

III 自由論題

有形固定資産の認識・測定の問題

菊谷 正人

法政大学

要 旨

有形固定資産の当初認識時にはその取得原価で測定されるが、IAS16では、取得原価の付随費用として「資産除去費用」が算入される。資産取得時点において、資産除去サービスを当該資産の取得の結果として企業に生じる責務（資産除去債務）とみなし、資産除去債務に対応する資産除去費用も資産化する「資産負債両建処理法」（現在価値資産化法）が採用されている。

しかし、多種多様な有形固定資産の資産除去費用に対して画一的に「現在価値資産化法」を適用することは避けるべきである。一般的な事業用資産のように資産除去費用が軽微な金額で済む場合には、簡便な「期間費用処理法」が適用されてもよいであろう。法的債務または条件付資産除去債務に限り、資産除去債務を割引価値で計上するとともに、同額を資産化する「現在価値資産化法」が採択されるべきであろう。ただし、金額に重要性がない場合には、注記を併用した「引当金設定法」によっても十分に資産除去債務を開示することはできる。

再測定時（期末評価時）においては、IAS16は「原価モデル」と「再評価モデル」の選択適用を認めている。わが国の制度会計では、取得原価主義会計（原価モデル）が強制適用されている。

現在における情報利用者にとって、加法性と現実性を具有する現在の価格（時価）で測定・表示された財務諸表がより有用であると思われる。現在時点の価値体系における経済実態を把握するためには、時価主義会計（再評価モデル）も有形固定資産の期末評価基準の選択肢として導入されるべきである。

1. 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。1993年12月に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を統合した。さらにIASCは、1998年4月・7月にIAS16 (1993年改訂) を再改訂した。各国の会計基準設定主体と調整を図りながら、会計基準の国際的収斂 (international convergence) を目標に掲げて2001年4月にIASCから改組・改称されたIASBは、IAS16 (1998年改訂) を2003年12月に最終改訂し、2004年3月に公表している。

本稿では、IASBのIAS16 (2003年改訂) をたたき台にして、有形固定資産の当初認識・測定および再測定に関する基本的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、有形固定資産の取得原価および期末帳簿価額に関する会計処理の異同点を検討し、わが国における対応も提案する。

2. 当初認識・測定時の問題点

有形固定資産の定義として、IAS16 (2003年改訂) (para. 6) は「(a)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、(b)一会計期間を超え

て利用すると予測されるものである」と規定している。有形固定資産の定義を満たし、次のような認識規準を充足する場合に限り、資産として認識される (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が、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) を資産の認識規準としている。

資産として認識要件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、当該資産の取得時または建設時に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 (the amount of cash or cash equivalents paid or the fair value of other consideration given to acquire an asset at the time of its acquisition or construction) である (IAS16 (2003年改訂) para. 6)。要するに、有形固定資産の取得原価は、当初認識時点 (すなわち取得取引時点) における「現金価格相当額」 (cash price equivalent) をいう (IAS16 (2003年改訂) para. 23)。当初認識の段階では、当初認識時における公正価値としての「現金価額相当額」が、将来の経済的便益 (future economic benefits) を稼得する資産の当初測定値として計上される。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・財務業績表示にとって、その決定は重要である。

IAS 16 (2003年改訂) (paras. 16-17) によれば、有形固定資産の取得原価に算入される付随費用として、下記項目が挙げられている。

- (イ) 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）
- (ロ) 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

上記(ロ)の付随費用のような解体・除去費用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することである。最終改訂前のIAS16 (1998年改訂) (para. 15(e))の規定では、IAS 37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 (dismantling and removing the asset and restoring the site) に関する見積費用を取得原価の直接付随費用に含むことができた。

原初基準であるIAS16 (1982) (para. 11) やIAS16 (1993年改訂) (para. 16) は、取得原価に算入できる直接付随費用として、整地費用、搬入・取扱費用、据付費用および建築家・エンジニアのような専門家報酬を列挙するに過ぎなかった。当該資産の解体・除去費用や敷地の原状回復費用は、取得原価に含まれていない。

IASBは、有形固定資産の解体・撤去・原状回復のサービス（以下、資産除去サービスという）のための支出を当該資産の取得時点における「資本的支出」として取り扱う。

IASBの主張に従えば、資産除去は、当該資産を設置した結果として企業に生じた責務 (obligation) であり、当該支出も付随費用として取得原価に含まれるべきである (IAS 16 (2003年改訂) para. IN 7 and BC 13-BC 15)。資産除去サービスには資産除去費用 (asset retirement cost) が発生し、ときには莫大な金額になることも少なくないので、資産除去サービスを当該資産の取得の結果として企業に生じる責務 (obligation)、すなわち「資産除去債務」 (asset retirement obligation) とみなし、資産除去債務に対応する資産除去費用を資産化する「資産負債両建処理法」が採用されている。

わが国の「企業会計基準委員会」(ASBJ)も、会計基準の国際的収斂の観点から、2007年5月30日に「資産除去債務の会計処理に関する論点の整理」(以下「論点整理」と略す)を公表し、「引当金処理法」とともに「資産負債両建処理法」を紹介している。「論点整理」(21項)の解釈によれば、「資産負債の両建処理」(資産除去費用資産化法)は、有形固定資産の取得に付随して生じる除去費用の未払いの債務を負債として計上し、同時に、対応する除去費用を当該資産の取得原価に算入することにより、当該資産への投資について回収すべき額を引き上げる会計処理である。当該資産の取得の結果として付随的に生じる資産除去費用も取得原価の構成要因になり、減価償却を通じて取得時点から事前的に回収される。資産取得時点ばかりではなく資産除去時点に必要な資産除去費用も取得原価に算入することによって、当該資産に係る総支出額(ただし、修繕のための支出額を除く)は取得原価として、利用期間にわたり原価配分される。つまり、資産除去費用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（菊谷（2007 b）36 頁）。

資産除去債務の会計処理を独自に開発した米国では、資産除去債務の公正価値が合理的に見積もられ場合には、その発生期に当該債務に対する負債の公正価値を認識しなければならない。資産除去債務を当初から伴う長期有形固定資産 (tangible long-lived asset with an existing asset retirement obligation) を取得した場合には、当該負債が資産取得時に発生したかのように、当該債務に対する負債は認識されなければならない (SFAS 143, para. 3)。つまり、資産の取得時点において資産除去債務が公正価値で負債計上されるとともに、同額が資産化されている。米国の会計基準である SFAS 143 は、基本的に「資産除去費用資産化法」(資産負債両建処理法) を採用している。

資産除去債務を取引する市場は存在しないため、多くの場合、負債の公正価値を見積もるには現在価値技法 (present value technique) が最も利用可能な技法である (SFAS143, para. 8)。したがって、資産除去債務に対する負債の当初認識に際しては、負債は割引価値で計上され、資産化額 (すなわち資産除去費用) は組織的・合理的な配分方法に減価償却される (SFAS143, para. 11)。時の経過による負債の変動額は、利息法 (interest method) を適用することによって、当期首の負債額に配分される。当該負債の変動額を測定するのに用いられる利子率は、当初認識時の信用リスク調整後リスク・フリー・レート (credit-adjusted risk-free rate) による。その負債の帳簿価額の増額分 (increase in the carrying amount) は増加費用 (accretion expense) として営業項目 (operating item) の部に認識される

(SFAS 143, para. 14)。

たとえば、 t_1 期首に構築物 (取得原価 300,000, 耐用年数 3 年, 残存価額 0) を購入し、耐用年数経過後に資産除去費用 30,000 を支払い、当初認識時におけるリスク・フリー・レートが 5% であると仮定した場合、各年度の資産計上額・負債計上額および総費用額 (減価償却費と増加費用の合計額) は表 1 に示され、仕訳処理は下記のとおりである (菊谷 [2008] 9-10 頁)。

t_1 期首 (資産取得時) :

(借) 構築物	325,915
(貸) 現金	300,000
資産除去債務	25,915

t_1 期末 (減価償却時・増加費用計上時) :

(借) 減価償却費	108,638
利息費用	1,296
(貸) 減価償却累計額	108,638
資産除去債務	1,296

t_2 期末 (減価償却時・増加費用計上時) :

(借) 減価償却費	108,638
利息費用	1,360
(貸) 減価償却累計額	108,638
資産除去債務	1,360

t_3 期末 (減価償却時・増加費用計上等) :

(借) 減価償却費	108,639
利息費用	1,429
(貸) 減価償却累計額	108,639
資産除去債務	1,429

t_3 期末 (資産除去費用支払時) :

(借) 資産除去債務	30,000
(貸) 現金	30,000

本稿では、現在価値技法に基づく「資産除去費用資産化法」を「現在価値資産化法」と呼称する。この現在価値資産化法によれば、当初認識時において資産除去債務の将来支出額が割り引かれ、負債計上されるとともに、

表1 現在価値資産化法による資産・負債計上額と増加費用・減価償却費・総費用額

年度	計上額	資産計上額	負債計上額	増加費用	減価償却費	総費用額
t ₁ 期首		325,915	25,915 (1)	—	—	—
t ₁ 期末		217,277	27,211 (2)	1,296 (4)	108,638	109,934
t ₂ 期末		108,639	28,571 (3)	1,360 (5)	108,638	109,998
t ₃ 期末		0	30,000	1,429 (6)	108,639	110,068

[注] (1) $30,000 \div 1.05^3 = 25,915$ (2) $30,000 \div 1.05^2 = 27,211$ (3) $30,000 \div 1.05 = 28,571$

(4) $27,211 - 25,915 = 1,296$ (5) $28,571 - 27,211 = 1,360$ (6) $30,000 - 28,571 = 1,429$

それに対応する資産計上額（取得原価）にも当初認識時の割引価値が加算されている。ところが、減価償却費の測定は、当初認識時の将来支出見積額を事前的に規則的に配分するものとなっている。負債の公正価値表示による財政状態計算（資産負債中心観）と費用配分思考に基づく損益計算（収益費用中心観）の「混合会計」に陥っている（松本 [2007] 61頁）。

有形固定資産の取得時点の現金価格相当額および廃棄処分時点の現金価格相当額（または資産除去債務が認識された時点の割引価値）との合計額に基づく減価償却費は、過去支出額と将来支出額との混合による費用であり、当該期間の収益と同期間的・同価値的な対応（適正な期間利益の算定）は確保できない。将来支出額の割引価値に基づいて償却するのであれば、過去支出額も当期現在の価値水準に修正した基礎価額（原則として再調達原価）に基づいて減価償却を行うべきである（菊谷 [2007 b] 38頁）。有形固定資産が過去の取得原価を基調にして計上されるのに対し、資産除去債務の負債計上が重視される過ぎるため、資産除去債務は継続的に再測定されているが、資産と負債の会計処理に整合性が欠けている。

わが国では、電気事業者が使用済核燃料再処理引当金と原子力発電施設解体引当金を設

定している。原子力発電所などの設備には、法律により解体・撤去および原状回復が義務付けられているので、資産除去費用を利用期間の各期に前配賦し、引当金を積み上げていく「引当金設定法」（provision setting method）が採用されている。また、法律上の拘束を受けない企業であっても「企業会計原則」（注解18）の要件を満たせば、環境安全対策引当金などの設定が可能である。引当金設定法（引当金処理）は、現行の会計原則に抵触することなく採用することができる（菊谷 [2008] 12-13頁）。

わが国の「連続意見書 第三」（第一・四）によれば、残存価額とは、固定資産の耐用年数到来時に予想される売却価格または利用価格であり、解体・撤去・処分等のために費用を要するときには、これらの費用を売却価格または利用価格から控除した額である。この場合、解体・撤去・処分等のための資産除去費用は、「負の残存価額」とみなされている。当初の残存価額から資産除去費用を控除するということは、当該資産の当初における減価償却費に資産除去費用を加算した金額をもって「要償却額」とし、減価償却を行うことになる。当該資産の「要償却額」は下記算式によって示されるが、資産除去費用は、「資産化法」と同様に、減価償却費の追加費用として取り扱われている（菊谷 [2008] 4-5

頁)。

$$\text{要償却額} = \text{取得原価} - (\text{残存価額} \\ - \text{資産除去費用})$$

本稿では、資産除去費用を残存価額から差し引き、要償却額に加算する会計処理法を「残存価額控除法」(reducing residual value method)と呼ぶ。この残存価額控除法では、有形固定資産の取得のために支出した現金価額相当額ばかりでなく、資産除去のために支出するであろう現金価額相当額も当該資産にとって必要な総費用として減価償却を通じて回収される。ただし、減価償却費は資産除去費用の期間配分相当額だけ増加するが、当該資産の帳簿価額は耐用年数終了前でマイナスになる可能性もある。つまり、「マイナス取得原価」になるまで減価償却を行わなければならないという欠陥が内在する。

過去に取得した有形固定資産の除去サービスは、当該資産が将来において除去されるときに受けるので、資産取得取引と資産除去取引は別個独立の経済事象である。このように解釈すれば、資産の取得原価は取得時点に資産計上され、資産除去費用は、資産除去サービスを受けた時点の期間費用(period express)として処理されるべきであろう。本稿では、資産除去サービスに係る支出額の即時費用化を「期間費用処理法」と呼ぶことにする。期間費用処理法では、経済的便益稼得能力を喪失した資産の除去費用は、資産除去時点に発生した期間費用として計上されるべきである。つまり、資産除去費用は資産取得時点の取得原価の構成要素ではない(菊谷[2008] 2-3頁)。

前述したように、わが国の「論点整理」では、国際的収斂の観点から「引当金処理法」とともに「資産化法」(資産負債両建処理法)が推奨されている。

3. 再測定(期末評価)時における問題点

IAS 16の原初基準であるIAS 16(1982年)(para. 36)の規定では、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計上されていた。1989年公表のE 32・1991年公表の「E 32趣旨書」の提案に従って改訂されたIAS 16(1993年改訂・1998年改訂)に従えば、標準処理として原価モデル(cost model)、代替処理として再評価モデル(revaluation model)が強制された(IAS 16(1993年改訂) paras. 29-30, IAS 16(1998年改訂) paras. 28-29)。最終改訂版のIAS 16(2003年改訂)(para. 29)によれば、原初基準であるIAS 16(1982年)と同様に、有形固定資産の期末評価(再測定)の会計方針として、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。

原価モデルを採用する場合には、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(IAS 16(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る。わが国の制度会計でも、原価モデルが強制適用されている。

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(IAS 16(2003年改訂) para. 79(d))。わが国には、このような規定は存在しない。ただし、かつて有価証券の時価による注記開示は実務化されていた。

再評価モデルを採用する場合には、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 (IAS 16 (2003年改訂) para. 31)。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る。市場価値の証拠となるものがない資産には、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。公正価値の変動が激しいときには、毎年、再評価が必要であり、少なくとも3年から5年ごとに再評価しなければならない (IAS 16 (2003年改訂) paras. 32-34)。

再評価により生じた帳簿価額の増加額は、「再評価剰余金」(revaluation surplus) という科目を付して株主持分に直接貸記する。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 (IAS 16 (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) が行われたときには、再評価剰余金は利益剰余金に振り替える (IAS 16 (2004年改訂) para. 41)。

他方、再評価の結果として減少した帳簿価額の減少額は、直接的に費用として認識する。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 (IAS 16 (2004年改訂) para. 40)。

再評価の結果として増加した帳簿価額の増加額を「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、損益計算

に算入しない措置である。再評価という会計操作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)。

ただし、再評価により生じた帳簿価額の減少額は、資本修正でなく、直接的に費用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ている。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、処分可能利益に加えられている。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 (菊谷 [2007a] 42-43頁)。

さらに、減価償却の基礎価額に対して取得原価または再評価額 (時価) を採るのかによって、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) に影響を及ぼす。IAS 16 (2003年改訂) 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、再評価モデルによる減価償却費は「再評価額」(再調達原価) に基づいて計算される。

また、IAS16 (2003年改訂) (paras, 51 and 61) は、耐用年数・残存価額・償却方法の毎期見直しを強制している。わが国の会計基準にはそのような規定は存在しないが、確定決算主義のために法人税法の規定に従って耐用年数・残存価額・償却方法の選定を行っているのが現状である。

ただし、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が廃止され、耐用年数経過時点で1円まで償却できるようになった。「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た。

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5年である場合、定額法の償却率は0.20(=1/5)であるので、250%定率法の償却率は0.50(=0.20×2.5)となる。定率法は、定額法と比較して、費用先取効果が高いので、取得原価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逡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)。

したがって、わが国の実務では、250%定率法が定着していくものと思われる。IAS・

IFRSとの国際的収斂とともに、税法規定との国内的調整が余儀なくされている。財務報告制度として、税法規定・確定決算主義から切り離れる時期が到来したのではなかろうか。

4. わが国の対応と将来の展望 —むすびに代えて—

(1) 当初認識・測定時における資産除去費用の会計処理

有形固定資産を長期にわたり利用した結果、営業活動に貢献できない状態となり、将来の経済的便益稼得能力を喪失した場合には、廃棄処分を待つことになる。資産除去サービスに係る資産除去費用の会計処理法として、「期間費用処理法」、「残存価額控除法」、「資産化法」(資産負債両建処理法)および「引当金設定法」が提案・実践されているが、最近の国際的潮流として「現在価値資産化法」が採用され始めている。

しかしながら、すべての有形固定資産(事業資産)に対して、一律に特定の方法を適用すべきではない。一般的な事業用資産のように、資産除去費用が軽微の金額で済むと予想される場合、あるいは短期循環的に資産除去サービスを受けている場合には、簡便な「期間費用処理法」が適用されても差し支えがないと思われる。資産除去費用が当該企業にとって相当の金額(たとえば資産総額の1%)を超えると見積られる場合には、「引当金設定法」または「現在価値資産化法」が採用されてもよいのではなかろうか(菊谷〔2008〕16頁)。

ただし、「現在価値資産化法」の適用には、一定の制限が設けられるべきである。期待キャッシュ・フローや割引率を使う「現在価値資産化法」は、主観的な見積数値による資

産・負債計上法であるので、財務報告には利用されるべきではない。米国のSFAS143 (para. 2) では、長期性資産の取得・建設・開発または通常の営業活動から発生する有形長期性資産の除去に係る法的債務 (legal obligation) に限り、「資産除去費用の資産化」が認められている。法的債務として資産除去債務の将来の支払金額と支払時期が確定しているケース、将来の支払時期や支払方法が確定しない場合であっても法律上の義務等で資産除去が強制される条件付資産除去債務 (conditional asset retirement obligation) に対しては、割引価値で資産除去債務を計上するとともに、同額を資産化する「現在価値資産化法」が採択されてもよいであろう。金額に重要性がない場合には、注記を併用した「引当金設定法」によっても十分に資産除去債務を開示することができるのではなかろうか。一般的な事業用資産には、引当金の設定要件を満たすならば、「引当金設定法」(および注記) が活用されるべきであろう (菊谷 [2008] 16-17 頁)。

利用期間が長期であったり短期であったり、資産除去費用が莫大な金額に上ったり軽微な金額で済んだり、資産除去に法的義務が伴ったり伴わなかったりするように、有形固定資産は多種多様である。このような有形固定資産に係る資産除去費用に対して、画一的に「現在価値資産化法」を適用することは避けるべきである。あくまでも法的債務や条件付資産除去債務に限り、「現在価値資産化法」の使用は容認されてもよいと言えるであろう。

とかく IAS・IFRS は英・米主導で作成されていると言われてきたが、歴史的にみて言語 (会計を一種の企業言語とみなす) の伝播・普及は経済力の発展にほぼ比例しているため、IAS の改訂あるいは IFRS の設定に

際しては、わが国の意見・主張も経済力に応じて反映させるべきである [長谷川 [1993] 32 頁]。藤井 ([2007] 211 頁) も主張するように、英米型ルールの採用を基調とする収斂作業が進められているという制約条件を所与としたとしても、他の関係諸国 (たとえば EU 加盟国) との連携を図り、IASB, SAC 等の IASB 付置組織、IASB/ASBJ 合同会議において、原則的な批判を加える必要がある。

将来の資産除去サービス時における支出 (現金価格相当額) を当初認識時点 (資産取得時点) の取得原価に算入することは、IAS16 (2003 年改訂) が定義する「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であり、内部矛盾している。また、当該資産除去時点の支出が、将来の経済的便益を稼得する能力 (資産性) に寄与できたとは言いがたい。資産概念そのものが理論的に変容したと言わざるを得ない (菊谷 [2007 b] 35 頁)。資産除去費用を取得原価に算入するならば、修繕・管理維持も当該資産の取得の結果として生じる債務であるので、将来における修繕費も取得時点の取得原価に算入しなければならないという論理が成り立つのではなかろうか (菊谷 [2007 b] 38 頁)。このような論理を是認した場合、利用目的で所有する有形固定資産の取得原価は、取得時点の支出額 (現金価格相当額) ばかりではなく、利用途中の修繕支出額および利用直後の資産除去支出額も含めた総支出額となり、減価償却を通じて回収されることになる。事業資産である有形固定資産が全融資産視され、名目支出額 (投資額) の回収に終始している。会計主体論・資本維持論も含む会計理論の観点から、資産概念・取得原価概念が再検討されるべきである。IAS・IFRS を無批

判的に受け入れるのではなく、わが国の研究者・実務家レベルで理論的妥当性と実務的適用可能性を検討した成果がIASB/ASBJ 合同会議等において開陳・主張され、「内的整合性」のあるIFRSの設定に貢献されるべきである。

(2) 再測定時における再評価モデル

わが国では、有形固定資産の期末評価基準として原価モデル（取得原価主義会計）が強制適用されている。この基準の下では、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（時価主義会計）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、資産の帳簿価額（取得原価）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再評価差額（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、IAS 36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。厳密に言えば、再評価剰余金は「株主持分」ではなく企業維持のための「企業体持分」である。「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、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これに該当する（菊谷〔2007 a〕52頁）。

有形固定資産の再評価によって再評価剰余金（企業体持分）が累積し、純資産が増額すれば、自己資本比率等の財務比率は向上する。「含み益」相当額を当該資産に増額するとともに純資産に直入すれば、期末時における貸借対照表数値は同時点・同質価値的に適正評価され、株価も当該企業の経済実態・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。含み益（再評価剰余金）を算入していない純資産額に基づく株価は、割安であり、敵対的乗っ取り（hostile takeover）の対象にもなり易い。取得年度の異なる複数の取得原価を寄せ集めて期末評価およびそれに伴う減価償却費の計算を行っても、同時点・同質価値的な測定は不可能であり、財務数値は歪められている。複数の過去数値（取得原価）の混合によって歪曲された財務諸表を使って財務比率を計算しても、現時点の価値体系における経済実態は把握できない。

再評価モデルの実践可能性は、経済統計（価格指数）の精微化、コンピュータ・事務処理機の発達等により革命的に向上している。しかも、企業結合に係るパーチェス法では被取得企業の資産に対する時価評価、資本連結に際しては部分時価評価法と全面時価評価法の選択適用が制度会計上強制されている。再評価モデルは、わが国においても既に部分的に導入されている。取得原価主義会計（原価モデル）を金科玉条の如く墨守する時代は終焉し、時価主義会計（再評価モデル）を一つの評価基準として選択できる時期に入ったと言えるのではなからうか。つまり、有形固定資産の期末評価基準として取得原価主義会計と時価主義会計の選択適用が制度会計上許容

されるべきである。

現在における情報利用者（たとえば、投資者・債務者・経営者）にとって、同質的価値による加法性と現実性を具有する時価で測定・表示された財務諸表がより有用であると思われる。売却を意図しない利用目的資産である有形固定資産の時価としては、通常の営業活動遂行のための再生産能力を表す「再調達原価」(replacement cost) が採択されるべきである。取得原価と再調達原価との差額(再評価差額)は、営業能力維持(maintenance of operating capacity)のために資本修正として処理する。

このような会計処理を可能にするためには、税法独自算定方式によって確定決算主義から財務会計を切り離す必要がある。会計基準の国際的収斂のためばかりではなく、税法規定に左右されることなく財務報告実践の純粋化(会計実務の財務会計基準への完全準拠化)を図るためにも法人税法の制約から解放されるべきであろう。

【引用文献】

- Financial Accounting Standards Board [2001], *Statement of Financial Accounting Standards No143“Accounting for Asset Retirement Obligations”*. ……SFAS143
 藤井秀樹 [2007]『制度変化の会計学 会計基準のコンバージェンスを見すえて』中央経済社。
 長谷川 茂 [1993]「会計の言語性と国際的調和」『會計』第144巻第2号。

Hax,Karl [1957] *Die Substanzerhaltung der Betriebe*, Westdeutscher Verlag・Köln und Opladen.

International Accounting Standards Board [2004] *International Accounting Standard 16 “Property, Plant and Equipment”*.

……………IAS16 (2003年改訂)

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 16 (revised 1993) “Property, Plant and Equipment”*. ……IAS16 (1993年改訂)

International Accounting Standards Committee [1998] *International Accounting Standard 16 (revised1998) “Property, Plant and Equipment”*. ……IAS16 (1998年改訂)

企業会計基準委員会 [2007]『資産除去債務の会計処理に関する論点整理』……………「論点整理」

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」

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 [2007 a]「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 [2007 b]「有形固定資産の取得原価と資産除去債務」『税経通信』第62巻第12号。

菊谷正人 [2008]「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=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。

松本敏史 [2007]「引当金会計モデルの類型と会計基準」『財務会計研究』創刊号(第1号)。