

4 - 3 有形固定資産

1 有形固定資産の範囲

有形固定資産とは、企業が経営活動のために使用することを目的とし、長期間保有する資産のうち、具体的形態をもつものをいい、費用性資産の一例である。

また、これらの有形固定資産は、減価償却を行うか否かによって、償却資産と非償却資産の2つに大別することができる。

償却資産……建物、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、建設仮勘定

なお、償却資産とは、使用又は時の経過によって価値が減少するため、減価償却によって費用化を行う有形固定資産をいう。これに対して、非償却資産とは、減価償却による費用化を行わない有形固定資産をいい、土地と建設仮勘定の2つがある。

土地は、通常半永久的に価値が減少しないとされるため、費用化の必要がない。また、建設仮勘定は、建設工事に関する支出を収録した一種の未決算勘定であり、現段階では企業の経営活動に未投下の状態にあるため、収益の獲得に何ら貢献していない。このため、建設仮勘定については、費用化する必要がないのである。

2 有形固定資産の取得原価

≪ポイント≫

1 購入

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た額をもって取得原価とする。

2 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計算した製造原価をもって取得原価とする。

3 現物出資

固定資産を現物出資により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。

4 交換

- (1) 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。
- (2) 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。

5 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。

【解 説】

1 購入

付随費用とは、有形固定資産を使用するまでに係る一切の費用をいう。この付随費用については、正当な理由がある場合には、その一部又は全部を取得原価に算入しないことができる。

また、購入に際して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。

2 自家建設

自家建設に係る借入資本の利子の取扱い

(1) 原則

① 取扱い

自家建設に係る借入資本の利子は、原則的には取得原価に算入せず、支出した期の期間費用として取扱う。

② 理由

借入資本利子は財務活動により発生するものであるから、財務費用として計上すべきであるためである。

(2) 例外

① 取扱い

固定資産の自家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。

② 理由

借入資本利子の原価算入を認めるのは、費用・収益対応の見地から借入資本利子を固定資産の取得原価に算入し、その費用化を通じて将来の収益と対応させるためである。

借入資本により自家建設を行う場合の借入資本の利子の取扱いについては、原則として、支払った期の費用として処理し、取得原価には算入しない。

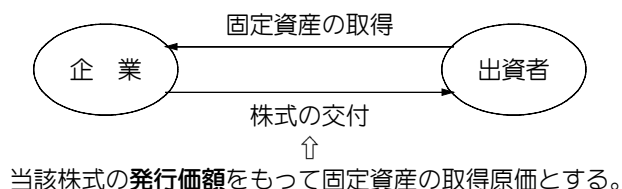
ただし、連続意見書によれば、建設に要する借入資本の利子で稼働前の期間に属するものは、これを取得原価に算入できるとしている。

借入資本の利子を原価算入するのは、有形固定資産の稼働前に収益は生じていないにもかかわらず、それを費用計上することは、費用・収益対応の観点から好ましくないとする考え方に基づくものである。

3 現物出資（連続意見書を前提）

現物出資とは、株式を発行し、その対価として固定資産を受入れることをいう。すなわち、固定資産の取得のための対価が、株主に交付された株式の発行価額となるため、当該価額をもって取得原価とするのである。

【図表①】



この取得原価の決定方法は、現物出資された資産の適正な時価と、交付された株式の発行価額の総額とが等しいことを前提としている。なぜなら、現物出資の場合には、資本充実のため、まず受入資産の評価が行われ、その評価額に基づいて交付する株式数が決定されるからである。

なお、会社法では、資本金の算定基準について、発行価額主義ではなく、払込価額主義を採用している。

実際には、株式の発行価額は受け入れた固定資産の公正な評価額によって決定されるため、現物出資によって受け入れた当該固定資産の公正な評価額が取得原価となる。

4 交換

連続意見書における交換とは、売手と買手の合意によってはじめて成立する経済上の行為であり、等価交換を前提としている。

(1) 自己所有の固定資産と交換に別の固定資産を取得した場合（同一種類、同一用途の交換の場合）

譲渡資産の適正な簿価をもって取得原価とする理由は、以下による。

譲渡資産の適正な簿価をもって取得原価とするのは、同一種類、同一用途の資産を交換した場合には、譲渡資産と取得資産の間に投資の継続性が認められるためである。

一般に自己所有の固定資産と交換に別の固定資産を取得した場合とは、同一種類、同一用途の固定資産同士の交換を意味すると解釈されている。このことから、投資の継続性が認められるものと考えられている。

(2) 自己所有の有価証券と交換に固定資産を取得した場合（(1)以外の場合）

譲渡資産の時価をもって取得原価とする理由は、以下による。

譲渡資産の時価をもって取得原価とするのは、異種資産を交換した場合には、譲渡資産と取得資産の間には投資の継続性が認められないためである。

一般に自己所有の有価証券と交換に固定資産を取得した場合とは、種類の異なる資産ないし用途の異なる資産を交換した場合、つまり(1)以外の場合を指すと解釈されている。このことから、投資の継続性が認められず、投資は一旦清算されたものと考えられる。

ただし、譲渡資産の時価が不明な場合には、その適正な簿価をもって決定すべきものとされる。

5 贈与

固定資産を贈与により取得した場合の取得原価の決定に関しては、取得原価をその資産の取得に要した支出額と捉えた場合、取得のための対価が存在しないことから、取得原価はゼロとすべきであるとする考え方がある。しかし取得原価をゼロとした場合には以下のような問題点があるため、連続意見書においては例外的に贈与により取得した固定資産の公正な評価額をもって取得原価とするという見解を採用しているのである。

- (1) 簿外資産が存在することになり、貸借対照表上に計上されないため、利害関係者の判断を誤らせるおそれがある。
- (2) 減価償却による費用化が行えないので、当該固定資産を使用して収益を獲得している場合には、これに対応した減価償却費が計上されず、適正な期間損益計算が行えないこととなる。