

固定資産に関する会計基準の最近の動向について

平成24年3月期から、「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準(以下、過年度遡及会計基準)」(企業会計基準第24号、平成21年12月4日)が新たに適用されます。また、平成23年3月期から導入された資産除去債務に関する会計基準(企業会計基準第18号、平成20年3月31日)は2年目となります。さらに、このたびの東日本大震災により、固定資産の減損の検討が必要となるケースや、固定資産に関して補助金、保険金等を受領するケースも生じると予想されます。

今回は固定資産に関する会計トピックのうち、減価償却方法の変更と資産除去債務の遡及適用との関連、固定資産の滅失・減損、圧縮記帳について、会計上における留意点を解説します。

なお本稿の意見に関する部分は筆者の個人的見解であること、及び今後の制度の改正等により変更が行われる可能性があることを、あらかじめお断りします。

1. 遡及適用の概要

過年度遡及会計基準では、会計上の変更、過去の誤謬の訂正について、以下のように会計上の原則的な取扱いを定めています。

	会計上の原則的な取扱い
会計上の変更	
会計方針の変更	遡及処理する(遡及適用)
表示方法の変更	遡及処理する(財務諸表の組替え)
会計上の見積りの変更	遡及処理しない
過去の誤謬の訂正	遡及処理する(修正再表示)

2. 減価償却方法の遡及適用における取扱い

(1) 概要

会計上、減価償却は一般に公正妥当と認められる減価償却の基準に基づき、各企業が自己の固定資産につきその特殊的条件を考慮して自主的に決定するべきものであるとされています。減価償却の方法は会計方針とされる一方で、耐用年数は会計上の見積りとして取り扱われることとなります。これらが変更となった場合、過年度遡及会計基準における取扱いが問題となります。

減価償却の方法	定額法、定率法など
耐用年数	経済的に使用可能と予測される年数

(2) 実務上の取扱い

減価償却の方法は会計方針にあたるため、その変更は本来、会計方針の変更として遡及適用の対象となります。しかしながら、減価償却方法の変更については、「会計方針の変更を会計上の見積りの変更と区別することが困難な場合」(過年度遡及会計基準 第19項及び第20項)として取り扱われ、遡及適用は行わないこととなっています。

この取扱いが行われる背景としては、減価償却の方法について、2つの考え方が存在することにあります。1つは、減価償却の方法は、固定資産の経済的便益の消費パターンの見積りの予測を反映したものであり、その償却方法は会計上の見積りであるとする考え方です。もう1つは、減価償却が計画的・規則的な償却を行っているのは、固定資産の消費パターンの見積りが取得時点では難しいからであり、会計方針にあたるとする考え方です。このような背景から、減価償却方法の変更については、会計方針の変更と会計上の見積りの変更のいずれかが区別することが困難とされ、遡及適用は行なわれないこととなりました。(過年度遡及会計基準 第59項及び第60項)

また、耐用年数の変更についても、過去に定めた耐用年数がその時点での合理的な見積りに基づくものであり、変更後の耐用年数も合理的な見積りによるものであれば、会計上の見積りの変更とされ、遡及適用は不要となります。

一方、減価償却方法、耐用年数についての過去の見積りが合理的でなかった場合は、過去の誤謬の訂正として修正再表示の対象となります。

3. 資産除去債務の遡及適用における取扱い

(1) 概要

平成22年4月1日以後開始する事業年度から資産除去債務に関する会計基準が適用されています。

資産除去債務では、資産除去債務の履行時期や将来の最終的な除去費用について、見積りが行なわれます。その際、有形固定資産の除去に要する割引前の将来キャッシュ・フローを見積り、割引後の金額(割引価値)に換算されます。また、割引前の将来キャッシュ・フローに重要な見積りの変更が生じた場合には、資産除去債務の修正が必要となります。

また、資産除去債務の発生時に、資産除去債務の履行時期の予測や将来の最終的な除去費用の見積りが困難であるため、当該債務を合理的に見積ることが出来ないような場合には、当該債務額を合理的に見積ることが出来るようになった時点で、負債として計上することになります。

平成23年4月1日以後に開始する事業年度からは、適用2年目となり、当初、見積りを行った資産除去債務について修正、又は新たに計上を行うケースが生じることが考えられます。当初の見積りとの現在の状況との間に相違が生じた場合に、遡及適用との関連が問題となります。

(2) 実務上の取り扱い

資産除去債務は会計上の見積りにあたるため、当初の見積りがその時点での合理的な見積りによるものであれば、遡及適用の必要はないと考えられます。また、法令の改正等により資産除去債務が新たに発生した場合についても、将来キャッシュ・フローの見積りの変更と同様に取り扱うため、遡及適用の必要はないと考えられます。(資産除去債務に関する会計基準 第10項)

また、合理的な見積りが出来なかった有形固定資産について、その後、合理的な見積りが可能となり、資産除去債務を計上する場合についても、将来キャッシュ・フローの見積りの変更と同様に扱うため、この場合も遡及適用の必要はないと考えられます。(同 第5項)

一方、過去の見積りが合理的ではなかったため、資産除去債務の計上額を修正する場合は、見積りの変更ではなく過去の誤謬の訂正となり、修正再表示の対象となります。

4. 固定資産の滅失・減損

(1) 概要

固定資産は取得原価主義により、取得時の価額で計上するのが原則となりますが、災害等により固定資産の物理的な滅失が生じた場合は、損失処理を行う必要があります。また、固定資産の収益性の低下により、投資額の回収が見込めなくなった場合、一定の条件の下で回収可能性を反映させるように帳簿価額を減額する必要があります。

今回の東日本大震災においては、固定資産の損壊、及び事業環境の変化による将来キャッシュ・フローの見積り等への影響が、多岐にわたり予想されます。これらについての取扱いも含め、日本公認会計士協会から、「東北地方太平洋沖地震による災害に関する監査対応について」(日本公認会計士協会、平成23年3月30日)が公表されています。

(2) 固定資産の滅失

災害等により物理的な滅失が生じた固定資産については、固定資産の滅失として取り扱われることになります。原則として当該損失を示す適当な名称を付した科目でもって、損益計算書の特別損失として計上することになると考えられます。

また、この際に損害保険の付保による保険金の受取りについて、受取保険金の確定までにかかり時間を要する場合には、保険の状況を注記において説明することが考えられます。

(3) 災害損失引当金の取扱い

災害損失について、実際の損害額の確定が次期以降となる場合、将来に発生が予想される損失の額を合理的な方法で見積り、災害損失引当金等の適当な科目をもって計上します。次期以降に金額が確定した際に、当初の見積額との差額が生じた場合、差額についての計上区分が問題となります。

過年度遡及会計基準において、「引当額の過不足が計上時の見積り誤りに起因する場合には、過去の誤謬に該当するため、修正再表示を行うこととなる」とある一方で「過去の財務諸表作成時において入手可能な情報に基づき最善の見積りを行った場合には、当期における状況の変化により会計上の見積りの変更を行ったときの差額、又は実績が確定したときの見積金額との差額は、その変更のあった期、又は実績が確定した期に、その性質により、営業損益又は営業外損益として認識する」(過年度遡及会計基準55項)とあります。

発生原因	見積りの差額が生じた場合の原則的な取扱い
引当額の過不足が計上時の見積り誤りに起因する場合	修正再表示(過去の誤謬に該当)
過去の財務諸表作成時において入手可能な情報に基づき最善の見積りを行った場合	営業損益又は営業外損益として認識

我が国の会計実務においては、貸倒引当金等、引当金の戻入額は特別利益とする会計処理が広く行われてきましたが、今回の過年度遡及会計基準によれば、最善の見積りにより計上された引当金の戻入額を特別利益と計上することはできないと解される可能性があります。

しかしながら、貸倒引当金等は経常的に発生し、繰入時に営業費用又は営業外費用に計上されるのに対し、災害損失は臨時的なものであり、発生した際は一般的に特別損失に計上されます。よって、貸倒引当金等の経常的な項目の戻入額については、原則として営業損益又は営業外損益とするのが妥当であると考えられますが、一方、臨時性の持つ災害損失引当金の戻入額については、特別利益に計上されることは否定されないと考えられます。

(4) 固定資産の減損

固定資産の収益性の低下により、投資額の回収が見込めなくなった場合、一定の条件の下で回収可能性を反映させるように帳簿価額を減額する必要があります。この際、将来キャッシュ・フローの見積りを行ない、その結果に基づき、減損の要否を検討します。今回の東日本大震災のような大規模な災害時には、固定資産の経済的耐用年数に影響が及ぶことも考えられます。この場合、震災による固定資産の経済的残存使用年数への影響も考慮し、将来キャッシュ・フローの見積りを行うこととなります。

5. 圧縮記帳に関する取扱い

(1) 概要

東日本大震災では多くの固定資産に損害が生じました。政府等においても様々な措置がなされており、その復旧にあたっては、補助金、保険金等を受領するケースが多く生じるものと思われます。

会計上、有形固定資産は取得原価主義に基づき、取得原価により計上されます。一方、税務上は一定の要件を満たす固定資産について、圧縮記帳を行うことが認められます。これに対応し、圧縮記帳について、会計上も「圧縮記帳に関する監査上の取扱い」(監査第一委員会報告第43号、昭和58年3月29日)が定められています。

(2) 圧縮記帳の効果

圧縮記帳は補助金等の課税の繰延べを目的として行なわれます。圧縮記帳を行うことで、益金に算入される補助金等と損金に算入される固定資産の取得価額が相殺され、圧縮した事業年度には補助金等に対する課税が行なわれないこととなります。

一方、損金算入により固定資産の税務上の取得価額が減額されるため、各事業年度の減価償却費は減少します。これにより、取得時に損金算入された圧縮額が償却期間中に配分され、減価償却費の損金算入限度額が減少することで、課税が行われることとなります。

(3) 圧縮記帳の要件

税務上、圧縮記帳が認められる主なケースとして、以下が挙げられます。

- i. 国庫補助金等で取得した固定資産
- ii. 特定資産の買換え(既成市街地等の区域内から区域外への買換えなど)
- iii. 工事負担金で取得した固定資産
- iv. 保険金等で取得した固定資産

(4) 圧縮記帳の会計処理

税法の規定を適用して行なう会計処理について、次の2つのいずれかの要件を満たす場合は、会計上も妥当なものとして取り扱われます。

- i. 交換により譲渡資産と同一種類、同一用途の固定資産を取得し、取得資産の取得価額として、譲渡資産の帳簿価額を付した場合
- ii. 収用等により資産を譲渡し新たに取得した資産が、譲渡資産と同一種類、同一用途である等取得資産の価額として譲渡資産の帳簿価額を付すことが適当と認められるときに、譲渡益相当額をその取得価額から控除した場合(圧縮記帳に関する監査上の取扱い)

なお、法人税法第47条の保険差益については、同一種類、同一用途の固定資産を取得した場合は、交換取引に準ずるものとして取り扱うことができます。(圧縮記帳に関する監査上の取扱い Ⅲ5)

また、圧縮記帳の会計処理の方法としては、直接減額方式、及び積立金方式の2つが認められています。

(仕訳例)

直接減額方式

(借) 固定資産圧縮損 ××× (貸) 固定資産 ×××

積立金方式

(借) 繰越利益剰余金 ××× (貸) 圧縮積立金 ×××

① 直接減額方式

直接減額方式は圧縮損を計上し固定資産の取得原価を直接減額することで、課税の繰延べを行います。

直接減額方式では、会計処理は容易となりますが、財務諸表上、固定資産が取得原価で表示されないため、減価償却額等の費用が実際より過少に計上されるという問題が生じます。このため、開示の際は圧縮記帳について金額等の注記を行うこととなります。

② 積立金方式

積立金方式による圧縮記帳では、会計上、固定資産の取得原価は取得時のままとしつつ、利益剰余金の積立て及び取崩しを行うことにより、直接減額方式と同様の効果で課税の繰延べを行います。

圧縮記帳を積立金方式で行う場合は、会社法の決算において、株主資本等変動計算書に積立額及び取崩額を記載し、当該計算書類を株主総会又は取締役会で承認することになります。

この際、固定資産の税務上の簿価は当該積立金の控除後の金額となりますが、会計上の簿価は当該積立金の控除前の金額となります。このため、将来加算一時差異が発生することになります。この際、貸方には繰延税金負債、借方には法人税等調整額が計上されます。このため、圧縮積立金は税効果相当額を減額した純額で純資産の部に計上が行なわれます。

積立金方式では、会計処理は複雑となりますが、財務諸表上、固定資産が圧縮前の取得原価で表示され、減価償却額等の計上額も変わらずに表示されるという利点があります。

(5) 表示上の留意点

国庫補助金等によって取得した資産の貸借対照表上の表示については、以下のいずれかの方法によります。(企業会計原則注解 注24)

- i. 取得原価から国庫補助金等に相当する金額を控除する形式で記載する方法
- ii. 取得原価から国庫補助金等に相当する金額を控除した残額のみを記載し、当該国庫補助金等の金額を注記する方法

また、圧縮記帳を行った場合、その旨及び圧縮額について、財務諸表上に注記を行います。(圧縮記帳に関する監査上の取扱い Ⅲ5)

参考文献

・「週刊経営財務 No.3024」(税務研究会、2011年7月18日)

以上

太陽ASG有限責任監査法人

公認会計士 竹田英秋
text: eishu takeda