

## 解 説

### 国際公会計基準審議会（IPSASB）

#### 最終文書「再評価される資産の減損（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」の修正）」

2016 年 11 月 1 日

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. 本文書の検討経緯

IPSASB は、2015 年 10 月に公開草案（ED）第 57 号『再評価される資産の減損』を公表した。その後、2016 年 3 月と 6 月の会議で ED に寄せられたコメントを検討し、2016 年 6 月の会議で最終文書『再評価される資産の減損（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』の修正』の公表を承認した。最終文書は翌 2016 年 7 月に公表された。

本最終文書の目的は、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る有形固定資産及び無形資産を含めるように、IPSAS 第 21 号及び第 26 号を修正することである。

なお、本最終文書による、IPSAS 第 21 号及び第 26 号の本文に関する修正は ED 第 57 号で提案されたものとはほぼ同内容である。違うのは「結論の根拠」の記載内容である。ED 第 57 号については、会計・監査ジャーナル 2016 年 1 月号（No.726）の記事で解説しているので、併せて参照されたい。

本最終文書は、2018 年 1 月 1 日以降開始事業年度から適用される。

#### 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。同じ種類の資産全てに、上記いずれかのモデルを適用する。本最終文書は、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。

### 3. “再評価モデルの固定資産”に関する減損基準の現状

現行の IPSAS 第 21 号第 2 項、及び IPSAS 第 26 号第 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変わらない金額となるよう、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、殆どの場合に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 BC 4 項より)

### 4. 減損の適用範囲を変更した理由等

#### (1) 適用範囲を変更した理由

IPSASB が減損の適用範囲の変更を提案した理由は、以下の 2 つである。

- 再評価額で計上されている資産にも減損損失は発生するので、その情報を利用者に提供する。
- 減損の発生時点と減損損失の認識時点を明確化する。

#### (2) 変更のイメージ

	現行制度	本最終文書
原価モデルの固定資産	減損適用対象	減損適用対象
再評価モデルの固定資産	減損対象外 (※)	減損適用対象

#### (3) 変更の経緯

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規定について、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『資産の減損』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、実質的に減損も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ときには、その資産が属する種類の全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。（たった一つの資産の減損が、全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。

そこで、IPSAS 第 17 号及び IPSAS 第 31 号を修正することによって、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全てを再評価しなくてもよい、と明確にしている。

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. 本最終文書の内容**

本最終文書は、以下の内容を定めている。

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、“再評価による増加”（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“再評価による増加”の方が当該損失より多い場合は、“再評価による増加”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、再評価余剰（純資産項目）の増加とともに、同種類の資産の“再評価による増加”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. ED 第 57 号と最終文書の違い

ED 第 57 号と最終文書では、前述したように各 IPSAS の本文の修正内容は同じであるが、「結論の根拠」の記載が以下の点で異なっている。

- IPSAS 第 17 号第 51 項の、資産全体を再評価する必要がある旨の定めについて、続く第 51A 項として、再評価しなくても良い場合を説明する文章を追加する提案を検討した。検討の結果、提案された文案は却下されたので、その理由を IPSAS 第 21 号及び第 26 号の「結論の根拠」に追記した。
- 減損は再評価による減少とは概念的に異なるという ED 第 57 号の BC20D 項の説明について、再検討の結果、減損と再評価による減少は概念的には同じであると変更された。ただし、実務上は、減損は個別の資産又は資産グループに影響する事象であり、定期的な再評価の結果によるものではないので差異があると結論付けられた。

この実務上の差異は、IPSAS 第 17 号第 51A 項に、「IPSAS 第 21 号及び IPSAS 第 26 号の下では、資産の減損損失及びその戻入は、必ずしも資産及び資産グループが帰属する種類の資産を再評価する必要性を生じない」という文章で新たに説明されている。

### 7. 参考：我が国の公会計制度

日本の現行の公会計制度では、国（省庁別財務書類）、地方自治体（総務省統一基準）のいずれも、固定資産に減損会計を適用していない。

以 上