

〔論 文〕

資産会計の論点

—IFRS における資産会計をたたき台にして—

菊 谷 正 人

はじめに

企業の経営活動にとって必要不可欠な資産に関する会計処理が異なれば、貸借対照表に計上される資産の範囲・会計数値は大幅に相違する。

本稿では、資産に関する「国際会計基準」(IAS)と「国際財務報告基準」(IFRS—以下、IASと合わせIFRSと総称する)をたたき台にして、資産会計の基本的かつ重要な会計問題として、資産の本質、資産の当初認識・当初測定(取得原価の算定)と再測定(期末評価)、資産の費用化(原価配分、減損処理)について、理論的な考察を試みることにする。

具体的には、有形固定資産(IAS16、IAS20、IAS23、IAS36)、投資不動産(IAS40)、リース資産(IAS17)、無形固定資産(IAS38)、棚卸資産(IAS2)および金融資産(IAS32、IAS39、IFRS7、IFRS9)に分け、主として日本基準との比較・分析を行うことによって、IFRSの特徴と欠陥を探求する。さらに、資産に関する重要な会計処理の異同点を検討することによって、日本基準における対応策も提案する。

I 資産の本質および分類

1. 資産の本質

財産計算を会計の主目的とする「静態論」では、債権者保護の立場から、資産は、企業が所有する金銭、換金能力を有する財産と権利に限定され、債権者に対する担保能力(すなわち、債務弁済能力)を有する換金価値のあるものでなければならなかった。換金可能性をもった財

産・権利を資産とする考え方は、「財産説」と呼ばれ、創立費・開業費等の繰延資産は、転売・換金できないので、資産には含まれない。

損益計算を主目的とする「動態論」では、資産概念は、期間損益計算の観点から、(1)将来、費用となるべき項目が未だ費用とならない「費用性資産」、(2)未だ回収されず将来的貨幣となる「貨幣性資産」(売掛金・受取手形等)および現金に分けられる。動態論では資産の「未費用性」が強調されたので、資産の貸借対照表価額は、取得原価(過去の支出額)の期間配分手続によって「将来に繰り越される支出額」、すなわち次期以降の費用(未費用)として将来の収益に対応される「未消費原価」(未償却残高)である。ただし、回収過程にある貨幣性資産または投下待機過程にある現金を、将来、費用に転化していく「費用性資産」(未費消原価)と同一視し、「準原価要素」とみなすのは非常に無理がある。

未費消原価説の致命的な欠陥を補完する形で「用役潜在力」(「用役可能性」ともいう)なる資産概念が現れた。用役潜在力説では、資産は、将来、一定の収益を稼得するために保有される経済的資源であり、その本質は、財貨・用役の生産・提供に貢献できる用役潜在力(すなわち、将来、収益を稼得できる収益獲得能力)あるいは将来の経済的便益である。「用役潜在力説」によれば、非貨幣性資産(費用性資産)と同等に、貨幣性資産(現金を含む)も将来の収益獲得能力を有することになる。

「国際会計基準審議会」(以下、IASBという)の「概念FW」(par.4.4(a))の定義によれば、

資産とは、過去の事象の結果として事業体 (entity) により支配され、かつ、将来の経済的便益 (future economic benefits) が当該事業体に流入すると期待される資源である。したがって、IFRSにおける資産概念は、用役潜在説に属することになる。

ここに「支配」とは、法的所有権にかかわらず、当該事業体が資源 (資産) を利用して、将来の経済的便益を享受できる経済的状況をいう。したがって、「経済的実質優先主義」 (substance over form) に基づいて、リース資産も当該事業体が支配している資産である。

このような資産概念は、わが国の「企業会計基準委員会」 (以下、ASBJという) により公表された「討議資料」にも踏襲され、「資産とは、過去の取引または事象の結果として、報告主体が支配している経済的資源をいう。」 (「討議資料」第3章第4項) と定義されている。

2. 資産の分類区分

資産の分類区分として、(a) 資産の短期的支払能力の相違により「流動資産」と「固定資産」、(b) 資産の費用化の有無により「貨幣性資産」と「非貨幣性資産」 (「費用性資産」) および (c) 資産の投資上の特性 (金融投資と事業投資) の観点から「金融資産」と「事業用資産」に大別することができる。

流動・固定資産に分類すれば、長・短期の支払能力・換金可能性を判断するという観点から好ましいので、前記 (a) の資産区分は「財産説」と整合的である。

費用性資産・貨幣性資産の分類は、原価配分に基づく期間損益計算を行う上で前提となる資産分類の必要不可欠な考え方であり、「未消費原価説」 (動態論) と結びつくであろう。

「用役潜在力説」は、どの資産分類が適切であるかは判然としないが、投資の成果の達成について金融投資と事業投資には相違があり、前者が資産の運用または市場価格の変動によって利益を獲得することを目的とした投資、後者が事業の遂行を通じて将来の経済的便益を得ることを目的とした投資であり、両者とも将来の経済的便益の流入に重点が置かれているので、前記

(c) 「金融資産」と「事業用資産」の資産区分に適合するかもしれない。

II 資産の当初認識・当初測定

1. 資産の当初認識 (資産の貸借対照表能力)

認識 (recognition) とは、経済的事象のうちどれを会計的に測定 (measurement) の対象とするのかを識別するプロセスである。IASBの「概念FW」 (par.4.44) に従えば、資産の定義を満たし、下記の認識規準を充足する場合に限り、資産として貸借対照表に認識しなければならない。

- (a) 将来の経済的便益が事業体に流入する可能性が高い。
- (b) 当該資産には、信頼性をもって測定できる原価または価値 (cost or value) がある。

IASBは、将来の経済的便益の蓋然性 (probability) と測定の信頼性 (reliability) を当初認識 (initial recognition) の規準としている。わが国のASBJの「討議資料」においても、IASBの「概念FW」と同様に、「財務諸表における認識とは、構成要素を財務諸表の本体に計上することをいう。」 (「討議資料」第4章第1項) と定義し、認識規準として (a) 「一定程度の発生の可能性 (蓋然性)」 (「討議資料」第4章第6項) を挙げている。上記 (b) の認識規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、客観的な測定を要件としている点で共通する。当初認識規準として、(a) 資産が生じたという「蓋然性」および (b) 測定の信頼性・客観性が要求されている。

IAS16 (2003年改訂) (par.11) によれば、安全または環境保金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、資産の認識規準を満たしている。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、当該関連装置は資産として認識される。

なお、金融資産は、金融商品の契約上の当事者となった時点で当初認識される (IAS39, par.14)。

経営者の優れた能力・名声、従業員の組織力、立地条件等の無形の価値も、将来、収益稼得に貢献できる用役潜在力を有するが、その発生の蓋然性という認識規準を充足したとしても、信頼性のある測定に困難性が伴うので、その無形資産化は今後の会計課題の一つとして検討に値するであろう。

2. 資産の当初測定 (資産の取得原価決定)

(1) 当初測定の意義

資産として認識要件を満たす資産は、当初認識時点 (資産取得時点) に測定されなければならない。測定とは、財務諸表に認識され、繰り越されるべき貨幣額を決定するプロセスである (「概念FW」 par.4.54)。測定は、会計的に認識された経済的取引・事象に金額を割り当てるプロセスであると言える。

資産の取得時点 (当初認識時点) には、資産は、通常、取引原価 (transaction cost)、すなわち取得原価で測定される。IASB の「概念FW」 (par.4.55 (a)) によれば、取得原価 (historical cost) は、当該資産取得時に支出した現金・現金同等物の価額または当該資産取得のために引き渡した対価の公正価値 (the fair value of the consideration) をいう。

取得時点における公正価値が資産の取得原価となり、したがって、当初認識時における取得取引から生じる資産に対しては、取得原価 (すなわち、当初認識時における公正価値) により「当初認識時の測定」 (「当初測定」という) が行われる (菊谷 [2002a] 148 頁)。ただし、ある特定の資産 (たとえば、リース資産) には、取得時点における取得原価として将来キャッシュ・フローの現在価値を採択する場合がある。

資産の取得原価は、たとえば有形固定資産の

減価償却費・期末評価額、棚卸資産の売上原価・期末棚卸高等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。また、資産の取得形態には、購入、自家建設・自己製造・自己創設、交換、受贈、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。

(2) 購入の場合における当初測定

IAS16 (pars.16 ~ 17) によれば、有形固定資産の購入による取得の場合、取得原価は、(イ) 値引・割戻し控除後の購入価格と (ロ) 設置費用・稼動可能に必要な直接付随費用のほかに、(ハ) 解体・除去費用、敷地の原状回復費用の当初見積額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)。

当該資産の解体・除去費用 (cost of dismantling and removing the assets) を取得原価に算入することは、取得時に将来の解体・除去の見積費用を原価算入し、減価償却を通じて各期に費用配分されることになる。資産除去費用の支払いが将来の資産除去時点であっても、「現在の債務」として資産除去債務を計上するとともに、同額を当該資産の取得原価に算入する「資産負債両建処理」は、取得時の投資支出額とともに資産除去支出額も取得原価に加えた上で、減価償却を通じて回収すべき金額を引き上げる会計方針である。わが国の「基準 18 号」(7 項) においても、会計基準の国際的コンバージェンス (international convergence) の達成するために、資産除去費用の「資産負債両建処理」が採用されている。

多くの場合、資産除去債務 (asset retirement obligation) を取引する市場は存在しないので、負債の公正価値を見積もるためには現在価値技法 (present value technique) が最も利用可能な技法となる (SFAS143, par.8)。要するに、資産除去債務に対する負債の公正価値としては、当初認識時には、将来における資産除去サービスに係る支出額を割引計算した「現在価値」が計上され、同額が有形固定資産の取得原価に算入される (菊谷 [2008c] 44 頁)。

たとえば、使用後に資産除去の法的義務があるアスベスト含有の構築物 (取得原価：500 万

円、耐用年数：3年、残存価額：0、定額法による）を t_1 期首に取得し、使用後に支出する資産除去費用を90万円と見積もり、当初認識時における割引率を3%であると仮定した場合、(A) t_1 期首（資産取得時）における資産計上額・負債計上額、(B) t_1 期末における減価償却費および増加費用（利息費用）に関する仕訳処理は下記のとおりである。

(A)：(借) 構 築 物	5,823,627
(貸) 現 金	5,000,000
資産除去債務	823,627 ^{※1}
^{※1} 900,000 ÷ 1.03 ³ ≒	823,627
(B)：(借) 減価償却費	1,941,209 ^{※2}
利息費用	24,709 ^{※3}
(貸) 減価償却累計額	1,941,206
資産除去債務	24,709
^{※2} 5,823,627 ÷ 3年 =	1,941,209
^{※3} 823,627 × 3% ≒	24,709

このような資産除去費用資産化法を「現在価値資産化法」（菊谷〔2008a〕13頁）と呼ぶこともできるが、将来の除去時点における資産除去費用の見積額に対しては「測定の信頼性」の観点からは疑義を伴い、また、取得原価概念（当該資産取得のために支出した現金価格相当額）そのものが理論的に変容している。

棚卸資産の購入による取得においては、取得原価は、送り状価額から仕入値引・仕入割戻しを控除した購入対価に付随費用を加算した金額である。IAS2 (par.10) によれば、取得原価に算入される付随費用は、棚卸資産が現在の場所・状態に至るまでに発生した直接必要とされる費用に限定される。わが国では、当該資産を消費または販売するまでに要する保管費・移送費等の内部副費も付随費用として算入され、重要性の乏しいものについては、取得原価に算入しないことができる（「連続意見書第四」第一・五・1、「企業会計原則」注解〔注1〕(4)）。日本基準では仕入割引（現金割引）は営業外収益として処理されるが、IAS2では購入原価の控除対象とされている。

なお、棚卸資産の購入に要した負債利子については、これを期間費用として処理するのが一般的な慣行となっているという理由により、原価算入は否定される（「連続意見書第四」第一・五・1）。

無形固定資産の購入による取得の場合にも、棚卸資産の場合と同様に、取得原価は、購入対価に付随費用を加算した金額である。IAS38 (pars.27～28) によれば、付随費用として「資産を利用できるようにするための費用」（たとえば、資産を環境に適応させるために生じる従業員給付・専門家報酬・試運転費用等）が含まれる。

(3) 自家建設・自己製造・自己創設の場合における当初測定

わが国の「連続意見書第三」（第一・四・2）によれば、自家建設による有形固定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「借入費用」は、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、取得原価に算入することができる。

IASBの会計処理では、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（IAS23,par.14）。

たとえば、 t_1 期首（×1年1月1日）に自社で構築物の自家建設（ t_2 期央に完成予定）を開始し、適正な製造原価6,000万円（建設仮勘定で処理済み）は取引銀行Aから借り入れている3億円（利率：年3%、利払日：12月31日、返済期限：×3年12月31日）の一部を流用しているが、このほかに取引銀行Bから1億円（利率：年4%、利払日：12月31日、返済期限：×4年12月31日）の資金も借り入れている場合、(A) 資産化率の計算および (B) t_1 期末の仕訳は次のとおりである。

$$(A) : (300,000,000 \times 3\% + 100,000,000 \times 4\%) \div 400,000,000 = 3.25\%$$

(B) : (借) 支払利息	13,000,000
建設仮勘定	1,950,000
(貸) 現金預金	13,000,000
支払利息	1,950,000*

* $60,000,000 \times 3.25\% = 1,950,000$

わが国の会計基準には、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。

自己製造によって取得した棚卸資産においても、取得原価は適正な原価計算基準に従って算定される（「企業会計原則」注解8）。有形固定資産の自家建設とは異なり、所有期間が短い棚卸資産の場合、購入に要した負債利子あるいは棚卸資産の取得から処分までに生じる資金利子については、期間費用とすることが一般的慣行であるので、取得原価に含めないことを建前とする（「連続意見書第四」第一・五・1）。

IAS2 (par.17) の規定によれば、意図した利用または販売が可能となるまでに相当の期間を要する「適格資産」（たとえば、製造設備、発電設備等）の自己製造を直接の原因とする「借入費用」は、当該棚卸資産の取得原価に算入される。したがって、借入費用を資産化できる棚卸資産は非常に限定的である。

一般的な棚卸資産は、近い将来に販売または消費することを目的として短期的に所有されているので、借入費用の資産化を行っても、費用収益対応の面では借入費用の期間費用化と時間的には大差ない。

自己創設によって無形固定資産を自ら開発し取得した場合、研究調査等に直接支出した金額のほかに、登録免許税や出願費用を合計して取得原価とする。

ただし、「のれん」に対しては、企業結合等による有償取得の場合に限り資産計上できるが、「自己創設のれん」は資産計上できない。IAS38 (par.48) でも、「自己創設のれん」の計上は認められない。

(4) 交換の場合における当初測定

自己所有の資産と交換に新規の資産を取得し

た場合、新規資産の取得原価にどのような価額を付すべきかという会計問題が生じる。

IFRS では、交換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, pars.24 ~ 26, IAS38, pars.45 ~ 47)。

- (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

IASB 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。

交換時における受入資産の公正価値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いう会計思考に基づいている。引渡資産の公正価値をもって取得原価とする論拠は、「交換」を引渡資産の売却と受入資産の購入による「複合取引」とみなし、引渡資産の売却代金によって受入資産を購入したと想定することができるので、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会計思考による（菊谷〔2001〕8頁）。

(5) 受贈の場合における当初測定

贈与その他無償で資産を取得した場合、当該受贈資産の取得原価をいかに算定するのかが課題となる。取得原価の決定に関して、ゼロ評価または公正価値評価が考えられる。

IAS20 (pars.12 and 23) によれば、国庫補助金が土地等の非貨幣資産に移転するような場合には、公正価値で評価され、当該国庫補助金は

収益として計上される。国庫補助金は処分可能な資本剰余金ではなく、処分可能な利益とみなされているが、その場合、資産に関する補助金を表示方法として、(a)「繰延利益法」と(b)「原価控除法」が選択適用できる(IAS20,par.24)。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。

たとえば、 t_1 期首に国庫補助金3,000万円を受け取り、直ちに5,000万円の構築物(耐用年数:10年、残存価額:0、定額法による)を取得した場合、(A)繰延利益法と(B)原価控除法(圧縮記帳法)の仕訳処理は次のとおりである。

(A) 繰延利益法

t_1 期首:	(借) 現 金	30,000,000
	(貸) 国庫補助金受贈益	30,000,000
	(借) 国庫補助金受贈益	30,000,000
	(貸) 繰延国庫補助金受贈益	30,000,000
	(借) 構築物	50,000,000
	(貸) 現 金	50,000,000
t_1 期末:	(借) 減価償却費	5,000,000
	(貸) 減価償却累計額	5,000,000
	(借) 繰延国庫補助金受贈益	3,000,000
	(貸) 繰延国庫補助金受贈益戻入	3,000,000

(B) 原価控除法

t_1 期首:	(借) 現 金	30,000,000
	(貸) 国庫補助金受贈益	30,000,000
	(借) 構築物	50,000,000
	(貸) 現 金	50,000,000
	(借) 国庫補助金受贈益	30,000,000
	(構築物圧縮記帳損)	
	(貸) 構築物	30,000,000
t_1 期末:	(借) 減価償却費	2,000,000
	(貸) 減価償却累計額	2,000,000

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)によれば、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〔1988〕44~45頁)。

(6) リース取引の場合における当初測定

ファイナンス・リース取引によりリース資産を取得した場合には、IAS17(par.20)の規定に従えば、取得原価は、リース開始日に算定された当該資産の公正価値または最低リース料総額の現在価値のいずれか低い金額である。リースの資産の当初測定時には、取得時点における公正価値のほかに、現在価値が取得原価として採択される場合もある。

わが国の「基準13号」(8項)によれば、ファイナンス・リースは「所有権移転ファイナンス・リース」と「所有権移転外ファイナンス・リース」に分類され、「貸手の購入価額」または「見積現金購入価額」と「現在価値」のいずれか低い金額で計上される。したがって、わが国でも、リース資産の取得原価として現在価値も場合によっては利用される。

Ⅲ 資産の再測定(資産の期末評価)

1. 再測定の意義

英国の概念フレームワークである『財務報告原則書』(以下、SPFRという)が説明しているように、すでに認識された資産・負債の計上金額を変更する会計行為は、「その後の再測定」(subsequent remeasurement)と呼ばれている(SPFR,par.5.1)。

「再測定」は、通常、決算日に行われるが、資産の再測定(期末評価ともいう)の場合、測定対象となる資産に対する貨幣数値を割り当てる測定基礎(measurement bases)は、計算目的に制約され、そのときどきの目標に合理性をもつ価値が最も適正な金額を示すものと考えられる。資産を測定の「本体」(principal)とするならば、種々の測定基礎を媒介にして写体化することができ、「価値」の測定において、「本体」と「写体」(surrogate)との間に特定の唯一絶対的な対応関係はない。種々の測定基礎のうち、

当該測定基礎を選択する基準に照らして適切な測定基礎が目的適的に選択される。

つまり、同一資産に対して異なる価値表現がなされるのであり、IASBの「概念FW」は、測定基礎として取得原価のほかに、現在原価(current cost)、実現可能価額(realisable value)と現在価値(present value)を列挙している。「現在原価」とは、同一または同等の資産が現時点で取得された場合に支払われる現金・現金同等物の金額、「実現可能価額」とは、通常の処分により当該資産を売却することにより現時点で得られる現金・現金同等物の金額、「現在価値」とは、通常の事業の過程において生み出すと期待される将来の正味キャッシュ・フローの現在割引価値である(「概念FW」par.4.55 (b), (c), (d))。現在原価は、わが国では「再調達原価」または「取替原価」(replacement cost)と呼ばれ、実現可能価額は「正味売却価額」に改称されている。

「純粋取得原価主義」(pure historical cost basis)が測定に採用されるならば、資産の帳簿価額(carrying amount)は常にその当初認識の金額であり、その後の再測定の段階はないことになる(SPFR,par.6.17)。ただし、取得原価による測定値であっても、たとえば貸倒引当金の設定や減価償却の見積計算を行うために取得原価を修正するので、ある程度の見積り(a degree of estimation)を含んでおり、その測定が信頼可能であるとみなされるために解決しなければならない障害の高さは、時価に基づく測定値と同等である(SPFR,par.6.28)。むしろ、資産の「目的適合性」と「信頼性」を判断するための最も忠実な測定値は時価であるかもしれない(SPFR,par.6.29)。

「現在原価」(再調達原価)または「実現可能価額」(正味売却価額)による時価主義(current value basis)が測定に採用される場合、(a)当該資産の金額が変動した十分な証拠があり、かつ、(b)十分な信頼性をもって測定されているならば、最新の時価(up-to-date current value)により再測定が行われる(SPFR,par.6.19)。ただし、時価に基づく測定値(current value measures)では、取得原価による測定値(historical

cost measures)よりも見積りの要素を含むため、信頼性が乏しいと言える。

2. 有形固定資産の再測定

IAS16(par.29)は、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)の選択適用を認めている。

各国の会計実践を寄せ集めた原初基準であるIAS16(1982年)(para.36)では、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、「再評価モデル」は、英国とオランダの会計実践を反映したものである(Camfferman and Zeff [2007] p.132)。

IASBの前身であった「国際会計基準委員会」(以下、IASCという)は、自由選択的な会計処理を再検討し、統一的な(単一または限定された)会計処理を標榜する公開草案第32号「財務諸表の比較可能性」(以下、E32という)を1989年1月に公表し、IAS16もE32の検討対象になった。E32に対するコメント・レターを分析・審議した結果、当該決議事項は「基準書」(IAS)ではなく「趣旨書」(以下、「E32趣旨書」という)の形で1990年6月に承認された(菊谷[1997] 351頁)。

1989年公表のE32および1990年承認の「E32趣旨書」の提案に従って改訂されたIAS16(1993年改訂)(pars.29~30)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」が強制されていたが、IAS16(2003年改訂)(par.29)に至って、再度、原価モデルと再評価モデルの選択適用が可能となった。

「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,par.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、「公正価値」⁽¹⁾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,par.31)。

再評価の頻度としては、公正価値の変動が激しいときには、毎年、必要であり、少なくとも3年から5年ごとに再評価しなければならない (IAS16,par.34)。

わが国の会計基準では、会社更生・企業結合等の特殊なケースを除き、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、取得原価と再評価額との再評価差額をどのように処理するかという会計問題が生じる。理論的には、(イ) 損益計上処理、(ロ) 利益剰余金計上処理、(ハ) 「その他の包括利益」(other comprehensive income) に計上し、資産譲渡時等の実現時に利益剰余金に振り替える処理および(ニ) 資本剰余金計上処理が考えられる。

IAS16では、再評価の結果として増加した帳簿価額の増加額 (increase) は、「再評価剰余金」(revaluation surplus) の科目を付して「その他の包括利益」に認識し、株主持分に直接貸記しなければならない。すなわち、当期純損益には算入しないが、いずれ売却譲渡時等 (認識の中止) に利益剰余金に振り替える会計処理が採択されている (IAS16,par.41)。ただし、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,par.39)。新田 [2007] (7頁) も解明しているように、投資総額を確定し再評価剰余金を最終的には利益とする会計処理には、結果として記録つまり簿記の次元で「投資資本の回収計算」が貫徹されている。

なお、再評価の結果として減少した帳簿価額の減少額 (decrease) は、当期の損失として認識される。ただし、当該減少額は、当該資産に関する再評価剰余金の貸方残高の範囲内で「その他の包括利益」に認識され、「その他の包括利益」に認識された当該減少額は、再評価剰余金に累積していた金額から控除される

(IAS16,par.40)。

このように、再評価により生じた帳簿価額の減少額は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 (Hax [1957] SS.29 ~ 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ている。すなわち、IASBでいう再評価剰余金は、資本修正項目ではなく、繰延利益 (未実現利益) であった (菊谷 [2007] 42 ~ 43 頁)。

たとえば、 t_1 期首に 1,000 万円で土地を取得し、 t_1 期末に 1,300 万円と再評価され、 t_2 期末に 900 万円に下落し、さらに t_3 期末に 1,200 万円に回復し、 t_4 期央に 1,400 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) における仕訳は下記のとおりである。

t_1 期首:	(借) 土地	10,000,000	
	(貸) 現金	10,000,000	
t_1 期末:	(借) 土地	3,000,000	
	(貸) 再評価剰余金	3,000,000	
t_2 期末:	(借) 再評価剰余金	3,000,000	
	土地評価損	1,000,000	
	(貸) 土地	4,000,000	
t_3 期末:	(借) 土地	3,000,000	
	(貸) 土地評価益	1,000,000	
	再評価剰余金	2,000,000	
t_4 期央:	(借) 現金	14,000,000	
	再評価剰余金	2,000,000	
	(貸) 土地	12,000,000	
	利益剰余金	2,000,000	
	土地売却益	2,000,000	

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。再評価という会計行為から生じる資本利得 (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)。

3. 投資不動産の再測定

投資不動産の再測定に際しても、「原価モデル」と「公正価値モデル」が選択可能であり、原価モデルを採用した場合には、公正価値による注記が強制されている (IAS40, pars.30 and 79)。

わが国の「基準 20 号」は、「公正価値モデル」を認めない。つまり、「原価モデル」の採用と「時価による注記開示」が要求されている (「基準 20 号」8 項)。

しかしながら、財務諸表本体には取得原価で評価し、注記に時価情報を開示する会計方針は、公正価値モデルと同様の手間を要するとともに、時価の有用性を自ら認めた自己矛盾に陥っていると言わざるを得ない (菊谷 [2014] 10 頁)。

なお、投資不動産に「公正価値モデル」を採用した場合、再評価差額に対してどのように会計処理を行うのかという会計問題が生じる。

前述の有形固定資産と同様に、(イ) 損益計上処理、(ロ) 利益剰余金計上処理、(ハ) 「その他の包括利益」計上処理および (ニ) 資本剰余金計上処理が考えられるが、IAS40 (par.35) は (イ) 損益計上処理を採用している。事業用資産 (利用目的資産) である有形固定資産とは異なり、資本利得や賃貸収益の獲得を目的として保有する投資不動産には、損益計上処理が適切であるかもしれない。ただし、英国では、「投資再評価積立金」 (investment revaluation reserve) として累積・計上する (ニ) 資本剰余金計上処理が実践されていた (菊谷 [1988] 44 頁)。投資不動産には時価を付すとともに、再評価差額

による当期純利益 (処分可能利益) の算入を回避するために、処分 (実現) 時点まで (ハ) 「その他の包括利益計上処理」を行うことも考えられる。

4. リース資産の再測定

わが国の「基準 13 号」と IAS17 は、ファイナンス・リースに売買処理と利息法を採用しているため、リース債務は利息相当額 (金融費用) とリース債務返済額 (負債残高の返済部分) に区分されるとともに、リース資産の再測定に際しては、減価償却後の未償却残高が貸借対照表価額となる。

減価償却の会計方針については、重複するため、後述される。

5. 棚卸資産の再測定

販売目的資産である棚卸資産の期末評価基準として、IAS2 (par.9) は「原価と正味実現可能価額の低価法」を強制適用している。当該資産から得られるキャッシュ・インフローが取得原価を下回る場合、保守主義の観点から再測定に際して、現金回収可能額に相当する正味実現可能額が貸借対照表価額となっている。販売目的資産は、販売によって実現すると見込まれる金額を超えて計上されるべきでないという会計思考に基づいて、棚卸資産は取得原価から正味実現可能価額まで評価減することができる (IAS2,28 項)。

消費目的資産である原材料等に対しては、例外的評価基準として、「原価と再調達原価の低価法」の適用が容認されている (IAS2,par.32)。

また、先物契約・政府保証により販売が確実である場合、活発な市場が存在するために販売できないリスクがほとんどない場合には、農産物・鉱物資源等の棚卸資産は、正味実現可能価額で評価され、その変動額は当期の損益として計上される (IAS2,par.3 ~ 4)。

わが国の「基準 9 号」も基本的に IAS2 の規定に収斂しているが、評価損の翌期における会計処理について、「基準 9 号」(59 項) が「洗替え法」と「切放し法」の選択適用を認めているのに対し、IAS2 (par.33) では「洗替え法」

が強制適用される。

6. 無形固定資産の再測定

IAS38 (par.72) によれば、無形資産の再測定には、有形固定資産と同様に、「原価モデル」と「再評価モデル」の選択適用が容認されている。「再評価モデル」を採用する条件は、有形固定資産に比べて厳しいが、会計処理（再評価差額の処理等）はほぼ同じである（IAS38, pars.75 and 85 ~ 86）。

なお、無形資産の特性により活発な市場が存在しないため、再評価できない場合には、取得原価から償却累計額・減損損失累計額を控除した金額で計上する。再評価しても、活発な市場がなくなるなどの理由で測定できなくなる場合には、当該資産の帳簿価額は、最後の再評価日における資産の再評価額から償却累計額・減損損失累計額を控除した金額で計上しなければならない（IAS38, pars.81 ~ 82）。

わが国では、有形固定資産と同様に、「再評価モデル」は認められない。したがって、「原価モデル」の下で、取得原価から償却累計額を差し引いた「未償却額」が貸借対照表価額となる。

7. 金融資産の再測定

従来のIAS39 (par.9) によれば、金融資産は「経営者の意図」による保有目的等で区分され、(a)「公正価値で評価し、評価差額を損益計上する金融資産」、(b)「満期保有投資」、(c)「貸付金と債権」および(d)「売却可能金融資産」に分類されていた。

その場合、それぞれ再測定は異なり、上記(a)と(d)には公正価値による再測定が強制適用されているが、(a)の場合、評価差額が当期の損益に算入されるのに対し、(d)の場合には、「その他の包括利益」として持分に直入されていた（IAS39, par.66）。(b)と(c)に対しては、利息法による償却原価で再測定され、割引額の償却は受取利息として損益処理されている（IAS39, par.46）。

IAS39を差し替えて2009年に公表されたIFRS9 (pars.4.1 ~ 4.4) では、「金融資産の管理

に関するビジネスモデル」および「金融資産の契約上のキャッシュ・フローの特性」による客観的な規準により、「償却原価測定金融資産」と「公正価値測定金融資産」の二分類に簡素化されている。

「公正価値測定金融資産」に係る利得または損失は、純損益として認識されなければならない。ただし、持分金融商品（financial equity instrument）への投資である場合には、「その他の包括利益」に表示することができる（IFRS9, pars.5.4.1 and 5.4.4）。

なお、IFRS9 (par.5.7) では、非上場株式にも公正価値測定が要求されているが、主観的・恣意的な再測定の可能性が極めて大きいと言わざるを得ない。

わが国の「基準10号」では、金銭債権は短期的に決済され、その時価は簿価と近似するため、原則として、時価評価を行わない。ただし、債権を債権金額より低い価額または高い価額で取得した場合には、「償却原価法」に基づいて計算した価額から貸倒見積高を控除した金額を貸借対照表価額とする（「基準10号」14項）。

貸倒見積高を算定する際には、一般債権には貸倒実績率法、貸倒懸念債権には財務内容評価法またはキャッシュ・フロー見積法、破産更生債権等には財務内容評価法が適用される（「基準10号」28項）。

有価証券は（イ）売買目的有価証券、（ロ）満期保有目的の債券、（ハ）子会社株式と関連会社株式および（ニ）その他有価証券に四分類され、それぞれの再測定処理は相違する。

上記（イ）と（ニ）には時価評価が要求されるが、（イ）における評価差額は当期の損益として処理されるのに対し、（ニ）の場合には、(i) 評価差額の合計額を純資産に計上する「全部純資産直入法」、(ii) 時価が下落した銘柄に係る評価差損を当期損失として処理する「部分純資産直入法」が適用される。なお、（ロ）には利息法による償却原価、（ハ）に対しては原価で評価されている（「基準10号」70 ~ 76項）。

IFRSでは、満期保有投資を除く有価証券には、公正価値による再測定が強制されているので、日本基準とは異なり、子会社株式と関連会

社株式は公正価値で測定される。

IV 資産の費用化（減価償却、減損処理）

1. 有形固定資産の減価償却と減損処理

(1) 減価償却の基礎価額

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、リース、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（IAS16, par.6）。

利用目的資産である有形固定資産は、利用等により減価するが、減価という現象（event）を物量的に把握することは不可能であるので、一定の合理的な仮定に基づき、有形固定資産の取得原価を見積利用期間（耐用年数）にわたり定期的に費用（減価償却費）として配分することになる。

有形固定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」が異なるので、当該期間の減価償却費に影響を与える。

前述したように、IAS16では、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」の選択適用が容認されている。「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」の下では、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、取得原価または再評価額に基づいて原価配分されているが、わが国では、再評価額に基づく減価償却は認められていない。

IAS16 (par.35)によれば、有形固定資産が再評価された場合、再評価に伴う減価償却累計額は次のいずれかの方法によって計上・表示される⁽²⁾。

(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、機械等の再評価のように、「減価償却後の再調達原価」（depreciated replacement cost）を算定するために指数の適用によって当該資産が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（IAS16, par.35）。

IASBでは、減価償却費は、取得原価または再評価額に基づいて計算されるが、わが国では、再評価額に基づく減価償却は認められていない。

(2) 耐用年数と残存価額

耐用年数とは、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, par.6）。

資産の耐用年数の決定に当たっては、（a）使用態様、（b）物理的磨滅・損耗、（c）技術進歩・需要変動から生じる技術的・経済的陳腐化および（d）法的制限または類似の制約を考慮しなければならない（IAS16, par.56）。

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て、個別的に耐用年数を定めるべきである。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 (par.51)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ししなければならない。

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は求められるが、この要求は耐用年数の定期的な見直しとは異なる。

(3) 減価償却方法

IFRSでは、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。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, pars.60 and 62)。

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、わが国の会計基準とは大差ない。

ただし、IAS16 (par.61) では、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。

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〔注1-2〕)が、重要な会計方針として減価償却方法の注記による開示を求めるに過ぎない。

(4) 減価償却の償却単位

減価償却の計算単位(償却単位)をどのように定めるかによっても、当該期間の減価償却費の金額は異なる。わが国では、償却単位として「個別償却」と「総合償却」(組別償却を含む)が認められている。

IAS16 (pars.43~45) は、原則として、「構成部品別償却」を採用する。つまり、有形固定資産の取得原価の総額に対して重要である各構成部品 (each part) については、個別に減価償却を行う。たとえば、航空機の機体部分とエンジン部分に分けて、個別の取得原価・耐用年数・減価償却方法に基づいて減価償却を行うことになる。ただし、耐用年数・償却方法が同じである場合には、グループ化して減価償却費を算定することもできる。

(5) 減損処理

①減損損失の認識

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 (recoverable amount) を上回る帳簿

価額 (carrying amount) 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。減損の認識規準として、(イ) 減損損失が永久であると考えられる場合に認識する「永久的規準」(permanent criterion)、(ロ) 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)、(ハ) 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) がある。

IAS36 (par.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。わが国では、「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))。

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が、回収可能価額とは、資産の「処分費用控除後の公正価値」(fair value less costs of disposal) と「利用価値」(value in use) のいずれか高い金額である。「公正価値」とは、測定日に市場参加者間における秩序ある取引(an orderly transaction between market participants)により資産を売却することから受け取られる価格をいい、「利用価値」を意味する「事業体固有価値」(entity-specific value) とは、資産の継続的利用と処分から生じると期待されるキャッシュ・フローの現在価値である (IAS36, par.6, IFRS13, par.9)。

IAS36では、減損損失の認識時に「経済的規準」が採用され、回収可能価額(場合によっては、利用価値)が判明しているため、直ちに減損損失を測定できる「一段階処理」が施されているが、わが国の「減損会計基準」は「蓋然性規準」を採っているため、減損損失の認識を経た後に、減損損失の測定時に回収可能価額を必ず算定する「二段階処理」が行われる。

IAS36では、減損損失を測定した後に、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、「減損損失の戻入れ」(reversal of impairment loss)を収益として認識しなければならない。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, pars.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できない。

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り減損損失を認識・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。

③再評価資産の減損処理

IAS36(par.61)は、再評価された資産の減損処理を要求するが、再評価資産の減損損失は、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。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。減損損失の戻入れは、再評価剰余金の科目で株主持分に直接に貸記されるが、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,par.120)⁽³⁾。

わが国では、「再評価モデル」が導入されていないので、「減損会計基準」には、再評価資産の減損処理に関する規定はない。

2. リース資産の減価償却

わが国の「基準13号」では、ファイナンス・リースは「所有権移転ファイナンス・リース」と「所有権移転外ファイナンス・リース」に分類され、それぞれ減価償却が異なる。前者の減価償却は、自己所有の資産に適用する減価償却と同一の方法により算定され、後者の減価償却費は、原則として、耐用年数をリース期間とし、残存価額をゼロとして算定される(「基準13号」12項)。

IAS17は、ファイナンス・リースを二種類の分けることなく、自己所有の資産と同一の方法による減価償却を要求する。ただし、リース期間の終了時までには所有権を取得することに合理的確実性がある場合には、償却期間は当該資産の経済的耐用年数であり、その以外の場合には、経済的耐用年数とリース期間のいずれか短い年数である(IAS17, pars.27～28)。

3. 棚卸資産の原価配分

棚卸資産の費用化(原価配分)として、IASA2(pars.21～25)では、(a)通常、互換性のない棚卸資産および特定のプロジェクトのために製造・区分されている棚卸資産の原価配分には「個別法」が強制適用され、(b)それ以外の棚卸資産には、「先出先出法」または「加重平均法」が選択適用され、「後入先出法」の採用は認められていない⁽⁴⁾。なお、(c)「標準原価法」と「売価還元法」は、その適用結果が原価と近似する場合に限り、簡便法として利用できる。

わが国の「基準9号」(6-2項および37-12項)でも、IAS2と同様に、個別法、先入先出法、平均原価法、売価還元法の選択適用が認められているが、会計基準の国際的コンバージェンスを図るために、後入先出法は廃止された。

「後入先出法」によれば、棚卸資産の実際の流れが信頼性をもって表現されているとは言えず、棚卸資産の流れが「表現の忠実性」を欠いていることから、廃棄された(IAS2, pars. BC10 and BC19)。

4. 無形固定資産の償却と減損処理

前述したように、IAS38では、無形固定資産に「原価モデル」と「再評価モデル」の選択適用が認められているので、償却の基礎価額には取得原価または再評価額が利用される。

耐用年数は、当該資産の契約・法的権利期間・使用方法等を考慮して決定される。償却方法には、当該資産の将来の経済的便益の予測消費パターンが信頼性をもって決められない場合、定額法が採用される(IAS38, par.97)。

なお、残存価額は、通常、ゼロであるが、(イ) 第三者が購入する約定がある場合、(ロ) 活発な市場があり、残存価額の決定が可能である場合には、残存価額を見積もり、償却を行うことができる (IAS38, par.100)。

耐用年数を確定できない場合には、償却は実施できないが、減損テストを実施しなければならない (IAS38, pars.107～108)。

わが国では、「再評価モデル」が認められていないので、償却の基礎価額は取得原価に限定される。法律上の権利の有効期間は、それぞれの特別法によって定められているが、規定がない無形固定資産は、利用期間・契約期間等を予定して償却することになる。

なお、「のれん」は、20年以内のその効果の及ぶ期間にわたって定額法その他の合理的な方法により定期的に償却するが、金額に重要性が乏しい場合には、即時償却できる(「基準21号」32項)。IFRS3 (pars.54～55) が「のれん」に減損処理を強制適用するのに対し、わが国の「基準21号」は、原則処理として20年以内の「規則的償却法」、例外処理として「即時償却法」を採用している。

V 批判的分析と提言—むすびに代えて—

IFRSに選択適用可能な複数の会計方針があり、日本には一方の会計方針がない場合(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、再評価された資産の減損処理、国庫補助金に関する繰延利益法)、さらには、IFRSの規定処理が日本基準とは合致しない会計方針(たとえば、減損損失の認識規準としての「経済的規準」、減損損失の戻入れ)、IFRSに要求されるが、日本には規定がない会計方針(たとえば、耐用年数・残存価額・減価償却方法の定期的見直し)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IFRS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〔2002b〕486～487頁)。

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、再評価という会計行為から生じる評価差額は、企業の実体資本維持(営業能力維持)の立場から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、IAS16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て処分可能利益に算入するのではなく、企業の事業継続中には留保されるべきである。再評価剰余金は、厳密に言えば、「株主持分」ではなく企業維持のための「企業体持分」である。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)の累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(菊谷〔2008b〕108頁)。IAS16が容認しているように、再評価モデルを一つの評価基準として選択できる会計基準の設定が要請されるべきではなからうか。

投資不動産に対しても、IAS40のように、「公正価値モデル」が採択されるべきであろう。再評価差額を利益に算入し、処分可能とする「損益計上処理」に抵抗があるようであるが、投資不動産を時価で忠実に表現しながら、「その他有価証券」に対する会計処理と同様に、再評価差額は一旦「その他の包括利益」に収容し、実現した時点で損益に振り替える方法も考えられる。市場価格の変動または運用による利益獲得を目的として所有している投資不動産は、「その他有価証券」のような金融資産と類似する性格があり、「金融投資化された有形固定資産」とみなされるべきである。

わが国では、子会社株式・関連会社株式は事業投資とみなされ、取得原価で評価されるが、IFRSでは、「公正価値測定金融資産」に分類される子会社株式等は公正価値で測定され、評価差額は持分(その他の包括利益)に計上される。

子会社株式および関連会社株式は、金融資産に属するので、時価評価されるべきである。

このように、会計基準の国際的コンバージェンスにとって、わが国の会計基準には何らかの対応が余儀なくされるが、IFRS 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、有形固定資産の取得原価は、当該資産の取得のために支出した現金・現金同等物の価額または当該取得のために引き渡した対価の公正価値（以下、現金価格相当額という）であるが、除去時点における資産除去費用も取得原価の構成要素に含まれている。取得時点において将来の除去費用の見積額を原価算入する際には、IFRS で規定している「認識規準」（将来の経済的便益と測定信頼性）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格相当額）を満たされなければならない。ただし、将来の除去時点における資産除去費用の見積額に対しては「測定の信頼性」の観点からは疑義を伴い、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。取得時点ばかりではなく除去処分時点に必要な費用も取得原価に算入され、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出現した。「概念FW」またはIAS16で規定された取得原価概念を展開する形で、除去費用を含む取得原価概念の理論的な定義が検討される必要がある。

のれんの会計処理として「減損調査法」が強制適用されているが、実証研究においても(1)のれんは減価し、(2)平均的消滅期間は5年程度であると推測でき、「規則的償却法」による利益情報が会計情報の価値を高めている（大日方〔2012〕358～359頁および336頁）。当期純利益を減ずる（つまり、役員報酬を減らす）「規則的償却法」ではなく「減損処理」（非償却）が産業界の要望（圧力）により規定されているようであるが、あまりに産業界のエゴ・政治的判断に汚染されたIFRSは見直すべきである（菊谷〔2013〕54頁）。

IAS16 (par.6) でいう「売却費用控除後の公正価値」(fair value less costs to sell) は、IAS16

(1998年改訂) (par.5) では「正味売却価格」(net selling price) と呼ばれていたが、同じ定義を受け継いでいる。前述したように、IASB における「公正価値」とは、市場参加者間における秩序ある取引で当該資産の売却により受け取るであろう価格（すなわち、売却価格）である。

再測定時における「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（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特定の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乖離する場合が多い。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.32）。

ところが、米国のFASBにより2006年9月に公表されたSFAS157 (par.3) が、「公正価値とは、市場参加者間による秩序ある取引（orderly transaction）において、資産の売却によって受け取るであろう価格をいう。」と定義したため、IASBも追随・同調して「公正価値」を売却価格と同一視している。資産の測定のための「公正価値」として、当初測定時点（取得時点）には取得原価、再測定時点（期末評価時点）には、計算目的に応じて取得原価、再調達原価、正味売却価格、現在価値が採択されるべきであり、公正価値の測定基礎を売却価格に限定・定義すべきではない。

〔注〕

(1) IFRS13「公正価値による測定」が2011年に公表される前のIAS16 (2003年改訂) (pars.32～33)の規定に従えば、「公正価値」は、通常、市場価値であるが、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ていた。市場価値の証拠がない場合には、「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」が見積もられることもある。

(2) t_1 期首に機械（耐用年数5年、残存価額0、定額法による）を500万円で購入し、 t_2 期末に時価が330万円に上昇した場合には、(a)法と(b)法による仕訳は次のとおりである。

(a) 法

t_1 期首（取得時）：

(借) 機 械 5,000,000
(貸) 現 金 5,000,000

t_1 期末（償却時）：

(借) 減価償却費 1,000,000
(貸) 減価償却累計額 1,000,000

t_2 期末（償却時・再評価時）：

(借) 減価償却費 1,000,000
(貸) 減価償却累計額 1,000,000

(借) 機 械 500,000^{*1}
(貸) 再評価剰余金 300,000^{*2}
減価償却累計額 200,000^{*3}

$$*1 (3,300,000 \div 3,000,000) \times 5,000,000 - 5,000,000 = 500,000$$

$$*2 3,300,000 - 3,000,000 = 300,000$$

$$*3 (3,300,000 \div 3 \text{年} - 2,000,000 \div 2 \text{年}) \times 2 \text{年} = 200,000$$

t_3 期末（償却時）：

(借) 減価償却費 1,100,000^{*4}
(貸) 減価償却累計額 1,100,000
^{*4} $3,300,000 \div 3 \text{年} = 1,100,000$

(b) 法

t_1 期首（取得時）：(a)法と同じ。

t_1 期末（償却時）：(a)法と同じ。

t_2 期末（償却時・再評価時）：

(借) 減価償却費 1,000,000
(貸) 減価償却累計額 1,000,000
(借) 減価償却累計額 2,000,000
機 械 2,500,000
(貸) 機 械 2,000,000
減価償却累計額 2,200,000
再評価剰余金 2,200,000

t_3 期末（償却時）：(a)法と同じ。

(a)法では、 t_2 期末時の時価330万円と簿価300万円（=500万円-200万円）との割合に応じて、基礎価額を500万円から550万円（= (330万円÷300万円)×500万円）に、減価償却累計額を200万円（=100万円×2年）から220万円（= (330万円÷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（330万円）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500万円から330万円に切り替えている。いずれの方法によっても、 t_2 期末の簿価価額は330万円であり、再評価後の t_3 期末における減価償却費は110万円であることには差異はない。

(3) t_1 期首に6,500万円で購入し、 t_1 期末には8,000万円に上昇したが、 t_2 期末に5,500万円に下落し、 t_3 期末に7,000万円に回復したと仮定した場合、再評価モデルにおける減損処理の仕訳は下記のとおりである。

t_1 期首：(借) 土 地 65,000,000
(貸) 現 金 65,000,000
 t_1 期末：(借) 土 地 15,000,000
(貸) 再評価剰余金 15,000,000
 t_2 期末：(借) 再評価剰余金 15,000,000
減 損 損 失 10,000,000
(貸) 土 地 25,000,000
 t_3 期末：(借) 土 地 15,000,000
(貸) 減損損失戻入 10,000,000
再評価剰余金 500,000

(4) 1975年10月に公表された原初基準であるIAS2（1975年）(pars.13 and 26)では、各国における当時の会計実践の寄せ集めであったため、後入先出法、基準在高法も容認されていた。1989年公表のE32および1990年承認の「E32 趣旨書」の提案を受けて1993年12月に改称・改訂されたIAS2（1993年改訂）では、「標準処理」として先入先出法または加重平均法が選択適用され、「代替処理」として後入先出法の採用が認められている。ただし、後入先出法を選択適用した場合には、貸借対照表上の

棚卸資産価額と下記に示す事項のいずれかとの差額を開示しなければならない(IAS2(1993年改訂)par.36)。

(a) 標準処理として適用できる先入先出法または加重平均法によって算出した金額(原価)と正味実現可能価額 (net realisable value)とのいずれか低い額

(b) 貸借対照表日の現在原価 (current cost) と正味実現可能価額とのいずれか低い額

IAS2 (1993年改訂)では、代替処理としての後入先出法を採用すれば、標準処理としての先入先出法または加重平均法に基づいた金額を計算する場合もあり、しかも、差額開示が強制されている。後入先出による金額との差額の強制開示は、後入先出法の適用の阻害要因となるであろう(菊谷 [1997]359～360頁)

〔参考文献〕

Accounting Standards Board [1999], *The Statement of Principles for Financial Reporting*. …… SPFR

Camfferman, Kees and Stephen A. Zeff [2007] *Financial and Global Capital Markets: A History of the International Accounting Standards Committee 1973-2000*, Oxford University Press.

Financial Accounting Standards Board [2001] *Statement of Financial Accounting Standards No.143: Accounting for Asset Retirement Obligation*. …… SFAS143

Financial Accounting Standards Board [2006] *Statement of Financial Accounting Standards No.157 "Fair Value Measurements"*. …… SFAS157

International Accounting Standards Board [2001] *International Accounting Standard 20 (revised 2001) "Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance"*. …… IAS20

International Accounting Standards Board [2003] *International Accounting Standard 2 (revised 2003) "Inventories"*. …… IAS2

International Accounting Standards Board [2003] *International Accounting Standard 16 (revised 2003) "Property, Plant and Equipment"*. …… IAS16 (2003年改訂)

International Accounting Standards Board [2003] *International Accounting Standard 36 (revised 2003) "Impairment of Assets"*. …… IAS36

International Accounting Standards Board [2003] *International Accounting Standard 38 (revised 2003) "Intangible Assets"*. …… IAS38

International Accounting Standards Board [2003] *International Accounting Standard 39 (revised 2003) "Financial Instruments : Recognition and Measurement"*. …… IAS39

International Accounting Standards Board [2003] *International Accounting Standard 40 (revised 2003) "Investment Assets"*. …… IAS40

International Accounting Standards Board [2004] *International Financial Reporting Standard 3 "Business Combinations"*. …… IFRS3

International Accounting Standards Board [2007] *International Accounting Standard 23 (revised 2007) "Borrowing Costs"*. …… IAS23

International Accounting Standards Board [2009] *International Financial Reporting Standard 9 "Financial Instruments"*. …… IFRS9

International Accounting Standards Board [2010] *The Conceptual Framework for Financial Reporting*. …… 「概念FW」

International Accounting Standards Board [2011] *International Accounting Standard 16 (amended 2011) "Property, Plant and Equipment"*. …… IAS16

International Accounting Standards Board [2011] *International Financial Reporting Standard 13 "Fair Value Measurement"*. …… IFRS13

International Accounting Standards Committee [1975] *International Accounting Standard 2 "Valuation and Presentation of Inventories in the Context of the Historical Cost System"*. …… IAS2 (1975年)

International Accounting Standards Committee [1982] *International Accounting Standard 16 "Accounting for Property, Plant and Equipment"*. …… IAS16 (1982年)

International Accounting Standards Committee [1993] *International Accounting Standard 2 (revised 1993) "Inventories"*. …… IAS2 (1993年改訂)

- International Accounting Standards Committee [1993]
International Accounting Standard 16 (revised 1993)
 “Property, Plant and Equipment”. ……………
 …………… IAS16 (1993年改訂)
- International Accounting Standards Committee [1998]
International Accounting Standard 16 (revised 1998)
 “Property, Plant and Equipment”. ……………
 …………… IAS16 (1998年改訂)
- 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
 形固定資産の減価償却について」……………
 …………… 「連続意見書第三」
- 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四 棚卸
 資産の評価について」………… 「連続意見書第四」
- 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」
- 企業会計基準委員会 [2006]討議資料「財務会
 計の概念フレームワーク」………… 「討議資料」
- 企業会計基準委員会 [2007]企業会計基準第13
 号「リース取引に関する会計基準」(最終改
 正)…………… 「基準13号」
- 企業会計基準委員会 [2008]企業会計基準第9
 号「棚卸資産の評価に関する会計基準」(最終
 改正)…………… 「基準9号」
- 企業会計基準委員会 [2008]企業会計基準第10
 号「金融商品に関する会計基準」(最終改正)
 …………… 「基準10号」
- 企業会計基準委員会 [2008]企業会計基準第18
 号「資産除去債務に関する会計基準」……………
 …………… 「基準18号」
- 企業会計基準委員会 [2011]企業会計基準第20
 号「賃貸等不動産の時価等の開示に関する会
 計基準」(最終改正)…………… 「基準20号」
- 企業会計基準委員会 [2013]企業会計基準第21
 号「企業結合に関する会計基準」(最終改正)
 …………… 「基準21号」
- 菊谷正人 [1988]『英国会計基準の研究』同文館。
 菊谷正人 [1991]『企業実体維持会計論—ドイツ
 実体維持学説およびその影響—』同文館。
 菊谷正人 [1997]『多国籍企業会計論』創成社。
- 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]『国際的会計概念フレームワー
 クの構築—英国会計の概念フレームワークを
 中心として—』同文館出版。
- 菊谷正人 [2002b]『多国籍企業会計論 (三訂版)』
 創成社。
- 菊谷正人 [2008a]「資産除去費用の会計処理に
 関する比較分析」『財務会計研究』第2号。
- 菊谷正人 [2008b]「有形固定資産の認識・測
 定の諸問題」『国際会計研究学会年報—2007
 年度—』
- 菊谷正人 [2008c]「資産除去債務に関する会計
 基準」の問題点—資産除去債務会計の国際比
 較—『経営志林』第45巻第2号。
- 菊谷正人 [2013]「わが国財務会計制度の国際化
 の展開と展望」『経営志林』第56号。
- 菊谷正人 [2014]「有形固定資産会計における課
 題」『税経通信』第45巻第7号。
- 大日方 隆 [2012]「整合性分析と実証研究」斎
 藤静樹先生古稀論文集編集委員会編『会計基
 準研究の原点』中央経済社。
- van Zijl, Tony and Geoffrey Whittington [2006]
 “Deprivation value and fair value: a reinterpretation
 and a reconciliation”, *Business and Accounting
 Research*, Vol.45 No.3.