

各生産プロセスに相互作用がなく、インプットの集計が非常にハイレベルで行われているという稀な例を除いて、財務会計上の配分に関するアサーション<sup>1</sup>は、曖昧で厄介である。（見積りの理論において）配分に関するアサーションは、企業に関する見積りについて、会計上のコミュニケーションを暗号化するために用いられているのかもしれないが、外の世界に存在するものを何も反映しておらず、企業の経済状況や経済活動のどの側面にも対応していない。（アーサー・トーマス）

<sup>2</sup>

この主題を離れる前に、重要な警告を発しておくべきであろう。投資家は *CEO* やウォール街のアナリストたちに惑わされることが多い。彼らは、我々が先ほど議論した（のれんの）償却費用と減価償却費とを同一視している。これら 2 つは決して同じではない。稀な例外はあるものの、減価償却費は、賃金、材料費、税金と同様にどの点から見ても現実が発生した経済的コストである。それは我がバークシャー社では間違いなく真実であり、我々が調査してきた他のほとんどすべての事業でもそうである。さらに、我々は、いわゆる *EBITDA*（利息・税金・減価償却費及び償却費控除前利益）を意味のある業績指標とは考えていない。減価償却の重要性を無視する（そして「キャッシュフロー」や *EBITDA* を強調する）経営者は、誤った判断を行いがちである。自身の投資判断を行う際に、このことを心に留めておくべきだ。（ウォーレン・バフェット）<sup>3</sup>

## イントロダクション

近年、会計基準設定主体は、固定資産会計や減価償却にほとんど関心を払ってこなかった。アーサー・トーマス氏やウォーレン・バフェット氏からの引用は、おそらくそのジレンマを表現している。減価償却は、過去の取引に基づく必ずしも正確とはいえない測定値である。そこには金融商品に用いられる公正価値の見積りに見られるような見た目の科学的方法や精密さはない。しかし、バフェット氏が語っているように、減価償却費は現実の経済的コストである。製造会社や商事会社にとって、固定資産とその減価償却は、経済的成功又は失敗を測定するためには、金融商品よりもはるかに重大である。

<sup>1</sup> 訳者注：「主張」、「経営者の主張」、「経営者の意思決定」などと訳される場合がある。

<sup>2</sup> Arthur L. Thomas, *The Allocation Problem in Financial Accounting Theory*, Studies in Accounting Research, no. 3, and *The Allocation Problem: Part Two*, Studies in Accounting Research, no. 9. (Evanston, Ill.: American Accounting Association, 1969 and 1974, respectively).

<sup>3</sup> Buffett, Warren E., *BERKSHIRE HATHAWAY INC. AN OWNER'S MANUAL, A Message from Warren E. Buffett, Chairman and CEO*, January 1999.

各法域で国際財務報告基準（IFRS）を導入するにつれて、多くの人が固定資産会計は特に大きな課題であることに気づいている。彼らの従前の会計処理は、財務会計よりも税務会計の規定に影響されていたり、それに従ったものであることが多かった。人々は、IAS 第 16 号「有形固定資産」のガイダンスに従うために、従前の実務をどれだけ変える必要があるのだろうかと疑問を抱いている。この短いメモは、IAS 第 16 号のいくつかの原則を確認していくことにより、これらの疑問を解消する際の助けになろうとするものである。

## IAS 第 16 号は、固定資産の構成要素ごとの会計処理を求めている

構成要素ごとの会計処理は、IAS 第 16 号における最初の課題（challenge）となる。多くの企業では、複数の固定資産を一つの大きな会計単位に集計することを会計慣行としており、おそらく、建物、航空機、石油生産設備などを単一の資産として会計処理している。IAS 第 16 号の第 9 項は、次のように述べている。

本基準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。したがって、企業特有の状況に認識基準を適用するには判断が要求される。鋳型や工具及び金型のように、個々には重要ではない項目を集計し、その総額について当該基準を適用することが適切な場合がある。

しかし、第 43 項及び第 44 項では、固定資産の記帳システムにとってさらに重要なことが、次のように述べてられている。

**ある有形固定資産項目の取得原価の総額に対して重要性のある各構成部分については、個別に減価償却しなければならない。<sup>4</sup>**

企業は、有形固定資産項目に関して当初認識された金額を重要な構成部分に配分し、そうした部分ごとに個別に減価償却を行う。例えば、自己所有しているか又はファイナンス・リースの対象かを問わず、航空機の機体部分とエンジン部分を個別に減価償却することが適切となることがある。

一部の人は、これらの項は固定資産を多数の構成要素に分割することを企業に要求するものではないかと懸念している。IFRS のすべてにおいて言えることであるが、キーワードは「判断が必要」である。影響が重要でない場合には、固定資産の原価を構成要素に配分する意味はあまりない。しかし、一部の資産は、耐用年数が互いに大きく異なる構成要素を有している。また、すでに固定資産を構成要素に分割している法域もある。例えば、あ

---

<sup>4</sup> IFRS からの引用にゴシック体を使用しているのは、原文の表記を反映したものである。

る建物のエレベーターやエアコン設備は、その建物の基礎構造よりも耐用年数が短いであろう。製造施設では、特注の組立ラインは、その製造施設のその他の設備よりも短い耐用年数を有する場合がある。IFRS では、減価償却費を計算するため、そのような構成要素に分割することを要求している。

BC 第 26 項では、審議会による論拠が説明されている。

改訂前の IAS 第 16 号の減価償却原則に対する改善の可能性についての審議会の議論では、有形固定資産項目の減価償却を行うために企業が使用する測定単位の検討も行われた。審議会が特に懸念したことの中に、有形固定資産項目の重要な構成部分が耐用年数や消費パターンが個々に異なるものからなる場合であっても、測定単位が「全体としての項目」となってしまう状況があった。当審議会は、こうした状況では、企業が近似値法（例えば、全体としての項目についての加重平均された耐用年数など）を使用することが、当該重要な構成部分に対する企業の異なる予測値を忠実に反映する減価償却になるとは考えなかった。

## IAS 第 16 号は、残存価額の明示的な見積り（explicit estimate）を求めている

IAS 第 16 号の第 6 項では、残存価額を次のように定義している。

**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金額（処分費用の見積額を控除後）をいう。

この定義は、単純な質問に置き換えることができる。「もし、資産の耐用年数の終了が今日で、資産がその耐用年数終了時に予想されていた状態であったならば、その資産の売却により、今日現在で、企業は、（処分コスト控除後に）いくら受け取ることになるだろうか？」

IAS 第 16 号は、資産の残存価額を毎年見直すことも求めている。仮に資産の残存価額が正味の帳簿価額を超えている場合には、減価償却費は計上されない。

これは、固定資産台帳の詳細な見直しを毎期行うことを経営者に要求しているのだろうか。おそらく多くの場合にはそうではない。繰り返すが、「判断が必要」である。航空機のような資産の残存価額は、毎期大きく変動するかもしれない。一方、その他の資産で、製造施設で使用されているような資産の残存価額は、毎期変動するものではないかもしれない。経営者は、資産の変化を認識・モニタリングするための方針を持つべきである。

法域によっては、すべての資産の減価償却を 1 通貨単位のような名目価額まで行うという税務上の規定が存在する。IFRS ではそのような一律の方針は認めていない。そのような処理が適切な資産もあるかもしれない（特に、耐用年数の終了時には陳腐化しているであろう資産<sup>5)</sup>）。

## IAS 第 16 号は、耐用年数の明示的な見積りを求めている

IAS 第 16 号の第 6 項では、耐用年数を以下のように定義している。

(a) 資産が企業によって利用可能であると予想される期間

(b) 企業が当該資産から得られると予想される生産高又はこれに類似する単位数

法域によって、さまざまな税務上の規定が、耐用年数の見積りににおいても、採用されてきた。その中には、例えば、不動産以外の固定資産はすべて耐用年数を 7 年とするなど、非常に大まかなものもある。一方、非常に詳細なものもある。IFRS を採用しようとしている法域にとっての疑問点は、税務上のガイドラインが提供する詳細さのレベルではなく、その特定の詳細さが IAS 第 16 号に示されている経済的予想に適合するかどうかという程度についてである。

IAS 第 16 号における耐用年数の概念には、微妙な (subtle) 要素がある。上記(a)では「企業によって利用可能である・・・期間」<sup>6)</sup>とされている。この期間は、資産そのものの経済的耐用年数とは異なる場合がある。例えば、経済的耐用年数が 10 年の車両を考えてみよう。企業は車両を 3 年間保有し、その後に新しい車両に買い替える慣行を有している。このケースでは、その耐用年数は、10 年ではなく 3 年となる。その場合の残存価額は、10 年保有し続けることを意図した場合よりも高くなる。

<sup>5)</sup> IAS 第 16 号第 53 項では次のように記載されている。「実務上、残存価額は重要でない場合が多く、それゆえ、償却可能額の算定上、あまり重要ではない。」

<sup>6)</sup> IAS 第 16 号第 57 項には次のように記載されている。

「資産の耐用年数は、当該資産の企業にとっての期待効用の観点から定義される。企業の資産管理方針は、一定期間後の資産の処分又は資産に具現化された将来における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ことがある。したがって、資産の耐用年数はその経済的耐用年数よりも短いことがある。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である。」

## IAS 第 16 号は、さまざまな減価償却方法を認めている

IAS 第 16 号のすべての定めの中で、減価償却方法の選択は期間損益に最も大きな影響を与えるであろう。しかし、同基準がこのテーマに割いているのは数項のみである。第 60 項はその原則を次のように表現している。

**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らない。**

このように基準の定めは単純である。IAS 第 16 号では、会計上の費用配分方法が可能な範囲で、経済的便益の消費パターンと整合的である減価償却方法を求めている。減価償却方法の選択はフリーチョイスではない。その適用は決して単純ではない。多くの場合、経済的便益が消費されるパターンについて外部証拠はない。

ここで、我々は、会計上の配分に関するトーマスの警告に直面する（1 ページの引用参照）。ある程度は、すべての「会計上の配分に関するアサーションは曖昧で、厄介である」。唯一の正解はなく、企業のすべての固定資産に当てはまりそうな（likely to be appropriate）単一の方法もない。場合によっては、将来の便益のパターンを明確に説明できることもある。例えば、有料道路（IFRIC12 号「サービス委譲契約」参照）は、当初は利用が少なく、のちに利用が増加することがある。このような状況では、道路を利用する自動車の数の予想に基づいた減価償却方法（生産高比例法）が適切かもしれない。単純な定額法では、この資産からの将来の経済的便益のパターンを反映しないであろう。一方で、機械器具やコンピュータから将来の経済的便益の消費パターンを描写することはより難しいタスクである。

ところで、「将来の経済的便益の消費」という文言で、IASB が意図しているのは何であろうか。企業の財政状態計算書に計上されている資産はすべて、将来の経済的便益の束を表す。これらの便益は、金融商品からのキャッシュフローのように直接的なものもあれば、オフィス備品からの便益のように間接的なものもあるだろう。減価償却方法の目的は、時の経過とともに経済的便益の束が減少するパターンに近似させることである。第 56 項は耐用年数に関する次のようなガイダンスを示しているが、これは消費パターンを考慮する際にも役立つかもしれない。

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によって消費される。しかしながら、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その他の要因によって、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結果として生ずることがよくある。

そのため、資産の耐用年数の決定に際し、次のような要因のすべてを考慮する。

### 5

このメモは作者の見解を表明したものであり、IASB の公式見解ではない。

訳者注) 本仮訳は利用者の便宜のため作成したものであり、内容の正確な理解については原文を参照する必要がある。

## 減価償却と IFRS（仮訳）

- (a) 当該資産について予想される使用量。使用量は、当該資産の予想生産能力又は実際生産高を参考にして検討される。
- (b) 予想される物理的自然減耗。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) 生産技術の変化若しくは向上、又は当該資産によって製造される製品若しくは提供される役務に対する市場需要の変化から生ずる技術的又は経済的陳腐化
- (d) 資産の使用に対する法的又は類似の制約、例えば関連するリースの満了日

このリストは包括的（all-inclusive）だろうか。経営者が消費のパターンを評価する際に考慮すべき要因はこれだけだろうか。私はそうは思わない（IAS 第 38 号「無形資産」には、有形固定資産について考える際にも役立つと思われる、もっと長いリストが含まれている）。例えば、耐用年数の後半に、より多くの修繕やより頻繁なメンテナンスが必要となる資産は多い。同様に、経営者は、ある資産を使って製造される製品の価格が当該固定資産の耐用年数にわたって低下していくと予想するかもしれない。これらはいずれも、定率法が消費パターンのより良い近似となる場合があることを示している。

IAS 第 16 号の第 52 項では、経済的便益の消費が、資産の公正価値の変動と同じでないことを明確にしている。また、資産が減損している場合（IAS 第 36 号「資産の減損」参照）には、減価償却は減損の認識の代替とはならない。資産に関連した負債の認識（IAS 第 37 号「引当金、偶発負債及び偶発資産」参照）についても同じである。

IAS 第 16 号において、定額法は他の方法よりも優先されるのだろうか。この点についても、私はそうは思わない。定額法は、反証がない限り、管理するのにも財務諸表の利用者が理解するのにも最も容易であるかもしれない。これらの要因により、定額法は最も容易な方法となっているが、必ずしも優先される方法だとは限らない。

固定資産台帳に 250 項目が記帳されている製造プラントを考えてみよう。経営者は、定率法が、台帳上の主要項目の消費の最善の見積りを最もよく表現すると判断した。それをそのプラントのすべての項目に適用して、それにより記帳を簡素化することができるだろうか。IAS 第 16 号では、ガイダンスをそこまで詳しく示していない。しかし、製造プラントの主要設備が定率法のパターンで消費されているのであれば、管理者は、その他の設備も同様の消費パターンになるだろうと合理的に主張できるかもしれない（might reasonably assert）。

## 6

このメモは作者の見解を表明したものであり、IASB の公式見解ではない。

訳者注) 本仮訳は利用者の便宜のため作成したものであり、内容の正確な理解については原文を参照する必要がある。

IFRS で禁止されている減価償却方法はあるだろうか。それはある。IAS 第 16 号では利息に基づく減価償却方法に言及していないが、IASB とその解釈指針委員会はこの方法を何回か検討し、IFRS 及び解釈指針に含めなかった。

減価償却方法の選択と減価償却費の発生パターンは、IAS 第 8 号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」の第 32 項から第 38 項の定めに制約される。企業の経営者が減価償却方法の選択をどの程度文書化するかは、財務報告手続に係る内部統制の問題である。IFRS では、その文書化をどの程度の詳細さで作成すべきかは明示していない。むしろ、減価償却と文書化に関する判断は、企業の経営者と監査人の判断に委ねられる問題である。

## 結論的見解

経営者は、おそらくは IFRS の定めやこのメモでカバーされていない固定資産会計に関するその他の問題に直面するだろう。例えば、IAS 第 16 号は、耐用年数の途中で定率法アプローチから定額法に変更するという慣行を認めているだろうか（IAS 第 16 号はこの点に触れていない）。企業の固定資産の会計処理は、種々の企業活動にわたって首尾一貫すべきだろうか（反証がない限り、そうすべきである）。特に、このメモでは、IFRS 第 1 号「国際財務報告基準の初度適用」の適用に伴う減価償却方法の変更を、企業がどのように処理すべきかを扱っていない。これも「判断が必要」である。我々は、この短いメモが、そうした判断を行うためのフレームワークを提供することにより、経営者と監査人に役立つことを期待している。

以上