

## 有形固定資産に関連する会計基準等のまとめ

品質管理本部 会計監理部 公認会計士 宮崎 徹  
品質管理本部 会計監理部 公認会計士 廣瀬由美子

### ▶ Toru Miyazaki

品質管理本部 会計監理部において、会計処理および開示に関して相談を受ける業務、ならびに研修・セミナー講師を含む会計に関する当法人内外への情報提供などの業務に従事するとともに、主に製造業の監査業務に従事している。主な著書（共著）に『会社法決算書の読み方・作り方（第17版）』（中央経済社）がある。



### ▶ Yumiko Hirose

品質管理本部 会計監理部において、会計処理および開示に関して相談を受ける業務、ならびに研修・セミナー講師を含む会計に関する当法人内外への情報提供などの業務に従事している。



## I はじめに

有形固定資産は企業の事業を遂行する上で、必要不可欠な資産といえるでしょう。したがって、有形固定資産に関する会計処理も慣れ親しんでいることが多いかと思えます。しかし、通常とは少し異なるようなケース、例えば、取得に際して補助金を受領したり、交換により取得したりといった場合に、どのような会計処理になるかすぐに思いつかない方もいるのではないかと思います。それは、有形固定資産に関連する会計基準は包括的に定められているわけではなく、各場面での会計基準等を参照するかという点が非常に分かりづらくなっていることが原因ではないかと思えます。

そこで、本稿では、有形固定資産に関連して会計処理が生じる場面ごとにどの会計基準等を参考にすべきかをまとめます。

なお、文中意見に係る部分は筆者らの私見である旨、あらかじめお断り申し上げます。

### 1. 有形固定資産の範囲と分類

会計基準で明確な定義があるわけではありませんが、一般的に、有形固定資産とは、物理的な形態をもち1年を超える長期にわたり利用される事業用資産をいいます。その範囲は、財務諸表等規則第22条及び会社計算規則第74条第3項第2号において<表1>のとおり規定されています。

### ▶表1 有形固定資産の範囲

1. 建物及び暖房、照明、通風等の付属設備
2. 構築物（ドック、橋、岸壁、さん橋、軌道、貯水池、坑道、煙突その他土地に定着する土木設備又は工作物をいう。）
3. 機械及び装置並びにコンベヤー、ホイスト、起重機等の搬送設備その他の付属設備
4. 船舶及び水上運搬具
5. 鉄道車両、自動車その他の陸上運搬具
6. 工具、器具及び備品。ただし、耐用年数一年以上のものに限る。
7. 土地
8. リース資産（財務諸表提出会社がファイナンス・リース取引におけるリース物件の借主である資産であって、当該リース物件が上記1.から7.及び下記10.に該当するものである場合に限る。）
9. 建設仮勘定（上記1.から7.までに該当する資産で営業の用に供するものを建設した場合における支出及び当該建設の目的のために充当した材料をいう。）
10. その他の有形資産で流動資産又は投資たる資産に属しないもの

また、これらの有形固定資産を分類すると<表2>の3種類に分類されます。償却資産に係る減価償却については、後述「4. 減価償却方法」及び「5. 耐用年数・

▶表2 有形固定資産の分類

分類	内容	例
償却資産	使用や時の経過を通じて価値が減少するものをいい、減損処理を除いては、減価償却の手続を通じて、取得原価が耐用年数にわたり費用配分されます。	建物、建物付属設備、構築物、機械装置、車両運搬具、工具器具備品
非償却資産	土地など使用や時の経過を通じて価値が減少しないものをいい、減損処理を除いては、基本的に費用配分は行われません。	土地、美術品*
減耗性資産	採掘あるいは採取されるにつれて漸次減耗し枯渇する天然資源をいい、全体としての用役をもって生産に役立つものではなく、採取されるに応じてその実態が部分的に製品化されるものです（連続意見書第三 第一 六2参照）。	鉱山や油田における埋蔵資源、山林

\* なお、税務上は、1点100万円未満等の一定の美術品は償却資産として取り扱われる。

出典：新日本有限責任監査法人編『固定資産の会計実務ハンドブック』（中央経済社、2011年）P.7の図表1-1-2を基に筆者一部修正

▶表3 形態別の取得原価

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

\*1 なお、企業会計基準第8号「ストック・オプション等に関する会計基準」第15項では、財貨の取得の対価として自社の株式を交付する場合の、取得した財貨の取得価額は対価として用いられた自社の株式の契約日における公正な評価額又は取得した財貨の公正な評価額のうち、いずれかより高い信頼性をもって測定可能な評価額で算定するとされている。

\*2 企業会計基準第7号「事業分離等に関する会計基準」第70項において、同種資産の交換の会計処理では、これまでの投資がそのまま継続しているとき、交換損益を認識しないという考え方が、また、異種資産の交換の会計処理では、いったん投資を清算したときとみて交換損益を認識するとともに、改めて時価にて投資を行ったとみるという考え方が紹介されている。

残存価額の設定」にて、また、減損処理については、「9. 減損」にて説明します。

## 2. 取得原価の決定

企業会計原則では、有形固定資産の取得原価には、原則として当該資産の引取費用等の付随費用を含めるとされています（企業会計原則第三 五D）、取得の形態による具体的な定めはないため、「企業会計原則と関係諸法令との調整に関する連続意見書」（以下、連続意見書）を参照することが考えられます。連続意見書第三 第一 四では、それぞれ取得の形態に合わせて<表3>のとおりとされています。なお、該当がある場合には、これらの取得原価に、資産除去債務に対応する除去費用を加算することになります（詳細は「8. 資産除去債務」参照）。

## 3. 圧縮記帳・補助金・交換取引

国庫補助金や工事負担金等で取得した資産の取扱いについては、企業会計原則注解（注24）で定められています。

有形固定資産の取得原価について、国庫補助金、工事負担金等に相当する金額をその取得原価から控除する方法（直接減額方式）が認められています。

また、監査第一委員会報告第43号「圧縮記帳に関する監査上の取扱い」（以下、圧縮記帳取扱い）においても、圧縮記帳に関する税法の規定を適用して行う会計処理について、税務上認められた圧縮記帳額を積立金方式により積立金として計上する方法のほか、直接減額方式による会計処理を行った方法も、実務上、認められるとされています。

交換取引については、前述「2. 取得原価の決定」のとおり、連続意見書第三 第一 四 4で定められており、自己所有の固定資産と交換に固定資産を取得した場合には、交換に供された自己資産の適正な帳簿価額をもって取得原価とするとされています。

また、圧縮記帳取扱いでは、交換による取得資産について、有形固定資産の圧縮記帳に関する税法の規定を適用し、取得資産の帳簿価額として、譲渡資産の帳簿価額を付す場合、譲渡資産と同一種類かつ同一用途であるときは、当面、妥当なものと取り扱うこととさ

れています（圧縮記帳取扱い―1）。

### 4. 減価償却方法

減価償却の主たる目的は、適正な費用配分を行うことによって、毎期の損益計算を正確に行うことであるため、減価償却は所定の減価償却方法に従って、計画的、規則的に実施しなければならないとされています（連続意見書第三 第一二）。

前記の減価償却方法については、企業会計原則第三五及び同注解（注20）で定められています。

ここで、企業会計原則及び同注解では、取得した有形固定資産は、その取得原価を当該資産の耐用期間にわたり、定額法、定率法等の一定の減価償却の方法によって、その取得原価を各事業年度に配分しなければならないとされています。企業会計原則では、減価償却の方法として、定額法、定率法、級数法及び生産高比例法が掲げられており、実務上は法人税法の規定に従った方法を採用している企業が多いと考えられます（参考：監査・保証実務委員会実務指針第81号「減価償却に関する当面の監査上の取扱い」（以下、減価償却取扱い））。この他、減価償却の方法ではありませんが、取替資産に係る費用配分の方法として取替法が挙げられています。

また、この減価償却の方法は、企業が決定する会計方針であるとされていることから（企業会計基準第24号「会計方針の開示、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）第4・5項(3)）、正当な理由により変更を行う場合を除き、每期継続して適用することになります（過年度遡及会計基準第5項）。

### 5. 耐用年数・残存価額の設定

耐用年数・残存価額については、減価償却取扱い第11項から第21項に定められています。

ここで、耐用年数は、減価償却資産（以下、資産）の単なる物理的使用可能期間ではなく、経済的使用可能予測期間に見合ったものでなければならないとされ、各企業が自己の資産の材質・構造・用途等のほか、使用上の環境、技術の革新、経済事情の変化による陳腐化の危険の程度、そのほか特殊的条件を考慮して自主的に決定すべきとされています。

また、同一条件（種類・材質・構造・用途・環境等が同一であること）の資産については、異なる耐用年数の適用は認められないとされています。

次に、残存価額は、有形固定資産の耐用年数到来時において予想される当該資産の売却価格又は利用価格から解体、撤去、処分等の費用を控除した金額であり、

耐用年数と同様に各企業が当該資産の特殊的条件を考慮して合理的に見積りを行うべきものとされています。

しかし、耐用年数、残存価額について、多くの企業が法人税法の規定に従っているのが現状であり、企業の状況に照らし、不合理と認められる事情のない限り、当面妥当なものとして取り扱うことができるとされています（減価償却取扱い第24項）。

### 6. 除却・売却

企業会計原則第三 五Dでは、耐用年数到来後の有形固定資産は、除却されるまで残存価額又は備忘価額で記載するとされています。

耐用年数到来後前に除却・売却した場合、その未償却残高は固定資産除却損、売却価額との差額は固定資産売却損益として会計処理されますが、当初の予定よりも著しく早期に資産を除却又は売却するなどにより処分する場合には、減損の兆候として取り扱う場合があります（企業会計基準適用指針第6号「固定資産の減損に係る会計基準の適用指針」（以下、減損適用指針）第13項(2)）。

### 7. 関係会社間取引

関係会社間の土地・設備等の売買取引については、監査委員会報告第27号「関係会社間の土地・設備等の売買取引についての監査上の取扱い」（以下、関係会社間売買取引取扱い）に定められています。

関係会社間の土地・設備等の売買取引は、貨幣価値の低落等によって著しく時価と乖離した帳簿価額が付されているものもあるので、利益操作に利用される場合も考えられるとされています。このため、売買価格は、関係会社間の当事者のみの合意により恣意的に決定することは妥当ではなく、不動産鑑定士などの鑑定により客観的証拠に従って売買価額を決定する必要があります（関係会社間売買取引取扱いⅢ.1）。

### 8. 資産除去債務

資産除去債務については、企業会計基準第18号「資産除去債務に関する会計基準」（以下、資産除去債務会計基準）及び企業会計基準適用指針第21号「資産除去債務に関する会計基準の適用指針」に定められています。

資産除去債務とは、有形固定資産の取得、建設、開発又は通常の使用によって生じ、当該有形固定資産の除去に関して法令又は契約で要求される法律上の義務及びそれに準ずるものをいいます（資産除去債務会計基準第3項(1)）。資産除去債務はそれが発生したときに、有形固定資産の除去に要する割引前の将来キャッ





▶表4 各事象等における参考となる会計基準等

上記項目番号	事象等	参考となる会計基準等
1	範囲	財務諸表等規則第22条 会社計算規則第74条第3項第2号
2	取得原価	企業会計原則第三 五D 連続意見書第三 第一 四 企業会計基準第8号「ストック・オプション等に関する会計基準」第15項 企業会計基準第7号「事業分離等に関する会計基準」第70項
3	圧縮記帳・補助金・交換取引	企業会計原則注解（注24） 監査第一委員会報告第43号「圧縮記帳に関する監査上の取扱い」 連続意見書第三 第一 四 4
4	減価償却方法	企業会計原則第三 五 企業会計原則注解（注20） 監査・保証実務委員会実務指針第81号「減価償却に関する当面の監査上の取扱い」
5	耐用年数・残存価額	監査・保証実務委員会実務指針第81号「減価償却に関する当面の監査上の取扱い」第11項から第21項、第24項
6	除却・売却	企業会計原則第三 五D
7	関係会社間取引	監査委員会報告第27号「関係会社間の土地・設備等の売買取引 についての監査上の取扱い」
8	資産除去債務	企業会計基準第18号「資産除去債務に関する会計基準」 企業会計基準適用指針第21号「資産除去債務に関する会計基準の適用指針」
9	減損	「固定資産の減損に係る会計基準の設定に関する意見書」 「固定資産の減損に係る会計基準」 企業会計基準適用指針第6号「固定資産の減損に係る会計基準の適用指針」

シュ・フローを見積り、割引後の金額（割引価値）で負債として計上し、同額を関連する有形固定資産の帳簿価額に加えることとなります（資産除去債務会計基準第4項、第6項、第7項）。そして、資産計上された資産除去債務に対応する除去費用は、減価償却を通じて、当該有形固定資産の残存耐用年数にわたり、各期に費用配分されます（資産除去債務会計基準第7項）。

## 9. 減損

有形固定資産の減損については、「固定資産の減損に係る会計基準の設定に関する意見書」（以下、減損意見書）、「固定資産の減損に係る会計基準」及び減損適用指針に定められています。

有形固定資産の減損とは、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状態であり、減損処理とは、そのような場合に、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会計処理であるとされています（減損意見書三3.）。このため、有形固定資産は取得原価基準に基づき、取得原価を基礎として減価償却累計額を控除した額が貸借対照表価額とされていますが（企業会計原則第三 五）、資産の収益性の低下により収益性が当初の予想よりも低下した場合には、事業用資産の過大な帳簿価額を減額し、将来に損失を繰り延べないために減損処理が行われることとなります。

なお、減損損失を認識するかどうかの判定は、減

価償却の見直しに先立って行う（減損会計意見書 四2.(2)①参照）とされていることから、減損損失の認識の判定後、減損損失の計上の有無にかかわらず、耐用年数の短縮又は残存価額について会計上の見積りの変更の要否の検討が行われることとなります（減損適用指針第86項）。

## II おわりに

前述のとおり、有形固定資産に関連して参照すべき会計基準等は多岐にわたります。各事象にて紹介した会計基準等をまとめると<表4>のとおりとなります。実際に会計処理を検討するにあたって、参照すべき定めを確認する際の目次代わりとして役立てていただくと幸いです。

### お問い合わせ先

EY新日本有限責任監査法人  
品質管理本部 会計監理部  
E-mail : jp.audit-m-kaikeikanriinbox.jp@jp.ey.com