前、IAS第16号は、公正価値と市場価額を同義語としては扱っていなかったため、「公正価値」はより広い意味を有しており、市場に基づく以下の一般的な2つの評価基礎を包含するものと理解することができた。

現在の使用状況を反映した市場価値。これは、事業における継続的な使用を前提とした入口価格であり、正味現在再調達原価の概念に基づく。

公開市場の価値。これは、事業目的上は余剰となっている不動産が売却時に達成する価額を基礎とする出口価値である。

これらの評価基礎はいずれも市場に基づくものではあるが、さまざまな理由から互いに相違する場合がある。たとえば、不動産に関しては、より高い付加価値を持つ用途に再開発できる可能性がある場合は、現在の使用状況を反映した市場価値よりも、公開市場の方が高い価値が付されるであろう。一方、現在の所有者が、売却では新しい所有者に移転されないような便益を享受していることも考えられる。たとえば、開発計画に現在の所有者の承認が必要な場合などがこれに該当する。現在の使用状況を反映した市場価値は、市場又はその他の要因によって、公開市場における価値がより高くなると認められる(すなわち、公開市場の価値が最有効使用を反映している)場合を除いて、多くの種類の事業用資産に関してIFRS第13号に基づく公正価値であると推定される。ほとんどの小売店舗の場合は、現在の使用状況を反映した市場価値が公正価値となる。しかし、一定の種類の資産が異なる使用によって、より高い価値を有するという証拠が市場から得られる場合(たとえば、パブや倉庫が住居に転用可能である場合)、そうした異なる使用を考慮しなければならない。

有形固定資産の公正価値は、単独で使用した場合に得られる価値か、他の資産又は資産・負債との組合せで使用した場合に得られる価値のいずれかに基づいて測定される。これは、資産の評価の前提といわれる。「評価の前提」は評価上の概念であり、非金融資産がどのように市場参加者に最大の価値をもたらすかを判別することである。有形固定資産の最有効使用は、「グループとしての他の資産との組合せ(使用のために据付けその他の組立てを行った状態)又は他の資産及び負債との組合せ(たとえば事業)で使用することを通じて、市場参加者に最大限の価値をもたらすかもしれず」、あるいは「単独での使用を通じて市場参加者に最大限の価値をもたらすかもしれない」*[IFRS 13.31(a), IFRS 13.31(b)]*。

IFRS第13号に基づく以下の設例では、公正価値測定における最有効使用の概念が説明されている*[IFRS 13.IE7-IE8]*。

設例 6-1: 最有効使用

ある企業は、企業結合により土地を取得したが、これは現在は工場用地として工業用途で開発されている。この土地の現在の用途は、市場又はその他の要因により異なる用途に関する証拠が示唆されていない限り最有効使用と推定される。

シナリオ(1):

特定の国又は地域では、工業用地から住宅地に用途変更するための許可取 得が困難な可能性があり、当該土地が住宅用として開発されるという証拠はない。この場合、公正価値は、土地の現在の使用用途である工業用途に基づいて決定される。

シナリオ(2)：

最近、近隣の用地が高層住宅用地として住宅用に開発されていることや、こうした開発や、住宅用開発を促進する最近の用途制限等の変更に基づいて、市場参加者がこの土地の価格設定を行うにあたり住宅用地として開発する可能性を考慮に入れるであろうことから、企業は工場用地として現在使用している土地は住宅用地として開発できる可能性があると判断する。

こうした決定を行うには、高度な判断を要する場合がある。最有効使用及び評価の前提に関するさらに詳しい説明については、第14章セクション9を参照されたい。

6.1.1.B 評価アプローチ

IFRS第13号では、企業が公正価値測定に使用する可能性のある評価技法の種類は限定されておらず、使用されるインプットの種類に焦点が当てられている。IFRS第13号に基づき、公正価値を測定する評価技法では、関連する観察可能なインプットを最大限使用し、観察可能でないインプットの使用を最小限にとどめなければならない*[IFRS 13.61]*。その目的は、入手可能な最善のインプットを資産の評価に使用するということである。こうしたインプットは、IFRS第13号の挙げる3つのアプローチ(マーケット・アプローチ、コスト・アプローチ、インカム・アプローチ)のうち1つ以上と整合する評価技法である限り、どのような評価技法に対しても使用することができる*[IFRS 13.62, IFRS 13.B5, IFRS 13.B8, IFRS 13.B10]*。

IFRS 第 13 号からの抜粋	
B5	マーケット・アプローチは、同一の又は比較可能な(すなわち、類似の)資産、負債又は資産と負債のグループ(事業など)に関わる市場取引で生み出される価格その他の関連性のある情報を用いる。

有形固定資産の場合、市場に関連する評価技法では、類似する資産に関する市場取引を用いることが多く、また、事業として評価される一定の資産については、類似の取引から算出される市場倍率を用いることが多い*[IFRS 13.B6]*。

IFRS 第 13 号からの抜粋	
B8	コスト・アプローチは、資産の用役能力を再調達するために現在必要となる金額(現在再調達原価と呼ばれることが多い)を反映する。

これは、類似の用役を有する代替資産を取得又は制作するために市場参加者である買手が支払うコストを陳腐化に関して調整した金額に基づくことになる。陳腐化には、物理的な劣化、機能的(技術上の)陳腐化及び経済的(外部的)陳腐化があり、IAS第16号の下での償却より範囲が広く、それとは異なる*[IFRS 13.B8, IFRS 13.B9]*。

IFRS 第 13 号からの抜粋	
B10	インカム・アプローチは、将来の金額（例えば、キャッシュ・フロー又は収益及び費用）を単一の現在の（すなわち、割引後の）金額に変換する。インカム・アプローチを用いる際には、公正価値測定はそれらの将来の金額に関する現在の市場の予想を反映する。

有形固定資産の場合は、現在価値（すなわち、割引キャッシュ・フロー）技法が一般的には使用される*[IFRS 13.B11]*。

これらの評価技法に関するさらに詳しい説明については、第14章セクション13を参照されたい。

IFRS第13号は、どの評価技法が最も適切かを定めてはいない。企業は、その評価技法を継続して適用する限り、どの評価技法を使用することも可能であり、又は複数の評価技法を使用することも可能である。評価技法の変更は、IAS第8号に従い会計上の見積りの変更とみなされる*[IFRS 13.66]*。

資産の公正価値を測定するために使用されるインプットにはヒエラルキーが定められている。レベル1のインプットは、測定日における企業がアクセスできる同一の資産又は負債に関する活発な市場（すなわち、取引が、継続的に価格付けの情報を提供するのに十分な頻度と量で行われている市場）における相場価格である*[IFRS 13.76]*。レベル1のインプットは最も優先順位が高く、その次が、相場価格以外の、資産について直接又は間接に観察可能なインプット（レベル2）である。最も劣後するのは、観察可能でないインプット（レベル3）である*[IFRS 13.86, IFRS 13.72]*。上記で挙げた評価技法では、資産の公正価値を算定するために複数のインプットを組み合わせて利用する。

上記で述べたとおり、土地及び建物は、有形固定資産の中で最も一般的に再評価が行われるものである。土地及び建物の公正価値測定においては、その他の売上高、倍率又は割引キャッシュ・フローなどのさまざまなインプットを使用する。使用されるインプットのうち一部はレベル1のインプットである可能性があるが、開示上は通常、公正価値測定全体として公正価値ヒエラルキーのレベル2又はレベル3に区分されると考えられる（下記セクション8.2を参照）。

さらに、IFRS第13号は、財務諸表における追加の開示を求めている。この内容については、下記セクション8.2及び第14章セクション19で説明している。

6.1.1.C コスト・アプローチ：現在再調達原価

IFRS第13号では、公正価値の測定において、現在再調達原価などのコスト・アプローチを使用することが認められている。公正価値測定方法として現在再調達原価を使用する前に、企業は以下の両方について確認しなければならない。

- 資産の最有効使用が、資産の現在の使用と整合しているか
- 資産の出口市場（すなわち、主要な市場又はそれが存在しない場合は、最も有利な市場）は、企業が通常取引を行っている市場と同じか（すなわち、資産を購入した若しくは購入するであろう市場）

主要な市場とは、当該資産又は負債についての活動の量と水準が最大である市場をいう。最も有利な市

場とは、取引コストと輸送コストを考慮した上で、資産を売却するために受け取るであろう金額を最大化するため、又は負債を移転するために支払うであろう金額を最小化する市場をいう*[IFRS 13 Appendix A]*。

さらに算定した減価償却費の償却後再調達原価に関して、市場参加者が現在の状態及びロケーションにある資産を、当該再調達原価で実際に取引するかどうかを検証しなければならない。特に、企業は以下の両方について確認しなければならない。

- 再調達原価を算定するために使用したインプットは、市場参加者である買手が、類似の用役を有する代替資産を取得又は制作するために支払う金額と整合しているか。
- 再調達原価は市場参加者である買手が考慮するであろう陳腐化について調整しているか。この結果、調整はすべての形態の陳腐化(すなわち物理的減価、機能的(技術的)減価及び経済的減価ならびに環境に関する諸要因)を反映することになる。こうした陳腐化は、IAS第16号に従い計算される減価償却より範囲が広い。

詳細については、第14章セクション13.3を参照されたい。

弊法人のコメント

我々は、IFRS第13号に従って有形固定資産項目の公正価値を測定するために償却後再調達原価を使用できると考えているが、これは限定的な状況に限られる(第14章セクション13.3.1を参照)。

6.2 再評価剰余金及び欠損金の会計処理

再評価による有形固定資産の帳簿価額の増加は、その他の包括利益に貸方計上し、再評価剰余金の科目名で資本に累積しなければならない。ただし、資産の再評価による増加額は、過去に純損益に費用として認識した同一資産の再評価による減少額の戻入れとなる範囲では、純損益に収益として貸方計上しなければならない*[IAS 16.39]*。再評価による減少額は純損益に費用計上しなければならない。ただし、再評価による減少額は、同一資産に係る累積された再評価剰余金の戻入れとなる場合はその他の包括利益に認識しなければならない。その他の包括利益に認識した減少額は、再評価剰余金の科目名で資本に累積されている金額を減額する*[IAS 16.40]*。つまり、IAS第16号の下では、有形固定資産に関して負の再評価剰余金を計上することは認められていない。たとえ同じクラスの資産であっても、再評価による増加額を他の資産の再評価による減少額と相殺することはできない。

同様の規則が減損損失にも適用される。再評価された資産の減損損失は、まず当該資産に係る再評価剰余金の取崩しに充当する。減損損失が同一資産に係る再評価剰余金の金額を超える場合にのみ、剰余金残高を超える減損損失額が損失として認識される*[IAS 36.61]*(第20章セクション11.1を参照)。

IAS第16号の再評価モデルは、基本的に取得原価モデルにおけるコストを貸借対照表及び損益計算書において再評価金額に置き換えただけのものであり、認識の中止時に、その他の包括利益に直接的に計上された金額が純損益にリサイクルされることはない。有形固定資産項目に関して資本に含まれている再評価剰余金は、当該資産の認識の中止時に、利益剰余金に直接的に振り替えることができる(つまり、当該資産

を除却又は処分した時点で再評価剰余金全体を振り替える）*[IAS 16.41]*。

IAS第16号では、再評価剰余金の一部を、資産が使用されるにつれて利益剰余金に振り替えることも認めている。そのような場合、資産の再評価後の帳簿価額に基づく減価償却と、取得原価に基づく減価償却との差額を、資本の再評価剰余金から利益剰余金に振り替えることができる。これについては、下記の設例6-2で説明している。この例では、資産の帳簿価額の再評価部分が減価償却により純損益に費用計上された時点で実現すると捉えている。したがって、減価償却に応じて、相当する再評価剰余金を利益剰余金に振り替えなければならない。資産を処分した際は、残高についても利益剰余金に振り替えることができる。この振替えは損益計算書を通さず、再評価剰余金から利益剰余金に直接振り替える方法で行わなくてはならない*[IAS 16.41]*。

設例 6-2: 減価償却が再評価剰余金に与える影響

暦年決算のある企業が2018年1月1日に1,000千円で資産を取得したとする。当該資産の経済的耐用年数は10年で、定額法で減価償却を行う（残存価額はゼロとする）。2021年12月31日時点で、当該資産は900千円と評価され（減価償却累計額控除後の帳簿価額は600千円）、借方に（下記セクションで説明する方法及び設例6-3から6-5でさらに説明する方法のいずれかを用いて）資産の帳簿価額300千円、貸方に再評価剰余金（その他の包括利益）300千円を計上した。2021年12月31日時点の資産の耐用年数は、当初の耐用年数の残存年数（6年）と見積られ、残存価額は変わらずゼロとすると、2022年12月31日に終了する事業年度及びその後の事業年度に損益計上される減価償却費は150千円（900千円/残存年数6年）となる。

資産の耐用年数の残りの6年間は、毎年50千円（300千円/6年）を再評価剰余金から利益剰余金に振り替える（純損益を経由しない）。これにより、資産が存在しないのに再評価剰余金だけが永久に残存するという非合理的な事態が避けられる。

有形固定資産の再評価による当期税金と繰延税金への影響については、IAS第12号「法人所得税」に従って認識、開示される*[IAS 16.42]*。この点については、『IFRS 国際会計の実務 International GAAP 2022』下巻第33章「法人所得税」で説明する。

有形固定資産項目を再評価する場合、当該資産の帳簿価額は再評価額に修正される。上記の設例6-2で述べられているように、有形固定資産項目が再評価される場合、減価償却累計額の会計処理には2つの方法がある。再評価実施日において、当該資産は以下のいずれかの方法で処理される*[IAS 16.35]*。

- 減価償却累計額を、当該資産の帳簿価額（減価償却累計額控除前）と相殺消去する。
- 帳簿価額（減価償却累計額控除前）を当該資産の正味帳簿価額の再評価と整合的な方法で修正する。たとえば、帳簿価額（減価償却累計額控除前）を、観察可能な市場データを参照して修正再表示するか、又は帳簿価額の変動に比例的に修正再表示することができる。再評価実施日現在の減価償却累計額は、減損損失累計額を考慮に入れた後の当該資産の帳簿価額（減価償却累計額控除前）と帳簿価額との差額と等しくなるように修正される。

これらの考え得るアプローチについて、下記の説例6-3、6-4及び6-5で説明している。第1の方法では、減価償却累計額を、当該資産の帳簿価額（減価償却累計額控除前）と相殺消去する。再評価の後、帳簿価額（減価償却累計額控除前）と正味の帳簿価額は等しくなる（すなわち、再評価額を反映した）。この点については、以下の設例6-3で説明する。

設例 6-3: 減価償却累計額の減額による再評価

12月31日時点で、建物の帳簿価額は40,000千円（当初取得原価70,000千円から減価償却累計額30,000千円を控除）であるとする。再評価を実施するが、資産の公正価値は50,000千円である。この場合、以下の仕訳が行われる。

借方	減価償却累計額	30,000千円	
	貸方　建物		20,000千円
	貸方　資産の再評価剰余金（OCIを通じて測定）		10,000千円

	再評価前	再評価後
	千円	千円
建物の取得原価	70,000	
建物の再評価額		50,000
減価償却累計額	30,000	-
正味帳簿価額	40,000	50,000

設例6-4は、資産の帳簿価額の再評価と整合的な方法で帳簿価額を調整することにより、資産の再評価を認識するための1つの可能なアプローチを示している。この場合、帳簿価額は観察可能な市場データを参照して再表示される。

設例 6-4: 観察可能な市場データを参照して帳簿価額を修正再表示することによる再評価

設例6-3と同様に、12月31日時点で、建物の帳簿価額は40,000千円（当初取得原価70,000千円から減価償却累計額30,000千円を控除）であるとする。再評価が実施され、資産の公正価値は50,000千円となる。

資産の帳簿価額に対する減価償却累計額の減額により再評価するのではなく、観察可能な市場データを参照して帳簿価額を75,000千円に修正再表示する。次に、減価償却累計額を25,000千円に修正する必要がある（帳簿価額75,000千円から再評価額50,000千円に修正された帳簿価額を控除）。この場合、以下の仕訳が行われる。

借方	減価償却累計額	5,000千円	
借方	建物	5,000千円	
	貸方　資産の再評価剰余金（OCIを通じて測定）		10,000千円

	再評価前	再評価後
	千円	千円
建物の取得原価	70,000	
建物の再評価額		75,000
減価償却累計額	30,000	25,000
正味帳簿価額	40,000	50,000

設例6-5は、資産の帳簿価額の再評価と整合的な方法で帳簿価額を修正することにより、資産の再評価を認識するための別の可能なアプローチを示している。この場合、帳簿価額の総額が帳簿価額の変動に比例して修正再表示される。

設例 6-5: 帳簿価額の変動に比例して総額を修正再表示することによる再評価

設例6-3及び6-4と同様に、12月31日時点で、建物の帳簿価額は40,000千円（当初取得原価70,000千円から減価償却累計額30,000千円を控除）であるとする。再評価が実行され、資産の公正価値は50,000千円になる。

この場合、再評価は、帳簿価額の変動に比例して帳簿価額の総額を再評価することによって実施される。再評価日における資産の公正価値が50,000千円、帳簿価額が40,000千円である場合、25%の上昇が生じる。この方法では、上記の設例6-3及び6-4の方法と同じ再評価益が得られるが、取得原価と繰越減価償却累計額は、資産の取得原価の総額87,500千円と減価償却累計額37,500千円を反映している。この方法は、資産の減価償却後の再評価コストを決定するためのインデックスを使用して資産が再評価される場合に使用できる（上記セクション6.1.1.Cを参照）。

この場合、以下の仕訳が行われる。

借方	建物	17,500千円	
	貸方　減価償却累計額		7,500千円
	貸方　資産の再評価剰余金（OCIを通じて測定）		10,000千円

	再評価前	再評価後
	千円	千円
建物の取得原価	70,000	
建物の再評価額		87,500

減価償却累計額	30,000	37,500
正味帳簿価額	40,000	50,000

上記で説明したどの方法でも、認識する再評価益は10,000千円である点に注目されたい。

6.3 評価減の戻入れ

IAS第16号によれば、再評価により資産の帳簿価額が増加した場合、その増額分をその他の包括利益に直接貸方計上し、再評価剰余金の科目名で資本に累積しなければならない。しかし、当該増額分のうち、過去に純損益に計上した評価減の戻入れに相当する部分は純損益に計上する*[IAS 16.39]*(上記セクション6.2を参照)。同様の規則が減損損失の戻入れにも適用される(第20章セクション11.4.2を参照)。

弊法人のコメント

ここで、再評価後の資産を減価償却している場合は、戻入金額の全額を純損益に計上することはできないと我々は考えている。そうではなく、戻入れに際しては、評価減前のより大きな帳簿価額に基づく減価償却費を考慮すべきである。

IAS第16号はこの取扱いについて何も定めていないが、これ以外の解釈は、以下に引用するIAS第36号の規定と整合しない*[IAS 36.117]*。

IAS 第 36 号からの抜粋

117 減損損失の戻入れによって増加した、のれん以外の資産の帳簿価額は、過去の期間において当該資産について認識した減損損失がなかったとした場合の(償却又は減価償却控除後の)帳簿価額を超えてはならない。

これを踏まえた処理方法について、下記の設例で説明する。

設例 6-6: 評価減の戻入れ

ある資産の取得原価は1,000千円、耐用年数は10年、残存価額はゼロである。3年経過した時点で資産の正味帳簿価額は700千円だが、再評価額は350千円だった。帳簿価額を下回る350千円の評価減は純損益に計上される。

企業は、帳簿価額の350千円を残りの7年で償却するため、評価減後は年間50千円ずつ当該資産を減価償却する。

6年経過した時点で、資産の正味帳簿価額は200千円であり(3年目の終了時点の帳簿価額は350千

円から年間50千円の3年間の減価償却費を控除）であるが、現在は500千円に再評価されている。企業の資産への影響は以下の通りである（本設例では、再評価は減価償却累計額を減額することによって行われている）。

	千円
固定資産評価額	
第6年度の期首における固定資産評価額	350
再評価剰余金	150
期末時点	500
減価償却累計額	
第6年度の期首における減価償却累計額 *	100
当期減価償却費	50
再評価により戻し入れた減価償却累計額	(150)
期末時点	-
第6年度の期末時点の正味帳簿価額	500
第6年度の期首時点の正味帳簿価額	250

* 2年間（第4年度と第5年度）の減価償却費として1年当たり50千円

第6年度の再評価時、価値上昇に対する貸方計上の合計金額は300千円である（500千円から200千円を控除した金額）。ただし、そのうち200千円だけが純損益に計上される。これは、純損益に認識される戻入れが、以前のより高い帳簿価額に基いて算定された減価償却費を考慮するように制限されているためであり、結果として、当初の評価減が行われなかった場合に到達したであろう全体的な効果と同じとなる。

この場合、以前の評価減が行われていなかった場合、6年度の終了時点に純損益に計上される累積の費用は合計600千円になっていたと思われる（年間100千円の6年間の減価償却費を含む）。

実際には、350千円の評価減と合計450千円の減価償却費（年間100千円での3年間の減価償却費及び年間50千円の減額後の減価償却費を含む）を反映して、合計800千円が純損益として認識されている。したがって、純損益を通じた戻入れの総額は、これら2つの数値の差額である200千円に制限される。残りの100千円は、その他の包括利益に貸方計上し、再評価剰余金とする。

再評価額の500千円で計上されたこの資産は、第7年度の期首から、残りの4年間にわたり年間125千円ずつ償却される。

この設例において、その他の包括利益の再評価剰余金に貸方計上される再評価額は、この資産が取得原価基準を適用していたと仮定した場合の正味帳簿価額（400千円）と再評価基準の正味帳簿価額（500千

円）の差額を表す。

もちろん、これは極端な例である。再評価する資産の価値がこれほど大幅に変動することはほとんどないだろうし、第3年度と第6年度にそれぞれ大きな損失と利益が生じるのではなく、通常は途中の年度でも評価額の変動が認識されるであろう。しかし、評価減の原則的な会計処理方法を説明するならば、上記のようになると考えられる。

実際に発生するかどうかは疑わしいが、減価償却資産について過去に計上した再評価損失の戻入れを行う場合は、実務上、大きな困難が生じるだろう。したがって、再評価損失の戻入れが生じる可能性が高い場合には、評価減前の価額に基づく固定資産台帳のデータがその後も必要となるだろう。

6.4 会計方針として再評価モデルを採用する場合

従前に原価モデルを採用していた企業が再評価モデルを初めて適用することは会計方針の変更に該当するが、IAS第8号に基づく過年度修正は行わず、当該変更を上記セクション6.2で説明した当期中の再評価として扱う*[IAS 8.17]*。よって、企業は比較期間については評価に係る情報を入手する必要はない。

6.5 リースにより保有する資産

IFRS第16号に基づき、借手はほとんどのリースについて、貸借対照表にリース負債と対応する使用権資産を認識しなければならない。借手は、使用権資産をIFRS第16号の原価モデルを適用して事後測定する（減価償却はIAS第16号の規定を適用するが、IFRS第16号第32項のリース特有の規定も適用する）。ただし、IFRS第16号で認められている以下の測定モデルのいずれかを適用している場合は除く*[IFRS 16.29, IFRS 16.34, IFRS 16.35]*（第23章セクション5.3.1を参照）。

- IAS第40号の公正価値モデル。ただし、借手が投資不動産に公正価値モデルを適用しており、かつ使用権資産がIAS第40号の投資不動産の定義を満たす場合に限る。
- 借手があるクラスの有形固定資産にIAS第16号の再評価モデルを適用している場合、当該クラスの有形固定資産に関連する使用権資産のすべてに再評価モデルを適用する選択肢もある。

7 認識の中止及び処分

認識の中止（すなわち、企業の財務諸表から資産項目の帳簿価額を除去すること）は、有形固定資産が処分された時点、又は経済的便益の流入がその使用又は処分から期待されなくなった時点で発生する*[IAS 16.67]*。有形固定資産項目の処分はさまざまな方法で生じる可能性がある（売却によって、ファイナンス・リースの締結によって、又は寄付によってなど）。有形固定資産項目の実際の処分日は、いつ履行義務が充足されるかを判定するためのIFRS第15号の規定に従って、受取人が当該項目に対する支配を獲得した日となる（第27章セクション7を参照）。セール・アンド・リースバックの方法による処分にはIFRS第16号が適用される*[IAS 16.69]*

認識の中止から生じるすべての利得及び損失は、当該項目の認識が中止された期の損益に計上しなければならない。ただし、IFRS第16号に他の要求事項がある場合を除く。これには、セール・アンド・リースバック取引で生じる利得を繰り延べるケースなどが挙げられる*[IAS 16.68]*（第23章セクション8を参照）。

資産の売却による収益を総額表示することが適切なケースもあるが（下記セクション7.2を参照）、原則として処分から生じる利得を収益に分類してはならない*[IAS 16.68, IAS 16.68A]*。利得及び損失は、有形固定資産項目の処分に伴う正味受取額と帳簿価額の差額として算定しなければならない*[IAS 16.71]*。これは、資産の認識が中止された時点で、処分資産に係る資本の再評価剰余金は直接、利益剰余金に振り替えられ、純損益には計上されないということを意味する*[IAS 16.41]*（上記セクション6.2を参照）。

資産の「構成部分」又は構成要素を取り替える場合、構成部分が個別に減価償却されていなかった場合でも、取り替えられた構成部分の帳簿価額の認識を中止しなければならない。このような状況で、取り替えられた構成部分の取得時又は建設時の当初原価を算定できない場合には、当該構成部分の再調達原価を、当初原価を見積る際の指標とすることが容認されている*[IAS 16.70]*。

有形固定資産項目の認識の中止により生じる利得又は損失に含めるべき対価の金額は、IFRS第15号第47項から第72項における取引価格の算定に関する要求事項に従って算定される（第27章セクション5を参照）。利得又は損失に含めた対価の見積金額のその後の変動は、IFRS第15号における取引価格の変動に関する要求事項に従って会計処理しなければならない*[IAS 16.72]*（第27章セクション5.9を参照）。

7.1 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5号では「売却目的保有」という資産の種類を設けており、これに分類される有形固定資産はIAS第16号の適用対象外となる。ただし、下記セクション8.1で説明しているように、IAS第16号では、売却目的保有の資産に関して一定の開示が要求されている。

IFRS第5号によれば、帳簿価額が継続使用よりも主に売却取引により回収される場合には、有形固定資産項目を売却目的保有に分類しなければならない。ただし、売却目的保有に分類された当該資産について、継続使用そのものが完全に否定されるわけではない*[IFRS 5.6]*。資産は「処分グループ（すなわち、単一の取引におけるグループとして、一括して処分される予定である資産のグループ）の一部にもなりうる。その場合には、当該グループは全体として会計処理される。売却目的保有、又は処分グループの一部に分類された時点で、（資産が引き続き使用されていても）減価償却は中止される。なお、当該資産は従前の帳簿価額と売却コスト控除後の公正価値とのいずれか低い金額で計上しなければならない*[IFRS 5.15, IFRS 5.25]*。

売却目的保有に分類される資産（又は処分グループ）は、当該資産（又は処分グループ）の売却についての通常又は慣例的な条件のみに従って、現状のままで直ちに売却可能であり、かつ、その売却の可能性が非常に高くなければならない*[IFRS 5.7]*。

さらに、売却が非常に高い可能性で行われるために、当該売却は、売却目的保有に分類した日から1年以内に完了することが見込まれていなければならず、「適切な地位」にある経営者が売却計画の実行を確約し、現在の公正価値での売却計画完了に向けて積極的な計画が開始されていなければならない*[IFRS 5.8]*。

IFRS第5号の規定に関する詳細については、『IFRS 国際会計の実務 International GAAP 2022』上巻第4章で検討している。IFRS第5号は、通常の営業過程で販売目的で保有することになった資産を棚卸資産に振り替える場合には適用されない*[IAS 16.68A]*（下記セクション7.2を参照）。

7.2 賃貸目的で保有する資産の売却

企業が通常の営業過程で、他者への賃貸目的に保有していた有形固定資産を日常的に売却している場合には、賃貸を中止して売却目的保有とした時点で、当該資産を帳簿価額で棚卸資産に振り替えなければならない。このような資産の販売収入は、IFRS第15号に従って収益として認識しなければならない*[IAS 16.68A]*。対照的に、投資不動産の売却収入は通常、収益として認識されない。このような場合の論拠及び投資不動産に関する会計処理については、第19章セクション9及び10で詳細に説明している。

多くの企業で従前に賃貸目的で保有していた資産を売却することがある。たとえばレンタカー会社では、一定期間レンタカーとして所有する目的で車両を取得し、その後売却する場合がある。ここで論点となったのは、（賃貸、及びその後の売却という2つの目的を有する）このような資産の売却を、純損益に総額（収益及び売上原価）で表示するのか、純額（利得又は損失）で表示するのかという点であった。

IASBは、純額（利得又は損失）ではなく、総額（収益及び売上原価）で表示する方が、上記のような一部の企業については通常の営業活動をより適切に反映するだろうと結論付けた。

さらにIAS第7号「キャッシュ・フロー計算書」では、(i) 他者への賃貸のために保有し、その後売却する目的で保有する資産の生産又は取得のための現金支払い、及び (ii) 当該資産の賃貸及び売却による現金収入の2つを営業活動によるキャッシュ・フローとして表示することとした*[IAS 7.14]*。上記規定は、資産の購入に係る支出が投資活動に分類される一方で、売却に係る収入が営業活動に分類されるのを避けるためのものである。

上記セクション5.4で説明したように、企業が所定の期間後に資産を処分する方針を持っている場合、企業は当該期間にわたって資産を見積残存価額まで減価償却する。上記セクション2.2に記載されているように、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に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）をいう。

IAS第16号では、「処分コストの見積額」を定義したり、含まれる費用に関するガイダンスを提供したりしていない。一方、棚卸資産の正味実現可能価額を算定する際に含めるべき処分コストの識別に関して、IFRS解釈指針委員会は2021年6月にアジェンダ決定（棚卸資産の販売に要するコスト（IAS第2号「棚卸資産」））を公表した。企業が棚卸資産の販売に要するコストを増分コストのみに限定するのは適切ではないことを明

確にしている。

IAS第16号に基づく定義がない中で、企業は、IAS第16号に基づく残存価額を見積るにあたり処分コストを決定する際に、IAS第8号のヒエラルキーを適用し、他の基準の要求事項を考慮する場合がある。作成者がどの基準を参照するかによって、異なる結果が生じる可能性がある。たとえば、IAS第2号に基づく処分コストに関する解釈指針委員会のアジェンダ決定は、企業がかかるコストを増分コストのみに限定すべきではないことを明らかにしている一方で、IFRS第5号の非流動資産の「売却コスト」の定義及びIAS第36号の「処分コスト」の定義では、このようなコストは資産の処分に直接起因する増分コストに限定されている。したがって、IFRS第5号又はIAS第36号の定義を参照した企業は、IAS第2号の定義を適用する企業よりも低い金額で処分コストを評価する可能性があり、そのため、有形固定資産から棚卸資産への資産の振替えで損失が発生する可能性がある。

売却コストの定義の解釈は、たとえば、資産（車両など）をリースすることを主な事業とする企業にとって、特に重要となる可能性がある。これらの企業は、リース期間満了後のその後の資産の売却に関連するが、個別の売却では増分しない多額のコストを負担する可能性がある（たとえば、社内チームや販売プロセスを管理する外部サポートに関連するコストなど）。このようなコストは、IAS第2号に基づく売却コストを決定する際に考慮されるが、増分コストではないため、IFRS第5号又はIAS第36号に基づく処分コストには含まれない。

弊法人のコメント

処分コストの一貫した定義が存在しない場合、理論的には、企業が資産を有形固定資産から棚卸資産への振替時に損失が発生する可能性がある。しかし、我々の見解では、この用語はIAS第16号で定義されていないため、企業が残存価額の評価において棚卸資産の売却に必要なコストを決定する際に、IAS第2号のガイダンスを考慮することは妨げられない。

7.3 部分的な処分及び不可分持分

IAS第16号によれば、有形固定資産「項目」は、処分時、あるい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で認識を中止しなければならない*[IAS 16.67]*。

有形固定資産項目は、その取得原価が信頼性をもって測定でき、かつ、この資産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い場合に認識される*[IAS 16.7]*。IAS第16号は、認識する際の測定単位、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を定めていない*[IAS 16.9]*。

しかし、認識が中止される項目は、必ずしも当初認識時に個別に識別された項目と一致しない。処分される項目は、部分的に処分するために複数の構成部分（すなわち、別個の項目）に細分化することができる単一の取引で購入取得されたより大きな「項目」の一部でありうる。分かりやすい例には、土地や多くの種類の不動産がある。この場合に適用される原則は、構成部分の取替えと同じであり、取り替えられた構成部分を識別し、その認識を中止できる場合に限り、新規に取り付けた構成部分の取得原価を認識できる（上記セクション3.2を参照）。企業は、規則的かつ適切な方法で帳簿価額を配分することにより、処分される構成部分の取得原価を識別する必要がある。

この場合、処分される構成部分は、当初資産の物理的な一部分である。IAS第16号では、処分される構

成部分は物理的な部分であることが想定されている(ただし、上記セクション3.3.2で説明している大規模な検査・点検の場合を除く)。しかし、企業は資産からもたらされる便益の一部を売却する契約を締結することがある。

IAS第16号は、取得の結果として企業が支配する将来の経済的便益に言及して資産を定義しているものの、そうした便益の一部を処分することについて取り扱っていない。企業は、資産全体における不可分持分(資産の「共同」所有とよばれることがある)を売却することがある。不可分持分を有するとは、すべての所有者が資産全体に対して比例的な持分を有していることを意味する(たとえば、100エーカーの土地に対する25%の不可分持分を購入する者は、100エーカー全体のうち25%を所有することになる)。こうした取決めは、採掘業界や不動産業界において一般的だが、それらの業界に限定されているわけではない。こうした取引の売手は、買手から受け取った対価をどのように会計処理するか判断しなければならない。会計処理は、取決めの詳細、特に売手企業が引き続き資産を支配しているか、それとも共同支配が生じているかに応じて異なる。

7.3.1 共同支配の場合

有形固定資産項目の部分的な処分後に資産に対する共同支配が生じる場合がある。この場合、企業は売却の会計処理及びその後の会計処理を決定するにあたり、IFRS第11号「共同支配の取決め」を考慮すべきである。共同支配の詳細については、『IFRS 国際会計の実務 International GAAP 2022』上巻第12章「共同支配の取決め(ジョイント・アレンジメント)」セクション4で説明している。

処分を行う企業が資産を直接保有しているのか、それともシングル・アセット企業(資産保有目的会社)である子会社が資産を保有しているかで会計処理が異なることがある。

企業が、自らが共同支配事業者であるジョイント・オペレーション(共同支配事業)に保有している資産を直接売却する場合には、ジョイント・オペレーションの他の当事者と取引を行っているのであり、売手は、そうした取引から生じる利得及び損失の認識を、その他の当事者の持分の範囲でのみ行わなければならない*[IFRS 11.B34]*。言い換えれば、部分的処分を認識する。同様に、企業が直接保有する資産を自らが合弁事業者であるジョイント・ベンチャー(合弁事業)に売却する場合、ジョイント・ベンチャーの相手方当事者に帰属する利得又は損失部分のみを認識する。

企業は自らの資産、負債、収益などを会計処理することによりジョイント・オペレーションを事後的に会計処理する。一方、企業は持分法を適用してジョイント・ベンチャーに対する持分を会計処理する(『IFRS 国際会計の実務 International GAAP 2022』上巻第12章セクション6及び7を参照)。

一方、多くの課税国では、特定の資産(特に不動産)に関してその資産自体ではなく、当該資産の保有を目的として設立された別法人(シングル・アセット企業)の所有権を移転することによって、当該資産を取得したり、売却したりすることが一般的に行われている。企業がシングル・アセット企業である子会社が保有する資産の持分を処分しており、その残余部分が企業への投資に相当する場合、通常、利得又は損失は資産の100%が売却されたものとして認識される。子会社に対する支配が失われてしまったためである。ただし、資産が、ジョイント・ベンチャーとなるシングル・アセット企業である子会社内で保有されている場合、IFRS第10号「連結財務諸表」とIAS第28号「関連会社及び共同支配企業に対する投資」の規定の間に矛盾が生じる。

これは、IFRS第10号では、親会社が子会社の支配を失った場合、資産の100%が売却されたかのように利得又は損失が認識されるためである。一方、IAS第28号では、投資家は自身の資産の処分から生じる利益をジョイント・ベンチャーの他の当事者に起因する金額に制約しなければならない。つまり、IFRS第10号では利得の全額の認識が必要であるが、IAS第28号では部分的な利得の認識が必要となる。

IASBは、2014年9月に、投資者とその関連会社又はジョイント・ベンチャーの間での資産の売却又は拠出の認識について取り上げたIFRS第10号及びIAS第28号の修正を公表した。

この修正の主な影響として、取引が事業に絡むものである場合は(事業が子会社の中にあるかどうかにかかわらず)、利得又は損失の全額を認識することとされた。取引が事業を構成しない資産に絡むものである場合は、たとえこれらの資産が子会社の中にあるかどうかにかかわらず、部分的な利得又は損失を認識する。この修正は、当初2016年1月1日以降に開始した会計期間に発生する取引に将来に向かって適用するものとされ、早期適用も認められていた。[4] しかし、IASBは2015年12月に追加修正として「IFRS第10号及びIAS第28号の改訂の発効日」を公表した。この修正は、2014年9月の修正の発効日を、持分法に関するIASBのリサーチ・プロジェクトを受けた修正をIASBが最終確定するまで延期するものである*[IFRS 10.BC190N]*。ただし、IASBは、より適切な財務報告の適用は妨げないとして、2014年9月の改訂の早期適用を引き続き認めている*[IFRS 10.BC190O]*。[5] この論点については、『IFRS 国際会計の実務 International GAAP 2022』上巻第7章「連結手続及び非支配持分」セクション3.3.2、同上巻第11章「関連会社及びジョイント・ベンチャーに対する投資」セクション7.6.5.C及び同上巻第12章セクション8.2.3で詳しく説明している。

7.3.2 売手が支配を保持する場合

資産がその後の契約において共同支配されていない場合、売手は資産に対する支配を保持している可能性がある。この場合、売手は収益を認識するか、あるいは当該契約が資金調達契約に該当することになる。収益を認識する場合、収益を認識する期間と認識パターンが問題となる。

売手が支配を保持している場合、取引を当該資産の販売として会計処理する(すなわち契約締結時のある時点で収益を認識する)ためのIFRS第15号の要件を満たしていない。IFRS第15号では、収益(及び通常の事業の過程にない非流動資産の処分に係る利得又は損失)を、支配の移転によって履行義務が充足された時点で認識することを求めている(第27章セクション7を参照)。

特に処分が一定期間に限定されている場合、当該契約はリースに類似する可能性がある。しかし、当該契約が識別された資産に関連している場合に限り、当該契約はIFRS第16号の適用範囲となる。一般的には、物理的に区分できない資産の一部分は識別された資産とはならない。IFRS第16号の詳細な関連規定については、第23章セクション3.1.2で説明している。

契約がリースに該当せず、売手が資産に対する支配を継続する場合、当該契約は、契約期間にわたって提供されるサービスに関する履行義務とみなすべきかもしれない。つまり、契約の開始時点での受領金は負債であり、時の経過に従い純損益に認識されることになる。

一方で、資金調達型の契約に該当する可能性もある。この場合、受取金は金融負債に分類することになる。要するに売手は、自らが受領する権利を有している収益に対する持分を、資産に関連する1つ以上の活動を購入する者による資金提供と交換に引き渡している。購入者は、資金の貸手における生産活動収入か

らの利益率に相当する利益を受領する。これは資金提供に対する合意された利益率を受領することによる場合もあれば、コスト(提供した資金)を回収するまで、生産活動による成果に対して比例的でない持分を受領することによる場合もある。こうした取決めは、キャリード・インタレストやファーム・アウトなどの形態で採掘産業によくみられる。プロジェクトの開発段階では、対象資産は有形固定資産又はIAS第38号に基づく無形資産に分類される。キャリード・インタレスト契約では、キャリード・パーティー(開発資金を立て替えてもらう当事者)が、キャリング・パーティー(開発資金を立て替える当事者)からの資金提供の約束と交換に、開発する不動産に係るリスク及び経済価値の一部を移転する。

7.3.3 部分的な処分

一定の状況では、売手によって移転される権利は、原資産の全体を支配も共同支配もしていないものであり、資産の部分的処分が生じているのかどうかに関する問題が生じると主張される。ジョイント・オペレーションとして分類される場合には有形固定資産項目の部分的処分として会計処理できるが、共同支配が生じていない場合にはこうした契約をジョイント・オペレーションとして会計処理することはできない。ただし、ここで、ジョイント・オペレーションに参加し、かつ当該資産に関する権利及び当該負債に関する義務を有しているが、共同支配を有していない当事者は、ジョイント・オペレーションの当事者と同じ方法で、契約に対する持分を認識し、自らの資産及び負債を会計処理することに留意されたい*[IFRS 11.23]*。このことは、対象資産が資産に対する不可分持分であったとしても影響を受けない。すなわち、企業は引き続き、資産に対する持分を有形固定資産項目として分類することになる。こうした取決めが一般的で、企業が異なる契約において同時に売手と買手になることがある業界では、対称的に取り扱われる(すなわち、資産の不可分持分の部分的処分と有形固定資産に対する持分の取得)べきだと主張されることがある。しかし、この解釈は、売却と取得について対称的な会計処理を行うために、売手が保有する権利の一部に対する支配を譲渡し、かつ、IAS第16号の原則を適用することに全面的に依拠している。

7.4 保険付き資産に関する認識の中止及び代替資産

保険付き資産が火災や類似する破壊的事象により破損し、保険会社からの補填が(現金又は代替資産のいずれかの形態で)支払われることが予想される状況がありうる。

IAS第16号では、有形固定資産の滅失、関連する第三者からの補填に係る請求又は支払い、及びその後の代替資産の購入又は建設は、「別個の経済的事象」であり、次のように個別に会計処理する*[IAS 16.65, IAS 16.66]*。

破損した有形固定資産の認識を中止し、対応する損失は純損益に認識する。

- 破損した有形固定資産に対する保険者又は他の第三者からの補填は、補填が受取可能となったときに資産として認識し、対応する利得は純損益に認識する。
- 代替として修復、購入又は建設した有形固定資産項目の取得原価は、IAS第16号に従って認識する(上記セクション3及び4を参照)。

破損した有形固定資産は、減損ではなく直接償却として財務諸表に反映する。下記の開示例7-1では、この規定について説明している。

開示例 7-1: Avinor 社 (2021 年)	ノルウェー

年次サステナビリティ報告書（2021年）（抜粋）

財務諸表の注記（抜粋）

注記20偶発事象及び不確実性（抜粋）

スタヴァンゲル空港の駐車場に関する保険金の決済

スタヴァンゲル空港の駐車場は、2020年1月7日に火災による被害を受けました。この駐車場には全額保険が掛けられており、現在の規制に従う類似の建物を再建する費用も保険でカバーされております。新しい駐車場の建設は2022年1月に開始されており、駐車場の完成は2023年の夏になる予定です。

2020年の財務諸表において、当該火災によって失われた資産は全額減損されております。2020年12月31日時点での減損額は176.1百万ノルウェー・クローネです。さらに、20百万クローネの解体費用の見込みについて引当金を認識いたしました。Avinor社は、2020年に前述のコストを全額カバーする予備的な保険金を受け取りました。予備的な保険金は、損益計算書に減損費用176.1百万クローネ及び解体費用20百万クローネの減額として表示しております。したがって、2020年の損益計算書における火災の影響はゼロとなっております。

Avinor社は残りの保険金支払いについて保険会社と協議中ですが、火災による最終的な財務及び会計上の影響については、保険金の決済が完全に完了するまで分かりません。

8 IAS 第 16 号の表示及び開示規定

IAS第16号の主な開示規定については下記で説明するが、その他の基準、たとえばIFRS第13号、IAS第1号「財務諸表の表示」及びIAS第36号などに定められる関連する開示規定も関係する場合があることに留意すべきである。その他の基準に定められる開示規定については、第14章、『IFRS 国際会計の実務 International GAAP 2022』上巻第3章及び第20章をそれぞれ参照されたい。

8.1 一般的開示

財務諸表では、有形固定資産のクラスごとに、以下の情報を開示しなければならない。

(a) 減価償却累計額控除前の帳簿価額の決定に用いられた測定基礎（たとえば、取得原価又は再評価額）*[IAS 16.73(a)]*。複数の基礎が用いられている場合には、分類ごとに当該測定基礎に基づく減価償却累計額控除前の帳簿価額を開示しなければならない可能性がある（ただしIAS第16号によれば、再評価モデルが採用されている場合には、当該資産が属する有形固定資産のクラスの全体を再評価しなければならない）。

(b) 採用した減価償却方法減価償却方法の選択は判断の問題であり、その開示によって、財務諸表利用者が経営者によって選択された会計方針を検討し、他の企業と比較する ことができるようにする情報が提供される。同様の理由から、期中の減価償却額（認識したのが純損益であれ、他の資産の取得原価の一部としてであれ、下記(e)(vii)）、及び期末の減価償却累計額（下記(d)）を開示する必要がある*[IAS 16.73(b), IAS 16.75]*。

(c) 採用した耐用年数又は減価償却率使用する耐用年数又は減価償却率の選択は判断の問題であり、その開示によって、財務諸表利用者が経営者によって選択された会計方針を検討し、他の企業と比較することができるようにする情報が提供される*[IAS 16.73(c), IAS 16.75]*。

(d) 期首及び期末の減価償却累計額控除前の帳簿価額ならびに、減価償却累計額（減損損失累計額と合算）*[IAS 16.73(d)]*

(e) 以下の内訳を含む、期首及び期末における帳簿価額の調整表*[IAS 16.73(e)]*

(i) 増加

(ii) 処分、及びIFRS第5号に従って売却目的保有に分類されたか又は売却目的保有に分類された処分グループに含まれる資産

(iii) 企業結合による取得

(iv) 再評価から生じた増加又は減少、及びIAS第36号に従ってその他の包括利益に認識又は戻し入れた減損損失から生じた当期中の増加又は減少

(v) IAS第36号に従って当期の損益に認識した減損損失

(vi) IAS第36号に従って当期の損益に戻し入れた減損損失

(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)　その他の変動

下記の開示例8-1では、変動及び調整表に関する注記と併せて、有形固定資産の会計方針を説明している。なお、財務諸表では比較情報も記載されているが、ここでは割愛している。

開示例 8-1: Lucas Bols 社 (2023 年)　オランダ

年次報告書（2022年-2023年）（抜粋）

財務諸表（抜粋）

連結財務諸表 2022/23（抜粋）

連結財務諸表の注記（抜粋）

3.一般会計方針（抜粋）

有形固定資産

1.　認識及び測定

有形固定資産は、取得原価から減価償却累計額及び減損損失累計額を控除した価額で計上しております。

2.　取得後コスト

有形固定資産の構成部分を取り替えるコストは、当該構成部分に具現化された将来の経済的便益が当グループに流入する可能性が高く、かつ、当該コストが信頼性をもって測定できる場合に、当該有形固定資産の帳簿価額に含めて認識しております。有形固定資産の日常的な保守作業に係るコストは、発生時に純損益に認識しております。

有形固定資産項目の処分に係る利得又は損失は、純損益に認識しております。

3.　減価償却

減価償却費は、有形固定資産項目の各構成部分の見積耐用年数にわたり定額法を用いて純損益に認識しております。

見積耐用年数は以下のとおりです。

・　付帯設備及び賃借設備改良　10年
・　家具　10年
・　備品　5年
・　コンピュータ　3年

減価償却方法、残存価額及び耐用年数は、毎年見直しを行い、適切な場合は調整しております。

17.有形固定資産（抜粋）

単位：千ユーロ	使用権資産	備品	付帯設備	家具	合計
取得原価					
2022年4月1日現在の残高	8,799	3,008	3,956	189	15,952
取得	-	191	98	11	300
企業結合による増加	-	-	65	-	65
リースの条件変更及び測定	84	-	-	-	84
処分	–	-	-	-	-
分類変更	–	-	-	–	-
為替レートの変動の影響	12	(56)	1	–	(43)
2023年3月31日現在の残高	8,895	3,143	4,120	200	16,358
減価償却累計額					
2022年4月1日現在の残高	(2,857)	(1,762)	(2,231)	(127)	(6,977)
当期減価償却費	(786)	(223)	(404)	(6)	(1,419)
企業結合による増加	–	–	(35)	–	(35)
処分	–	-	-	-	-
分類変更	–	-	-	–	-
為替レートの変動の影響	4	57	48	(18)	91
2023年3月31日現在の残高	(3,639)	(1,928)	(2,622)	(151)	(8,340)
帳簿価額					
2022年4月1日現在	5,942	1,246	1,725	62	8,975
2023年3月31日現在	5,256	1,215	1,498	49	8,018

使用権資産の帳簿価額の内訳は、大半が建物で構成されていますが、17千ユーロ（2022年3月31日：37千ユーロ）はオフィス機器に関連し、34千ユーロ（2022年3月31日：46千ユーロ）は車両に関連しております。短期リースの費用及び少額リースの費用104千ユーロ（2022年3月31日：54千ユーロ）は、その他の一般管理費に含めております。リース負債については注記24及び注記27を参照してください。

担保

2023年3月31日時点で、帳簿価額2,762千ユーロ（2022年3月31日：3,033千ユーロ）の不動産は、銀行融資の担保として差し入れています（注記23をご参照ください）。

（中略）

有形固定資産の保有及び購入に係る約定の概況をより深く理解するために有用な情報として、以下を開示しなければならない*[IAS 16.74, IAS 16.74A]*。

IAS 第 16 号からの抜粋	
74	財務諸表には、次の事項についても開示しなければならない。 (a) 所有権に対する制限及び負債の担保に供した有形固定資産の存在及び金額 (b) 建設中の有形固定資産項目の帳簿価額に含めて認識した支出額 (c) 有形固定資産の取得に関する契約上のコミットメントの金額
74A	包括利益計算書において別個に開示していない場合には、財務諸表は下記についても開示しなければならない。 (a) 減損、滅失又は放棄した有形固定資産項目について純損益に含めた第三者からの補填額 (b) 第20A項に従って純損益に含めた収入及びコストのうち企業の通常の活動のアウトプットではない生産された物品に関するものの金額、及び包括利益計算書のどの科目がそうした収入 及びコストを含んでいるのか

IAS第16号では、さらにIAS第8号に従って、当期に影響を及ぼすか、又はその後の期間に影響を及ぼすと予想される会計上の見積り(たとえば、減価償却方法、耐用年数、残存価額、有形固定資産項目の解体・除去・原状回復コストの見積額に関する変更)の性質及び影響を開示することを求めている*[IAS 16.76]*。

8.2 再評価資産に関する追加開示事項

IFRS第13号で要求されている開示に加えて、再評価モデルが適用されている場合、IAS第16号は以下を開示することを企業に求めている*[IAS 16.77]*。

(a) 再評価の実施日
(b) 独立した鑑定人の関与の有無
(c) 再評価したそれぞれのクラスの有形固定資産について、資産が原価モデルで計上していたとすれば認識されていたであろう帳簿価額
(d) 再評価剰余金(当該期間の再評価剰余金の変動及び株主への配当制限を示す)

この中でも特に(c)の規定は、かなり詳細な資産台帳を作成し保管しなければならないため、企業にとって負担が大きい。

IFRS解釈指針委員会は2014年5月、再評価額で計上されている資産のうち借入コストが資産化されていないものについてIAS第16号の開示規定を満たすために借入コストの資産化を反映することが要求されるかどうか明確化してほしいとの要望を受けた。そのような資産に係る借入コストの資産化は要求されていな

いため（第21章セクション3.2を参照）、原価モデルであれば資産化されていたであろう借入コストの金額を、開示規定を満たすためだけに算定するのは、負担が大きいと感じるかもしれない。

IFRS解釈指針委員会は、IAS第16号第77（e）項の規定（上記（c））が明確であることに留意した。同項では、再評価額で計上されている資産を、当該資産を原価モデルを用いていたならば計上していたであろう金額を開示することを企業に要求している。開示すべき金額には、IAS第23号に従って資産化した借入コストが含まれる（第21章を参照）。[6]

IFRS第13号には公正価値で測定される資産について多数の開示規程が定められている。再評価される有形固定資産に適用するIFRS第13号の重要な開示には以下のものが含まれる*[IFRS 13.93]*。

- 最有効使用と現在の使用が異なる場合には、その旨及び非金融資産が最有効使用とは異なる方法で使用されている理由を開示する。
- 公正価値ヒエラルキーにおける公正価値測定の区分（すなわち、レベル1、2又は3）
- 公正価値ヒエラルキーのレベル2又はレベル3に区分されている場合（ほとんどの再評価モデルを適用している有形固定資産が該当する可能性が高い）
  - (i) 公正価値測定で用いられた評価技法の説明
  - (ii) 公正価値測定で用いられたインプット
  - (iii) 評価技法が変更された場合（例：マーケット・アプローチからインカム・アプローチへの変更や追加的な評価技法の使用）
    - 変更の旨
    - 変更の理由
- 公正価値ヒエラルキーのレベル3に区分された公正価値測定で使用された、重要な観察可能でないインプットに関する定量的情報。
- 公正価値ヒエラルキーのレベル3に区分されている場合には、企業が使用した評価プロセスの説明（たとえば、企業が評価方針及び手続をどのように決定し、公正価値測定の期間ごとの変動をどのように分析しているかなど）

企業はこれらの規定に加えて、公正価値測定が経常的か非経常的かに応じた開示を行う必要がある。再評価される有形固定資産は、経常的な公正価値測定であると考えられ、定性的な感応度分析を含む追加的な開示規定の対象となる。レベル3に区分される再評価される有形固定資産に関する開示には、期首残高から期末残高への調整表が含まれるが、そこでは以下に起因する当期中の変動を区分して開示することが求められる*[IFRS 13.93]*。

(i) 当期利益に認識した利得又は損失の合計額、及びそれらの利得又は損失が認識されている純損益における表示科目

(ii) その他の包括利益に認識した利得又は損失の合計額、及びそれらの利得又は損失が認識されているその他の包括利益における表示科目

(iii) 購入、売却、発行及び決済額（これらを区分して開示）

(iv) 以下を含む、公正価値ヒエラルキーのレベル3への振替え又はレベル3からの振替え（レベル3への振替えはレベル3からの振替えと区別して開示、説明する）

- レベル3への振替え又はレベル3からの振替えの金額
- それらの振替えの理由
- レベル間の振替えがいつ生じたとみなされるかを判断するための企業の方針

これらの規定及び規定の例は、第14章セクション19において詳述している。

8.3 その他の開示

IAS第16号では、IAS第1号、IAS第16号及びIFRS第13号（上記セクション8.1及び8.2で説明したもの）で要求されている開示に加えて、IAS第36号に従って、企業は減損した有形固定資産に関する情報の開示も要求されている*[IAS 16.78]*（第20章セクション13.2.1及び13.2.2を参照）。

財務諸表利用者が他の情報が自分たちのニーズに適合していると考える場合があるため、IAS第16号では、一時的に遊休状態にある有形固定資産の帳簿価額、減価償却が完了したがまだ使用している有形固定資産の帳簿価額（減価償却累計額控除前）、活発な使用はやめているがIFRS第5号に従って売却目的保有に分類していない有形固定資産の帳簿価額といった他の追加情報を企業が開示することが奨励されているが、要求されてはいない。原価モデルを用いて測定される有形固定資産については、その公正価値が帳簿価額と大きく異なっている場合は公正価値の開示も奨励されている*[IAS 16.79]*。

8.4 IFRS 第 16 号及び使用権資産の表示

借手は、以下のいずれかによって、財政状態計算書において使用権資産を表示することができる*[IFRS 16.47]*。

(a) その他の資産と区分する

(b) 使用権資産を、対応する原資産が自社保有であったとした場合に表示されるであろう表示項目に含める

したがって、借手は、財政状態計算上の有形固定資産項目内にリースされる使用権資産を含むことができる。

使用権資産が財政状態計算書において他の資産と区分表示されない場合、企業は、どの表示科目が使用権資産を含んでいるのかを開示しなければならない*[IFRS 16.47]*。

上記の規定は、投資不動産の定義を満たす使用権資産には適用されず、当該資産は財政状態計算書において投資不動産として表示しなければならない*[IFRS 16.48]*。

使用権資産の表示については第23章セクション5.7で説明している。

付録 A — よくある質問の索引

質問 4-1:　企業は、事業に該当しない資産グループの取得をどのように会計処理するか..... 33

References

1 *US GAAP/IFRS accounting differences identifier tool*, EY, February 2023, available on ey.com.

2 *IFRIC Update*, November 2017, available on the IFRS Foundation's website.

3 *IFRIC Update*, November 2019, available on the IFRS Foundation's website.

4 *Sale or Contribution of Assets between an Investor and its Associate or Joint Venture: Amendments to IFRS 10 and IAS 28*, IASB, September 2014, IFRS 10.C1C and IAS 28.45C.

5 *In May 2023 the IASB moved its Equity Method project from the research programme to the standard-setting work plan.*

6 *IFRIC Update*, May 2014, available on the IFRS Foundation's website.

EY | Building a better working world

EY は、クライアント、EY のメンバー、社会、そして地球のために新たな価値を創出するとともに、資本市場における信頼を確立していくことで、より良い社会の構築を目指しています。

データ、AI、および先進テクノロジーの活用により、EY のチームはクライアントが確信を持って未来を形づくるための支援を行い、現在、そして未来における喫緊の課題への解決策を導き出します。

EY のチームの活動領域は、アシュアランス、コンサルティング、税務、ストラテジー、トランザクションの全領域にわたります。蓄積した業界の知見やグローバルに連携したさまざまな分野にわたるネットワーク、多様なエコシステムパートナーに支えられ、150 以上の国と地域でサービスを提供しています。

All in to shape the future with confidence.

EY とは、アーンスト・アンド・ヤング・グローバル・リミテッドのグローバルネットワークであり、単体、もしくは複数のメンバーファームを指し、各メンバーファームは法的に独立した組織です。アーンスト・アンド・ヤング・グローバル・リミテッドは、英国の保証有限責任会社であり、顧客サービスは提供していません。EY による個人情報の取得・利用の方法や、データ保護に関する法令により個人情報の主体が有する権利については、ey.com/privacy をご確認ください。EY のメンバーファームは、現地の法令により禁止されている場合、法務サービスを提供することはありません。EY について詳しくは、ey.com をご覧ください。

EY 新日本有限責任監査法人について

EY 新日本有限責任監査法人は、EY の日本におけるメンバーファームであり、監査および保証業務を中心に、アドバイザリーサービスなどを提供しています。詳しくは、 ey.com/ja_jp/about-us/ey-shinnihon-llc をご覧ください。

© 2025 Ernst & Young ShinNihon LLC.

All Rights Reserved.

ED None

本書は一般的な参考情報の提供のみを目的に作成されており、会計、税務およびその他の専門的なアドバイスを行うものではありません。EY 新日本有限責任監査法人および他の EY メンバーファームは、皆様が本書を利用したことにより被ったいかなる損害についても、一切の責任を負いません。具体的なアドバイスが必要な場合は、個別に専門家にご相談ください。

本書は *International GAAP®2024*（2023 年 9 月時点で執筆）を翻訳したものです。英語版と本書の内容が異なる場合は、英語版が優先するものとします。

ey.com/ja_jp