

解 説

国際公会計基準審議会（IPSASB）

公開草案第 57 号「再評価された資産の減損」の解説

IPSASB ボードメンバー 伊澤 賢司
IPSASB テクニカル・アドバイザー 諸谷 竹生

1. 本公開草案の目的

国際公会計基準審議会（IPSASB）は、2015 年 10 月に本公開草案（ED）を公表した。本 ED の目的は、国際公会計基準（IPSAS）第 21 号「非資金生成資産の減損」及び IPSAS 第 26 号「資金生成資産の減損」の適用範囲に、再評価額で測定された有形固定資産及び無形資産を含めるように、IPSAS 第 21 号及び同第 26 号を修正する提案を示すことである。

2. 固定資産の測定における再評価モデル

IPSAS 第 17 号「有形固定資産」及び IPSAS 第 31 号「無形資産」は、資産の認識後の測定方法として、「原価モデル」と「再評価モデル」の 2 つの方法からの選択適用を認めている。同じ種類の資産すべてに、上記いずれかのモデルを適用する。本 ED では、そのうち、「再評価モデル」を適用した資産を議論の対象としている。

有形固定資産の再評価モデル：IPSAS 第 17 号第 44 項（要旨）

「再評価モデル」による資産の評価額は、以下の①から②と③を控除して求める。

- ① 再評価実施日における公正価値
- ② その後の減価償却累計額
- ③ その後の減損損失累計額

再評価は、帳簿価額が報告日における公正価値をもって決定したであろう金額と大きく異ならないように十分な定期性をもって行わなければならない。

無形資産の再評価モデル：IPSAS 第 31 号第 74 項及び第 80 項（要旨）

「再評価モデル」による資産の評価額は、以下の①から②と③を控除して求める。

- ① 再評価実施日における公正価値
- ② その後の減価償却累計額
- ③ その後の減損損失累計額（第 80 項：活発な市場が存在しなくなった場合）

3. “再評価モデルの固定資産”に関する減損基準の現状

IPSAS 第 21 号「非資金生成資産の減損」第 2 項、及び IPSAS 第 26 号「資金生成資産の減損」第 2 項では、再評価モデルを適用する資産を、減損の適用対象外としている。

適用対象外としている理由は、以下の 2 つである。

- ① 再評価モデルにおいては、資産の再評価額が報告日における公正価値と大きく違う金額となるよう、定期的に再評価されること。
- ② よって減損は、再評価において取り込まれること。

資産の帳簿価額と売却費用控除後公正価値との間に生じる差は、処分費用であり、ほとんどの場合は重要な金額にはならない。よって、減損は不要となる（IPSAS 第 21 号 BC17 項、及び IPSAS 第 26 号 BC4 項より）。

4. 問題提起（IPSAS 第 21 号及び第 26 号の「結論の根拠」への追加案）

IPSAS を適用している国々から、再評価モデルの資産を IPSAS 第 21 号及び第 26 号の適用範囲から除外することについて、再検討の要請があった。

IPSASB は、IPSAS 第 21 号及び第 26 号と、国際会計基準（IAS）第 36 号の要求事項が異なっている理由には、一定の合理性があると考えている。また、固定資産の再評価が行われる際には、資産の公正価値と帳簿価額とが大きく異ならないようにするため、減損もあわせて考慮されていると考えている。

ただし、減損損失とその戻入が再評価なのかどうかについては、両者が一体として会計処理されているため、紛らわしいとは考えていた。IPSAS 第 17 号第 51 項は、有形固定資産が再評価される際には、その資産が属する種類のすべての資産を再評価することを求めている（IPSAS 第 31 号には同様の規定はない）。したがって、もし、減損損失とその戻入が再評価であると解釈されるならば、結果は非常に面倒なことになる。（たった 1 つの資産の減損が、すべての同種類の資産の減損に結びついてしまう）。そこで IPSASB は、この不明瞭な点について明確化する必要があると判断した。

IPSASB は、減損は、再評価とは概念的に異なるものであり、再評価額で記帳された資産は、減損の対象となり得るという見解である。また、財務諸表の利用者にとって、減損に関する定量情報及び定性情報を提供することは重要であると考えている。

再評価モデルを適用している個別の資産について減損損失又はその戻入を計上する主体は、当該資産項目が属する種類の資産すべてを再評価しなくてもよいと明確にする必要がある。

再評価モデルを適用している資産を、IPSAS 第 21 号及び第 26 号の減損会計基準の適用範囲に含めることは、財務諸表の作成主体が、資産の減損の兆候の有無について毎年判断する必要があることを意味する。しかし、上述したように、現状の基準上も、再評価モデルを適用している資産は、十分な定期性をもって再評価を行うことで、資産の減損を適時

に資産の評価に反映していると考えられる。したがって、資産の評価モデル（原価モデル・再評価モデル）に関係なく、減損基準のうち「減損の兆候」にかかる部分は、これまでも実質的に考慮されていると考えられる。IPSASB は、したがって、再評価モデルを適用している有形固定資産及び無形資産について、IPSAS 第 21 号及び第 26 号の範囲に含めることによって、財務諸表の作成が過度に面倒なことになるとは考えていない。

5. 本 ED の提案内容

本公開草案では、以下の内容を提案する。

IPSAS 第 21 号「非資金生成資産の減損」の修正

- 第 2 項“適用範囲”の適用対象外の項目から、再評価モデルを適用する有形固定資産及び無形資産を削除する。また、第 7 項及び第 11 項の適用除外に付随する説明を削除する。
- 減損損失は、原則は当期純損益として即時認識される。ただし、IPSAS 第 17 号及び第 31 号によって、再評価モデルを適用して資産を記帳している場合、当該資産の減損損失は、“再評価による損失”（純資産・持分変動計算書項目）として会計処理しなければならない。また、減損損失の戻入は、“再評価による利得”（同上）として会計処理しなければならない。
- 再評価モデル適用対象外の資産の減損損失は、当期純損益として認識する。ただし、ある再評価対象資産に減損損失が生じ、同じ種類の資産の“再評価による利得”のほうが当該損失より多い場合は、“再評価による利得”の内訳として減少分を認識する。
- 再評価モデル適用資産の減損損失の戻入は、再評価積立金（純資産項目）の増加とともに、同種類の資産の“再評価による利得”を増やす処理となる。ただし、同じ種類の資産の減損が、過去に当期純損益として認識されていた場合は、当該減損損失の戻入も当期純損益として認識することとなる。
- 開示項目に再評価モデル適用資産の減損損失、及びその戻入額に関する事項を加える。
- 結論の根拠に、修正の理由等を記載する（4. で前述）。

IPSAS 第 26 号「資金生成資産の減損」の修正

- ほぼ、IPSAS 第 21 号と同様の修正を行う。

IPSAS 第 17 号「有形固定資産」への波及的修正

- IPSAS 第 21 号及び第 26 号に基づく個々の資産の減損損失及びその戻入は、当該資産が属する資産の種類全体の減損に結びつかないということを明記する。

6. 特にコメントを求める事項

IPSASB は、IPSAS 第 21 号「非資金生成資産の減損」及び IPSAS 第 26 号「資金生成資産の減損」の適用範囲に、再評価額で測定された有形固定資産及び無形資産を含めるように、IPSAS 第 21 号及び同第 26 号を修正することを提案する。

その目的は、以下の 2 つである。

- (a) 再評価額で記帳された有形固定資産及び無形資産に関する減損損失及びその戻入額の情報財務諸表の利用者に提供すること。及び、
- (b) 再評価された資産が減損し、減損損失が認識される場合には、主体は、当該項目が属する種類の資産のすべてを再評価することは要求されないことを明確化すること。

本 ED が提案する、IPSAS 第 21 号及び第 26 号の修正、及び IPSAS 第 17 号及び第 31 号への波及的修正に同意するか？ 同意しない場合は、その理由を示されたい。

上記について、各国利害関係者のコメントが求められており、コメントの期限は 2016 年 1 月 15 日である。

以 上