

〔論 文〕

## わが国における資産会計の国際的収斂（2）

菊 谷 正 人

## 目 次

## 前号掲載

- I はじめに
- II 会計基準の設定・改訂経緯
  - 1 IASC・IASBにおける会計基準公表・改訂経緯
  - 2 わが国における会計基準公表・改訂経緯
- III 金融資産会計の国際的収斂
  - 1 IAS・IFRSの設定・改訂経緯
  - 2 当初測定時における取得原価
  - 3 再測定時（決算日）における評価額
- IV 棚卸資産会計の国際的収斂
  - 1 IAS・IFRSの設定・改訂経緯
  - 2 当初測定時における取得原価
  - 3 棚卸資産の原価配分
  - 4 再測定時（決算日）における評価額

## 本号掲載

- V 有形固定資産会計の国際的収斂
  - 1 IAS・IFRSの設定・改訂経緯
  - 2 当初測定時における取得原価
  - 3 再測定時（決算日）における評価額
  - 4 減価償却費の計算
  - 5 減損損失の計算
- VI 無形固定資産会計の国際的収斂
  - 1 IAS・IFRSの設定・改訂経緯
  - 2 当初測定時における取得原価
  - 3 再測定時（決算日）における評価額
  - 4 償却費・減損損失の計算
- VII 会計基準の国際的収斂における現状と課題
  - むすびに代えて—
  - 1 会計基準の国際的収斂における現状
  - 2 会計基準の国際的収斂における課題

## V 有形固定資産会計の国際的収斂

## 1 IAS・IFRSの設定・改訂経緯

前号で紹介したように、IASBの前身であったIASCは、1976年10月に減価償却会計に関するIAS4、1982年3月に有形固定資産会計に関するIAS16（1982年）を公表している。さらに、有形固定資産に関係する会計基準として、1982年9月にはリース会計のIAS17（1982年）、1983年4月には国庫補助金等のIAS20（1983年）、1984年3月に借入費用資産化に係るIAS23（1984年）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」（E32）の検討対象にIAS16（1982年）、IAS17（1982年）、IAS23（1984年）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を廃棄・統合している。減損損失に関する規定はIAS16の中に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」（以下、IAS36（1998年）という）が公表されたので、減損損失の会計処理はIAS36（1998年）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 (1998年) 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月に再修正されている。

各国の会計基準設定主体と協力しながら、会計基準の国際的収斂を目標として 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「国際基準」(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月に改訂し、2004年3月に公表した。資産会計に関しては、棚卸資産会計の IAS2 (2003年改訂)、有形固定資産会計の IAS16 (2003年改訂)、リース会計の IAS17 (2003年改訂)、国庫補助金等会計の IAS20 (2003年改訂)、借入費用会計の IAS23 (2003年改訂)、減損会計の IAS36 (2003年改訂)、無形資産会計の IAS38 (2003年改訂) が 2004年3月に公表された。

前述していたように、2011年に IFRS13「公正価値」が公表されたために、有形固定資産に関する IAS は微修正されている (たとえば、IAS16 (2011年修正) を IAS16 という場合もある)。

## 2 当初測定時における取得原価

### (1) 購入の場合における取得原価

有形固定資産を「購入」によって取得した場合における取得原価には、IAS16 (2003年改訂) (pars.16-17) によれば、従来の (a) 値引・割戻し控除後の購入価格 (purchase price) と (b) 設置費用・稼動可能に必要な直接付随費用 (directly attributable costs) のほかに、新たに (c) 資産の解体・除去費用 (cost of dismantling and removing the assets)、敷地の原状回復費用 (cost of restoring the site) の当初見積額が含まれている (ただし、購入による取得に限定されない)。当該資産の取得時に (c) 「将来の解体・除去の見積費用」を取得原価に算入することは、解体・除去費用が将来の減価償却を通じて各期に費用配分されることになる。

わが国の ASBJ が 2008年3月31日に公表した企業会計基準第18号「資産除去債務に関する会計基準」(以下、「基準18号」という) は、

IAS36 (2003年改訂) のほかに、米国の FASB により 2001年に公表されていた財務会計基準書第143号「資産除去債務の会計」(以下、SFAS143という) を参考にして作成されているので、資産除去費用の「資産負債両建処理」が採用されている。資産除去費用 (asset retirement cost) の支払いが将来の資産除去時点であっても、「現在の債務」(present obligation) 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。

FASB の見解によれば、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)。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「割引現在価値」(discounted present value) 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 (2008b) 44頁)。

つまり、将来の資産除去債務 (有形固定資産の取得、建設、開発または通常の使用によって生じ、当該資産の除去に関して法令または契約で要求される法律上の義務) に要する割引前将来キャッシュ・フローを見積もり、割引価値で算定した負債 (資産除去債務) を計上し、同額を関連資産の帳簿価額に加算する。資産計上された資産除去債務に対応する資産除去費用は、減価償却を通じて、当該資産の残存耐用年数にわたり各期に配分される (「基準18号」3項(1)、6項、7項)。すなわち、資産除去債務の割引価値と同額の資産計上額が減価償却費の追加費用として取り扱われ、減価償却を通じて回収されている。

たとえば、使用後に資産除去の法的義務がある構築物 (取得原価: 600万円、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 50万

円と見積もっていたが、 $t_4$ 期央の実際支払額は70万円であり、当初認識時における割引率を4%であると仮定した場合、 $t_1$ 期首（資産取得時）における資産計上額・負債計上額、各期末（決算日）における減価償却費および増加費用（利息費用）、 $t_4$ 期央（資産除去費用支払日）に関する仕訳処理は下記のとおりである。

$t_1$  期首（資産取得時）：

（借）構築物	6,444,498
（貸）現金	6,000,000
資産除去債務	444,498 <sup>(1)</sup>
(1) $500,000 \div 1.04^3 \approx 444,498$	

$t_1$  期末（決算日）：

（借）減価償却費	2,148,166 <sup>(2)</sup>
利息費用	17,780
（貸）減価償却累計額	2,148,166
資産除去債務	17,780 <sup>(3)</sup>
(2) $6,444,498 \div 3 \text{年} = 2,148,166$	
(3) $444,498 \times 4\% \approx 17,780$	

$t_2$  期末（決算日）：

（借）減価償却費	2,148,166
利息費用	18,491
（貸）減価償却累計額	2,148,166
資産除去債務	18,491 <sup>(4)</sup>
(4) $(444,498 + 17,780) \times 4\% \approx 18,491$	

$t_3$  期末（決算日）：

（借）減価償却費	2,148,166
利息費用	19,231
（貸）減価償却累計額	2,148,166
資産除去債務	19,231 <sup>(5)</sup>
(5) $(444,498 + 17,780 + 18,491) \times 4\% \approx 19,231$	

$t_4$  期央（資産除去日・費用支払日）：

（借）減価償却累計額	6,444,498
資産除去債務	500,000 <sup>(6)</sup>
資産除去債務履行差損	200,000
（貸）構築物	6,444,498
現金	700,000
(6) $444,498 + 17,780 + 18,491 + 19,231 = 500,000$	

法人税法上、購入による減価償却資産の取得価額は、①当該資産の「購入代価」に②引取運賃、荷役費、運送保険料、関税その他購入のた

めに要した「外部付随費用」および③当該資産を事業の用に供するために直接要した据付費、試運転費等の「内部付随費用」を加算した合計額である。基本的に会計基準と整合するが、「資産除去債務」の割引価値と同額を付随費用として取得価額に加算する税務法令規定は現在のところ設けられていない。

計算確実性と法的安定性を標榜する租税法の立場あるいは税務行政上・計算技術上の観点から、資産の取得時に将来の資産除去時における解体・除去の見積費用を原価算入する税務措置の導入は難しいかもしれない。したがって、「基準18号」を適用するならば、減価償却費または資産除去費用の計上額または計上年度が大幅に異なるので、企業にとっては財務報告用と税務申告用の二重計算の事務負担が強いられ、税効果処理が必要となる。

## (2) 自家建設の場合における取得原価

IASBによって2007年3月に改訂されたIAS23（2007年改訂）の会計処理に従えば、有形固定資産を「自家建設」によって取得した場合における取得原価は、一般目的で借り入れた資金の借入費用も含めて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）を算出し、「資産化率」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）が算定される（IAS23（2007年改訂）par.14）。

当該資産が事業の用に供される前には、それらの利用から生ずる収益は稼得されていないので、収益稼得前に借入金利息を即時費用処理すれば、当該期間に財務費用だけが計上され、費用と収益の適正な期間的対応が行えなくなる。「費用収益対応の原則」に従って、稼働後の期間の収益と適正に対応させるために「借入費用の資産化」を行い、当該資産の取得原価に算入し、減価償却手続を通じて各会計期間に費用として配分する。

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、原則として、発生時に支払利息として営業外費用に計上されるが、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、例外的に資産化され、取得原価に算入することができる。つまり、新規借入が特定資産の建設に関連する支出(特定借入金)の借入費用のみが原価算入され、IAS23で用いられる「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) 交換の場合における取得原価

所有していた資産と「交換」に有形固定資産(受入資産)を新規に取得した場合、最終的な会計処理を定めたIAS16(2003年改訂)の規定によれば、交換により取得した受入資産(asset received)の取得原価は、原則として、「公正価値」(fair value)で測定される。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るならば、受入資産の取得原価は次のように決められている(IAS16(2003年改訂) par.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

当該交換取引が経済的実質を欠いている場合、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ない場合のように、「公正価値」で測定できないような例外的な場合には、受入資産(取得資産)の取得原価は引渡資産の帳簿価額(carrying amount)で測定される(IAS16(2003年改訂) par.24)。

2003年にIAS16を改訂した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(時価)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ため、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買による「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)をもって決定する会計思考による(菊谷(2001)8頁)。

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他の固定資産を取得した場合、交換により引き渡した固定資産の適正な帳簿価額を受入資産の取得原価とする。取得した受入資産の取得原価を引渡資産の帳簿価額によって決定する理由は、主に次のような事由によるからであろう。

- (1) 引渡資産の帳簿価額は、未回収の実際の支出額を表している。
- (2) 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。

わが国の「連続意見書第三」の考え方によれば、同一種類・同一用途のために資産を交換した場合には、「投資の継続」を前提にして、受入資産の取得原価は取得原価主義に基づいて引渡資産の帳簿価額(取得原価)を引き継いでいる。

なお、「連続意見書第三」(第一・四・4)は、「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。」と規定し、異種資産(有価証券)との交換で有形固定資産を取得した場合には、譲渡資産(有価証券)の時価を受入資産(有形固定資産)の取得原価とすることができる。

法人税法では、交換による譲渡資産は時価によって売却し、受入資産を時価で取得したと考えるので、交換による「交換差益」は課税対象となる。ただし、同種資産との交換および譲渡資産との同一用途利用を条件にして、(1)土地、(2)建物、(3)船舶、(4)機械装置、(5)鉱業権について、交換時における取得資産の時価と譲渡資産の時価との差額が、取得資産の時価と譲渡資産の時価の多い金額の20%を超えないときは、「交換差益」の範囲内で圧縮記帳が認められている(法50①・②)。

**(4) 受贈の場合における取得原価**

わが国の「企業会計原則」(第三・五・D)は、原則として、有形固定資産の貸借対照表価額に取得原価主義を採用しているが、「贈与その他無償」で資産を取得した場合には、例外処理として、取得原価から国庫補助金等を控除する「圧縮記帳法」が認められている。「企業会計原則」(注解24)は、「国庫補助金、工事負担金等で取得した資産については、国庫補助金等に相当する金額をその取得原価から控除することができる。」と規定し、貸借対照表の表示には次のいずれかの方法の選択を指示する。

- (1) 取得原価から国庫補助金等に相当する金額を控除する形式で記載する方法
- (2) 取得原価から国庫補助金等に相当する金額を控除した残額のみを記載し、当該国庫補助金等を注記する方法

IASBは、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し、当該国庫補助金を収益として計上する (IAS20 (2001年改訂) pars.12, 23)。国庫補助金は処分不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 (2001年改訂) par.24)。

たとえば、 $t_1$ 期首に国庫補助金10,000千円を受け取り、直ちに30,000千円の構築物(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(単位:千円)。

**(A) 繰延利益法**

$t_1$ 期首:	(借) 現	金	10,000
		国庫補助金受贈益	10,000
		構築物	30,000
	(貸)	国庫補助金受贈益	10,000
		繰延国庫補助金受贈益	10,000
		現	金 30,000
$t_1$ 期末:	(借)	減価償却費	3,000
		繰延国庫補助金受贈益	1,000
	(貸)	減価償却累計額	3,000
		繰延補助金受贈益戻入	1,000

**(B) 原価控除法**

$t_1$ 期首:	(借) 現	金	10,000
		構築物	30,000
		国庫補助金受贈益	10,000
		(構築物圧縮記帳損)	
	(貸)	国庫補助金受贈益	10,000
		現	金 30,000
		構築物	10,000
$t_1$ 期末:	(借)	減価償却費	2,000
	(貸)	減価償却累計額	2,000

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)。

**(5) リース取引の場合における取得原価**

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(1982年)(par.20)によれば、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算定される。

IAS17(1982年)の影響を受けて企業会計審議会により1993年に公表されていた「リース取引に係る会計基準」をASBJが差し替えて、2007年3月30日に公表した企業会計基準第13号「リース取引に関する会計基準」(以下、「基準13号」という)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(「基準13号」8項)。したがって、わが国においても、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（貸手の購入価額）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。

「基準13号」(9項)の規定によれば、(a) ノン・キャンセラブル要件と (b) フル・ペイアウト要件を満たし、(イ) 現在価値基準（リース料総額の現在価値が見積現金購入価額のおおむね90%以上である基準）または (ロ) 経済的耐用年数基準（リース期間が当該リース物件の経済的耐用年数のおおむね75%以上である基準）のいずれかに該当する「ファイナンス・リース取引」については、「売買処理」が採用される。さらに、ファイナンス・リース取引は、「所有権移転条項付リース」、「割安購入選択権条項付リース」または「特別仕様のリース物件」のいずれかに該当する「所有権移転ファイナンス・リース取引」、いずれにも該当しない「所有権移転外ファイナンス・リース取引」に分類され、それぞれ異なる「売買処理」が行われる。IAS17には、このような区分はない。

「所有移転ファイナンス・リース取引」の借手側では、リース資産・リース債務の計上額を算定する際には、リース料総額からこれに含まれている利息相当額の合理的な見積額を控除する方法による。利息相当額（支払利息）は、原則として、各期の支払利息相当額をリース債務の未返済元本残高に一定の利率を乗じて算定する「利息法」により配分する（「基準13号」11項）。

たとえば、 $t_1$ 期首にリースを開始したリース物件（機械装置）のリース期間が3年、リース料の年額が30,000千円（リース料総額90,000千円）であり、見積現金購入価格を86,000万円、適用利率を年3%と仮定した場合、リース資産（リース債務）の計上額は下記算式のように84,858千円と算定され、自己保有資産と同様に、この基礎価額に基づいて減価償却費が計上される。残存価額を0円として定額法による場合、毎期の減価償却費は28,286（＝84,858千円÷3年）千円である。

$$\frac{30,000 \text{ 千円}}{1 + 3\%} + \frac{30,000 \text{ 千円}}{(1 + 3\%)^2} + \frac{30,000 \text{ 千円}}{(1 + 3\%)^3} \\ \approx 84,858 \text{ 千円} < 86,000 \text{ 千円}$$

リース開始時（ $t_1$ 期首）とリース料支払日・決算日（ $t_1$ 期末・ $t_2$ 期末・ $t_3$ 期末）における仕訳処理を示せば、次のとおりになる（単位：千円）。

$t_1$ 期首（リース開始時）：

（借）リース資産	84,858	
（貸）リース債務		84,858

$t_1$ 期末（第1回リース料支払日・決算日）：

（借）リース債務	27,454 <sup>(7)</sup>	
支払利息		2,546
（貸）現金預金		30,000
（借）減価償却費	28,286	
（貸）減価償却累計額		28,286

(7)  $30,000 \text{ 千円} \div (1 + 3\%)^3 \approx 27,454$

$t_2$ 期末（第2回リース料支払日・決算日）：

（借）リース債務	28,278 <sup>(8)</sup>	
支払利息		1,722
（貸）現金預金		30,000
（借）減価償却費	28,286	
（貸）減価償却累計額		28,286

(8)  $30,000 \text{ 千円} \div (1 + 3\%)^2 \approx 28,278$

$t_3$ 期末（第3回リース料支払日・決算日）：

（借）リース債務	29,126 <sup>(9)</sup>	
支払利息		874
（貸）現金預金		30,000
（借）減価償却費	28,286	
（貸）減価償却累計額		28,286

(9)  $30,000 \text{ 千円} \div (1 + 3\%) \approx 29,126$

なお、「所有権移転外ファイナンス・リース取引」におけるリース資産・リース債務の計上額は、次のとおり求める。

- ① リース物件の「貸手の購入価額」等が明らかでない場合には、リース料総額を割引率で割り引いた「現在価値」と「貸手の購入価額」等とのいずれか低い額による。
- ② 「貸手の購入価額」等が明らかでない場合には、「現在価値」と「見積現金購入価額」とのいずれか低い額による。

前述したように、IAS17（2009年修正）には、「所有権移転ファイナンス・リース取引」と「所有権移転外ファイナンス・リース取引」の区分はない。また、わが国のASBJにより「基準13号」と同時に公表された企業会計基準適用指針

第16号「リース取引に関する会計基準の適用指針」(35項(3))によれば、リース契約1件当たりのリース総額が300万円以下である「少額のリース取引」には簡便法として「賃貸借処理」が適用されるが、IAS17(2009年修正)には、そのような簡便法はない。

法人税法上、ファイナンス・リース取引により取得した「リース資産」の取得価額は、原則として、①リース期間中に支払うべきリース料の合計額(リース料総額)および②当該リース物件を事業の用に供するために賃借人が支出する付随費用の額の合計額である。ただし、リース料総額のうち利息相当額を合理的に区分できる場合には、リース料総額から当該利息相当額を控除した金額を取得価額とすることができる。なお、利息相当額は「利息法」または「定額法」により損金の額に算入する(法基通7-6の2-9)。法人税法は、零細・中小法人を含めたすべての法人を適用対象とするため、煩雑な計算はなるべく避け、簡便な方法を採用する機会が多いが、割引計算による「現在価値」や利息法により配分する会計処理も例外的に容認されている。

なお、IAS17(2009年修正)は2016年1月に国際財務報告基準第16号「リース」(以下、IFRS16という)に差し替えられ、IFRS16は2019年1月より適用されている。IFRS16では、IAS17とは異なり、リース取引におけるファイナンス・リースとオペレーティング・リースの分類が廃止され、すべてのリース取引に「使用権資産とリース負債」をオンバランスする単一の会計処理が要求された(IFRS16, par.29)。ファイナンス・リースには「売買処理」とオペレーティング・リースには「賃貸借処理」を適用する「基準13号」とは乖離するIFRS16が公表されたことにより、わが国におけるリース会計に対する国際的収斂は一步後退したことになる。

### 3 再測定時(決算日)における評価額

わが国の「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、取得原価主義を強制適用する。「企業会計原則」は、1982年4月20日に最終改正・公表されたままに放置されているので、依然として有形固定資産の期末評価基準には取得原価主義を墨守し続けている。

他方、IASB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(IAS16(2003年改訂) par.29)。各国の会計実践を寄せ集めた原初基準であるIAS16(1982年)(par.36)でも、原価(cost)または再評価額(revalued amount)のいずれかの選択適用により有形固定資産の帳簿価額は計上されていたが、再評価額の採用は当時の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)。1990年6月承認の「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」が強制されたが、IAS16(2003年改訂)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、前述したように、わが国の「企業会計原則」でも原則法として採用されている。

「再評価モデル」では、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, 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)。

2011年にIFRS13が公表される前のIAS16(2003年改訂)によれば、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。特殊な性質であり、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、減価償却後の再調達原価 (depreciated replacement cost) または割引現在価値を使用した公正価値で測定される (IAS16 (2003年改訂) pars.32-33)。

ただし、IFRS13公表後の2011年5月に修正・公表されたIAS16 (2011年修正) (par.6)の規定では、「公正価値」の定義は、市場参加者間における秩序ある取引において、測定日時点に資産を売却するために受け取るであろう価格または負債を移転するために支払うであろう価格に変更されている。資産の「公正価値」は、売却時価に限定されることになっている。

なお、有形固定資産を再評価した場合における再評価差額の会計処理として、理論的には、(a) 損益計上処理、(b) 利益剰余金計上処理、(c) 一旦「その他の包括利益」(other comprehensive income 以下、OCIと略す)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 (d) 資本剰余金計上処理が実践・考案されている。

IAS16では、再評価により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OCIに認識し、株主持分に直接貸記しなければならない。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する必要がある (IAS16, par.39)。しかも、当該期間の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)。つまり、IAS16では、「OCI計上後・利益剰余金振替処理」の(c)法が採用されている。売却譲渡時等の認識中止時点には、投資総額 (取得原価) を回収するために取得原価主義 (原価モデル) に回帰している。

なお、再評価により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が、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OCIに認識され、

OCI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する会計処理は、ドイツ実体維持会計論の泰斗であったハックスの「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) と一脈通ずる。「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 (Hax (1957) SS.25-26, 34-38, 61-68)。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500万円で土地を取得し、 $t_1$ 期末に700万円と再評価され、 $t_2$ 期末に公正価値が450万円に下落し、さらに $t_3$ 期末に600万円に回復し、 $t_4$ 期央に800万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 (菊谷 (2007) 42頁)。

$t_1$ 期首:	(借) 土地	5,000,000
	(貸) 現金	5,000,000
$t_1$ 期末:	(借) 土地	2,000,000
	(貸) 再評価剰余金	2,000,000
$t_2$ 期末:	(借) 再評価剰余金	2,000,000
	土地評価損	500,000
	(貸) 土地	2,500,000
$t_3$ 期末:	(借) 土地	1,500,000
	(貸) 土地評価益	500,000
	再評価剰余金	1,000,000
$t_4$ 期央:	(借) 現金	8,000,000
	再評価剰余金	1,000,000
	(貸) 土地	6,000,000
	利益剰余金	1,000,000
	土地売却益	2,000,000

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, 79)。「公正価値モデル」を採用した場合における再評価差額については、IAS40 (par.35) は (a) 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所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が、投資不動産には公正価値で評価するとともに、再評価差額による当期利益 (処分可能利益) の算入を避けるために、処分 (実現) 時点まで (c) 法の「OCI 計上後・利益剰余金振替処理」を行うことも考えられる。

IAS40 を参考にして ASBJ により 2008 年 11 月 28 日に作成・公表された企業会計基準第 20 号「賃貸等不動産の時価等の開示に関する会計基準」(以下、「基準 20 号」という) は、有形固定資産と同様に、「公正価値モデル」を認めていない。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、公正価値の算出を必要とする「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) 19 頁)。

わが国の「基準 13 号」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。

法人税法上、「割引前のリース料総額」が当該資産の取得のために通常要する価額 (つまり見積現金購入価額) のおおむね 90% を超える場合に、リース料を実質的に負担する「フル・ペイアウト要件」を満たすことになる (法令 131 の 2 ②)。リース料総額の現在価値を要求する「基準 13 号」と比べて、現在価値に割り引かないリース料総額を判定基準とするため、売買処理として取り扱われるリース取引 (ファイナンス・

リース取引) の範囲が広がっている。

## 4 減価償却費の計算

### (1) 有形固定資産の減価償却

#### ① 減価償却の基礎価額

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<sup>(1)</sup>。

- (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」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ることが多い (IAS16, par.35)。

このように、IASB は、減価償却費の計算に取得原価または再評価額に基づく計算の選択適用を認めるが、わが国では、再評価額に基づく減価償却費の計算は認められていない。

#### ② 耐用年数と残存価額

耐用年数 (usefull 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, par.6)。資産の耐用年数の決定に当たっては、(a) 使用態様 (usage)、(b)

物理的磨滅・損耗 (physical wear and tear)、(c) 技術進歩・需要変動から生じる技術的・経済的陳腐化 (technical or economic obsolescence) および (d) 利用に関する法的制限または類似の制的 (legal or similar limits on the use) 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決めるべきである。同一資産であっても、異なる企業・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する必要がある (菊谷 (2001) 16-17 頁)。

IAS16 (par.51) は、残存価額 (residual value) とともに耐用年数の「定期的見直し」(periodical review) を強制している。すなわち、有形固定資産の耐用年数と残存価額は、定期的に見直されなければならない。

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。

わが国では、実務上、企業が耐用年数を決める場合、法人税法上の「減価償却資産等の耐用年数に関する省令」に従っているのが現状である。すなわち、企業会計上の減価償却費の損金経理要件に基づいて法人税法の「償却限度額」に一致する会計処理を行うために、わが国の企業は、全国画一的に定められている「法定耐用年数」に基づいて自社の耐用年数を決定している。したがって、確定決算主義を採る日本では、耐用年数の「定期的見直し」が定着する見込みは薄いと言える。

### ③ 減価償却方法

IASB における減価償却方法は、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 con-

sumption 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, 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、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。

法人税法上、減価償却資産の種類に応じて適用可能な減価償却方法は法定されている。たとえば、有形減価償却資産 (鉱業用減価償却資産、取替資産、減量率資産、平成 10 年 4 月 1 日以降に取得した建物を除く。) に対しては、定額法または定率法が適用可能であり、償却方法を選定しなかった場合には、定率法が「法定償却法」となる。耐用年数の「定期的見直し」と同様に、法人税法の規定に従った「償却限度額」に一致する会計処理に阻まれ、減価償却方法の「定期的見直し」が定着する見込みは皆無に近い。

### 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」が認められている。「個別償却」とは、個々の有形固定資産ごとに減価償却費を計算する方法であり、「総合償却」は、複数の有形固定資産を償却単位として減価償却費を計算する方法であるが、これには「組別償却」と「狭義の総合償却」に分けられる。「組別償却」とは、耐用年数が等しい同種資産あるいは物質的性質・用途等に共通性のあるいく種か

の資産を一括して平均耐用年数によりグループごとに減価償却費を計算する方法であり、「狭義の総合償却」とは、物質的性質・用途等を異にする多数の異種資産を一括した平均耐用年数によって減価償却費を計算する方法である（「連続意見書第三」第一・十）。

厳密な減価償却費の計算には「個別償却」を用いる方がよいが、膨大な数の有形固定資産を多種多様に所有している企業にとっては計算に手数料がかかるので、実務上、「総合償却」が利用されている。

IASB は、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、原則として、個別部品ごとに減価償却する「構成部品別償却」を採用する。

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（IAS16, pars.43-45）。重要性のある有形固定資産の各構成部品を個別部品に分解して減価償却を行う「構成部品別償却」は、「個別償却」よりも厳密に減価償却費を計算できると言える。

## （2）リース資産の減価償却

わが国の「基準 13 号」では、ファンナンス・リースは「所有権移転ファンナンス・リース」と「所有権移転外ファンナンス・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（たとえば、定額法、定率法、生産高比例法等）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）。つまり、「所有権移転外ファンナンス・リース」には、「リース期間定額法」が適用されている。

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（2009 年修正）pars.27-28）。

法人税法上、ファイナンス・リース取引により取得したリース資産の取得価額は、「リース期間定額法」により償却され、減価償却費は損金の額に算入される。法人税法上の「リース期間定額法」とは、リース資産の取得価額をリース期間で月数按分した金額を各事業年度の償却限度額として償却する方法である（法令 48 の 2 ①六）。

前述したように、「基準 13 号」（12 項）の規定によれば、「所有権移転外ファイナンス・リース取引」に「リース期間定額法」を適用するが、「所有権移転ファイナンス・リース取引」に対しては、自己所有資産と同様の減価償却方法が採用されている。したがって、定率法による減価償却費を計上することもできる。ただし、法人としては計算の二重負担を回避するために、「所有権移転ファイナンス・リース取引」にも「リース期間定額法」が選好されるものと思われる。

## 5 減損損失の計算

### （1）減損損失の認識

企業会計審議会が 2002 年 8 月 9 日に公表した「固定資産の減損に係る会計基準」（以下、「減損基準」と略す）のモデルとなった IAS36（1988 年）によれば、減損損失（impairment loss）とは、資産の帳簿価額（carrying amount）が回収可能価額（recoverable amount）を超過する金額をいう。ここに「回収可能価額」とは、資産の正味売却価格（net selling price）と利用価値（value in use）のどちらか高い金額をいう。「正味売却価格」とは、取引の知識がある自発的な当事者の間で、独立企業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」とは、資産の継続的使用とその処分によって生じると予測される見積将来キャッシュ・フローの現在価値をいう（IAS36（1988 年）par.5）。つまり、「減損」とは、固定資産の回収可能価額が帳簿価額より下

落している場合の下落分をいう。資産の利用または売却処分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が「減損」であり、両者の差額は「減損損失」として計上される。

減損の兆候を確認した後に、減損損失を認識する規準として、(a) 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)、(b) 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)、(c) 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(1988年)を2003年に改訂したIAS36(2003年改訂)(par.59)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」を採用している。わが国の「減損基準」(ニ・2(1))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。「経済的規準」によれば、「蓋然性規準」よりも減損損失が早期に認識され易いが、本来、減損処理を行わなくてよいものまでも処理する可能性がある。

## (2) 減損損失の測定

IAS36(2003年改訂)(par.6)によれば、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。IAS36(1988年)で使用されていた「正味売却価格」は、「処分費用控除後の公正価値」と変更され、IFRS13が定義した「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により資産を売却することから受け取られる価格をいう。「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(IFRS13, par.9)。

減損損失を測定する段階では、資産の帳簿価

額と回収可能価額を比較しなければならないが、その前段階で回収可能価額を構成する正味売却価格(処分費用控除後の公正価値)と利用価値を算出する必要がある。

たとえば、機械装置(取得原価2,000万円、帳簿価額1,200万円、耐用年数5年、残存価額0、経過年数2年)の正味売却価格が700万円であり、売却しないで3年間の継続利用により毎年300万円のキャッシュ・フロー(割引率:5%)と利用後の処分価額200万円(割引前キャッシュ・フロー合計1,100万円)が見込めると想定した場合、減損損失を測定するためには、まず、下記のように利用価値を計算する必要がある。

$$\frac{300 \text{ 万円}}{1 + 5\%} + \frac{300 \text{ 万円}}{(1 + 5\%)^2} + \frac{300 \text{ 万円} + 200 \text{ 万円}}{(1 + 5\%)^3}$$

$$\approx 990 \text{ 万円} > 700 \text{ 万円}$$

利用価値(990万円)が正味売却価格(700万円)より高いので、回収可能価額は990万円となる。したがって、帳簿価額と利用価値(回収可能価額)の差額(210万円)が減損損失として計上され、新規の帳簿価額は990万円となる。

(借) 減 損 損 失 2,100,000

(貸) 機 械 装 置 2,100,000

法人税法第33条第1項によれば、資産の評価換えをしてその帳簿価額を減額した場合には、減額した部分の金額は「損金不算入」として取り扱われる。資産価値の下落(未実現損失)に基づく帳簿価額切下げは、原則として、損金算入されない。

ただし、(イ) 災害により著しく損傷した事実、(ロ) 1年以上にわたり遊休の状態にある事実、(ハ) 本来の用途に使用できないため他の用途に使用された事実、(ニ) 所在場所の状況が著しく変化した事実、(ホ) 法律の規定に従って評価換えを強制された事実等、特定の事実該当する場合には、当該評価損は損金算入される(法33②、法令68①三)。

「減損基準」の公表を受けて、平成15(2003)年の法人税基本通達の改正により、減損損失の取扱いが追加・規定された。すなわち、法人税法第33条第1項でいう「償却費として損金経理した金額」には、「減価償却資産について計上し

た除却損又は評価損の金額のうち損金の額に算入されなかった金額」が含まれ、「減価償却資産について計上した除却損又は評価損の金額」は、法人が計上した減損損失の金額も含まれる（法基通 7-5- 1 (5) (注)）。減損損失の金額は、減価償却資産について計上した評価損・除却損の金額に含まれているが、この税務処理は、償却限度額計算において「償却不足額」が生じた場合に限り、その不足額の範囲内で減損損失を損金として認めるものである（菊谷 = 依田 = 三沢 (2006) 213 頁）。

減損損失 ≤ 税務上の減価償却不足額<sup>※</sup>

※税務上の減価償却不足額 = 税法上の減価償却限度額 - 会計上の減価償却費

煩雑な割引計算により計算された「回収可能価値」を利用する「減損損失」の金額のうち、損金算入できる金額は税務上の「減価償却不足額」を上限とする。換言するならば、「減損基準」の規定に従って算出した「減損損失」の一部は税法上否認される。減損損失の全面的損金算入ではなく、減損損失の部分的損金算入が容認されるに過ぎない。

しかも、法人税法における減損損失の対象資産は減価償却資産に限定され、非償却資産である土地等を含めていない。土地の減損損失はすべて損金不算入となり、所有資産の種類の違いによって損金の額（最終的には所得の金額）が異なる。償却資産と非償却資産の減損損失に関する取扱いの不整合は、「課税の公平性」を阻害している。

償却資産・非償却資産に係わりなく、減損損失の全面的損金算入措置が実現されると仮定した場合、「課税の公平性」の観点から、減損損失の計算要素である割引率等は法定される必要がある。減損損失の測定に際して、利用価値の算定に採用する割引率等には、経営者の恣意性を排除できない欠点内在するので、少なくとも産業別には法定割引率等の設定が必要であろう（菊谷 = 依田 = 三沢 (2006) 215 頁）。

### (3) 減損損失の戻入れ

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、IAS36 は、過去に認識した資産に対する減損損失の戻入れ (reversal of impairment loss) を収益として損益計算書に計上する (IAS36 (2003 年改訂) pars.110, 114, 120)。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 (1988 年) par.B111)。

- (a) 「減損損失の戻入れ」は、当該資産から以前には流入すると予測されていなかった将来の経済的便益 (future economic benefits) が流入する可能性がかなり高くなったときに再評価されたとする IASC 概念フレームワークの見解に準拠している。
- (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を超えない限り、取得原価主義会計制度 (historical cost accounting system) 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・測定されるので、減損損失の測定の変更は、IAS8 「異常損益項目、前期修正項目および会計方針の変更」における「見積りの変更」 (change in estimate) 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」が禁止されるならば、ある年度には重大な損失 (significant loss) を認識し、その結果として後の年度に減価償却費を低く計上し、過大な利益を計上する等の乱用を招く危険性がある。

このような理由によって「減損損失の戻入れ」を行うことができるが、「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 (2003 年改訂) pars.117,119)。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にはできない。

前記設例(機械装置:取得原価2,000万円、帳簿価額1,200万円、耐用年数5年、残存価額0、経過年数2年)において、経過年数3年後に回収可能価額が1,000万円までに上昇・回復した場合、新規簿価990万円に基づいて計算された減価償却費330万円(=990万円÷3年)を差し引いた帳簿価額は660万円、取得原価に基づいて計算された減価償却累計額1,200万円(=2,000万円÷5年×3年)を差し引いた帳簿価額は800万円であるので、800万円まで「減損損失の戻入れ」を行うことができる。したがって、「減損損失戻入れ」は、340万円(=1,000万円-660万円)ではなく、取得原価に基づく帳簿価額を上回ることができないので、140万円(=800万円-660万円)となる。

(借) 機械装置 1,400,000

(貸) 減損損失戻入れ 1,400,000

わが国の「減損基準」では、減損損失の認識基準として「蓋然性基準」が採用されているので、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、「減損損失戻入れ」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(「減損基準」三・2)。

#### (4) 再評価資産の減損処理

前述したように、IAS16では有形固定資産の再評価を選択適用できる。IAS16の規定に準拠するIAS36(2003年改訂)(par.61)によれば、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。再評価された資産の減損処理が要求されるが、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計上される。

「減損損失の戻入れ」は、再評価剰余金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に算入される(IAS36(2003年改訂)par.120)。要するに、再評価された資産の減損損失は、再評価の減額として処理され、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<sup>(2)</sup>。

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

## VI 無形固定資産会計の国際的収斂

### 1 IAS・IFRSの設定・改訂経緯

1995年の「IASC・IOSCO協定」に基づいて、IASCはコア・スタンダードの一つとして1998年9月に国際会計基準第38号「無形資産」(以下、IAS38(1998年)という)を公表した。無形固定資産に関する会計処理は、基本的にIAS38(1998年)に準拠しなければならないが、「のれん」(goodwill)に関する会計処理は、既に1983年11月公表のIAS22(1983年)に規定されていた<sup>(3)</sup>。

IAS22(1983年)(pars.36-38)は、原則として「パーチェス法」を採用し、「持分の結合」と判定された場合に限り「持分プーリング法」の適用を例外的に認めていた。「パーチェス法」を適用した場合に生じる「のれん」には、(a)資産計上した上で有効期限にわたり償却する「規則的償却法」または(b)のれん全額を即時に剰余金と相殺消去する「持分控除法」の選択適用が認められている(IAS22(1983年)pars.19-20)。のれん発生を資本取引とみなし、のれん全額を即時に剰余金(持分)から取り崩す「持分控除法」は、英国で実践されていた<sup>(4)</sup>。

E32(pars.166-168)の提案に基づいて、IAS22(1983年)も1993年に改訂された。IAS22(1993年改訂)(pars.14-18)は、「持分控除法」を廃棄し、単一の規定的処理として資産計上後に有効期限(5年、いかなる場合にも20年を超えてはならない。)にわたり償却する「規則的償却法」を採択した。ただし、最長償却期間を5年

にする理由は人為的な仮定・判断に過ぎないとのコメントが相次いだために、IAS22（1998年改訂）がIAS38「無形資産」とともに1998年9月に公表され、のれんの償却期間は原則として20年であるが、説得的な証拠があれば20年を超える場合には減損処理を認めた（IAS22（1998年改訂）pars.44,50-51,56-58）。

IASBは、会計基準の国際的収斂のスピードを速め、米国のFASBと共同で高品質かつ互換性のある会計基準を開発するために「覚書：ノーウォーク合意」（Memorandum of Understanding：The Norwalk Agreement）を2002年9月18日にFASBと締結し、企業結合会計・連結会計に関する共同プロジェクトを設置した。IASBとFASBは、初めて企業結合会計に関する共同草案を公表し、これに基づいてIASBはIAS22（1998年改訂）を廃棄した上で、2004年3月に国際財務報告基準第3号「企業結合」（以下、IFRS3（2004年）という）に差し替えている。IFRS3（2004年）（pars.4-5, 54-55）は、FASBにより2001年6月に公表されていた財務会計基準書第142号「のれんその他の無形資産」（以下、SFAS142という）（pars.18-20）が「減損処理法」を強制していたために、SFAS142に譲歩する形で、企業結合の会計処理として「取得法」（「パーチェス法」に相当する方法）に一元化し、のれんの会計処理として「減損処理法」を強制適用した。

しかし、「減損処理法」は、減損時に（不定期的に）償却を行う「不定期償却法」あるいは「非償却処理法」であり、「規則的償却法」と「減損処理法」とでは、のれんを資産として計上する点では同じであるが、のれん計上後の損益数値は大きく異なる。

なお、IFRS3（2004年）は2008年にも再改訂されているが、「取得法」（acquisition method）の強制適用はそのまま継続されている（IFRS3（2008年改訂）pars.IN6, 4）。

## 2 当初測定時における取得原価

無形固定資産を「購入」によって取得した場合における取得原価は、購入対価に付随費用を

加算した金額である。IAS38（1998年）（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。

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（1998年）（par.48）でも、「自己創設のれん」の計上は認められない。

1998年3月公表の「研究開発費等に係る会計基準」（以下、「研究費基準」と略す）は、米国のFASBが1974年11月に公表していた財務会計基準書第2号「研究費・開発費の会計」（以下、SFAS2という）を参考にして作成されているために、従来の繰延資産計上容認から、発生主義に基づき研究費・開発費の即時費用処理を強制適用した（SFAS2, par.12, 「研究費基準」三・1）。ただし、1998年9月公表のIAS38（1998年）（pars.42,45）は、研究費には即時費用計上を強制するが、開発費には所定の要件を満たす場合に限り無形固定資産として「繰延資産化」を強制している。

「研究費基準」によれば、「ソフトウェア」は、取得形態（自社製作、外部購入）別ではなく、(a) 受注製作のソフトウェア、(b) 市場販売目的のソフトウェアおよび(c) 自社利用のソフトウェアに分類される。上記(b)の場合には、製品マスター（複写可能な完成品）の製作過程において、研究開発の終了時（最初に製品化された製品マスターの完成時点）までの製作費は「研究開発費」として費用処理されるが、研究開発後の製作費（製品マスターの複写・利用による製品作成費等）は「ソフトウェア」として資産計上される。(c)における外部サービス提供目的のソフトウェアまたは社内利用の購入ソフトウェアについては、その提供または利用により将来の収益獲得（または費用削減）が確実であると認められる場合には、資産として計上しなければならない（「研究費基準」四・1 - 3）。

法人税法上、自己製作ソフトウェアの取得価額は、適正な原価計算に基づいて算定されるが、原価の集計・配賦等について合理的であると認められる方法により継続的に計算している場合には、当該方法も認められる(法基通7-3-15の2)。購入ソフトウェアを導入するに際して必要とされる設定作業、自社の仕様に合わせるために行う付随的な修正作業等の費用の額は、「ソフトウェア」の取得価額に算入する(法基通7-3-15の2(注))。

### 3 再測定時(決算日)における評価額

IAS38(1998年)(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(1998年) pars.75, 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(1998年) 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。

### 4 償却費・減損損失の計算

前述したように、IAS38(1998年)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めることとする。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、償却方法には定額法が採用される(IAS38(1998年) par.97)。

なお、残存価額は、通常、ゼロであるが、(a) 第三者が購入する約定がある場合、(b) 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(1998年) 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(1998年) 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。

のれん償却に関しては、2003年10月31日に公表された「企業結合に係る会計基準」(以下、「企業結合基準」と略す)は、IAS22(1998年改訂)をモデルにしているため、20年以内の期間にわたり定額法その他の合理的な方法による「規則的償却法」を採用した。ただし、のれんの金額に重要性が乏しい場合には、のれんの即時費用処理も可能である(「企業結合基準」3・2・(4))。

ASBJが「企業結合基準」を差し替えて2008年12月26日に公表した企業会計基準第21号「企業結合に関する会計基準」(以下、「基準21号」という)も、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(「基準21号」32項)。

なお、ASBJが2015年に公表したJMIS第1号(4項、17-19項)は、「減損処理法」を強制するIAS36(2008改訂)(pars.10(b), 88-90, 96-99)に同調せず、のれんの会計処理として償却年数の上限を20年とする「規則的償却法」を要求している。

「企業結合基準」の設定前には、旧商法(第285条ノ7)における「取得ノ後五年内ニ毎決算期ニ於テ均等額以上ノ償却ヲ為スコトヲ要ス」の規定に従って、実務上、償却期限は5年



以内に限定されていた。法人税法上は、平成9年(1997)度までは「任意償却」が認められていたが、平成10(1998)年4月期から営業権(のれん)の償却方法に「5年間均等償却法」が法定されている。「5年間均等償却法」とは、取得後の5年の各事業年度において、取得価額の5分の1の金額を償却する方法である。償却期間に5年と20年の差異があれば、「のれん償却」の金額は4倍異なることになる。

## Ⅶ 会計基準の国際的収斂における現状と課題 一むすびに代えて一

### 1 会計基準の国際的収斂における現状

かつて染谷(Someya(1996) pp.43-45)は、日本の会計制度史上、19世紀後半と20世紀中葉の2回の「会計革命」(accounting revolution)を経験したと解析した。

大蔵省紙幣寮顧問の英国人銀行家・シャンド(Alexander Allan Shand)により紙幣寮銀行局の官吏と国立銀行銀行員のために講述・執筆された『銀行簿記精法』(*The Detailed Method of Bank Bookkeeping*)が1873年12月に、福沢諭吉がブライアント=ストラットン(H.B.Bryant and H.D.Stratton)共著の『簿記一般教程』(*Common School of Bookkeeping 6th edition*, 1871)を翻訳した『帳合之法』(二編二冊「複式簿記」)が1874年6月に公刊された。組織的・西洋式の複式簿記(1873年6月出版の『帳合之法』では初編二冊「単式簿記」が翻訳されている。)が外国人・外国著書(訳書)によって紹介・導入され、日本経済近代化の進展ために貢献している。1890年には、憲法と商法の起草を委託されたドイツ人・ロエスレル(Herman Roesler)により1861年公布の「一般ドイツ商法」(*Allegemeines Deutsches Handelsgesetzbuch*)を母法にして債権者保護を立法趣旨とする(旧)商法が制定された(菊谷(1994)165-166頁)。

大東亜戦争敗戦後には、米国の1933年証券法・1934年証券取引所法を母法とする「証券取引法」(現在、「金融商品取引法」)および「公認会計士法」が1948年に制定され、1949年には、米国のSHM原則をモデルにして当期業績主義

の損益計算重視に基づいた「企業会計原則」が公表されている。

このように、19世紀後半には複式簿記の導入・商法の制定等、他国社会の文化・価値システムを移入する「他者依存志向国際化」を経験し、20世紀中葉には独占禁止法・証券取引法・公認会計士法等、米国社会の文化・価値システムを強要する「覇権志向国際化」(アメリカナイゼーション)を甘受した(菊谷(2013)42頁)。

21世紀に入り、1989年のE32や2000年の「E32趣旨書」の公表、1995年の「IASC・IOSCO協定」や2002年の「ノーウォーク合意」の締結、直接的には2007年の「東京合意」の締結によって、第3の「会計革命」として会計基準の国際的収斂が加速化している。

「国際基準」(IAS・IFRS)では、企業の利害関係者(stakeholder)の意思決定にとって有用な情報の提供を財務報告の基本目的とする「意思決定有用性アプローチ」(decision-usefulness approach)の観点から、主として国際的な資本市場における現在・将来の投資者にとって有用な公正価値、市場価値、割引現在価値、見積数値が大幅に導入・利用されている。

たとえば、投資者の意思決定目的である「将来キャッシュ・フローの予測」に適合する財務情報を提供するために、金融資産・有形固定資産・投資不動産等の広範な資産項目にわたって「公正価値評価」が容認されている。また、リース会計のように、法的形式より経済的実態の判断を重視する「経済的実質優先主義」(substance over form)が採用され、法的所有権を保有しなくても、リース資産として貸借対照表上に認識・測定できる。リース資産には、将来キャッシュ・フローの割引現在価値が用いられ、その割引率・割引期間は財務上の仮定による予測数値である。投資者の投資決定にとって有用である将来キャッシュ・フローを重視した会計処理が最優先されている(菊谷(2011)25-26頁)。

わが国の「企業会計基準」においても、「公正価値評価」の部分的適用や「経済的実質優先主義」の採用によって、計算規定の中に複雑な割引計算や主観的な見積数値が財務報告数値として使われ、会計基準の国際的収斂は着実に進行

している。しかも、会計基準の修正・新規設定を受けて、法人税法の計算規定が修正されるケースもあることは、税制史上、注目に値する。

売買目的有価証券に対する時価法の強制適用、償還有価証券に対する償却原価法（定額法）の適用、棚卸資産に対する低価法には「原価と再調達原価との低価主義」から「原価と正味売却価額との低価主義」への変更と LIFO の廃止、リース資産に対する「売買処理」等は、「企業会計基準」等の公表によって導入されている。法人税法も、「企業会計基準」等を通じて IAS・IFRS（「国際基準」）に収斂してきたと言えるのかもしれない。

なお、IAS・IFRS の存立理由は「財務諸表の国際的比較可能性」を確保することにあるが、そのためには、代替的会計処理を極力廃棄処分し、単一的な会計処理に限定している。たとえば、企業間比較可能性を担保するために、IAS36 では、のれんの会計処理として「減損処理法」に限定し、IAS2 では、LIFO の選択適用は廃止され、「原価と正味実現可能価額の低価法」と「洗替え法」が強制適用されている。IAS16 は、「規定的処理」として耐用年数・残存価額・減価償却方法の「定期的見直し」を要求し、交換により取得した受入資産の取得原価は原則として受入資産または引渡資産の公正価値で測定される。IAS36 は「減損損失の戻入れ」を強制し、減損損失の認識規準には「経済的規準」が採用される。IAS23 では、自家建設に伴う借入費用の資産化に「資産化率」の計算が求められる。IAS2 は、財務諸表の比較可能性が損なわれないように、条件付で個別法の強制適用、FIFO と WAC の選択適用、簡便法として売価還元法の適用を要求し、原価配分方法の適用指定が行われている。また、IFRS9 によれば、子会社株式・関連会社株式は公正価値で期末評価される。

わが国では、のれんの会計処理として「規則的償却法」を採用し、棚卸資産の原価配分方法として個別法、FIFO、WAC、総平均法、売価還元法の任意選択が可能であり、「洗替え法」と「切放し法」の選択適用が認められている。有形固定資産の耐用年数・残存価額・減価償却方法の「定期的見直し」は要求されないし、「減損損

失の戻入れ」は行わない。交換による受入資産の取得原価は、原則として、引渡資産の帳簿価額を引き継ぐ。減損損失の認識規準には「蓋然性規準」が採用され、自家建設に伴う借入費用には特定資産の建設に関連する特定借入金の借入費用のみが例外的に資産化される。子会社株式・関連会社株式は、事業投資と同等とみなされて原価で期末評価される。「その他有価証券」に適用できる「部分純資産直入法」、棚卸資産の「最終仕入原価法」は「国際基準」にはない。また、リース料総額が 300 万円以下である「少額のリース取引」に対して簡便処理（売買処理ではなく賃貸処理）を行うことができるが、IASB はそのような特例を認めてない。

このように、わが国における会計基準の国際的収斂が進行しているとはいえ、わが国の会計基準と「国際基準」(IAS・IFRS) では、細かい点で若干の相違も存在する。しかも、「国際基準」が改訂される場合に、わが国の会計基準に何らかの対応が余儀なくされ、「後追的国際的収斂」に終始しているのが現状である。

## 2 会計基準の国際的収斂における課題

会計基準の国際的収斂が進行しているが、「国際基準」(IAS・IFRS) 自体の理論的妥当性と実務の適用可能性も検討される必要がある。

たとえば、のれんの会計処理に「減損処理法」が強制されているが、今日のように技術革新等が激しい時代では、超過収益力は企業間の競争等によって即座に消滅するものと考えられるので、早期償却が望ましい。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ることが明らかになっている（大日方（2012）358-359 頁、336 頁）。当期利益を減らす（つまり、役員報酬を減らす）「規則的償却法」ではなく、「規則的償却法」と比べて利益を増やし、短期的な金銭的見返りを求めることができる「減損処理法」（非償却処理）が米国内産業界の要望（圧力）により設定されたようであるが、あまりに財界のエゴ・政治的判断に汚染された SFAS142 に追従

するIFRS3は見直されるべきである（菊谷（2013）54頁）。

IAS36では、有形固定資産の減損損失の認識時において「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減損損失の認識には、「割引前の将来キャッシュ・フロー」を用いる「蓋然性規準」によって、有形固定資産には確実性の高い減損損失の認識に限定されるべきである。

なお、単一的な会計処理に限定できない場合には、複数の会計処理として、有形固定資産・投資不動産の再測定基準である「原価モデル」と「再評価モデル」、資産に関する国庫補助金等収入の測定・表示方法である「繰延利益法」と「原価控除法」等の選択適用が容認されている。

わが国では、有形固定資産の期末評価に「再評価モデル」は適用できないので、自動的に時価に基づく減価償却費を計上することはできない。再評価資産に対する減損損失の測定もない。投資不動産にも「原価モデル」が強制適用されているので、時価と乖離した貸借対照表額を計上することになる。

大雑把に言えば、棚卸資産と金融資産にはそれぞれの会計基準が作成・修正され、細かい相違点を除けば会計基準の国際的収斂・調整は完了しているようであるが、有形固定資産に関する会計方針には「国際基準」（IAS・IFRS）と異なる点が圧倒的に多い。その中でも、損益計算と財政状態に重大な影響を与える再測定額について、「原価モデル」しか存在しない制度的不備は是正されるべきである。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」の選択適用を認める会計環境が整備される必要がある。

有形固定資産の再測定（期末評価）に関する会計基準は、1949年7月9日公表・1982年4月20日最終改正の「企業会計原則」の規定のままに放置され、長年にわたり取得原価主義を金科玉条の如く墨守している。企業の事業活動にとって重要な有形固定資産に関する会計基準が経済・社会的環境の変容によっても改正されな

い制度的疲労化現象は放置されるべきではない。新しい「企業会計基準」として、「有形固定資産に関する会計基準」を作成・公表しなければならない時期に入ったと言えるではなからうか（菊谷（2020a）33頁）。

わが国の「企業会計基準」は、企業結合時・資本連結時の特殊時点では、「パーチェス法」（企業結合時に被取得企業から引き継ぐ資産・負債を時価で再評価する方法）や「全面時価法」（子会社の資産・負債のすべてを資本連結時の時価で評価する方法）を利用するために資産・負債の再評価（時価評価）を認めているが、このような特殊時点ばかりではなく、毎決算日にも時価評価を行う「再評価モデル」の導入が必要である。IAS16では、再評価の頻度としては、公正価値の変動が激しいときは、毎年の再評価が必要であり、少なくとも3年から5年ごとの再評価を要求する。

卑見によれば、同質的価値ではない複数の過去の取得原価によって測定・集計された会計数値よりも、再測定時（決算日）における現在の価格（時価）で画一的に再測定・集計された会計数値の方が、現在における利害関係者にとっては有用である。その場合、将来の収益を稼得するために継続的に利用される「利用目的資産」である有形固定資産の特質・資産性（利用可能性・生産可能性）を鑑み、IAS16（2003年改訂）が提案したように、土地・建物の時価は、有資格の鑑定人が行う評価による市場価値に基づく証拠によって決め、特殊性質であり、売買されることがめったにない場合やその他の有形固定資産には、減価償却後の再調達原価（または割引現在価値）で測定されるべきである。

#### 〔注〕

- (1) 「再評価モデル」に基づく減価償却費の数値例は、菊谷（2007、43頁）を参照のこと。
- (2) 「再評価モデル」に基づく減損損失の数値例は、菊谷（2020b、29-33頁）を参照のこと。
- (3) IAS22（1983年）（pars.40-42）の規定によれば、「正ののれん」および「負ののれん」の会計処理として、(a) 損益認識法（recognition of income）または (b) 株主持分直接修正法（immediate adjustment）



Leases ..... IAS17 (2009年修正)

International Accounting Standards Board (2009) International Accounting Standard 40 (amended 2009) Investment Assets. .... IAS40

International Accounting Standards Board (2011) International Financial Reporting Standard 13 Fair Value Measurement. .... IFRS13

International Accounting Standards Board (2011) International Accounting Standard 16 (amended 2011) Property, Plant and Equipment” ..... IAS16 (2011年修正)

International Accounting Standards Board (2016) International Financial Reporting Standard 16 Lease. .... IFRS16

International Accounting Standards Committee (1976) International Accounting Standard 4 Accounting for Depreciation. .... IAS4

International Accounting Standards Committee (1982) International Accounting Standard 16 Accounting for Property, Plant and Equipment. .... IAS16 (1982年)

International Accounting Standards Committee (1982) International Accounting Standard 17 Accounting for Leases. .... IAS17 (1982年)

International Accounting Standards Committee (1983) International Accounting Standard 20 Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance. .... IAS20 (1983年)

International Accounting Standards Committee (1983) International Accounting Standard 22 Accounting for Business Combinations. .... IAS22 (1983年)

International Accounting Standards Committee (1984) International Accounting Standard 23 Accounting for Borrowing Costs. .... IAS23 (1984年)

International Accounting Standards Committee (1988) International Accounting Standard 36 Impairment of Assets. .... IAS36 (1988年)

International Accounting Standards Committee (1989) Exposure Draft 32 Comparability of Financial Statements: Amendments to International Accounting Standards. .... E32

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 22 Accounting for Business Combinations. .... IAS22 (1993年改訂)

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 22 (revised 1998) Business Combinations. .... IAS22 (1998年改訂)

International Accounting Standards Committee (1998) International Accounting Standard 36 Impairment of Assets. .... IAS36 (1998年)

International Accounting Standards Committee (1998) International Accounting Standard 38 Intangible Assets. .... IAS38 (1998年)

Someya, Kyojiro (1996) *Japanese Accounting: A Historical Approach*, Oxford University Press.

Stacy, Graham (1987) “Goodwill : The Root of the Problem”, *Accountancy*, October 1987.

Tonkin, D.J. and Skerratt, L.C.L. (eds.) (1987) *Financial Reporting 1986-87: A Survey of UK Reporting Practice*, The Institute of Chartered Accountants in England and Wales.

大日方 隆 (2012) 「整合性分析と実証研究」 齊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。

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 (1982) 「企業会計原則」 (最終改正) ..... 「企原」

企業会計審議会 (1998) 「研究開発費等に係る会計基準」 ..... 「研究費基準」

企業会計審議会 (2002) 「固定資産の減損に係る会計基準」 ..... 「減損基準」

企業会計審議会 (2003) 「企業結合に係る会計基準」 ..... 「企業結合基準」

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」  
企業会計基準委員会(2015)「修正国際基準(国際会計基準と企業会計基準委員会による修正会計基準によって構成される会計基準)……………JMIS  
菊谷正人(1988)『英国会計基準の研究』同文館。  
菊谷正人(1994)『国際会計の研究』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(2007)「国際会計基準第16号『有形固定資産』の総合的・分析的検討」『経営志林』第44巻第1号。

菊谷正人(2008b)「『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(2011)「IASC・IASBの変遷の歴史とIAS・IFRSの特徴」『経営志林』第47巻第4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」『経理研究』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69巻第7号。  
菊谷正人(2020a)「『時価の算定に関する会計基準』に対する批判的考察」『経営志林』第57巻第3号。  
菊谷正人(2020b)「有形固定資産の再評価モデルにおける減価償却費と減損損失」『経営志林』第57巻第4号。  
菊谷正人 = 依田俊伸 = 三沢清(2006)「固定資産の減損損失と現行税制の課題」『税経通信』第61巻第10号。