

国際会計基準第16号「有形固定資産」の総合的・分析的検討

菊谷, 正人

(出版者 / Publisher)

法政大学経営学会

(雑誌名 / Journal or Publication Title)

経営志林 / The Hosei journal of business

(巻 / Volume)

44

(号 / Number)

1

(開始ページ / Start Page)

37

(終了ページ / End Page)

53

(発行年 / Year)

2007-04

(URL)

<https://doi.org/10.15002/00007119>

〔論 文〕

国際会計基準第16号「有形固定資産」の
総合的・分析的検討

菊 谷 正 人

I はじめに

国際会計基準審議会（IASB）の前身である国際基準会計委員会（IASC）は、1976年10月に国際会計基準第4号「減価償却の会計」（IAS4）、1982年3月に国際会計基準第16号「有形固定資産の会計」（IAS16）に公表している。その後、有形固定資産に係る会計基準として、1982年9月には国際会計基準第17号「リースの会計」（IAS17）、1983年4月には国際会計基準第20号「国庫補助金の会計と政府援助の開示」（IAS20）、1984年3月に国際会計基準第23号「借入費用の資産化」（IAS23）が矢継早に公表された。

1989年1月に「財務諸表の比較可能性」プロジェクトの検討対象（E32）にIAS16・IAS17・IAS23も組み込まれ、1993年12月にIAS16とIAS23が改訂された。その際、IAS16（1993年改訂）は「有形固定資産」と改称されるとともに、減価償却を規定していたIAS4を統合している。IAS16の中に減損の規定は盛り込まれていたが、1998年6月に国際会計基準36号「資産の減損」（IAS36）が公表されたために、減損会計はIAS36に準拠することになった。なお、IAS16（1993年改訂）は、IAS22（1998年改訂）「企業結合」、IAS36「資産の減損」およびIAS37[引当金、偶発債務と偶発資産]と整合させるために、1998年4月・7月に再改訂されている。

各国の会計基準設定主体と協力しながら、国際的な会計基準の収斂を目標にしてIASCから2001年4月に改組・改称されたIASBは、2005年1月1日からIAS/IFRSを利用するというEUの要求（2005年問題）に対応する形で、「改善プロジェクト」の一環としてIAS16（1998年改訂）を含む15篇のIASを2003年12月に最終改訂し、2004年3月

に公表した。

本稿では、IAS16（2003年改訂）を中心にして、有形固定資産に関する基本的かつ重要な会計問題を考察するとともに、わが国における会計基準との比較・分析を行う。すなわち、有形固定資産の意義・範囲、有形固定資産の当初認識・測定および再測定、減価償却・減損に関する会計処理の異同点が検討され、わが国における対応案も提示される。

II 有形固定資産の意義・範囲

IAS16（2003年改訂）（para. 6）によれば、不動産・設備・装置（property, plant and equipment）を意味する有形固定資産とは、財貨・用役の生産または提供（production or supply of goods and services）に利用する目的、外部への賃貸目的または管理目的で企業（enterprise）が保有する有形資産（tangible assets）であり、かつ、一会計期間を超えて利用すると予測されるものである⁽¹⁾。有形固定資産の種類としては、たとえば、土地、土地・建物、機械装置、船舶、航空機、自動車、器具・備品、事務用機器が例示列挙されている（IAS16（2003年改訂）para. 37）。なお、農業活動に関連する生物資産、鉱業や石油・天然ガスその他これに類似する再生不能な天然資源については、開発・保全する目的で利用されるのであれば、有形固定資産に該当する。売却目的として区分された売却目的非流動資産は、有形固定資産として取り扱われない（IAS16（2003年改訂）para. 3）。

つまり、有形固定資産とは、企業の営業活動（財貨・用役の生産または提供、外部賃貸、管理業務）のために、原則として、1年以上継続して利用する目的で所有されている有形資産であり、通常の

営業過程では販売することを意図していない資産である。販売目的または消費目的で所有されるならば、棚卸資産として区分されなければならない。

交換部品・保守器具は、通常、棚卸資産として計上され、費消時に損益として認識されるが、一会計期間を超えて利用すると予測される主要交換部品・予備部品は有形固定資産に属する。同様に、特定の有形固定資産のみに関連して利用される交換部品・保守器具も有形固定資産として会計処理される（IAS16（2003年改訂）para. 8）。

IAS16が規定する有形固定資産の定義・範囲は、わが国の会計基準・実践と大差ない。

Ⅲ 有形固定資産の当初認識・測定

有形固定資産の定義を満たし、下記の認識基準を充足する場合に限り、資産として認識しなければならない（IAS16（2003年改訂）para. 7）。

- (a) 当該資産に関連する将来の経済的便益が企業に流入する可能性が高い。
- (b) 当該資産の取得原価が信頼性をもって測定できる。

認識（recognition）とは、経済的事象のうちどれを会計的に測定の対象とするのかを識別するプロセスである。IAS16（2003年改訂）は、「将来の経済的便益の蓋然性（probability）」と「測定の信頼性（reliability）」を認識基準としている。

これに対して、日本基準には明示的な認識基準は存在しない。ただし、上記(b)の認識基準に該当する規定としては、「企業会計原則」（第三・五）が「貸借対照表に記載する資産の価額は、原則として、当該資産の取得原価を基礎として計上されなければならない」と定められており、客観的な測定を要件としている点で共通する（神戸大学・あずさ監査法人 IFRS プロジェクト[2005]101頁）。

なお、安全または環境保全の目的で取得した有形固定資産は、現存する特定資産の将来の経済的便益を直接増加させるものではないが、当該取得が行われなかった場合に得られる経済的便益を超えて、関連資産から将来の経済的便益を得ることを可能とするので、資産の認識基準を満たしている。たとえば、危険な化学製品の製造・保管に関する環境保全基準を遵守するために、新規の化学

処理装置を設置しなければならない化学製品製造業者にとっては、当該装置なしでは化学製品の製造・販売が不可能となるので、減損処理を前提にして、当該関連設置は資産として認識される（IAS16（2003年改訂）para. 11）。

資産として認識基準を満たす有形固定資産は、当初認識時点にその取得原価（its cost）で測定されなければならない（IAS16（2003年改訂）para. 15）。取得原価とは、当該資産取得のために支出した現金・現金同等物の価額またはその他の引渡した対価の公正価値（現金価格相当額と総称する）をいう。支払いが通常の信用期間を超えて繰り延べられる場合、現金価格相当額（cash price equivalent）と支払総額の差額は、信用期間にわたって利息費用として認識される（IAS16（2003年改訂）paras. 6 and 23）。支払総額のうち利息利用としての性格をもつ金額は、取得原価から控除されている。

有形固定資産の取得原価は減価償却費および期末評価額の計算基礎となるので、適正な財政状態表示・経営成績算定にとって、その決定は重要である。有形固定資産の取得形態には、購入、自家建設、交換、贈与、リース等があり、異なる取得形態別に取得原価の計算も相違する。

(1) 購入による取得

IAS16（2003年改訂）（paras. 16－17）によれば、購入により取得した有形固定資産の取得原価は下記項目から構成されている（ただし、購入による取得に限定されない）。

- (イ) 値引・割戻し控除後の購入価格（輸入関税と還付されない取得税を含む）
- (ロ) 設置費用および稼動可能にするために必要な直接付随費用（建設・取得により直接生じる従業員給付費用、整地費用、搬入・取扱費用、据付・組立費用、試運転費用、専門家報酬）
- (ハ) 解体・除去費用、敷地の原状回復費用、取得時または特定期間に棚卸資産の生産以外の目的で当該有形固定資産を使用した結果生じる債務の当初見積額

わが国では、土地・建物等の有形固定資産については、不動産取得税、自動車取得税等のように購入に伴う諸税金は、取得原価に算入せずに「租税公課」として費用処理できる。

注意を要する点は、IAS 16 (2003年改訂) では、当該資産の解体・除去費用 (cost of dismantling and removing the assets) や敷地の原状回復費用 (cost of restoring the site) を取得原価に算入することである。これは、取得時に将来の解体・除去等の見積費用を原価算入しなければならないことを意味する。

IAS16 (1998年改訂) (para. 15(e)) では、IAS37により引当金として認識される範囲内で当該資産の解体・除去と敷地の原状回復に関する見積費用を取得原価の直接付随費用に含むと規定されていた⁽²⁾。IASBは、資産を利用する間に資産の基本性質と資産との関係が同じであるかどうかについて検討した結果、取得原価に解体・除去費用、原状回復費用を含めると決定した (IAS16 (2003年改訂) paras. BC13-BC15)。その際、認識基準 (将来の経済的便益の蓋然性と測定の信頼性) および取得原価概念 (当該資産取得のために支出した現金価額相当額) を充足することが必要条件となるであろう。

たとえば、 t_1 期首に機械装置 (耐用年数10年、残存価額 1 割、定額法による) を1,000万円で取得し、解体・除去費用の当初見積額として50万円を計上し、 t_{10} 期末に解体・除去費用を見積りどおりに支払うとともに、当該機械装置を120万円で売却処分したと仮定した場合、仕訳処理は次のとおりになる。

t_1 期首 (取得時) :

(借) 機 械 装 置	10,500,000	
(貸) 現 金		10,000,000
解体・除去費用債務		500,000

t_1 期末～ t_{10} 期末 (減価償却時) :

(借) 減 価 償 却 費	945,000	
(貸) 減価償却累計額		945,000

t_{10} 期末 (解体・除去費用支払時、売却時) :

(借) 解体・除去費用債務	500,000	
(貸) 現 金		500,000
(借) 減価償却累計額	9,450,000	
現 金		1,200,000
(貸) 機 械 装 置		10,500,000
固定資産売却益		150,000

(2) 自家建設による取得

自家建設資産 (self-constructed asset) の取得原

価は、上記(1)の購入資産との同様の原則を適用して決定される。通常の事業活動における販売を目的として資産を製造している場合には、原価計算上、内部利益は控除される。また、自家建設中に発生した廃棄原材料・労務費その他の資源の異常な額の原価は、当該資産の取得原価に含めない (IAS16 (2003年改訂) para. 22)。

IAS23 (1993年改訂) (paras. 7 and 11) では、自家建設のための借入費用 (borrowing cost) の会計処理として、費用処理を標準処理とするが、代替処理に借入費用の資産化が容認されている。ただし、将来の経済的便益の蓋然性と測定の信頼性という2つの認識基準を満たす場合に限り、借入費用は取得原価の一部として資産化される (IAS23 (1993年改訂) para. 12)。

IAS23 (1984年) (para. 6) によれば、借入費用の資産化は次のような論拠によって正当化される。

- (1) 資産を取得するために要する借入費用は、通常、資産化される他の費用と本質的に異なるものではないので、当該資産の取得原価を構成する。
- (2) 資産の取得に関連する借入費用を資産化しないならば、資産の取得の結果として当期の利益が減少することになる。
- (3) 資産化すれば、工事進行中の段階で支払った資産の原価と、完成時に支払った原価 (通常、借入費用を算入した価格) との比較可能性がより高まる。

わが国の「連続意見書第三」(第一・四・2) でも、自家建設資産の取得原価は適正な原価計算基準に従って計算された製造原価であり、当該建設に要する借入資本の利子で、稼動前の期間に属するものは算入できる。当該資産について個別的に資金調達が行われている場合に限り、これと関連する利子を取得原価に算入することができる。借入費用の資産化は、借入資金が特定建設だけに使用された場合に限られている。

IAS23 (1993年改訂) (para. 5) でいう借入費用には、長・短期借入金の利子、社債の割引額・打歩額の償却額、借入準備に際して発生する付随費用の償却額、ファイナンス・リースに関連する財務費用のほか、外貨建借入金に関する為替差損益で利息費用に対する修正部分も含まれる。さら

に、一般目的で借り入れた資金の借入費用を資産化する場合には、当期中の借入金残高（特定借入金を除く）に対応する借入費用の加重平均率による「資産化率」（capitalisation rate）を当該資産に対する支出額に乗じて、資産化適格借入費用額（amount of borrowing costs eligible for capitalisation）は算定される。

わが国の基準には、新規借入が特定資産の建設に関連する支出（特定借入金）について規定されており、一般目的借入金と資産化率に関する規定は存在しない。

(3) 交換による取得

わが国の「連続意見書第三」（第一・四・4）によれば、自己所有の固定資産と交換に新規の固定資産を取得した場合、新規受入資産の取得原価は引き渡した旧資産の適正な帳簿価額である。ただし、監査委員会報告第43号では、「譲渡資産または受入資産の公正な市場価額を取得資産の取得原価とする」考え方も示されている（神戸大学・あずさ監査法人 IFRS プロジェクト〔2005〕103頁）。

なお、交換による引渡資産の帳簿価額をもって受入資産の取得原価を決定する理由は、主として次のようなことであろう。

(イ) 引渡資産（旧資産）の帳簿価額は、（旧資産の）未回収の実際の支出額を表すので、取得原価主義会計と整合する。

(ロ) 交換は、原則として、等価交換を前提としているので、交換によって損益は生じない。

IAS16（2003年改訂）（para. 24）では、交換（exchange）により取得した受入資産（asset received）の取得原価は、(a) 交換取引が経済的実質を欠いている場合または (b) 受入資産または引渡資産（asset given up）の公正価値（fair value）が信頼性をもって測定できない場合を除き、原則として、公正価値で測定される。公正価値で測定できない例外的な場合には、受入資産の取得原価は引渡資産の帳簿価額で測定される。

受入資産または引渡資産の公正価値が信頼性をもって測定できる場合、受入資産の取得原価は次のケースにより異なる（IAS16（2003年改訂）para. 26）。

(a) 受入資産の公正価値が明らかとなる場合には、受入資産の公正価値

(b) 受入資産の公正価値が明らかとならない場合には、引渡資産の公正価値

IAS16（1993年改訂）（paras. 22－23）と IAS16（1998年改訂）（paras. 21－22）では、類似性のある受入資産に対しては引渡資産の正味帳簿価額（net carrying amount）、類似性のない資産に対しては受入資産の公正価値が受入資産の取得原価として使用されていた⁽³⁾。IAS16（2003年改訂）は、受入資産の公正価値または引渡資産の公正価値を強制したことになる。

交換時における受入資産の公正価値（再調達原価）で受入資産の取得原価を決定する論拠は、交換時における購買市場の市場価値（再調達原価）が交換時における受入資産の購入価値を反映しているので、受入資産の取得原価は交換時における再調達原価によるべきであると解される。引渡資産の公正価値（売却価格）をもって取得価値とする論拠は、「交換」を引渡資産の売却と受入資産の購買の「複合取引」とみなすことができるので、引渡資産の売却代金によって受入資産を購入したことになり、受入資産の取得原価は引渡資産の売却収入額（売却価格）をもって決定したとする考えによる（菊谷〔2001〕8頁）。

なお、交換取引が経済的実質を有しているかどうかについては、将来キャッシュ・フローが交換取引の結果として変化すると想定される範囲を考慮して判断される。次のような場合には、当該交換取引は経済的実質を有す（IAS16（2003年改訂）para. 25）。

- (1) (a) 受入資産のキャッシュ・フローの構成（リスク・タイミング・金額）が引渡資産のキャッシュ・フローの構成と異なっているか、
(b) 営業活動のうち取引に影響を受ける部分の「企業固有価値」（税引後キャッシュ・フローの現在価値）が当該交換取引により変化する。
- (2) 上記(a)または(b)の変化は、交換される資産の公正価値と比べて重要である。

交換による受入資産の取得原価として、IASC（すなわち、IAS16（1982年）、IAS16（1993年改訂））は受入資産の公正価値と引渡資産の帳簿価額を認めていたが、IASB（すなわち IAS16（2003年改訂））は、原則として、受入資産の公正価値と引渡資産の公正価値を採用し、例外的な場合に引渡資産の

帳簿価額を容認している。

(4) 贈与による取得

IAS16 (2003年改訂) (para. 28) は、贈与その他無償で取得した資産の取得原価の決定に関して、「IAS20に従って政府補助金により減額されることがある」と規定するに止まる。

IAS20 (1994年再編) (para. 23) によれば、国庫補助金が土地等の非貨幣資産 (non-monetary asset) に移転するような場合には、非貨幣資産 (有形固定資産) は公正価値で評価される。当該国庫補助金は、収益として計上され、株主持分に貸記されない (IAS20 (1994年再編), para. 12)。IAS20 は、補助金を処分不能な資本剰余金に貸記するのではなく、処分可能な利益とみなす。その場合、資産に関する補助金を表示方法として、次のような (a) 「繰延利益法」と (b) 「原価控除法」の選択適用が認められている (IAS20 (1994年再編), para. 24)。

(a) 国庫補助金の金額を繰延利益 (deferred income) として処理し、その一部を每期収益に戻し入れる。

(b) 有形固定資産の取得原価 (公正価値) から国庫補助金の金額を直接的に減額する。

わが国では、(b) 原価控除法と類似する「圧縮記帳法」が認められているが、(a) 繰延利益法の採用は容認されていない。両方法では期間損益に与える影響は同じであるが、財政状態表示は異なる。原価控除法 (圧縮記帳法) に従えば、貸借対照表に計上される有形固定資産の帳簿価額は国庫補助金を減額 (圧縮) した金額を示すことになるので、適正な財政状態を表示しているとは言い難い。他方、繰延利益法は国庫補助金を減額せずに総額 (公正価値) で有形固定資産の取得原価で計上するので、財政状態表示の観点からベターであると言える (菊谷 [2001] 19-20頁)。

(5) ファイナンス・リースによる取得

ファイナンス・リースにより借手が保有する有形固定資産の取得原価は、IAS17 (1997年改訂) に従って決定される。リース会計は、別稿に譲る。

IV 有形固定資産の再測定 (期末評価)

IAS16 (2003年改訂) (para. 29) によれば、有形

固定資産の期末評価 (当初認識後の再測定) の会計方針として、原価モデル (cost model) と再評価モデル (revaluation model) の選択適用が認められている⁽⁴⁾。

原価モデルでは、有形固定資産は、取得原価から減価償却累計額・減損損失累計額を控除した価額で評価しなければならない (IAS16 (2003年改訂) para. 30)。この会計方針は、取得原価主義に基づく期末評価基準であり、わが国でも採用されている。「企業会計原則」(第三・五・D) は、「有形固定資産については、その取得原価から減価償却累計額を控除した価額をもって貸借対照表価額とする」と規定し、原価モデルを強制適用する。

再評価モデルでは、資産の当初認識後、公正価値が信頼性をもって測定できる有形固定資産は、再評価実施日における公正価値から減価償却累計額・減損損失累計額を控除した評価額で計上しなければならない (IAS16 (2003年改訂) para. 31)。有形固定資産の公正価値は、通常、査定によって決定される市場価値であり、土地・建物の公正価値は、有資格の鑑定人の行う評価による市場価値に基づく証拠によって決められる。特殊性質であり、売買されることがめったにないために、市場価値の証拠となるものがない場合には、現在割引価値または減価償却後の再調達原価を使用した公正価値を見積ることもある。公正価値の変動が激しいときは、毎年、再評価が必要であり、少なくとも3年から5年ごとに再評価する必要がある (IAS16 (2003年改訂) paras. 32-34)。わが国の会計諸則には、会社更生・会計合併等の特殊のケースを除き、資産の再評価は認められない。

有形固定資産が再評価された場合、再評価の結果として増加した帳簿価額の増加額は、「再評価剰余金」(revaluation surplus) の科目を付して株主持分に直接貸記される。しかし、再評価剰余金は、以前に費用として認識された同一資産の再評価による減少額を戻し入れる範囲内で収益として認識しなければならない (IAS16 (2006年改訂) para. 39)。なお、当該資産の認識の中止 (たとえば、売却処分) が行われているときには、再評価剰余金は利益剰余金に振り替えられる (IAS16 (2003年改訂) para. 41)。

他方、再評価により生じた帳簿価額の減少額は、

直接的に費用として認識しなければならない。ただし、再評価による減少額は、同じ資産に関する再評価剰余金の貸方残高の範囲内で、再評価剰余金に直接借記しなければならない（IAS16（2003年改訂）para. 40）。

たとえば、t1期首に土地を5,000万円で取得し、t1期末に6,000万円と再評価され、t2期末に4,500万円に切り下げ、さらにt3期末に5,700万円までに回復し、t4期末に6,200万円で売却処分すると仮定した場合、当該土地の取得・再評価・売却（当初測定・再測定・認識の中止）における仕訳は、次のとおりである⁽⁵⁾。

t1期首（取得時）：

(借) 土 地	50,000,000
(貸) 現 金	50,000,000

t1期末（再評価時）：

(借) 土 地	10,000,000
(貸) 再評価剰余金	10,000,000

t2期末（再評価時）：

(借) 再評価剰余金	10,000,000
土 地 評 価 損	5,000,000

(貸) 土 地 15,000,000

t3期末（再評価時）：

(借) 土 地	12,000,000
(貸) 土 地 評 価 益	5,000,000
再評価剰余金	7,000,000

t4期末（売却時）：

(借) 現 金	62,000,000
再評価剰余金	7,000,000
(貸) 土 地	57,000,000
利 益 剰 余 金	7,000,000
土 地 売 却 益	5,000,000

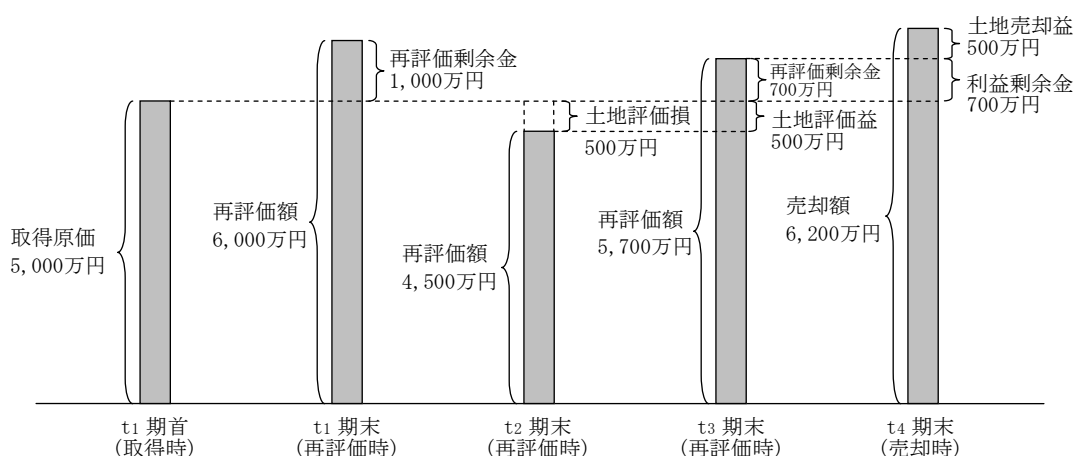


図1 再評価モデルによる再評価剰余金の推移

再評価により生じた正味簿価の増加額を「再評価剰余金」の科目によって株主持分に直接貸記する会計処理は、ドイツ実体維持会計学説でいう「架空利益」(Scheingewinn), わが国で俗称されている「含み益」を純資産の一部として留保し、当該期間の損益計算書に算入しない操作である。再評価という会計操作から生じる資本利益 (capital gain) を処分可能利益に算入すれば、その部分が社外流出され、企業の実体資本維持 (営業能力維持) は図れない。継続企業 (企業維持) の観点から、再評価差額は、利益ではなく資本修正 (capital adjustment) として処理されるべきである (菊谷

[1991] 306頁)。

ただし、再評価により生じた正味簿価の減少額は、資本修正でなく、直接的に損失として処理されるが、過年度に貸記された再評価剰余金の範囲内で相殺される。かつてハックス (K. Hax [1957] SS. 25-26, 34-38 und 61-68) が提唱した「資本・実体結合計算」(kombinierte Kapital-Substanzerhaltung) または「二重最低限の原理」(Prinzip des doppelten Minimums) のように、「再評価剰余金」(ハックスのいう「実体維持積立金」) は、時価の下落時 (または部分的清算時、企業の解散時) に取り崩され、処分可能利益に算入される。すな

わち、再評価剰余金は、資本修正項目ではなく、繰延利益（未実現利益）であった。

なお、原価モデルの採用時において有形固定資産の公正価値が帳簿価額と大きく異なっている場合には、当該公正価値を財務諸表利用者にとって必要な情報として開示することが望ましい(IAS16 (2003年改訂) para. 79(d))。

V 有形固定資産の減価償却（原価配分）

1 減価償却の基礎価額

減価償却資産の費用配分手続として減価償却を行う際に、どのような基礎価額を与えるのかによって、将来において配分される「償却可能価額」（depreciable amount）が異なるので、当該期間の減価償却費（depreciation charge）に影響する。前述したように、IAS16（2003年改訂）は、有形固定資産の再測定（期末評価）、すなわち減価償却の基礎価額として原価モデルと再評価モデルの選択適用を容認している。原価モデルによる減価償却費は取得原価に基づいて測定され、再評価モデルのもとでは、減価償却費は再評価額に基づいて計算され、全額損益計算書に算入される。減価償却費は、取得原価または再調達原価に基づいて原価配分されている。

減価償却資産が再評価された場合、再評価に伴う減価償却累計額の表示は次のいずれかの方法によって計上される（IAS16（1982）para. 23, IAS16（1993年改訂）para. 35, IAS16（1998年改訂）para. 33, IAS16（2003年改訂）para. 35）。

- (a) 再評価後の資産の帳簿価額が再評価額と等しくなるように、資産の減価償却累計額控除前の帳簿価額の変動に比例して改訂される。
- (b) 再評価前の減価償却累計額を消去し、その正味再評価額を新たな帳簿価額とする。

上記(a)法は、機械の陳腐化等による再評価を行う場合のように、当該資産が指数によって減価償却累計額控除後の再調達原価に再評価される場合に用いられることが多い。(b)法は、市場価値で再評価できる建物等に用いられることが多い。たとえば、 t_1 期首に備品（耐用年数5年、残存価額0、定額法による）を100万円で取得し、 t_2 期末に時

価が66万円に上昇した場合には、下記仕訳が必要である。

(a) 法

t_1 期首（取得時）：

(借)備品	1,000,000
(貸)現金	1,000,000

t_1 期末（償却時）：

(借)減価償却費	200,000
(貸)減価償却累計額	200,000

t_2 期末（償却時・再評価時）：

(借)減価償却費	200,000
(貸)減価償却累計額	200,000
(借)備品	100,000 ⁽¹⁾
(貸)減価償却累計額	40,000 ⁽²⁾
再評価剰余金	60,000 ⁽³⁾

$$(1) \quad (660,000 \div 600,000) \times 1,000,000 - 1,000,000 = 100,000$$

$$(2) \quad (660,000 \div 3 \text{ 年} - 400,000 \div 2 \text{ 年}) \times 2 \text{ 年} = 40,000$$

$$(3) \quad 660,000 - 600,000 = 60,000$$

t_3 期末（償却時）：

(借)減価償却費	220,000 ⁽⁴⁾
(貸)減価償却累計額	220,000

$$(4) \quad 660,000 \div 3 \text{ 年} = 220,000$$

(b) 法

t_1 期首（取得時）：

(借)備品	1,000,000
(貸)現金	1,000,000

t_1 期末（償却時）：

(借)減価償却費	200,000
(貸)減価償却累計額	200,000

t_2 期末（償却時・再評価時）：

(借)減価償却費	200,000
(貸)減価償却累計額	200,000
(借)減価償却累計額	400,000
備品	500,000
(貸)備品	400,000
減価償却累計額	440,000 ⁽⁵⁾
再評価剰余金	60,000 ⁽³⁾

$$(5) \quad (660,000 \div 3 \text{ 年}) \times 2 \text{ 年} = 440,000$$

t_3 期末（償却時）：

(借)減価償却費	220,000
(貸)減価償却累計額	220,000

(a)法では、 t_2 期末時の時価66万円と簿価60万円(=100万円-40万円)との割合に応じて、基礎価額を100万円から110万円(= (66万円÷60万円)×100万円)に、減価償却累計額を40万円(=20万円×2年)から44万円(= (66万円÷3年)×2年)に修正される。再評価後における t_3 期末(以降)の減価償却費は、再評価額(66万円)に基づいて計算される。他方、(b)法によれば、従来の減価償却累計額を取り崩し、基礎価額を100万円から66万円に切り替えている。いずれの方法によっても、 t_2 期末の簿価額は66万円であり、再評価後の t_3 期末における減価償却費は22万円であることには差異はない⁽⁶⁾。

2 減価償却の耐用年数

耐用年数 (useful life) とは、企業によって資産が利用されると見込まれる期間または当該資産から得られると予測される生産高または単位数をいう (IAS16 (2003年改訂) para. 6)。資産の耐用年数の決定に当たっては、下記要因を考慮しなければならない (IAS16 (2003年改訂) para. 56)。

- (a) 当該資産について予想される使用態様 (expected usage of the asset)
- (b) 予想される物理的磨滅・損耗 (expected physical wear and tear)
- (c) 技術進歩・需要変動等から生じる技術的・経済的陳腐化 (technical or commercial obsolescence)
- (d) 当該資産の利用に対する法的制限または類似の制的 (legal or similar limits on the use of the assets)

有形固定資産の物理的耐用年数を決めるには物理的減価原因を斟酌して見積もればよいが、今日のように技術革新・需要変化等が激しい時代には、実質的な経済的耐用年数は技術的・経済的陳腐化によって短縮されることになる。わが国の「連続意見書第三」(第一・八)も、耐用年数の見積りには物質的減価と機能的減価(経済的減価)の双方を考慮することを要求している。

しかし、現実的には、法人税法の規定に従って「減価償却資産の耐用年数等に関する省令」(以下「財務省令」という)により画一的に耐用年数を決めているのが一般的慣行である。理論的には、

有形固定資産の配置場所、操業度(利用度)の大小、修繕・管理の程度等の特殊的条件を参考にし、個別的に耐用年数を決めるべきである。同一資産であっても、異なる企業や業種、その配置場所等によって、利用可能な技術的・経済的耐用年数は多様のはずである。しかも、その決定には経営者の判断・見積りが介入するので、定期的に見直すべきであり、必要なときには訂正しなければならない(菊谷[2001] 16-17頁)。

IAS16 (2003年改訂) は、残存価額とともに耐用年数の見直しを強制している。すなわち、資産の残存価額と耐用年数は、少なくとも各会計年度末に見直さなければならない。予測が以前の見積りと異なる場合には、変更の影響額は、会計上の見積りの変更として会計処理される (IAS16 (2003年改訂) para. 51)。IAS8 (2003年改訂)「会計方針、会計上の見積りの変更と誤謬」(para. 36 and 38-39)によれば、会計上の見積りを変更した場合、当期に関連する変更の影響は当期の損益に、将来に対する影響は将来の期間の損益として認識し、その内容と金額を開示しなければならない。わが国の「企業会計原則」(注解12)は、見積りの変更による影響額を前期損益修正として特別損益に含めている。

実質的な経済的耐用年数の現実的な見積り (realistic estimation) および定期的な見直し (regular review) は、適正な期間損益計算と財政状態表示のために必要不可欠であると考えられる。わが国の「連続意見書第三」(第一・八)では、耐用年数の前提要件となっている事項が著しく変化した場合に当該耐用年数の変更が求められるが、この要求は耐用年数の定期的な見直しとは異なる。

3 減価償却後の残存価額

資産の残存価額 (residual value) とは、資産の耐用年数致来時点に予測される状況において見積処分費用 (expected cost of disposal) を控除した後の時点で当該資産から受領できると見積られた価額をいう (IAS16 (2003年改訂) para. 6)。前述したように、残存価額は毎期見直さなければならない。実務上、残存価額は重要でない場合が多く、償却可能価額の算定上、あまり重要でない (IAS16 (2003年改訂) paras. 51 and 53)。つまり、残存

価額を無視し、ゼロ評価してもよいことになる。

わが国の一般的慣行では、耐用年数と同様に、「財務省令」に従って画一的に残存価額は決められている。すなわち、有形固定資産（抗道を除く）の残存価額は、法人税法上、取得価額の10%である⁽⁷⁾。

しかしながら、平成18年（2006年）12月19日に財務省から公表された「平成19年度税制改正の大綱」（以下「財務省大綱」という）によれば、新減価償却制度として償却可能限度額（取得価額の95%相当額）と残存価額（取得価額の10%相当額）の廃止が提案されている。平成19年（2007年）4月1日以降に取得する減価償却資産については、償却可能限度額と残存価額を廃止し、耐用年数経過時点に1円まで償却できる。「残存価額」に代えて、1円という「備忘価額」が減価償却の計算要素として法定されることになる。

なお、この新減価償却制度における定率法には、「250%定率法」が適用される。250%定率法とは、定額法の償却率（1／耐用年数）の2.5倍の償却率で減価償却を行い、250%定率法により計算した減価償却費が一定の金額（耐用年数から経過年数を控除した期間内に、その時の帳簿価額を均等償却すると仮定して計算した金額）を下回る場合に、

250%定率法から定額法に切り替える償却方法である。

たとえば、耐用年数が8年である場合、定額法の償却率は0.125（＝1/8）であるので、250%定率法の償却率は0.3125（＝0.125×2.5）となる。表1では、取得価額100万円、耐用年数8年の資産の減価償却費の計算について、現行制度における定額法（償却率0.125、残存価額10万円）と定率法（償却率0.25、残存価額10万円）および新減価償却制度（平成19年度税制改正案「財務省大綱」）における定額法（償却率0.125、備忘価額1円）と250%定率法（償却率0.3125、備忘価額1円）が対比されている。定額法では、残存価額（取得価額の10%）と備忘価額（1円）の差異により、新減価償却制度における減価償却費は現行制度のそれより拡大する点で異なる。定率法は、定額法と比較して、費用先取効果が高いので、取得価額の範囲内で投下資本を早期回収することができる。早期計上償却分はこれに相応する税額を操り延べたことになり、間接的に国家から一種の無利息融資を受けたことと同じ経済的効果がある。250%定率法は、現行の定率法よりも逓減的な償却法であるので、費用先取効果・無利息融資効果はより強い（菊谷・内野〔2007〕204頁）。

表1 減価償却費計算の新旧比較

経過年数		1	2	3	4	5	6	7	8	(合計)
現行制度	定額法	112,500	112,500	112,500	112,500	112,500	112,500	112,500	112,500	(900,000)
	定率法	250,000	187,500	140,625	105,469	79,102	59,326	44,495	33,483	(900,000)
改正案	定額法	125,000	125,000	125,000	125,000	125,000	125,000	125,000	124,999	(999,999)
	250%定率法	312,500	214,844	147,705	101,547	69,814	51,197	51,197	51,195	(999,999)

(注) 250%定率法では、初年度から5年間には定率法を適用し、6年度以降には均等償却(定額法)*に切り替える。

* 6年度以降の減価償却費の計算では、下記(イ)と(ロ)の多い方を採用する。

(イ) 250%定率法：153,590×0.3125＝47,997

(ロ) 均等償却(定額法)：153,590÷(8年－5年)＝51,197

[出所：菊谷・内野〔2007〕204頁。]

わが国の法人税法上、残存価額が廃止されることにより、会計実務では備忘価額（1円）を減価償却の計算要素として使うことになるであろう。残存価額の撤廃により、要償却額は取得価額の

100%相当額（備忘価額を除く）に達する。

4 減価償却方法の選択と見直し

減価償却方法（depreciation method）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しなければならない。選択された減価償却方法は、将来の経済的便益の予測消費パターン (expected pattern of consumption of the future economic benefits) に変更がない限り、每期継続して適用される。資産の償却可能価額を耐用年数にわたって規則的に配分する減価償却方法として、定額法、定率法および生産高比例法が例示列挙されている (IAS16 (2003年改訂) paras. 60 and 62)。

わが国の「企業会計原則」(注解20)も、減価償却費の計算方法として、定額法、定率法、級数法、生産高比例法を挙げているが、減価償却費の早期計上、つまり投下資本の早期回収を図ることができる定率法を選択適用する企業が多い。減価償却方法の任意的選択と継続的適用の規定に関しては、わが国の会計諸則としては大差ない。

ただし、IAS16 (2003年改訂) (para. 61) では、耐用年数と残存価額と同様に、減価償却方法の定期的見直しが要求されている。つまり、少なくとも各会計年度末に適用する減価償却方法を見直し、将来の経済的便益の予測消費パターンに大きな変更があった場合には、減価償却方法は変更しなければならない。減価償却方法の継続的適用を要求するとともに、定期的見直しと変更も要求している。その変更の影響は会計上の見積りの変更として会計処理される。

わが国には、減価償却方法の定期的見直しに関する規定は存在しない。「企業会計原則」(注解1-2)が、重要な会計方法として減価償却方法の注記の理由および当該変更が財務諸表に与えている影響の内容に関する記載を求めるに過ぎない。

VI 有形固定資産の減損

1 減損の認識

減損 (impairment) とは、固定資産の回収可能価額 (recoverable amount) が帳簿価額 (carrying amount) より下落している場合の下落分をいう。つまり、資産の利用または売却によって回収される回収可能価額を上回る帳簿価額で計上している状態を「減損」といい、両者の差額を「減損損失」

(impairment loss) という。資産が減損している可能性を示す兆候 (indications) があるか否かを每期評価し、兆候が存在する場合には、当該資産の回収可能価額を見積らなければならない (IAS36 (2003年改訂) para. 9)。

減損の兆候として、下記の外部情報源 (external sources of information) と内部情報源 (internal sources of information) が考慮される (IAS36 (2003年改訂) para. 12)。

(1) 外部情報源

- (a) 時の経過または正常な利用の結果として予想される以上に、資産の市場価値が著しく下落した。
- (b) 企業が営業している技術的、市場的、経済的または法的環境において、あるいは資産が利用されている市場において、当該企業にとって悪影響のある重大な変化が発生したか、近い将来に発生する。
- (c) 市場利子率または投資に関するその他の市場収益率が当期中に上昇し、かつ、これらの上昇が資産の利用価値 (value in use) を計算する際に用いる割引率 (discount rate) に影響して資産の回収可能価額を著しく下落させる可能性がある。
- (d) 報告企業の純資産の帳簿価額が、当該企業の株式の時価総額 (market capitalisation) を上回っている。

(2) 内部情報源

- (e) 資産の陳腐化または物的損傷に関する証拠が入手可能である。
- (f) 資産の利用の程度または利用方法に関して企業に悪影響のある重大な変化が当期中に発生したか、近い将来に発生する。これらの変化には、当該資産の属する企業の廃止またはリストラあるいは予定期日以前の資産の処分計画または耐用年数の確定化を含む。
- (g) 資産の経済的成果 (economic performance) が予測より悪化し、または悪化する可能性を示す証拠を内部報告から入手できる。

減損の兆候を確認した後に減損の認識が行われるが、減損の認識基準として、(i) 減損損失が永久であると考えられる場合に認識する「永久基準」(permanent criterion)、(ii) 資産の帳簿価額を回収

できない可能性が高い場合に認識する「蓋然性規準」(probability criterion)、(ハ)回収可能価額が帳簿価額を下回る場合に認識する「経済的規準」(economic criterion)がある。IAS36 (2003年改訂) (para. 59) では、資産の回収可能価額が帳簿価額より低い場合に、当該資産の帳簿価額を直ちに回収可能価額まで減額しなければならないので、「経済的規準」が採られている。

わが国の「固定資産の減損に係る会計基準」(以下「減損会計基準」と略す)は、「割引前の」将来キャッシュ・フローの総額と帳簿価額を比較して減損損失が認識されるので、「蓋然性規準」が採用されている(「減損会計基準」ニ・2(1))。減損損失が認識される範囲は、割引後のキャッシュ・フローを用いる回収可能価額よりも、相当程度、狭まらることになり、より確実性の高い減損損失のみが認識される。

2 減損損失の測定

減損損失は、資産の帳簿価額が回収可能価額を超える金額である。ここに回収可能価額とは、資産の売却費用控除後の公正価値(fair value less costs to sell)と利用価値のいずれか高い金額である。「売却費用控除後の公正価値」⁽⁸⁾は、取引の知識がある自発的な当事者間で、独立第三者間取引条件による資産の売却から得られる金額から処分費用を控除した額をいい、「利用価値」は資産または資金生成単位から生じることが期待される将来キャッシュ・フローの現在価値(present value)である(IAS36 (2003年改訂) para. 6)。

取得時(過去)の購買市場における公正価値であった取得原価(過去の入口価値: entry value)のうち、少なくとも一部が回収できないときは、現在の出口価値(exit value)である回収可能価額まで切り下げ、その回収可能価額を新規の帳簿価額とする。その場合、「回収可能価額」は、①現在の販売市場で売却処分して受け取る「売却費用控除後の公正価値」と②当該資産の利用によって受け取る将来キャッシュ・フローを適切な割引率によって現在時点の価値に割り引いた「利用価値」との高い金額であり、出口価値として最高額である(菊谷〔2002b〕17頁)。

たとえば、機械装置(取得原価1,000万円、帳簿

価額540万円、耐用年数5年、経過年数2年)の売却費用控除後の公正価値が300万円であり、売却しないで3年間の継続利用により毎年150万円のキャッシュ・フロー(割引率: 4%)と利用後の処分価額90万円(割引前キャッシュ・フロー540万円)が見込めると想定した場合、減損損失の測定のために回収可能価額を求めるには、まず、下記算式により利用価値を計算しなければならない。

$$\frac{150\text{万円}}{1+4\%} + \frac{150\text{万円}}{(1+4\%)^2} + \frac{150\text{万円}+90\text{万円}}{(1+4\%)^3} \div 496\text{万円}$$

利用価値(496万円)が売却費用控除後の公正価値(300万円)より高いので、回収可能価額は496万円となる。したがって、帳簿価額と利用価値の差額(44万円)が減損損失として計上される。

(借)減 損 損 失 440,000

(貸)減損損失累計額 440,000

3 減損損失の戻入れ

減損損失を認識・測定した後に、経済状況の変化・当該資産の用途変更・見積りの訂正等のために、当該資産の回収可能価額が上昇した場合、「減損損失の戻し入れ」(reversal of impairment loss)が損益計算書において直ちに収益として認識されなければならない⁽⁹⁾。ただし、減損損失の戻入れによって増加する資産の帳簿価額は、過年度において認識された減損損失がなかった場合の(減価償却控除後の)帳簿価額を超えてはならない(IAS36 (2003年改訂) paras. 117 and 119)。すなわち、取得原価主義の枠内で取得原価に基づく帳簿価額までは減損損失を戻し入れることができるが、取得原価を上回ることはいできない。

たとえば、t5期首に土地を7,000万円を取得し、t6期末に回収可能価額が5,000万円に下落したが、t7期末に回収可能価額は8,000万円までに回復したと仮定した場合には、下記のような仕訳が必要である。

t5期首:

(借)土 地 70,000,000

(貸)現 金 70,000,000

t6期末:

(借)減 損 損 失 20,000,000

(貸)土 地 20,000,000

t7期末:

(借)土 地 20,000,000

(貸)減損損失戻入れ 20,000,000

わが国の「減損会計基準」(三・2)では、減損の存在が相当程度確実な場合に限って減損損失を認識・測定することとしていること、戻入れは事務負担を増大させるおそれがあることなどから、減損損失の戻入れは行わない。米国の財務会計基準書第121号「長期性資産の減損および処分予定の長期性資産の会計処理」(SFAS121)も、減損損失の戻入れを認めない(SFAS121, para. 11)。減損処理した資産の公正価値(SFAS121では、減損損失の算定要素として回収可能価額ではなく、公正価値を採用している)が、当該資産の新しい原価とみなされる(SFAS121, para. 105)。

IASBが減損損失の戻入れを要求する理由は、次のとおりである(IAS36(2003年改訂) para. BCZ184)。

- (a) 減損損失の戻入れは、以前には資産から生じると予測されていなかった将来の経済的便益が流入する可能性が高くなったときに再評価とするIASB概念フレームワークに準拠している。
- (b) 減損損失の戻入れは再評価でなく、当該戻入れによって資産の帳簿価額が、減損損失を認識しなかった場合の減価償却費控除後の取得原価(original cost)を超えない限り、取得原価主義会計と整合している。したがって、減損損失の戻入れは損益計算書で認識されなければならない。
- (c) 減損損失は見積りに基づいて認識・測定される。減損損失の測定の変更は、IAS8における見積りの変更と類似しており、会計上の見積りの変更は、影響を与える期間の純損益の算定に含めなければならない。
- (d) 減損損失の戻入れは、利用者に資産または資産グループの将来の便益の可能性に関する有用な指標を提供する。
- (e) 減損損失の戻入れを禁止すると、ある年度については減価償却費を低くして過大な損失を計上し、その後の年度には過大な利益を計上する等の乱用を招く危険性がある。

梅原([2001]46-47頁)も指摘しているように、取得原価を「減損認識前の帳簿価額」とするの

「減損認識後の帳簿価額」であると解釈するのかの相違は、棚卸資産の低価法における洗い替え法と切り放し法の違いに類似している。IAS36(2003年改訂)は前者を、SFAS121と「減損会計基準」は後者を採択した。

4 再評価された資産の減損処理

前述したように、有形固定資産の再評価は容認されている。再評価された資産の減損損失は、当該損失が当該資産に関する再評価剰余金の金額を超えない範囲で、当該資産の再評価剰余金の減額として直接に認識される(IAS36(2003年改訂) para. 61)。つまり、再評価資産の減損処理としては、過去に累積していた再評価剰余金を超過しない範囲まで直接に相殺し、その相殺後の残額が「減損損失」として損益計算書に算入される。減損損失の戻入は、再評価剰余金の科目で株主持分に直接に貸記される。ただし、減損損失が過去の損益計算書に認識されているならば、その減損損失の戻入れは損益計算書上で認識される(IAS36(2003年改訂) para. 120)。

たとえば、 t_8 期首に5,000万円で土地を取得し、 t_8 期末には7,000万円と上昇したが、 t_9 期末に4,000万円に下落し、 t_{10} 期末に6,000万円に回復したと仮定した場合、仕訳処理は下記のとおりである。

t_8 期首：

(借)土 地 50,000,000

(貸)現 金 50,000,000

t_8 期末：

(借)土 地 20,000,000

(貸)再評価剰余金 20,000,000

t_9 期末：

(借)再評価剰余金 20,000,000

減 損 損 失 10,000,000

(貸)土 地 30,000,000

t_{10} 期末：

(借)土 地 20,000,000

(貸)減損損失戻入れ 10,000,000

再評価剰余金 10,000,000

再評価された資産の減損損失は、再評価剰余金を減額した後の残額として処理される。相殺・減額後の残額を減損損失として認識するが、将来の

再評価時には当該減損損失を戻し入れて取得原価まで回復した後に、再評価剰余金を設定することになる。

日本の「減損会計基準」や米国の SFAS121 には、再評価資産の減損処理に関する規定はない。

VII わが国の対応と批判的分析—むすびに代えて—

わが国の会計基準は IAS との調整を図ってきたが、細部については未だ相違点も残している。IAS と類似する会計方針（たとえば、減価償却方法の任意的選択と継続的適用）、IAS に標準処理と代替処理がある場合に日本では選択適用できる会計方針（たとえば、借入費用の資産化）が認められるときは、会計基準の国際的収斂（international convergence）にとって問題はない。ただし、IAS に選択適用できる複数の会計方針がある場合に日本には一方がない会計処理（たとえば、有形固定資産の再評価・再評価額に基づく減価償却、国庫補助金に関する繰延利益法）、さらには (A) IAS の規定処理（required treatment）が日本基準とは合致しない会計方針、(B) IAS に要求されるが、日本には規定がない会計方針は、日本基準の中で、新規会計基準を導入するのか、現行会計基準を IAS に変更するのかそのまま放置しておくのかという対応に迫られる（菊谷〔2002a〕486—487頁）。上記 (A) と (B) に該当する事項としては、たとえば下記のような会計方針が列举されるであろう。

(A) IAS の規定処理と合致しない会計方針

- ① 有形固定資産の解体・除去費用、敷地の原状回復費用、棚卸資産の生産以外の目的で当該有形固定資産を使用した結果生じる債務の当初見積額は、取得原価に算入される。
- ② 耐用年数・残存価額・減価償却方法の変更による影響額は、会計上の見積りの変更として会計処理される。会計上の見積りを変更した場合、当期に関連する変更の影響は当期の損益に、将来に対する影響は将来の損益として認識する。
- ③ 減損損失を認識する場合、「割引後の」将来キャッシュ・フローの総額に基づく回収可能価額と帳簿価額を比較し、直ちに認識

する「経済的規準」が採用されている。

④ 減損損失の戻し入れを行う。

(B) 日本基準に IAS が要求する規定のない会計方針

- ① 原価モデルを採用している場合、公正価値を開示することが望ましい。
- ② 有形固定資産の耐用年数と残存価額は、少なくとも各会計年度末に見直さなければならない。
- ③ 減価償却方法は、少なくとも各会計年度末に見直さなければならない。

このような会計方針は日本基準と異なるので、会計基準の国際的収斂にとって何らかの対応が余儀なくされるが、IAS 自体の理論的妥当性と実務的適用可能性も検討される必要がある。

たとえば、有形固定資産の解体・除去費用が取得原価の構成要素に含められているが、最終改訂前の IAS16（1998年改訂）では、引当金として認識できる時点で取得原価に算入されることとしていた。わが国の実務では、たとえば、鉱山閉鎖・廃棄後に汚泥水処理のための「休山維持費」が営業外費用として計上されている。取得時点で原状回復・撤去費用が取得原価に算入されることはない。

取得時点において将来の解体・除去の見積費用を原価算入することには、実務的適用可能性の観点からは疑義が伴う。また、取得原価概念（資産概念）そのものが理論的に変容している。

IAS16（2003年改訂）（para. IN7）によれば、解体・除去は、資産を設置した結果として企業に生じる責務（obligation）であり、当該支出も取得原価に含まれるべきであるとされた。当該資産取得のために支出した現金価格相当額とは異なる取得原価概念が登場した。有形固定資産の取得または処分に必要な費用（設置・撤去費用）が取引原価（transactions costs）の一部として取り扱われている。取得時点ばかりではなく廃棄処分時点に必要な費用も、取得原価の算入要因になった。原状回復・撤去が義務づけられ、見積費用が予め測定できる原子力発電施設等のように、当該費用のための見積支出額を含めた原価が期間配分されている。当該資産に係る総費用は減価償却を通じて回収するという会計思考に移行したと言える。解体・除去等の見積費用を含む取得原価概念が、果

たして理論的妥当性を具備しているのかについて検討される必要はある。

IAS36では、有形固定資産の減損の認識時において「割引後の」将来キャッシュ・フローが使用されるが、将来キャッシュ・フローが約定されている場合の金融資産とは異なり、減損損失の測定が主観的な見積りに基づく有形固定資産には、「割引前の」将来キャッシュ・フローを用いる「蓋然性基準」によって、確実性の高い減損損失の認識に限定されるべきではなかろうか。

わが国では、有形固定資産の期末評価基準には原価モデルしか認められていない。取得原価主義会計のもとでは、とりわけ土地の「含み益」または「含み損」が財務諸表上に計上されない。再評価モデルの下では、含み益は再評価剰余金の科目を付して株主持分に直接貸記される。卑見によれば、資産の取得原価（帳簿価額）と期末の再評価額（再調達原価）は、同一資産でありながら時点を異にした数値であり、再評価という会計操作から生じる評価差額（含み益）は、企業の実体資本維持（営業能力維持）の立場から処分可能利益に算入するのではなく、純資産の一部として再評価剰余金（資本修正勘定）に留保しなければならない（菊谷〔1991〕306頁）。

したがって、IAS36のように、当該資産が売却されるときにでも再評価剰余金は利益剰余金に振り替えるのではなく、企業の事業継続中には累積されるべきである。再評価剰余金は、厳密に言えば、「株主持分」ではなく企業継続・維持のための「企業体持分」⁽¹⁰⁾である。再評価剰余金を純資産の一部として計上すれば、自己資本比率等は向上する。かつてバブル経済期に、米国の証券アナリストが「含み益」企業の株を割安株として米国の投資家に紹介していたようである（関岡〔2004〕109－110頁）。含み益（再評価剰余金）を算入してない純資産額に基づく株価は、米国の投資家・アナリストにとって割安であったに違いないし、敵対的乗っ取り（hostile takeover）の対象にもなり易い。有形固定資産を再評価することによって、再評価剰余金（企業体持分）の異積により純資産が増額すれば、自己資本比率等の財務比率は同時点・同質価値的に適正評価されるとともに、株価も当該企業の財務内容を反映する実質的な株価に落ち着く

はずである。

取得原価主義会計を金科玉条の如く墨守する時代は終焉し、国際的経済環境の変化や会計基準の国際的収斂に対応していくためには、再評価モデルを一つの評価基準として選択できる会計環境に整備しなければならない時期に入ったと言えるではなかろうか。

〔注〕

- (1) 1982年9月のIAS17「リースの会計」の公表前に作成されたIAS16（1982年）（para. 6）は、IAS16（1993年改訂）（para. 7）・IAS16（1998年改訂）（para. 6）・IAS16（2003年改訂）（para. 6）とは異なり、下記3要件を満たす有形資産を有形固定資産の範囲としていた。
 - (a) 財貨の生産または用役の提供に利用する目的、外部への賃貸目的または管理目的で企業が保有する有形資産であり、当該資産の維持・修繕の目的で保有する項目を含むこともある。
 - (b) 継続的に利用する意図で取得・建設された有形資産である。
 - (c) 通常の営業過程（ordinary course of business）においては販売目的を意図していない有形資産である。
 上記3要件を満たす資産に関するリース占有権（leasehold rights）は、有形固定資産として取り扱われる。
- (2) IAS16（1982年）（para. 11）およびIAS16（1993年改訂）（para. 16）では、取得原価に算入できる直接付随費用として、(a) 整地費用（cost of site preparation）、搬入・取扱費用（delivery and handling cost）、据付費用（installation costs）および建築家・エンジニアのような専門家報酬（professional fees as for architects and engineers）が例示され、当該資産の解体・除去費用や敷地の原状回復費用は、取得原価に含められていなかった。有形固定資産の取得原価に算入できる付随費用は、当該資産を稼働できる状態においておくために直接必要とされる費用に限定されている（IAS16（1982年）para. 37）。
- (3) IAS16（1982年）（para. 17）の規定では、交換による受入資産の取得原価は、通常、引渡資産の公正価値により決定されるが、受入資産の公正価値が明確

である場合には受入資産の公正価値も適切な取得原価となる。また、交換される資産が類似している場合には、引渡資産の正味簿価により受入資産の取得原価とすることができる。すなわち、IAS16 (1982年) の公表時には、交換による受入資産の取得原価として、引渡資産の公正価値、受入資産の公正価値および引渡資産の帳簿価額が選択的に認められていた。

- (4) IAS16 (1982年) (para. 36) では、IAS16 (2003年改訂) と同様に、原価(cost)または再評価額(revalued amount)により有形固定資産の帳簿価額は記載されていたが、1989年公表の E32・1991年公表の「E32趣旨書」の提案に従って改訂されたIAS16 (1993年改訂・1998年改訂) では、標準処理として原価モデル、代替処理として再評価モデルが強制された (IAS16 (1993年改訂) paras. 29-30, IAS16 (1998年改訂) paras. 28-29)。

- (5) わが国で採用されている原価モデルでは、下記のように、再評価時には仕訳は行わず、取得時と売却時のみに仕訳が必要となる。

t₁期首 (取得時) :

(借) 土 地	50,000,000	
(貸) 現 金		50,000,000

t₄期末 (売却時) :

(借) 現 金	62,000,000	
(貸) 土 地		50,000,000
土地売却益		12,000,000

- (6) なお参考のために、公正価値が下落した場合における設例を示すことにする。たとえば、前記設例 (取得原価100万円、耐用年数5年、残存価額0円、定額法による) の備品の時価が t₂ 期末に48万円に下落した場合、t₂ 期末時の仕訳は下記のとおりである (t₀ 期首・t₁ 期末時の仕訳は同じ仕訳となる)。

(a) 法

t₂期末時 (償却時・再評価時) :

(借) 減 価 償 却 費	200,000	
(貸) 減価償却累計額		200,000
(借) 固定資産評価損	120,000 ⁽²⁾	
減価償却累計額		80,000 ⁽³⁾
(貸) 備 品	200,000 ⁽¹⁾	

$$(1) (480,000 \div 600,000) \times 1,000,000 \\ - 1,000,000 = \triangle 200,000$$

$$(2) (1,000,000 - 400,000) \times (480,000$$

$$\div 600,000) - 600,000 = \triangle 120,000$$

$$(3) (480,000 \div 3 \text{ 年} - 400,000 \div 2 \text{ 年}) \\ \times 2 \text{ 年} = \triangle 80,000$$

t₃期末時 (償却時) :

(借) 減 価 償 却 費	160,000 ⁽⁴⁾	
(貸) 減価償却累計額		160,000
(4) 480,000 ÷ 3 年 = 160,000		

(b) 法

t₂期末時 (償却時・再評価時) :

(借) 減 価 償 却 費	200,000	
(貸) 減価償却累計額		200,000
(借) 減価償却累計額	400,000	
固定資産評価損	120,000 ⁽⁵⁾	
(貸) 備 品	520,000	
(5) 480,000 - (1,000,000 - 400,000) \\ = \triangle 120,000		

t₃期末 (償却時) :

(借) 減 価 償 却 費	160,000	
(貸) 減価償却累計額		160,000

- (7) 現行の法人税法上、帳簿価額が残存価額 (取得価額の10%) に達した後、取得価額の5%に達するまで償却できる。すなわち、償却可能価額は取得価額の95%相当額である。なお、鉄骨鉄筋コンクリート造り・れんが造り等の建物・構築物等については、撤去費用が多額に上るため、95%償却後にも、税務署長の承認を受けて、1円の「備忘価額」に達するまで定額償却を行うことができる。

- (8) IAS16 (2003年改訂) でいう「売却費用控除後の公正価値」は、IAS16 (1998年改訂) (para. 5) では「正味売却価格」(net selling price) と呼ばれ、全く同じ定義を受け継いでいる。公正価値は、購買市場の公正価値 (再調達原価) と販売市場の公正価値 (正味売却価格) に分けられるべきであり、売却価格のみを公正価値と表現するのには問題がある。購買市場と販売市場の公正価値がほぼ等しいような金融資産とは異なり、有形固定資産の再調達原価と売却価格とは著しく異なる場合が多い。高度に特殊化・配置された現在の利用が最高・最良の利用 (the highest and best use) となっている有形固定資産にとって、正味売却価格は非常に低く、極論すれば、捨て値 (scrap value) である (van Zijl and Whittington [2006] p. 128)。ところが、米国の FASB が2006年9月に公表した財務会計基準書第157号「公正価

値による測定」(SFAS157)の定義では、公正価値とは、市場参加者間による通常の取引 (orderly transaction between market participants) において、資産の売却によって受け取るであろう価格(または負債の移転によって支払うであろう価格)をいう (SFAS157, para. 5)。企業が既に保有している資産の測定のための公正価値として出口価値を採用することが理論的であると考えられ、公正価値全般を出口価値として定義したことについて、たとえば企業結合時に取得した資産には入口価値により測定することが理論的であると考えられるので、問題点が残った(川西〔2006〕47頁)。

- (9) IAS16 (2003年改訂) (para. 124) では、「のれん」(goodwill) について認識された減損損失の戻入れは禁止されている。
- (10) 企業内部的には、株主・経営者・従業員といった企業参加者の所得源泉 (Einkommensquelle) であり、企業外部的には、国民経済社会の需要充足 (Bedarfsdeckung) に寄与している国民経済的生産機構 (volks-wirtschaftlicher Produktionsapparat) であるとともに、国家に対しては租税源泉 (Steuerquellen) であると観念する企業観に立てば、企業は株主のための私的存在にとどまらず、社会的存在である(菊谷〔1991〕263-264頁)。「持分」とは、企業資産に対する請求権であり、企業資産が誰に帰属するのかという帰属関係を示すと解釈した場合、このような企業観に立脚すれば、借入金は債権者持分、退職給付引当金は従業員持分、資本金は株主持分として捉えることができる。「企業体持分」とは、企業継続・維持のために保持しなければならない資産に対する請求権であり、企業清算まで処分してはならない持分である。たとえば、土地再評価差額金等が該当する。

<< 引用文献 >>

- Financial Accounting Standards Board [1995] *Statement of Financial Accounting Standards No. 121 "Accounting for the Impairment of Long - Lived Assets and for Long - Lived Assets to be Disposed of "* SFAS121
- Financial Accounting Standards Board [2006] *Statement of Financial Accounting Standards No. 157 "Fair Value Measurements "* SFAS157
- Hax, Karl [1957] *Die Substanzerhaltung der Betriebe*, Westdeutsches Verlag · Köln und Opladen.
- International Accounting Standards Board [2004] *International Accounting Standard 8 "Accounting Policies, Change in Accounting Estimates and Errors "* IAS8 (2003年改訂)
- International Accounting Standards Board [2004] *International Accounting Standard 16 "Property, Plant and Equipment "* IAS16 (2003年改訂)
- International Accounting Standards Board [2004] *International Accounting Standard 36 "Impairment of Assets "* IAS36 (2003年改訂)
- International Accounting Standards Committee [1976] *International Accounting Standard 4 "Depreciation Accounting "* IAS4
- International Accounting Standards Committee [1982] *International Accounting Standard 16 "Accounting for Property, Plant and Equipment "* . . . IAS16 (1982年)
- International Accounting Standards Committee [1984] *International Accounting Standard 23 "Capitalisation of Borrowing Costs "* IAS23 (1984年)
- International Accounting Standards Committee [1993] *International Accounting Standard 16 (revised 1993) "Property, Plant and Equipment "* IAS16 (1993年改訂)
- International Accounting Standards Committee [1993] *International Accounting Standard 23 (revised 1993) "Borrowing Costs "* IAS23 (1993年改訂)
- International Accounting Standards Committee [1994] *International Accounting Standard 20 (reformatted 1994) "Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance "* IAS20 (1994年再編)
- International Accounting Standards Committee [1998] *International Accounting Standard 16 (revised 1998) "Property, Plant and Equipment "* IAS16 (1998年改訂)
- International Accounting Standards Committee [1998] *International Accounting Standard 36 "Impairment of Assets "* IAS36 (1998年)
- 川西安喜〔2006〕「FASB『公正価値による測定』について―財務会計基準第157号の概要―」『JICPA ジャーナル』No. 617。
- 企業会計審議会〔1960〕「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第三 有形固定資産の減

- 価値却について」……………「連続意見書第三」
企業会計審議会〔1982〕「企業会計原則」（最終修正）
……………「企業会計原則」
企業会計審議会〔2002〕「固定資産の減損に係る会計基
準」……………「減損会計基準」
菊谷正人〔1991〕『企業実体維持会計論—ドイツ実体維
持会計学説およびその影響—』同文館。
菊谷正人〔2001〕「有形固定資産会計の国際比較」『政経
論叢』第81号。
菊谷正人〔2002a〕『多国籍企業会計論（三訂版）』創成
社。
菊谷正人〔2002b〕「英国における減損会計の特徴」『経
理研究』第45号。
菊谷正人・内野正昭〔2007〕「リース取引関連税制の新
展開」『税経通信』第62巻4号。
神戸大学 IFRS プロジェクト・あずさ監査法人 IFRS プロ
ジェクト編〔2005〕『新版 国際会計基準と日本の会
計基準の会計実務』同文館。
関岡英之〔2004〕『拒否できない日本—アメリカの日本
改革が進んでいる』文藝春秋。
梅原秀継〔2001〕『減損会計と公正価値会計』中央経済
社。
van Zijl, Tony and Geoffrey Whittington〔2006〕
“Deprival value and fair value: a reinterpretation and
a reconciliation”, *Accounting and Business Research*,
Vol. 36 No. 2.