

有形固定資産の会計基準国際比較

狩野 一久

1. はじめに

今日、わが国をはじめ各国において国際取引がますます増大する中で、会計基準等の会計制度に国際的基準の導入が図られるとともに国内基準との調整が活発に行われている。特に企業の海外における支店・子会社・工場等の設立、外国での起債、外国企業への投資活動等国際的な活動に伴って、その会計処理を巡る問題点や公表財務諸表について国際的統一化や調和化の要請が強まってきた。

1978年6月29日に主要国の会計士諸団体の合意により、国際会計基準委員会 (International Accounting Standard Committee, 以下「IASC」と略す) が発足し⁽¹⁾、1975年1月1日に国際会計基準 (International Accounting Standards, 以下「IAS」と略す) 第1号 (会計方針の開示) を公表して以来、32の基準 (IAS第1号～IAS第32号まで、11にわたる改訂がある) と53の公開草案 (第1～第53号まで、第53号「財務諸表の表示」)、および1つのステートメント等を公表してきた⁽²⁾。

このIASの公表により加盟各国の専門会計人が国際的会計基準として調和化および統一化を図る努力を重ねてきている。これにより各国の財務諸表の比較可能性の確保を目的として現在も調整・研究等の努力が行われている⁽³⁾。またIASの基本的思考は、「財務諸表の作成表示に関する枠組み」(1989年7月) が公表されることによって、経済的意思決定者の主体である情報利用者 (投資者、従業員、仕入先およびその他取引業者、得意先、政府および監督官庁、一般大衆 (para. 9)) に有用な会計情報を提供することを会計の目的としていることが明らかにされている。その内容は、利用者が企業の財政状態、経営成績および財政状態の変動に関する情報の比較可能性を目的としているわけである。

上記の国際会計の動向の中で、本論稿にとりあげる有形固定資産は、会計

情報の中でも大変重要視されている分野である。それゆえに有形固定資産に関する各国の会計基準等を比較検討することは、会計基準の国際化に向って種々の課題が明らかになり、問題解決の道につながるようになるであろう。

ほとんどの企業は大なり小なり有形固定資産を所有しているが、中でも大企業の多くは有形固定資産の総資産に占める割合が相当額にのぼっている。したがってこの有形固定資産の会計処理のあり方によって企業の財政状態ならびに経営成績に多大な影響を与えることになる。有形固定資産に関する問題点としては、(1) 有形固定資産の定義（意義・範囲）、(2) 取得原価の決定、(3) 改良および修繕、(4) 有形固定資産の再評価、(5) 有形固定資産の処理（減価償却、処分・除却等）があげられるが、各国の経済社会や会計慣習の相違により、会計上の考え方や処理方法も同じではない。

IASの有形固定資産に係る基準は今日まで、(1) 第4号「減価償却の会計」(Depreciation Accounting, 以下「IAS 4」と略す)(1976年10月)、(2) 第16号「有形固定資産の会計」(Accounting for Property, Plant and Equipment, 以下「IAS 16」と略す)(1993年12月改訂)、(3) 第20号「国庫補助金の会計および政府援助の開示」(Accounting for Government Assistance, 以下「IAS 20」と略す)(1983年4月)、(4) 第23号「借入費用の資産化」(Capitalization of Borrowing Costs, 以下「IAS 23」と略す)(1993年12月改訂)をそれぞれ公表されている。

以上のことから本論稿では、IASを中心として、わが国はじめ各国の有形固定資産に関する前述の項目の諸問題と特質について論じていきたい。

2. 有形固定資産の定義

有形固定資産の定義をアメリカ、イギリス等の各国の会計基準では行っていないが、IASは次のように有形固定資産の定義付けをしている(IAS 16)。すなわちIAS 16 (Accounting for Property, Plant and Equipment, 有形固定資産を直訳すれば、不動産、設備および装置となる)は、

(a) 企業が①財貨の生産もしくは用役の提供に使用するため、②外部への賃貸のため、または③管理上の目的のために所有する有形の資産

(b) 継続的使用を意図して取得や建設された有形の資産

(c) 通常の営業過程において販売することを意図していない有形の資産と規定している（また、上記の資産で一定の状況において、リースによる占有権も有形固定資産としての取扱いを認めている⁽⁴⁾）。

わが国の場合、「企業会計原則注解 16」の流動資産と固定資産の区分基準において、「企業がその営業目的を達成するために所有し、かつ、その加工若しくは売却を予定しない財貨」を有形固定資産としている。

また具体的には、企業会計原則で建物、構築物、機械装置、船舶、車両運搬具、工具器具備品、土地、建設仮勘定等（企業会計原則・貸借対照表原則 4,1,(B)）が掲記されており、さらに財務諸表規則第 22 条で有形固定資産の範囲を明記している。

- ① 建物（工場、事務所、社宅、その他経営付属建物も含む——財務諸表等規則取扱要領（以下「財規要領」と略す）第 78）、及び暖房、照明、通風等の付属設備
- ② 構築物（ドッグ、橋、岸壁、さん橋、軌道、貯水池、坑道、煙突その他土地に定着する土木設備又は工作物をいう。）
- ③ 機械及び装置並びにコンベヤー、ホイスト、起重機等の搬送設備その他の付属設備
- ④ 船舶及び水上運搬具
- ⑤ 鉄道車両、自動車その他の陸上運搬具
- ⑥ 工具、器具及び備品。ただし耐用年数 1 年以上のものに限る。
- ⑦ 土地
- ⑧ 建設仮勘定（前各号に掲げる資産で営業の用に供するものを建設した場合における支出及び当該建設の目的に充当した材料をいう。）
- ⑨ その他の有形資産で流動資産又は投資たる資産に属しないもの

上記の第一号から第七号までに掲記したものは、すべて営業の用に供するものに限ることが、有形固定資産の条件でもある。しかし現に営業の用に供しているもののほか、将来営業の用に供する目的をもって所有する資産たとえば遊休施設、未稼動設備等をも有形固定資産の範囲に入れている（財規要領第 75）。また、上記六号の工具・器具・備品は、耐用年数 1 年以上で相当額以上のものに限られる（財規要領第 79）。いわゆる耐用年数 1 年未満で少額のもの、消耗品勘定として処理するか、あるいは消耗品費勘定等の費用処理が認められている（重要性の原則適用にもとづく）⁽⁵⁾。この点に関して IAS 16 は、重要でない支出額として 6 項（para.6）にかかわらず費用処理することを認めている⁽⁶⁾。

IAS 16 では、土地・建物（land and buildings）、機械装置（machinery, equipment）、工具・器具・備品（fixtures and fittings）および車両運搬具（vehicles）を列挙しており⁽⁷⁾、わが国の有形固定資産と比較しても、定義お

および種類は、ほぼ同様であると理解できる。また、フランスのプラン・コンタブル・ジェネラル (Plan Comptable Général), ドイツの「財務諸表指令法」(1985年12月公布)(Bilanzrichtlinien Gesetz), およびイギリスの1985年会社法 (The Companies Act 1985) 附則第4に記載されているところにおいても、上記IAS およびわが国の規定内容と大体同様のものとなっている⁽⁸⁾。

なお、不動産売買業者が販売目的で保有する土地、建物等は、法律上不動産であるが、通常は販売対象の財貨であるため棚卸資産となる(連続意見書第四, 第二, 7)。それに対して一般の企業は、大部分営業目的に使用するために所有しているので有形固定資産に分類される。

以上のように有形資産は、当該企業が収益を稼得するために、1年以上継続して利用する目的で所有する「利用目的資産」であって、販売目的の資産とはならない。すなわちこれらの有形固定資産の資産性は、当該資産の利用可能性または生産可能性にあるといえる⁽⁹⁾ アメリカではAAA 1957年会計原則改訂版において、資産の本質を用役可能性として捉えているが、少なくとも同じ本質観が上記に示されていると考えられる。

3. 有形固定資産の取得原価の決定

有形固定資産の取得は、(1) 購入、(2) 自家建設 (3) 現物出資 (4) 交換 (5) 贈与の場合における形態があり、それぞれの取得に応じて当然取得原価も異なってくる。この取得原価は、減価償却費の計算や当該評価額の算定上の基礎となるものである。

(1) 購入の場合

IAS 16 では、取得原価は購入価格(輸入関税と還付されない取得税を含む)に、当該資産を稼働できる状態にするためにかかった直接付随費用を加えた価額である(この取得価額から値引および割戻しを控除する)⁽¹⁰⁾。この直接付随費用には、(a) 整地費、(b) 搬入費および取扱費用、(c) 据付費(たとえば、プラントの特殊な基礎工事費)、(d) 専門技術科(建築技師、エンジニア等)が入り、また長期にわたる建設計画に伴い、建設が完了するまでに生じた金融費用は、当該有形固定資産の帳簿価額に算入されることがある。

この場合、有形固定資産を稼働できる状態に必要な付随費用——管理費、一般的間接費および始動費用ならびに関連する生産開始前の諸費用など——のみが取得原価に算入できるが、それ以外は取得原価の構成要素として取り

扱わない⁽¹¹⁾。

わが国の企業会計原則では、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しなければならない（企業会計原則第三，五），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している。そして「有形固定資産の取得原価には，原則として当該資産の引取費用等の付随費用を含める」ことを定めている（同原則第三，五，D）。また「連続意見書第三」（有形固定資産の減価償却について）には，さらに具体的に規定している。すなわち，有形固定資産の取得原価は，購入代金に，買入手数料，運送費，荷役費，据付費，試運転費等の付随費用を加えた価額である。これに際し，値引または割戻を受けた時は，これを購入代金から控除することになっている（連続意見書第三，4，1）。

以上のことから IAS 16 とわが国の規定は，ほとんど同じ内容といえる⁽¹²⁾。

アメリカでは，ARB によれば取得原価またはその他の基礎価額に基づいて計上される（Historically, fixed assets have been accounted for on the basis of cost.）⁽¹³⁾。会計基準として定義付けはされていないが，歴史的に認識されていることが理解される。イギリスも同様であるが，1985 年会社法には，貸借対照表の固定資産に付される最初の記帳価額は，原則として購入価額または製作価額（purchase price or production cost）でなければならない⁽¹⁴⁾。しかし一方では，代替的会計方法を採用して，有形固定資産を最近の評価日現在の市場価値またはその現在原価（current cost）で貸借対照表に計上することができる⁽¹⁵⁾。

さらにアメリカにおいては，*Statement of Financial Accounting Standard*（以下「FAS」と略す）No.34（para.7）「利子費用の資産化」（capitalization of interest cost）に記されているように，資産取得のための借入資金に係わる借入費用等は，当該資産の取得原価に算入される（FAS 34，paras. 17, 18）⁽¹⁶⁾。一般的には，このような利子費用は原価性が否定されるが，将来の収益獲得に対応させるために資産計上後，減価償却によって費用化することが認められている。特に土地に係わる利子費用額を建物の取得原価に含め，この資産計上額を償却すべきであるとしているところは注目されるであろう。

（2）自家建設の場合

IAS 16 では，自家建設の有形固定資産の取得原価は，購入により取得した場合と同様に原則適用される。また取得原価に含まれるものは，特定資産

に直接関連する費用と、一般的に建設活動に必要な費用（製造原価）で当該特定資産に配分できる費用である（IAS 16, paras. 15, 18）。

わが国の場合、連続意見書第三において、「固定資産を自家建設した場合には、適正な原価計算基準に従って製造原価を計算し、これに基づいて取得原価を計算する」また、「建設に要する借入資本の利子で稼働前の期間に属するものは、これを取得原価に算入することができる」（第一、四、2）。

法人税法施行令第54条においても、自己の建設、製作又は製造（建設等）に係る減価償却資産に入る価額には、当該資産の建設等のために要した原材料費、労務費及び経費の額、またこれを事業の用に供するために直接要した費用の額の合計額として規定している。

自家建設における問題点は、やはり借入金費用の取扱いであろう。通常、借入金の利子は金融費用のため営業外費用として扱われる期間費用であり、当該期間の収益と対応されることになり、原価性は有しない。しかし、資産を事業に供する以前は、当然収益を生じないため費用収益対応の原則の見地からみれば、資産の取得に要した費用の一切を（もちろん借入金の利子も含む）取得原価に算入し、事業に供した後、償却等の方法で各期の収益と対応させることが妥当な処理となる⁽¹⁷⁾。

FAS 34においても、前述した利子費用の資産化の目的は、（a）当該資産に対する企業の総投資額をより厳密に反映する取得原価が測定され、（b）将来の期間に貢献する資産の取得に関連する原価を、貢献する期間の収益に対応させる、ことにより明らかである。FAS 34の借入費用の考え方は、IAS 23（借入費用の資産化）においても同様の考え方が示されている。これには通常、資産の取得原価に加算される他の費用と借入費用とに本質的差異はないことが考えられている。また結果として取得時に借入費用を費用計上すれば、当該期間の利益が減少することにもなる。そこで借入費用を資産に算入すれば、建設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との比較可能性が高まることになる⁽¹⁸⁾。

以上は、借入費用を資産計上する理論的根拠であるが、わが国の建設業では、不動産開発事業や建設期間中の利子を資産化するにあたって強制ではなく任意に選択可能となっている。

IAS 23は、E 32の趣旨書を経てE 39（1991年8月）が公表され、1993年（11月）に改訂された。改訂後、借入費用の「標準処理」は、発生した期間の費用として認識計上することに決定し、「代替処理」として、適格資産の取得、建築、生産に直接に起因する借入費用を資産の取得原価に算入す

ることが認められた。旧基準では資産化も費用化も選択自由であったが、日本の公認会計士協会の申し入れ等の影響で改訂案どおり上記内容が承認された。

上記に示した借入費用の資産化が認められる適格資産とは、意図して使用され販売されるまでに相当の期間を要する資産をいう（IAS 23, para. 4）。たとえば製造設備、発電所、販売用不動産など販売可能な状態になるまで相当期間を要する投資資産などが該当する。したがってこれには固定資産ばかりだけでなく棚卸資産も含めている。FAS 34 も IAS 同様に資産化を強要している。この場合の IAS の借入費用の中には、発生した長短期の借入金利息のみならず、社債の割引額、またはプレミアムの償却額、ファイナンス・リースに関連する財務費用などが入っている（IAS 23, para. 5）。

日本の場合、この点連続意見書に長期にわたって建設される固定資産について限定した形で資産化を認めているが他の場合には認めていない。限定的なものには、不動産会社の不動産開発に係る販売用不動産の原価算入を認めている程度である。

次に借入費用を資産計上する場合、適格資産を取得するために要する借入れの問題がある。借入れを本店が中心となって行われるケース、子会社を含めた企業グループで管理するケースなど、インフレーション下の経済や為替相場変動等の経済的要因も含めて、借入れと適格資産との関連を合理的に判断していく必要がある。また一般的な目的で借入れた資金から適格資産を取得する場合、当該資産に対する支出額に資産化率（capitalization rate, 一般に当期の借入残高に対応する借入費用の加重平均率）を乗じて計算する方法をとる（IAS 23, para. 17）。ただし当期において資産化された借入費用額は、当該期間に発生した借入費用額を超えてはならない。このような資産化の開始が行われた後、建設等の活動が中断されている期間中の中止（para. 23）や当該適格資産の使用または販売が可能になった実質的な完了時点で借入費用の資産化を終了しなければならないとされている（para. 25）。

わが国では、前述したように不動産開発業など長期請負工事に際し、個別的な借入れ利子費用に限り、関連する当該借入利子を原価算入（資産化）するようなケースがみられる。イギリスの「会計基準実務書」第 9 号、「棚卸資産および長期請負工事」においてもわが国と同様の考え方が示されている⁽¹⁹⁾。

（３）交換の場合

IAS 16 では、異なる種類の有形固定資産またはその他の資産と交換によって取得された有形固定資産項目の取得原価は、取得資産の公正価値（fair value）で測定される（IAS における公正価値とは、事情に精通した売買当

事者が、純然たる商業ベースで行った取引に基づいて交換された資産の金額のことをいっている)。

次に同一事業で類似性をもつ用途において、公正価値のある類似性資産と交換で取得される有形固定資産は、相手側に譲渡した資産の帳簿価額を引継ぐことになる。この理由は、交換によって利益の獲得が行われることはないが、利益獲得は当該資産を使用することによって行われるからである。ただし、譲渡資産の公正価値の下落が明らかな場合には、評価引き下げ後の譲渡資産を引継ぐことになる。なお E 32 趣旨書の類似性のある取得資産を譲渡資産の正味帳簿価額 (not carrying amount) とする規定は除去された。

前者における IAS 16 の規定では、自己の所有する有価証券と交換した場合や株式発行 (現物出資にもとづく) により取得した有形固定資産は、その公正価値によって取得原価を決定することになる。

わが国の「連続意見書第三」(第一, 4, 4) の交換規定は, 「自己所有の固定資産と交換に固定資産を取得した場合には, 交換に供された自己資産の適正簿価をもって取得原価とする (・・・は筆者が付記したもの)」。「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」となっている。また現物出資に際して「株式を発行しその対価として固定資産を受け入れた場合には, 出資者に対して交付された株式の発行価額をもって取得原価とする」ことを規定している。

したがって交換によって取得した資産の取得原価は, そのものの公正価値ではなく, 自己が譲渡した資産の時価あるいは適正な簿価等によることになる。IAS の規定によれば, 類似性の資産と交換した場合, 譲渡した資産の帳簿価額を引継ぐが, 現金等による交換差金は, 簿価に組入れる処理を行うことになるため, 交換による簿価が調整される。

しかし異なる種類の資産と有形資産を交換した場合, 取得資産の公正価値で評価することになるため, 上記の譲渡資産等の適正な簿価等と相違することになる。ただし, わが国の法人税法は, 実質評価を基本にしているため, 交換にもとづく取得資産の価額は, 時価 (いわゆる公正価値と考えてよいであろう) を基礎としなければならない (法人税法施行令第 54 条 ① 6, 7)。

なお, アメリカ, イギリスにおいては, 該当する基準はないが, イギリスは現在価値あるいは市場価値を基本としていることから, IAS と同じであると考えられる。

以上の考察にもとづけば, わが国の会計基準は, 交換における取得資産の

取得原価に対して再考しなければならないと思われる。

(4) 贈与の場合

わが国の企業会計原則の貸借対照原則では、「贈与その他無償で取得した資産については、公正な評価額をもって取得原価とする」(同原則、五・F)となっており、また「連続意見書第三」では、「固定資産を贈与された場合には、時価等を基準として公正に評価した額をもって取得原価とする」(第1, 4・5)と規定しているが、IASでは贈与等の無償による取得原価決定の規定は設けられていない。しかし、IASの考え方(たとえば交換等による規定)からすれば贈与による資産取得原価は、公正価値になると思われる。

アメリカでは、贈与によって取得した有形固定資産は、その時価(公正価値)によって処理しなければならない。またこれは資本剰余金の贈与剰余金として処理することになる(APB, Opinion No.29. para.13)。

以上、贈与による取得原価は、各国においてほとんど時価(公正価値)により評価している。

なお有形固定資産それ自体の贈与ではないが、国庫補助金・工事負担金等により取得した有形固定資産については、圧縮記帳等にもとづく処理が一般的になされている。わが国の場合、特に法人税法では、受贈益として益金処理(利益としてみる)されるため、課税の繰延べをもたらす圧縮記帳を行うことを認めている。取得原価から国庫補助金相当額を減額控除することにより、取得原価が引き下がり、これにより減価償却の対象金額が下がるため、償却額が将来各期間にわたり圧縮記帳しない場合に比べて相当減額されてくる。したがって減額された金額相当額の利益が生まれることになり、結果として課税の繰延べになる。この国庫補助金等は、商法上においても株主利益と解釈されているが、「その他の資本剰余金」の科目で処理される。企業会計原則では、一応国庫補助金を資本剰余金とみなしている。

イギリスのSSAP 4は、国庫補助金を資本剰余金としながらも、最終的に利益とみなしている。この処理方法では、原価控除法と繰延利益法のいずれかを選択しなければならない⁽²⁰⁾。IAS 20(国庫補助金の会計及び政府援助の開示)もSSAP 4と同じく、結論として国庫補助金を利益として認識している⁽²¹⁾。

4. 有形固定資産の改良および修繕費

有形固定資産の取得後において、当該資産の改良および修繕が必要となってくる。この場合における改良は、修繕のように現状回復ではなく機能(用

途変更など)、性能、耐久性の向上(耐用年数の延長をもたらす)等、価値を高めることを目的とした資本的支出は、当該資産の取得原価に加算されることになる(法人税法施行令第55条)。また当初機能を維持管理するためや現状の回復処置を行う収益的支出は、修繕費として当該期間の費用に計上される。実際、実務上の問題として、ある支出が資本的支出か、収益的支出かを正しく区別することは難しい場合が多く、その処理によって支出後の損益計算や財産計算にも大きく影響してくる。

わが国の場合、実務では法人税法上の処理が中心に行われる。施行令第132条では次のように資本的支出の定義を行っている。

資本的支出は、当該支出する金額のうち、その支出により、当該資産の取得の時ににおいて当該資産につき通常の管理または修理をするものとした場合に予測される、(1) 当該資産の使用可能期間を延長させる部分に対応する金額、また(2) その支出の時ににおける当該資産の価額を増大させる部分に対応する金額、となっている。

具体的なものは法人税法基本通達に細かくそれぞれが盛り込まれている。たとえば、建物の避難階段の取付等物理的に付加したものの費用、用途変更のための模様替え等改造・改装の直接費用、機械の部品を高い品質や性能に取替えた費用(基通7-8-1)等の実質的判定、および区分が明確でない場合、形式基準により修繕費に該当しない部分(その支出が30万円以上、また支出額が当該固定資産の前期末取得原価のおおむね10%増当額を超えた場合などが形式的に判定される(基通7-8-4, 7-8-5, 7-8-6)。修繕費として認められる場合は、上記の資本的支出に該当しないもの、また、一つの修理・改良等に要した費用が20万円未満、その修理・改良等がおおむね3年以内の期間に周期的に行う(基通7-8-3)などが具体的に掲載されている。

IASでは、有形固定資産の取得後の当該資産の支出は、当初評価された機能水準を超え、将来の経済的効益が増加することが予想される場合は、資産としての認識を行うため取得原価に加算することを規定している⁽²²⁾。具体的には、次のように例示されている。

- (a) 生産能力の拡大を伴う耐用年数を延長させる工場の改良。
- (b) 生産物の質を大幅に改良させる機械部品の高性能化。
- (c) 今までの運転費用を大幅に削減させる新生産プロセスの採用。
- (d) 資産の安全性や環境保全の効率化への改善(特にIASは環境浄化に係わる支出が、将来回収可能な部分について資産の取得原価算

入を認めている)。

また IAS 16 は、わが国の法人税法と同じく修繕・保守に係る支出が、資産当初の維持・管理に必要な部分であることから費用処理することを認めている。

IAS の資産計上の基本的考え方は、前述したように機能水準を高め、経済的効益の増加が将来にもたらす支出部分を意味しているところから、わが国の税法基準の主に経済的価値増加の規定の考え方よりも限定されたものになっていると思われる。ただし、わが国の場合形式基準は、上記の基本的認識にかかわらず実務の煩雑さを避ける意味でそれなりに有効に働いている部分もある。

アメリカでは、わが国のように厳格ではないが有形固定資産の能力増加あるいは生産効率の上昇をもたらす多額の支出額は、資本的支出として資産に計上しなければならない。しかし当該金額が少額の場合には費用処理することもできる。

5. 有形固定資産の再評価

わが国では、第二次大戦後の激しいインフレーションに対応するため、資産の再評価が実施されたのは昭和 25 年である。その後昭和 32 年までに 3 回～5 回にわたり再評価が行われてきた⁽²³⁾(それは、昭和 24 年 GHQ・シャープ勧告が資産の強制再評価を指示したことによる)。

当初は認意規定であったが、昭和 29 年 6 月「企業資本充実のための資産再評価等の特別措置法」(資本充実法とも呼ばれる)が公布・施行に伴い強制再評価が実施されたのであった。

資産再評価の基本は、同法第 1 条にみられるように企業経理の合理化であり、その内容は、有形固定資産の適正な減価償却である。インフレにより、取得原価評価のままの減価償却では資本の食いつぶしが生じるため、企業維持を困難にさせる。また当該資産の譲渡時における名目譲渡利益が過大になるため企業負担(租税・配当等)を増大させてしまう。課税上の問題が生じるが、再評価にもとづいて適正な資産評価が行われたことによって、第 1 に架空利益排除の適正な損益計算が行われたこと、第 2 に再評価準備金を資本総額に組み入れたことに伴い商法 297 条の社債発行限度枠が増し、企業資本調達を容易にしたこと、第 3 に第 2 の再評価準備金の資本組み入れによって資本構成を是正できたことがあげられている⁽²⁴⁾。結果的に減価償却の増加によって資本蓄積を図ることができたわけである。

その後現在までわが国では再評価が実際に容認されていない状況である⁽²⁵⁾・しかしながら企業が保有する土地および有価証券の上昇（現在バブル崩壊によって相当下落したものの過年度の取得原価を大幅に上回っていることは周知のことである。ただしバブル時の取得原価と比較すれば相当に下がっていることは事実である。）が顕著であることは、貸借対照表項目の表示金額と実態とを乖離させている。そのため会計情報の中に時価情報（のみならず時価主義会計にもとづく損益計算の導入も含めて）をどのように位置付け、情報利用者に対していかにディスクロージャーするか、今日、わが国はじめ世界の各国でも大きな問題となっている。

時価情報を企業が積極的に開示しているオランダでは、財務諸表の作成目的は企業の「真実の映像」を利用者に提供することであり、企業会計法之最優先原則であることを基本としている⁽²⁶⁾。

わが国の取得原価主義会計を基本とする制度（企業会計原則・商法等）に比べ、IAS は、資産再評価について時価主義の思考を導入している。

IAS は、資産再評価について取得原価を基本としながらも、短期投資について時価評価を要求しており、また有形固定資産については、「認められる代替処理」として再評価を許容している。すなわち有形固定資産の「標準処理」は取得原価であり、その後貸借対照表価額は、その回収可能価額が帳簿価額よりも下落した場合帳簿価額を評価減することになるが、取得原価から減価償却累計額を控除した金額で計上しなければならない（paras. 29, 56）。そして「認められる代替処理」は、再評価日における公正価値から、その後の減価償却累計額を控除した再評価額で計上されなければならない（para. 30）⁽²⁷⁾。この場合における土地・建物の公正価値は、一般に専門の外部鑑定人により市場価値（価格）が計算される。なかでも専門的特質をもつ工場設備は、減価償却控除後の再調達原価で評価することになる。

また再評価の頻度は、公正価値の変動に応じて、毎年度あるいは3～5年毎に再評価を行うことを提案している（para. 34）。

再評価を行うこれらの有形固定資産は、原則として部分的に行うのではなく当該資産の属する種類ごとに行う必要がある。この資産の帳簿価額が増加した場合は、その増加額を再評価準備金として株主の持分（増加）としなければならない（その後資産の帳簿価額が減少した場合再評価準備金額を超えない限り、株主持分を減少させる）。

またその資産の売却等処分・撤去された場合や再評価前と再評価後にも

とづく減価償却差額は、再評価対象の資産に関する再評価準備金を損益計算書を経ないで、そのまま利益剰余金へ振替えられる（これを実現利益と考える）。さらに当該資産の再評価に関連する法人税等は、結果的に税金の繰延経理あるいは繰延処置が施される（IAS 12「法人税等の会計」（1979年7月）にもとづく）。なお公開草案 49「法人税等」では、税金の繰延経理を提案している⁽²⁸⁾。

以上のように IAS は、再評価に公正価値を取り入れた時価評価を容認しているが、EC 諸国の EC 第 4 号指令をはじめ、イギリスなど各国において広く固定資産の再評価を実務として行っていることが背景にあげられる（EC 指令にもとづく各国の国内法制化による）。

イギリスの SSAP 12 では、「固定資産とくに不動産を再評価し、その再評価額は財務諸表に表示することがしだいに一般化してきている。こうした実務慣行は、財務諸表の利用者に有益かつ適切な情報を提供するものである。この基準書では、再評価を行うべき頻度まで規定していないが、資産を再評価するということが会計方針とされている場合には、この再評価は、最近の事情を反映するように実施されなければならない」⁽²⁹⁾。

そして正味簿価と再評価額との差額を再評価準備金（*revaluation reserve*）に振替えることができる。したがって減価償却額は、再評価額にもとづいて計算できる。また 1985 年イギリス会社法（附則第 4, 32(1), 34(1)）も同様の規定を行っている。

アメリカでは、利子費用の資産化（FAS 34）の規定はあるが、再評価についての明確な規定はない。

ただし日本と同じく会社の準更生・更生など特殊な場合、再評価による評価増を認めていることもあげなければならない（APB 6 号, para. 7）。

以上のように IAS において時価あるいは市場価値の有用性が評価されており、長期性資産の有形固定資産においても同様の規定が行われているのである。しかしながら、これらの償却資産の再評価基準は、減価償却、売却等に際し実現利益として取扱うが、これを未実現保有利得と理解するのである。

6. 減価償却

わが国の企業会計原則における減価償却の定義は、次のように理解できる。

有形固定資産の取得原価をその種類に応じた費用配分の原則によって、

各事業年度に配分しなければならず、当該資産の耐用年数期間にわたり、定額法、定率法等の一定の減価償却の方法によって、償却額を計算する（企業会計原則、第三、5②）。

IAS の定義も、わが国の基準と同様の内容である（IAS 16 が改訂された時に、IAS 4「減価償却の会計」（1976 年 10 月）を IAS 16「有形固定資産」と併合している）。

「減価償却とは、資産の償却可能額をその耐用年数にわたり配分することをいう」（para.7）として旧 IAS を引継いでいる。また償却資産の償却可能額は、取得原価または取得原価に代わる財務諸表上の価額から残存価額を控除した金額としており、この取得原価に代わる財務諸表上の価額は、資産の再評価を意味している。

今日の減価償却の考え方は、長期間にわたって使用され、その使用および時の経過などによって徐々に老朽化し、価値が減少するところから当該有形固定資産を耐用年数にかかる各事業年度に規則的方法にもとづき合理的に費用化する。この費用配分は各使用期間に経済的な効益を与えて獲得した収益と対応させることによって適正な期間損益計算を思考するものにほかならない。減価償却は、償却の計算要素である、① 計算基礎価額（通常取得原価あるいは取得原価に代わるもの）、② 残存価額、そして③ 耐用年数にもとづいて各種償却計算方法により計算される。

① の計算基礎価額には、前述したわが国や IAS では、原則は取得原価と同じであるが、IAS は再評価額の時価を許容しているところに大きな相違が認められる。この計算基礎価額如何によって当然減価償却の金額に影響する。この IAS と同様に規定して国は、イギリス（SSAP 12）、オーストラリア（AAS 10）、カナダ（CICA ハンドブック）などがあげられる。

SSAP 12(第 16 号)によれば、損益計算書と貸借対照表の会計処理は首尾一貫しなければならず、「損益計算書に計上される当期の減価償却費は、貸借対照表上の繰越額——歴史的な原価であれ、再評価額であれ——を基礎として計算しなければならない。減価償却費はすべて損益計算書に計上する。たとえ一部分であってもこれを直接積立金と相殺してはならない」。そして「資産の繰越額を基にして計算した減価償却費を超えた追加の償却費を損益計算書に計上してはならない。しかしながら留保利益を、たとえば、固定資産の取替のための積立金として積み立てることは認められる」⁽³⁰⁾。オーストラリア会計基準第 4 号「非貨幣資産の減価償却」の中に

においても SSAP 12 と同じ内容となっている⁽³¹⁾。ただし、有形固定資産の価値が恒久的な減少により、回復の見込みがない場合には、帳簿価額を回収可能価額まで切り下げる。

この回収可能価額を基礎価額として残存耐用年数に配分する (SSAP 12, 第 19 号)。イギリスにおける回収可能価額とは、資産の正味実現可能価額 (not realisable value), またはその資産の今後の使用から回収できる金額のうち、大きい価額のものをいう (SSAP 12, 第 13 号)⁽³²⁾。

IAS では、この計算基礎価額にもとづく帳簿価額が回収可能価額の定期的検討の結果下落した場合、帳簿価額を回収可能価額まで引き下げる必要がある (IAS 16, para. 56)。わが国の場合、連続意見書第三において、新技術の発明等の外的事情により、固定資産が機能的に著しく減価した場合には、この事実に対応して臨時に減価償却を行う必要がある。また災害、事故等の偶発的事由により固定資産に臨時損失が生じた場合これを相当額切り下げる必要がある。したがってわが国の相対的機能減価にもとづくものは、臨時減価償却により、また臨時損失等が生じた場合、相当額まで引き下げを行うことになる。すなわち IAS やイギリスのように回収可能価額の概念はないが、実態に即した方法により帳簿価額を減額することになっている。

次に耐用年数の決定であるが、IAS やわが国はじめ各国においても考え方が大体に同様となっている。しかし、IAS は企業の合理的判断に委ねているのに対し、わが国の場合、一般的に法人税法の規定により委任された「減価償却資産の耐用年数等に関する省令」(大蔵省令)に従った法定耐用年数が用いられている。ただし、資産の材質・製作方法が異った場合、陳腐化など特別事由による場合は、あらかじめ課税当局の承認を受けて耐用年数の短縮を行うことができる (法令第 57 条第 1 項)。

IAS は、(a) 資産を使用する回数等、操業上の要因、(b) 予測される物理的減耗、(c) 技術的陳腐化、(d) リース契約満了等の法的制約、が減価原因として耐用年数が決定される (IAS 16, para. 45)。わが国でも、物理的減価のみならず機能的減価 (技術革新等の前提条件が著しく変化した場合) の重要性を主張している (連続意見書、第一、八)。なお、オーストラリアでは、償却率および耐用年数の評価は、年 1 回見直しを行う必要がある。

最後に残存価額であるが、これは固定資産の耐用年数到来時において予

想される当該資産の売却価格または利用価格であり、この際に生じる解体、撤去、処分等の必要な費用額を売却価額等から控除する（意見書第三、四）。また法人税法上は、取得原価の10%を残存価額として認定しており、さらに最終的には取得原価の5%まで償却することを認めている。

IASでは、資産の残存価額は金額的に重要視せず、しばしば償却可能額の算定上無視することができる。ただし、重要とみられる場合は取得日時点で見積ることになる。わが国の場合と同じく耐用年数到来時における撤去費用、移転費用、復旧費用の見積りコストの認識上、帳簿価額より控除し、マイナスの帳簿価額の場合は負債認識を行う。また見積りのコストを控除しないで各期に減価償却と別に費用の計上を行い十分な負債額を計上する（para. 49）。SSAP 12では、耐用年数の終了時における実現可能価額を残存価額としており、上記と同様に資産処分費用を控除する必要がある（para. 12）。アメリカの場合、見積耐用年数にもとづいて償却されるが、残存価額については一般に見積り価額を考慮したもので明確なものとなっていない。

また減価償却方法であるが、わが国では会計方針として決める必要がある。償却方法には定額法、定率法、級数法、生産高比例法が一般的に行われている（場合によっては取替法を採用できる）。IASの規定には、わが国の認められた償却方法のうち、級数法が除かれている。IASは、減価償却方法を耐用年数と同じく当該資産の経済的効益の消費形態に変化があれば定期的に見直す必要があるとしている（para. 55）。いわゆる日本およびIASも基本的に特別な事情がない限り、継続性の原則を遵守しなければならない。わが国の場合、減価償却の方法をもし変更したならば、これは会計方針の変更となり、その理由を書かねばならない。つまり、わが国において継続性が要求されるため、減価償却方法について特別の事情がないと変更できない考え方であるが、IASは、特別の事情が発生した場合、上記等の変更が要求されている。

アメリカでは、定額法、定率法（これはわが国と異なり特殊な方法を用いる、declining-balance・sum of years digitsの償却方法である。アメリカのほとんどの会社は定額法を採用しており、それ以外の方法を採用している会社は余り多くない。）、級数法、生産あるいは使用時間比例法が認められている（年金償却法は認められない）（FAS 109, 第88項a, FAS 92, 第37項：D 40, 104）。

イギリスは、定額法、級数法、年金法および生産比例法を用いている。

SSAP 12 において、できるだけ公正に減価償却費を配分するため、資産の種類と用途に最も適した償却方法を選択しなければならない。そして定額法は最も適用が簡単ではあるが、最適な方法が望ましいと主張している (para. 8)。また償却方法の変更は会計方針の変更であるため、新しく採用する変更償却方法の方がより公正な経営成績および財政状態を表示することになる以外は許されていない (para. 20)。

なお、フランスおよびオーストラリアは、定額法と逓減残高法（定率法と二重残高逓減法が含まれる）の2つの方法を一般的に用いている。またドイツは、日本と同じ償却方法を用いている。

7. むすびとして

有形固定資産の定義としての理解は、営業目的を達成するために、1年以上の長期にわたり、継続して利用することがIAS はじめ各国およびわが国の会計基準に規定されており、大きな差異はみられなかった。

取得原価の決定に際しては、IAS およびほとんどの国において、有形固定資産の購入価格に直接付随費用を加算したものが取得原価として理解されている。また資産取得のために借入れた資金の借入費用は、将来の収益獲得に対応させることが理論的であることから、利子費用の資産化を認め、将来の費用化に伴い費用収益対応の原則が適用される。とくに自家建設により有形固定資産取得に際して支出した借入金の利子費用は、購入の場合を同様 IAS 23, FAS 34, PCG 1982, SSAP 9, 連続意見書第三において一定の条件のもとに費用の資産化を容認している。この借入費用は、取得原価に加算される直接付随費用の支出と本質的に差異がないこともあげられている。IAS 23 は、旧基準では資産化も費用化も選択自由であったが、発生した当該期間の費用として認識計上することを「標準処理」とし、適格資産の取得・建設等に直接起因した借入費用（等）の取得原価算入を「認められる代替処理」として規定したのである。

IAS の利子費用には、借入金利息の他に、社債の割引額、プレミアムの償却額、ファイナンス・リースに関連する費用も含まれているが (FAS 4 も同じように考慮している)、わが国の場合、建設等に要する借入金利子は、この資産の稼動前の利子費用のみ取得原価に算入できるということが相違するところである。

交換による取得においては、IAS は類似性の取得資産を譲渡資産の正味簿価で行い、類似性のない取得資産を公正価値によって計上することを

規定することになった。イギリスも IAS と同じく現在価値あるいは市場価値を公正価値としている。これに対してわが国の会計基準の場合、有価証券との交換によって取得した資産の価額は、譲渡した有価証券の時価または適正な簿価をもって取得原価とすることや、現物出資によって取得した有形固定資産の取得原価は、交付株式の発行価額により決定する。いわゆる受入れた取得資産の公正価値ではなく、譲渡した有価証券の時価等あるいは発行した株式の価額（時価等）によって取得原価が決定される。現実（税務上は公正価値にもとづいていると思われる）には、時価による等価交換が予定されているが、交換に伴う取得資産の評価額について会計基準としての理論的意義付けが要求されるところである。

IAS 16 は、旧基準にはなかったものであるが、取得してからその後修理・改良に伴う資産の安全性や環境保全の効率化への改善支出を取得原価に算入することを認めている。それは、将来回収可能な環境浄化に係る支出部分である。IAS の基本的な考え方は、たえず当該資産や支出が将来の経済的効益として企業にもたらされるものであるかどうかを判断基準にしている。

現在わが国においては、有形固定資産の再評価を合併等特別な事由以外において認めていない。しかし、EC 第 4 号指令にもとづきヨーロッパを中心として、また IAS では、有形固定資産の再評価を容認している。各国は、取得原価を原則としており、「認められる代替処理」として再評価を許容しているのである。IAS にみられるように、再評価は一部のみの部分的でなく、各項目全体に対して行うことが要求されている。また再評価された部分は、再評価準備金に貸記計上されることになる。この再評価は当然公正価値の時価による計上にもとづくものであるが、とくにイギリスの会計実務の影響が強くうちだされているといわれている。アメリカは日本と同じく会社更生等の特殊な場合を除き再評価にもとづく評価増の処理を認めていない。これは実現主義を基本としていることから有形固定資産の評価益を未実現利益として考えることによっている。しかし、この再評価にもとづく評価益を利益としてではなく資本剰余金として処理する考え方が妥当する。過去の論議においてたえず課税上の問題がとりあげられるが、それは売却等処分した場合に、どれを課税対象とし、また課税対象としないか改めて論議をする必要があり、会計理論の実質的展開が望まれる。

次に減価償却に関しては、わが国の基準の自由な選択に対して、IAS では資産として経済的効益が消費される形態に応じて償却方法を決定すべ

きとしているところに相違が認められる。わが国の場合、法人税法等に準拠して会計実務が行われており、その内容は大蔵省令の規定で耐用年数と残存価額（取得原価の10%→5%）が決められ、それにもとづいて減価償却費が計算されている。この計算原則は、企業会計原則、商法、税法の強固な取得原価主義によって評価額が決定され、これを減価償却の方法で費用配分が行われている。

また、わが国においては、前述したように減価償却方法や耐用年数の変更は、継続主義の原則により継続的に採用されなければならない。特別な事情があれば会計方針の変更として掲記しなければならない。これに対してIAS、イギリス等では、有形固定資産の経済的効益の消費形態に変化が生じた場合、償却方法や耐用年数を定期的に見直すことを要求している。

公正な減価償却を行うためには、資産の種類と用途、あるいは同一資産であっても異なる企業や業種等、操業度の量的な問題等、それぞれ事情が異なることが普通であることから、それぞれに最も適した償却方法を選択し、また利用可能な耐用年数を実情に合致したものにすることが重要であると思われる。その意味でIAS等の主張する定期的な見直しは、意義あるものである。けだし、この償却方法等の変更で利益調整（利益操作等）を図ることはもちろん行っていくけないことである。会計の基本である真实性の原則を根幹とし、会計情報の有用性を高めるためにも会計基準の理論的バックボーンと現実的対応の適切な柔軟さが必要とされなければならない。したがって、IASや各国にみられるように時価評価の導入を有形固定資産に取り入れ、再評価等の問題も含めて検討されなければならないと思われる。

〔注〕

- (1) International Accoucenting Standerds Committee, *International Accounting Standards*.

また有形固定資産の会計基準に関して次のものを参照している。

稲垣富士男編著、「国際会計基準——日米英会計基準との比較解説——」（増補版）、同文館、（平成4年1月）。

菊谷正人稿「有形固定資産会計の国際比較」、『政経論叢』（国土館大学政経学会）、平成4年第3号（平成4年9月）。

日本公認会計士協会国際会計基準委員会訳「国際会計基準」。

- (2) 現在のIASは次のとおりとなっている。

IASC の基準

IAS	公表	適用年度
1 会計方針の開示	1975年1月	1974年
2 たな卸資産	*1993年12月	1995年
3 (廃絶)		
4 減価償却の会計	1976年10月	1977年
5 財務諸表に開示すべき情報	1976年10月	1977年
6 (廃絶)		
7 キャッシュ・フロー計算書	1992年12月	1994年
8 期間純損益、重大な誤謬及び会計の変更	*1993年12月	1995年
9 研究開発費	*1993年12月	1995年
10 偶発事象及び後発事象	1978年10月	1980年
11 工事契約	*1993年12月	1995年
12 法人税等の会計	1979年7月	1981年
13 流動資産及び流動負債の表示	1979年11月	1981年
14 セグメント別財務情報の報告	1981年8月	1983年
15 物価変動の影響を反映する情報	1981年11月	1983年
16 有形固定資産	*1993年12月	1995年
17 リースの会計処理	1982年9月	1984年
18 収益	*1993年12月	1995年
19 退職給付コスト	*1993年12月	1995年
20 国庫補助金の会計及び政府援助の開示	1983年4月	1984年
21 外国為替レート変動の影響	*1993年12月	1995年
22 企業結合	*1993年12月	1995年
23 借入費用	*1993年12月	1995年
24 特別利害関係の開示	1984年7月	1986年
25 投資の会計処理	1986年3月	1987年
26 退職給付制度の会計と報告	1987年1月	1988年
27 連結財務諸表並びに子会社に対する投資の会計処理	1989年4月	1990年
28 関連会社に対する投資の会計処理	1989年4月	1990年
29 超インフレ経済下の財務報告	1989年7月	1990年
30 銀行及び類似する金融機関の財務諸表における開示		
31 ジョイントベンチャーに対する持分の財務報告	1990年12月	1992年
32 金融商品開示及び表示	*1995年6月	—
財務諸表の作成表示に関するフレームワーク	1989年7月	—

- (1) 公開草案第32号「財務諸表の比較可能性」プロジェクトに基づく改訂であり、1995年1月1日以降に開始する事業年度に係る財務諸表から適用されている(*は改訂公表されたもの)。

- (2) IAS の 1998 年までの作業計画に基づくプロジェクトは以下の通りである。
- ・金融商品(第 2 フェーズ：認識及び測定, IAS 第 25 号の一部を差換え予定), 公開草案第 28 号「金融商品」ディスカッション・ペーパーが 1996 年末に公表予定。
 - ・法人所得税 (IAS 第 12 号改訂), 公開草案第 49 号「法人所得税」
 - ・無形資産 (IAS 第 4 号の一部を併合予定), 公開草案第 50 号「無形資産」
 - ・セグメント別財務情報の報告 (IAS 第 14 号改訂), 公開草案第 51 号「セグメント別財務情報の報告」
 - ・一株当たり利益, 公開草案第 52 号「一株当たり利益」
 - ・財務諸表の表示 (IAS 第 1 号改訂, 第 5 号及び第 13 号併合予定), 公開草案第 53 号「財務諸表の表示」
 - ・退職給付及びその他の従業員コスト
 - ・中間財務報告
 - ・廃止事業
 - ・引当金及び偶発損失
 - ・リース
 - ・減損
 - ・農業 (コア基準には含まれていない)
- (3) E 32 (1989 年 1 月) は, 財務諸表の比較可能性を国際的に容易にするために, IAS で認められた会計処理の自由選択を除去することを提案している (para. 3)。E 32 の「趣旨書」はさらに吟味を重ねるに至っている。たとえば, E 32 の 29 項目のうち 2 項目はそのまま確定したが, それ以外の項目を保留・修正を行っている。
- (4) IASC, *International Accounting Standard 16 "Accounting for Property, Plant and Equipment"*, 1982, para. 6.
- (5) 連続意見書第四, 第 2・7 (棚卸資産の範囲)。
- (6) IAS16, para. 8.
- (7) IAS16, para. 1.
- (8) 菊谷正人稿「有形固定資産会計の国際比較」, 「政経論叢」(国土館大学政経学会), 平成 4 年第 3 号, 3-4 頁。
- フランス『*Plan Comptable Général*』, ドイツ『*Bilanzrichtlinien Gesetz*』, 第 266 条, イギリス『*The Companies Act 1985*』附則第 4。
- イギリスにおいては, 菊谷正人著『英国会計基準の研究』において次のように記述されている。
- 「IAS 16 に該当する有形固定資産に関する会計基準はない。しかし, 有形固定資産の取得原価を決定する場合, 棚卸資産と同様に, 購入による場合は購入価格 (ただし, 値引および割戻を控除する) に直接に帰属できる付随費用を加算し, 自家建設のときは個別に調達した借入資本の利子に限り取得原価に算入できる会計処理が一般的会計実践として受け入れられていた」。(「前掲書」, 41 頁)。

- (9) 菊谷正人著『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—』, 平成3年(同文館), 299頁。
- (10) IAS16, paras. 11, 37.
- (11) IAS16, paras. 11, 13, 14.
- (12) わが国の商法第34条では取得価額について規定している。また法人税法では、有形固定資産の「購入」により取得した場合(法人税法施行令第54条1), 次のように明確に規定している。
- $$\text{取得価額} = \left(\text{購入代価} + \frac{\text{購入のために要した費用}^*}{\text{事業の用に供するための直接費用}} \right)$$
- * これには、引取運賃、荷役費、運送保険料、購入手数料、関税その他
- (13) Committee on Accounting Procedure, *Accounting Research Bulletins (ARB)*, chapter 9. section B 1. (“*Original Pronouncements Accounting standards as of June 1, 1992*, p. 31)。
- (14) イギリス1985年会社法(『The Companies Act』1985)附則第4, 17項。
- (15) イギリス1985年会社法附則第4, 31項(2)。
- (16) Financial Accounting Standards Board(以下「FAS B」と略す), *Statement of Financial Accounting Standards No. 34 “Capitalization of Interest Cost”*, 以下「FAS 34」と略す)。
- (17) 菊谷正人著「国際会計の研究」創成社, 1994年, 252-253頁。
- (18) IAS23, para. 6.
- (19) Accounting Standard Committee (以下「ASC」と略す), *Statement of Standard Accounting Practice* (以下, 「SSAP」と略す) 9 “*Stocks and long-term contracts*,”.
- (20) ASC, SSAP4, para. 9.
- (21) IASC, *IAS 20 “Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance*, para 39.
- 資産に関する国庫補助金は、公正価値による非貨幣性資産の補助金を含めて、繰延利益として補助金を計上する方法、または補助金額を控除して資産の帳簿価額を算定する方法のいずれかによって、貸借対照表において表示しなければならない(公認会計士協会国際会計基準委員会訳による)。
- (22) IAS 16. paras. 24, 25.
- (23) 昭和25年4月に「資産再評価法」が公布・施行された。第1条「資産の再評価を行うことにより法人及び個人を通じて、適正な減価償却を可能にして企業経理の合理化をはかり、資産譲渡等の場合における課税上の特別を設けてその負担を適正にし、もって経済の正常な運営に寄与することを目的とする」。
- (24) 伊藤邦雄稿「資産再評価の『再評価』—効果誘導型会計の原型とその現代への示唆」, 『企業会計』, 1990年, Vol. 42. No. 12, 18-19頁。
- (25) わが国では、現在まったく再評価を禁止しているわけではない。連続意見書第三(有形固定資産の減価償却について)で次のように記載している(同意見書第三, 第一, 四)。

「なお、固定資産の取得時以後において著しい貨幣価値の変動があった場合および会社更生、合併等の場合には、当該固定資産の再評価を行い、これに

- よって減価償却の適正化を図ることが認められることがある」。
- (26) 上妻義直稿「時価情報のディスクロージャー」『企業会計』, 1990 年, Vol. 42. No. 12, 38-40 頁。
- (27) IAS 16. paras. 29, 30.
- (28) IAS 16, paras. 31, 32, 34, 36, 37, 38, 39, 40, 41.
- (29) 田中弘・原光世訳『イギリス会計基準書』第 5 号, 184 頁
さらに第 22 号では, 「一部私は全部の固定資産を再評価して財務諸表に記載することを企業の方針としている場合, かかる償却費は, 再評価額および残りの耐用年数を基に計算しなければならない。したがって, 恒久的な資産価値の減少として減額した分が, その後, 減額する必要がなかったと判明したような場合を除き, 再評価実施以前に計上された減価償却費を「過大償却だとして」利益に戻し入れるような処理をしてはならない (田中弘・原光世訳『イギリス会計基準書』, 188 頁)。
- (30) 田中弘・原光世訳『前掲書』186-188 頁。
- (31) Australian Accounting Research Foundation, *Australian Accounting Standard 4 "Depreciation of Non-Current Assets"*, 1989, paras. 27, 28.
- (32) SSAP. 12, paras. 13, 19.

〔参考文献〕

- 日本公認会計士協会編『国際会計基準の実務』, (第一法規)。
- 日本公認会計士協会東京会編『国際会計基準・国際監査基準入門』, (新日本法規)。
- 青木茂男監修, 関正弘・隆島唯夫・奥山章雄編著『国際会計実務ハンドブック—IASC・APB・FASB 等諸基準とわが国会計法制による比較分析—』, (中央経済社)。
- 中央監査法人『会計基準国際比較ハンドブック—国際会計基準と主要国の会計基準—』, (中央経済社)。
- 黒川保美編『総解説国際会計基準』, (日本経済新聞社)。
- 朝日監査法人編『国際会計基準ガイドブック』, (中央経済社)。
- 藤井則彦著『日本の会計と国際会計』(増補第 2 版), (中央経済社)。
- 田中弘著『イギリスの会計基準』, (中央経済社)。
- 菊谷正人著『英国会計基準の研究』, (同文館)。
- 石川昭・佐藤宗彌・田中隆雄編著『現代国際会計』, (税務経理協会)。
- 山田昭広著『アメリカの会計基準—ARB, APB 意見書, FASB 基準書の解説』, (中央経済社)。
- 太田昭和監査法人監修, 渋谷道夫・飯田信夫著『英和対照アメリカの会計実務詳解』(第 2 版) (中央経済社)。
- 監査法人トーマツ編『海外会計実務ハンドブック』(改訂版), (同文館)
- 畠村剛雄編著『国際会計論』, (白桃書房)。
- 新井清光著『国際会計研究』, (中央経済社)。
- 染谷恭次郎編著『会計学の国際展開』, (中央経済社)。
- 松井泰則著『国際会計関係論—「国際化」から「国際性」への財務会計的展開—』, (白桃書房)。
- 菊谷正人編『精説会計学』, (同文館)。
- 平松一夫著『国際会計の新動向—会計・開示基準の国際的調和—』, (中央経済社)。