

Q IFRSと日本基準の減価償却単位の違い、実務に与える影響について教えてください。

A IFRSでは、航空機の機体部分とエンジン等のように、有形固定資産の重要な構成要素について、個別に減価償却する必要があります。



解説

1. コンポーネント・アカウンティングとは

IFRSでは、有形固定資産の全体の取得原価に対して、重要となる取得原価を持つ資産項目の構成要素については、個別に減価償却をする必要があります(IAS第16号43項)。これは、構成要素ごとに適用する減価償却方法、耐用年数が異なる可能性があるからです。よって、同一の資産項目において、結果的に減価償却方法、耐用年数が同一となる場合には、グループ化することができます(同45項)。ただし、区分するのは減価償却費の計算のみで、財政状態計算書上はあくまで1つの資産として表示されます。

2. 構成要素は物理的に存在するとは限りません

IFRSでは、有形固定資産項目を継続して操業するために必要な大規模検査費用を、有形固定資産の取得原価に含めなければなりません(同14項)。このような無形の構成要素もコンポーネント・アカウンティングの対象になります。大規模検査が3年に1回行われるのであれば、この部分は3年で償却することになります。

3. バラバラに分解する必要はありません

重要な構成要素を抜き出した残りの部分については、重要性のない構成要素の集まりといえます。この部分についても個別に減価償却することも可能ですが(同47項)、全体をまとめて、個別に償却した場合と結果が近似する方法により償却することができます(同46項)。



Q IFRSと日本基準の減価償却方法の違い、実務に与える影響について教えてください。

A 使用される減価償却方法は、資産の将来の経済的便益が企業によって消費されると予測されるパターンを反映するものでなければなりません。



解説

1. 経済的便益の予測消費パターンを説明する必要があります

日本基準では、企業会計原則(第三の五)で「定額法、定率法等の一定の減価償却方法によって、その取得原価を各年度に配分し」と定められているだけです。よって会計方針としてどれかひとつを選択することになります。一方IFRSでは、経済的便益の予測消費パターンを反映させる方法を選択しなければなりません(IAS第16号60項)。IAS第16号でも、定額法、定率法、生産高比例法が例示されていますが、経済的便益の予測消費パターンをより忠実に反映する方法が他にあれば、その方法を選択することができます。

2. 毎期見直しが必要です

資産に適用する減価償却方法は、少なくとも各事業年度末に見直さなければなりません(同61項)。もし予測消費パターンに大きな変更があった場合には、減価償却方法も変更する必要があります。経済的便益の消費パターンの予測は会計上の見積りです(IAS第8号32項d)。したがって、減価償却方法の変更は、変更時点以降の財務諸表に適用し、過年度の財務諸表に遡及適用しません。

3. 「会計方針」か、「会計上の見積り」か？

「そもそも固定資産の経済的便益の消費パターンの見積りが固定資産の取得時点では難しいからこそ、計画的・規則的な償却を行っているのが歴史的な経緯である」という指摘があります(企業会計基準第24号 会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準 結論の背景 参照)。従来の日本基準が減価償却方法の選択を会計方針と位置づけ、定期的な見直しを要求していないのも、このような考え方にもとづいているからといえるでしょう。2011年4月1日以降開始事業年度から、企業会計基準第24号が適用されますが、24号においても、減価償却方法を会計方針として位置づける従来のスタンスを維持しています。しかしその一方で、減価償却方法の変更は、会計方針の変更を会計上の見積りの変更と区分することが困難な場合と捉え、遡及適用は行わないこととしています(24号20項)。減価償却方法の変更を純粋に会計方針の変更とすると、遡及適用が必要となり、IFRSとの相違が生じてしまうからです。

Q IFRSの導入初年度における有形固定資産の初度適用について教えてください。

A 初度適用企業は、最初の報告期間の末日(2015年3月期から適用を前提とすると2015年3月31日)において有効なIFRSを遡及適用しなければなりません。ただし、遡及適用のコストが財務諸表利用者の便益を上回りそうな特定の領域において、限定的な免除規定を設けています。有形固定資産に関する免除規定については、以下のものがあります。



解説

原則	免除規定
IAS第16号に従った有形固定資産の取得原価または減価償却後原価を算定します	みなし原価としての再評価
	IFRS移行日現在(2015年3月期から適用を前提とすると2013年4月1日)で、ある有形固定資産項目を公正価値で測定し、みなし原価として使用することができます(IFRS第1号付録D D5項)。 なお、基準上「ある固定資産(an item of property ,plant and equipmet)」と記されているため、当該免除規定を資産項目の一部に対してのみ、適用することもできます。
	みなし原価としての公正価値
	IFRS移行日現在またはそれ以前における、ある有形固定資産の従前の会計原則に従った再評価額を、再評価日現在のみなし原価とすることもできます。ただし、当該再評価額が、①再評価日の時点の公正価値または②一般物価指数または個別物価指数による調整後の償却後原価とおおむね同じでなければなりません(同D6項)。 なお、基準上「ある固定資産(an item of property ,plant and equipmet)」と記されているため、当該免除規定を資産項目の一部に対してのみ、適用することもできます。
	特定事象を契機とする公正価値測定
	初度適用企業が、民営化や株式公開などの事象により、従前のGAAPに従って、資産・負債の一部または全部について、ある特定の日現在の公正価値で測定し、これをみなし原価としている場合があります。当該企業は、このような特定事象を契機とする公正価値測定を測定日現在におけるIFRSのためのみなし原価として使用することができます(同D8項)。
	帳簿価額をみなし原価とできる場合
	特定の石油およびガス資産については、従前のGAAPにおける帳簿価額をIFRS移行日時点のみなし原価として用いることができます。この場合、開発・生産段階にある石油およびガス資産の従前のGAAPに基づくコストセンター全体の帳簿価額をIFRS移行日の埋蔵量・埋蔵額に応じて、コストセンター内の各資産に比例的に配分することが認められています。なお、適用にあたっては、IFRS移行日において減損テストを実施しなければなりません(同8A項)。

Q IFRSと日本基準の開発費の会計処理の違い、実務に与える影響について教えてください。

A 研究開発費のうち開発局面に関する費用は、一定の要件を満たした場合、資産計上しなければなりません。



解説

1. 開発費の資産認識要件

- (a)使用または売却できるように無形資産を完成させることの、技術上の実行可能性
- (b)無形資産を完成させ、さらにそれを使用または売却するという企業の意図
- (c)無形資産を使用または売却できる能力
- (d)無形資産が蓋然性の高い将来の経済的便益を創出する方法
(とりわけ次のいずれか)
 - ①無形資産による産出物の市場の存在
 - ②無形資産それ自体の市場の存在
 - ③無形資産を内部で使用する予定である場合には、無形資産の有用性
- (e)無形資産の開発を完成させ、さらにそれを使用または売却するために必要となる、適切な技術上、財務上およびその他の資源の利用可能性
- (f)開発期間中の無形資産に起因する支出を、信頼性をもって測定できる能力

左記6要件を満たす場合、資産計上が強制される点、注意が必要です。日本基準では、研究開発費はすべて発生時に費用処理しなければなりませんでした。しかし、平成20年に改正された企業結合会計基準および研究開発費基準では、企業結合で取得した仕掛研究開発の成果については、識別可能であれば無形資産として認識するこ

とになりました。さらに、「無形資産に関する論点整理(平成21年12月18日企業会計基準委員会)」では、IFRSとのコンバージェンスの観点から、「無形資産の定義に該当し、認識要件を満たす限り、開発に係る支出も資産計上することが考えられる」と記されています。

2. 研究局面と開発局面

プロジェクトのフェーズと資産計上

研究局面

開発局面

この部分の支出の内、開発の定義及び上記の要件を満たすものが資産計上されます

IAS第36号では、研究局面と開発局面という用語も用いています。ここで、「研究局面」および「開発局面」という用語は、「研究」、「開発」より広い意味をもつ、とされている点注意が必要です(IAS第38号52項)。「開発局面」における活動が必ずしも「開発」の定義を満たすとは限らないということです。また、実務では、研究局面と開発局面を区別できない場合があります。その場合、企業はそのプロジェクトの支出のすべてを研究局面において発生したものととして、処理しなければなりません(同53項)。