

会計基準と会計観の整合性 ～IFRS 固定資産の測定基準を巡って～

内 藤 高 雄

1 序

国際会計基準審議会 (International Accounting Standard Board : IASB¹⁾、以下 IASB と略称する) の公表する国際財務報告基準 (International Financial Reporting Standard : IFRS、以下 IFRS と略称する) でわが国の会計基準を統一しようとする動きは、2011 年の当時の自見庄三郎金融担当大臣の IFRS 強制適用の延期表明によって幻に終わった。2012 年に IFRS の強制適用の可否を判断し、その 3～5 年後に強制適用を実施するという、IFRS 強制適用のロードマップは、わが国の判断の 1 年前にやはり延期表明したアメリカの影響や、2011 年 3 月 11 日に起こった東日本大震災の影響などから完全に止まってしまうことになり、以後、わが国では IFRS の任意適用要件を緩和することによって、任意適用企業を増やす方向に舵は切られた。

しかしながら IFRS の会計思考のわが国会計制度へ及ぼす影響は、依然として目覚ましいものがある。2018 年 3 月 30 日、企業会計基準委員会 (以下、ASBJ と略称する) から確定基準として公表され、2021 年 4 月 1 日以降開始する連結会計年度及び事業年度の期首から適用することが求められた企業会計基準第 29 号「収益認識に関する会計基準」(以下、収益認識基準と略称する) は、その最たるものであろう²⁾。そして今またリース会計についても、ASBJ は使用権を資産として考える、IFRS 第 16 号をコンバージェンスした

新基準³⁾の開発に着手している。

このようなASBJによるIFRSをコンバージェンスした基準のわが国への導入とともに、IFRSが採用する会計思考、とりわけ新しい会計観と言える資産負債観⁴⁾のわが国への浸透も、急速に進んでいる。

伝統的な会計観である収益費用観では、まず何よりも利益を一会計期間における収益と費用の差額と定め、期間収益と期間費用を発生主義・実現主義に基づいて認識する。収益と費用を鍵概念とし、一会計期間のフローを利益と捉えるのである。その結果、当期の収益や費用にならなかったもの、次期以降の収益や費用になるもの、ならびに損益計算には関わりのないものが資産や負債となるのであり、その際には取得原価を基礎とした測定が中心となる。

これに対してIFRSが採用する会計観である資産負債観では利益を企業の純資産の増加分と定め、資産と負債の額を正確に測定することが中心となる。資産と負債を鍵概念とし、一会計期間における企業のストックの増分を利益と捉えるのである。その際の資産や負債の測定には、公正価値 (fair value) による測定が用いられることになる。そしてその結果、資産の増加分と負債の減少分が収益に、資産の減少分と負債の増加分が費用になるのである⁵⁾。

ところでわれわれはすでにこのIFRSが採用する会計観、資産負債観と会計制度との関係について考察してきた。そこでの筆者の考えは、会計制度は会計観と論理的整合性がとられなければならないというものである。会計観として資産負債観を標榜していても、会計制度が資産負債観で統一されていなければ論理的に矛盾するのである。また新しい考え方である資産負債観から導かれた手続きと、伝統的な収益費用観から導かれた手続きとが、1つの会計制度の中で混在している場合には、それは制度的首尾一貫性を欠くと指摘してきた。そういう点では、資産負債観に基づいた手続きのみで会計制度を構築できない以上、収益費用観や資産負債観が会計観であるかどうかについても、筆者は疑問を呈してきたのである⁶⁾。

以上のように会計観と現実の会計制度を巡る筆者の考察の中で、とりわけ

資産負債観と現実の会計制度との首尾一貫性の欠如という点で問題になるのは、固定資産の会計処理、特に測定の問題である。何故ならば、わが国をはじめ多くの国で採用されている固定資産の減価償却という手続きは、まず最初に資産の取得原価を基礎に費用配分の論理により、当期の費用額である減価償却費を決定する。次いで資産の取得原価から減価償却累計額という当期までの減価償却費の累計を差し引いた金額が当期末の資産の帳簿価額になる。従ってこの手続きは費用が鍵概念となっており、明らかに収益費用観の手続きである。よって資産負債観とは矛盾すると考えられる。資産負債観を会計観として採用するのであれば、減価償却、否、償却という収益費用観に基づいた手続きを取り入れた会計制度を構築することは自己矛盾を起こしてしまうと考えるからである⁷⁾。

そこで本稿では、資産負債観を会計観として採用するIFRSが、固定資産について、とりわけ測定基準に対して、どのように規定しているのかについて明らかにし、その上でもう一度、会計観と会計制度との問題について考察していきたい。

2 IFRS固定資産の認識・測定の基準

IFRSでは資産を流動資産と非流動資産とに分類する。日本における繰延資産については、その資産性を認めていない。そのため、実質的には、流動資産と固定資産に分類されることになる。従って、IFRSにおける非流動資産とは、固定資産と同義である。

IFRSでは固定資産の会計処理について定めた包括的な会計基準は存在しない。表1に示すように、個別の会計事項について定められた多くの基準によって会計制度が構成されている。これはIFRSが、慣習法の体系、すなわちピースミール・アプローチで基準設定を行っていることを表している⁸⁾。本稿ではこの多岐にわたる個別の固定資産の会計基準の中で、基本的な事項、すなわち有形固定資産 (property, plant and equipment)、無形固定資産

表1 固定資産に係るIASBの基準

IFRS 第3号	企業結合
IFRS 第5号	売却目的で保有する非流動資産及び継続事業
IFRS 第6号	鉱物資源の探査および評価
IFRS 第7号	金融商品：開示
IFRS 第13号	公正価値測定
IFRS 第16号	リース
IAS 第12号	法人所得税
IAS 第16号	有形固定資産
IAS 第20号	政府補助金の会計処理および政府援助の開示
IAS 第23号	借入コスト
IAS 第36号	資産の減損
IAS 第38号	無形資産
IAS 第40号	投資不動産

(intangible property)、さらには投資不動産(investment property)に焦点を当てて、考察していきたい。

有形固定資産については、IASBから公表されたIAS第16号「有形固定資産」⁹⁾において規定している。

IAS第16号はまず有形固定資産について、「(a) 財またはサービスの生産または供給への使用、外部への賃貸、あるいは管理目的のために企業が保有するものであり、かつ (b) 一会計期間を超えて使用されると予想されるもの¹⁰⁾」という基準を満たす有形のものと定義されている。その上で有形固定資産の認識については、「(a) 当該資産に関連する将来の経済的便益が企業にもたらされる可能性が高く、かつ、(b) 当該資産の取得原価が信頼性をもって測定できることの2つの要件を満たすときに限り、当該有形固定資産の取得原価は、資産として認識されなければならない¹¹⁾」としている。従ってIAS第16号では、有形固定資産の認識は、その資産の持つ将来の経済的便益、ならびに取得原価の測定の信頼性が重視されている。

認識時点での測定についてIAS第16号は、「資産としての認識基準を満たす有形固定資産項目は、その取得原価で測定しなければならない¹²⁾」と規定

している。そして取得原価を構成する項目として、購入対価、直接付随費用、資産除去債務、借入コストの4つを挙げている。購入により有形固定資産を取得した場合には購入価格が、有形固定資産を自家建設した場合にその資産の製造原価が、購入対価になる。この購入対価に、製造・据付のための人件費、整地費用、引取運賃などの、有形固定資産を稼働できるようにするために支払った直接付随費用を加味する必要がある。

さらに当該有形固定資産の使用後に発生する解体・除去・修復にかかる当初見積原価である資産除去債務についても、IAS第16号は取得原価に含めることを要求している。この場合は、IAS第37号『引当金、偶発負債および偶発資産』(Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets)に準拠して、測定されることになる¹³⁾。

またIAS第23号は「適格資産の取得、建設または生産に直接起因する借入コストを、当該資産の取得原価の一部として資産化しなければならない¹⁴⁾」と定めている。有形固定資産を自家建設した場合に、建設工事などにより、企業が当初想定した使用を行うまでに相当の期間を要する資産については、その資産の取得、建設、製造に直接起因する借入コストを取得原価に参入することを求めているのである。

さて有形固定資産の当初認識後の測定については、IAS第16号は原価モデル (cost model) または再評価モデル (revaluation model) のいずれかを選択し、当該有形固定資産の性質および企業の営業における用途が類似した資産のグループ全体に適用することを求めている¹⁵⁾。

このうち原価モデルは、従来から多くの国々の企業で採用されているモデルである。すなわちIAS第16号は原価モデルを採用した場合に、「資産として認識した後、有形固定資産項目は、取得原価から減価償却累計額および減損損失累計額を控除した価額で計上しなければならない¹⁶⁾」と規定している。毎決算期に減価償却をおこない、当初測定した取得原価から減価償却累計額および減損損失累計額を控除した額を帳簿価額とするというモデルであり、わが国の会計実務でも通常、このモデルが採用されている。

これに対して再評価モデルは、帳簿価額を定期的に公正価値に再評価するモデルである。すなわち、IAS第16号は再評価モデルについて、「資産として公正価値が信頼性をもって測定できる有形固定資産項目については、再評価額（再評価日現在の公正価値から、その後の減価償却累計額およびその後の減損損失累計額を控除した額）で計上しなければならない。再評価は、帳簿価額が報告期間の末日現在の公正価値を用いて算定した場合の帳簿価額と大きく異ならないような頻度で定期的に行わなければならない¹⁷⁾」と規定している。

以上のように有形固定資産について再評価した後で、「再評価によって有形固定資産の帳簿価額が増加する場合には、その増加額はその他の包括利益に認識し、「再評価剰余金」の科目名で資本に集積しなければならない。ただし当該増加額は、過去に純損益に認識した同じ資産の再評価による減少額の戻入れとなる範囲では、純損益に認識しなければならない¹⁸⁾」としている。

一方で「再評価によって有形固定資産の帳簿価額が減少する場合には、その減少額を純損益に認識しなければならない、ただし再評価による減少額は、その資産に関する再評価剰余金の貸方残高の範囲で、その他の包括利益に認識しなければならない。その他の包括利益に認識した減少額は、再評価剰余金の科目名で資本に集積されている金額を減少する¹⁹⁾」と規定している。

無形固定資産については、同じくIASCから公表されたIAS第38号「無形資産」²⁰⁾で規定している。すなわちIAS第38号はまず資産全体について、「(a)過去の事象の結果として企業が支配し、かつ、(b)将来の経済的便益が企業へ流入することが期待される条件を満たす資源²¹⁾」と定義する。そして無形固定資産について、「物理的実体のない識別可能な非貨幣性資産²²⁾」と定義し、無形固定資産の例として「コンピュータ・ソフトウェア、特許権、著作権、映画フィルム、顧客リスト、モーゲージ・サービス権、漁業免許、輸入割当、フランチャイズ、顧客または仕入先との関係、顧客の忠誠心、市場占有率および販売権²³⁾」を挙げている。

このように規定した上で、無形固定資産の認識についてIAS第38号は、

「ある項目を無形資産として認識するには、企業は、当該項目が、(a) 無形固定資産の定義、(b) 認識基準、の両方を満たすことを立証する必要がある²⁴⁾」としている。

前者の無形固定資産の定義についてIAS第38号は、会計上での無形固定資産の定義に合致するためには、識別可能性、企業による支配、将来の経済的便益の3つの要件を満たさなければならないとしている。この場合、識別可能性は、当該資産が他の資産から分離可能である分離可能条件、あるいは契約またはその他の法的権利から生じる契約・法的条件のいずれかを満たすことによって、成立する。企業による支配は、企業が対象資産の将来の経済的便益を独占的に獲得できる場合に成立する。そして将来の経済的便益は収益の増加だけでなく、費用の削減も含まれるとしている。

また後者の認識基準についてIAS第38号は、将来の経済的便益が企業に流入する可能性が高く、かつ、当該資産の取得原価を、信頼性をもって測定可能であるという2つの条件を満たしたときのみ、無形資産を認識しなければならないとしている²⁵⁾。

無形固定資産の当初認識時の測定についてIAS第38号は、取得原価で測定しなければならないとしている²⁶⁾。そしてさらにIAS第38号は、外部から取得する場合と企業内部で創出する場合に分けて測定基準を設定している。

無形固定資産を外部から取得する場合について、さらに、①個別取得、②企業結合の一部としての取得、③政府補助金による取得、④資産の交換による取得の4つの場合の測定基準が示されている。

第1の個別取得の場合、「企業が支払う価格は、資産に具現化された期待される将来の経済的便益が企業に流入する可能性に関する予想を反映している²⁷⁾」ため、有形固定資産の場合と同様、購入対価に直接付随費用、そして、借入コストがあればそれも加えた取得原価で測定する。

第2の企業結合の一部としての取得については、取得企業は、取得日時点で被取得企業のすべての無形固定資産をのれんと区別して認識することが求められている。「IFRS第3号に従って無形固定資産を企業結合で取得する場

合には、当該無形固定資産の取得原価は取得日現在の公正価値である²⁸⁾」。

第3の政府補助金による取得の場合、IAS第20号『政府補助金の会計処理および政府援助の開示』²⁹⁾の規定に従って、(a)取得時に無形固定資産および補助金の双方を公正価値により当初認識する方法、あるいは(b)名目金額に資産をその目的に使用するための準備に直接必要とした支出を加算して当初認識する方法のいずれかを選択することができる³⁰⁾。

第4の単一または複数の非貨幣性資産あるいは貨幣性資産と非貨幣性資産の組み合わせとの交換により、無形固定資産を取得した場合、取得した無形固定資産の取得原価は、原則として公正価値で測定される³¹⁾。

これに対して、企業内部で創出するものとして、自己創設のれんと自己創設無形固定資産がある。自己創設のれんは、取得原価を、信頼性をもって測定することができない。そのため、無形固定資産としての認識要件を満たさず、IFRSでは「資産として認識してはならない³²⁾」とされている。

自己創設無形固定資産は、資産としての認識基準を満たすかどうかという非常に困難な問題が存在する。そこで、IAS第38号は、企業の当該資産の創設過程を研究局面と開発局面に分類している。そして、研究局面から生じた支出は、以下の6つの条件をすべて立証できる場合には、無形固定資産として認識しなければならないとしている³³⁾。

- (a) 使用または売却できるように完成させる技術上の実行可能性
- (b) 使用または売却しようとする企業の意図
- (c) 使用または売却できる能力
- (d) 売却する場合の市場、あるいは使用する場合の有用性など、可能性の高い将来の経済的便益を創出する方法
- (e) 完成・使用・売却のために必要となる、適切な技術上、財務上およびその他の資源の利用可能性
- (f) 開発期間中の無形固定資産に起因する支出を、信頼性をもって測定できる能力

そしてこの自己創設無形資産の取得原価は、「当該資産の生成、製品およ

び当該資産を経営者の意図した方法で稼働可能にする準備に必要な、直接起因する原価のすべてで構成される³⁴⁾」としている。

さて、IAS第38号は有形固定資産の場合と同様、無形固定資産についても、当初認識以後の測定については、原価モデル (cost model) または再評価モデル (revaluation model) のいずれかを選択適用することを求めている。すなわち「企業は、第74条の原価モデルまたは第75条の再評価モデルのいずれかを、会計方針として選択しなければならない。無形資産を、再評価モデルを用いて会計処理する場合には、同じクラスの他のすべての資産も同じ方式を用いて会計処理しなければならない。ただし当該資産の活発な市場がない場合を除く」と規定している³⁵⁾。

IAS第38号は原価モデルについて、「当初認識の後には、無形資産は、取得原価から償却累計額および減損損失累計額を控除した額で計上しなければならない³⁶⁾」と規定している。これに対して再評価モデルについては、「当初認識の後には、無形資産は、再評価額 (再評価日の公正価値から再評価日以降の償却累計額および減損損失累計額を控除した額) で計上しなければならない。本基準での再評価の目的上、公正価値は活発な市場を参照して測定しなければならない。再評価は、報告期間の末日現在で当該資産の帳簿価額が公正価値と大きく異なるような十分な規則性をもって行わなければならない³⁷⁾」としている。

原価モデルを適用した場合、無形固定資産を、耐用年数を確定できる無形固定資産と確定できない無形固定資産に分ける必要がある。すなわち、「耐用年数を確定できる無形固定資産の償却可能価額は、当該資産の耐用年数にわたって規則的に配分しなければならない³⁸⁾」。また、耐用年数および償却方法は、少なくとも毎期末には再検討をおこなう要求されている。そしてその際、見積耐用年数が従来の耐用年数と大きく異なる場合には、償却期間を修正する必要がある。

「耐用年数を確定できない無形固定資産は償却してはならない³⁹⁾」。その場合は、減損会計について規定しているIAS第36号「資産の減損」⁴⁰⁾に基づ

き、少なくとも毎期末には、必ず減損テストを実施することが要求されている。

投資不動産については、IAS第40号「投資不動産」⁴¹⁾で規定されている。IAS第40号は投資不動産について、「自己使用の不動産や販売目的の不動産以外の、賃貸収益や値上がり益もしくはその両方を得る目的で保有される土地や建物である⁴²⁾」と定義している。

IAS第40号は投資不動産について、「投資不動産に帰属する将来の経済的便益が企業に流入する可能性が高く、かつ、その取得原価が信頼性をもって測定できる場合にのみ、資産として認識する⁴³⁾」ことを要求している。そして、当初認識の際には、取得原価で測定すること、および取引コストは取得原価に含めることにしている⁴⁴⁾。

IAS第40号はまた、投資不動産の当初認識以後の測定について、公正価値モデル (fair value model) または原価モデル (cost model) のいずれかを会計方針として選択し、投資不動産のすべてに適用することを求めている⁴⁵⁾。この場合、公正価値モデルを選択する企業は、公正価値が信頼性をもって測定できない場合を除いて、すべての投資不動産を公正価値で測定することを求められており⁴⁶⁾、投資不動産の公正価値の変動から生じる利得または損失は、発生した期間の純損益に含めなければならないと規定されている⁴⁷⁾。

以上、われわれは本節でIFRSによる固定資産の会計制度として、有形固定資産、無形固定資産、投資不動産のそれぞれの認識・測定の基準を明らかにしてきたが、わが国における有形固定資産、無形固定資産、投資不動産のそれぞれの認識・測定の基準と比較したとき、大きな差異として明らかであるものは、それぞれの当初認識後の測定の基準であろう⁴⁸⁾。それ以外の基準については、少なくとも会計観と会計制度との整合性を考察する際には大きな問題にはならないであろう。そこで次節では、当初認識後の測定の基準に焦点を当てて、考察していくことにする。

3 IFRS 固定資産の測定基準に現れる会計観と会計制度との整合性

前節で明らかにしてきたように、わが国の会計制度との比較において、IFRSの固定資産会計制度が特徴的なのは、当初認識以後の測定についてである。すなわち有形固定資産、無形固定資産については原価モデルと再評価モデルの、投資不動産については原価モデルと公正価値モデルの、2つのモデルからの選択適用を要求している。

原価モデルについては、有形固定資産、無形固定資産ともに、取得原価から（減価）償却累計額および減損損失累計額を控除した額で測定することを求めている。また投資不動産についても、「売却目的保有への分類の要件を満たす場合にはIFRS第5号「売却目的で保有する非流動資産および非継続事業」⁴⁹⁾に従って、借手が使用資産として保有していて、IFRS第5号に従って売却目的で保有している場合ではない場合にはIFRS第16号「リース」⁵⁰⁾に従って、他のすべての場合にはIAS第16号における原価モデルに関する要求事項に従って⁵¹⁾」、会計処理することを規定している。従って原価モデルはわが国で行われている会計処理方法と同一であると考えてよいであろう。

これに対して有形固定資産の場合の再評価モデルは、前述のように、資産として認識した後で、公正価値が信頼性をもって測定できる有形固定資産項目については、再評価額（再評価日現在の公正価値から、その後の減価償却累計額およびその後の減損損失累計額を控除した額）で計上することを求めている。その上で再評価額が決算日の公正価値を測定した場合の帳簿価額と大きく異ならない頻度で定期的に再評価を行うことを求めている。

同様に無形固定資産の場合の再評価モデルについても、当該再評価額は、公正価値からそれ以降の償却累計額および減損損失累計額を控除した額になる。その上で、再評価で用いる公正価値は活発な市場を参照して測定することを要求している。

以上のことから、有形固定資産および無形固定資産の当初認識後の測定の

際に用いられる再評価モデルは、有形固定資産および無形固定資産を当該決算日の公正価値、活発な市場を参照して信頼性をもって測定できる公正価値で再測定するモデルであると言えよう。実際、投資不動産の場合の公正価値モデルも、公正価値が信頼性をもって測定できない場合を除いて、すべての投資不動産を公正価値で測定することが求められており、そこから生じる利得または損失は、発生した期間の純損益になる。そういう点でIFRSが固定資産の当初認識以後の測定で選択肢として提示している再評価モデルは、毎決算期に固定資産を公正価値で測定する、いわゆる公正価値モデルともいうことができよう。

そもそも公正価値とは一体何であろう。IFRSは公正価値について、「測定日において市場参加者間で秩序ある取引が行われた場合、資産の売却によって受け取るであろう価格または負債の移転のために支払うであろう価格⁵²⁾」と定義している。またFASBは公正価値について、「測定日における市場参加者の間の通常の取引(orderly transaction)において、資産を売るために受け取るであろう価格、あるいは負債を移転するために支払うであろう価格⁵³⁾」と定義している。さらにIASB・FASB両者の定義に強く影響を受けたであろう、2010年7月に公表されたASBJの公開草案第43号「公正価値測定及びその開示に関する会計基準(案)」も、「公正価値とは、測定日において市場参加者間で秩序ある取引が行われた場合に、資産の売却によって受け取るであろう価格又は負債の移転のために支払うであろう価格(出口価格)をいう⁵⁴⁾」と定義している。

要するに現行の会計制度上は公正価値とは出口価格、市場価格(market value)、すなわち売却時価を意味することで、統一されていると考えてよいようである。この問題についてもすでにわれわれは考察してきた。筆者は公正価値測定を会計理論的問題として考えるとき、将来キャッシュ・フローの現在割引価値が公正価値として妥当であると考え、会計本来の計算構造を考えると、将来キャッシュ・フローの現在割引価値がもっとも計算の信頼性を確保できると考えるからである。

しかしながら公正価値測定を会計制度論的問題として考えるとき、将来キャッシュ・フローの現在割引価値は公正価値として必ずしも妥当とは言えないと考える。仮に将来キャッシュ・フローの現在割引価値を公正価値として測定し、開示したとしても、その財務諸表上の数値の信頼性を確保することは非常に困難であるからである。

そういう点では現行の会計制度で一般に考えられているように、その数値に信頼性がある市場価格、売却時価を公正価値とすることは、会計制度論的問題として考えるときには、妥当であるようにも思われる。しかしながら果たして無条件に現在市場価格、すなわち売却時価を公正価値として適用する現行の会計制度を受け入れてよいものであろうか⁵⁵⁾。

いずれにしても、固定資産の当初認識以後の測定についてIFRSは原価モデルまたは公正価値モデルのいずれかを選択適用する制度になっている。これに対して、わが国のそれは原価モデルのみが適用されており、公正価値モデルは基本的に採用されていない⁵⁶⁾。

われわれはこのIFRSとわが国との固定資産の会計制度の相違が、会計観の相違に由来するものと考えている。

IFRSはその概念フレームワークで、収益を「資産の増加または負債の減少に関連する将来の経済的便益の増加が生じ、かつそれを、信頼性をもって測定できる場合に認識される⁵⁷⁾」と、費用を「資産の減少または負債の増加に関連する将来の経済的便益の増加が生じ、かつそれを、信頼性をもって測定できる場合に認識される⁵⁸⁾」と定義している。従って資産・負債を鍵概念とし、純財産の増減を利益と考える、資産負債観を会計観として採用していることが明らかである。そこで伝統的な会計観である収益費用観に基づく測定原則、取得原価主義を否定し、資産負債観という新しい会計観に基づく測定原則として前面に打ち出してきた測定基準こそ、公正価値測定であると、筆者は考えている。

これに対してわが国の会計制度の根底に貫かれている会計観は、伝統的な会計観である収益費用観であるとわれわれは考えている。その一番の根拠は、

IFRSが採用するのれんの非償却を、「あるべきIFRS」あるいは「わが国に適したIFRS」といった観点からのれんの20年以内の均等額償却にエンドースメントした修正国際基準第1号を、2015年6月にASBJが公表したことにこそある。IFRSが否定した収益費用アプローチの手続きであるのれんの償却を、「あるべきIFRS」あるいは「わが国に適したIFRS」として、ASBJが再否定したことは、わが国の会計制度の根底に貫かれている会計観がIFRSが採用している資産負債観ではなく、伝統的な会計観である収益費用観であることの明確な証拠であると、筆者は考えている。また、そうでなければ会計観と会計制度との間で、論理的一貫性が保証されないと考えている。

固定資産の当初認識以後の測定に関してIFRSが提示している一方のモデルである原価モデル、およびわが国をはじめ多くの国で採用されている減価償却の手続きは、設備資産の取得原価を、その資産の利用可能な期間である耐用期間に渡って、費用配分する手続きである。具体的な手続きとしてはまず設備資産の取得原価のうちで当期の費用として配分する金額を、定額法を始めとした合理的方法を用いて決定する。そしてその後で設備資産の取得原価から当期の減価償却費の額をも含んだ累計額を控除した金額が、設備資産の資産としての帳簿価額になる。従ってこの減価償却の手続きは伝統的な会計観、収益費用観に基づく手続きであって、IFRSの採用する資産負債観とは矛盾する手続きであると言える。何故ならば、はじめに減価償却費という費用額を決定し、その結果、資産の帳簿価額が決まるからである。

また固定資産の減損の手続きは、一見したところ、資産負債観の計算構造に従っているように思われる。しかしながら減損処理は、いわゆる減損の兆候がある時のみ、行われるのであって、毎決算期に行われるわけではない⁵⁹⁾。ましてや減損という言葉からも明らかなように、帳簿価額が公正価値や使用価値を超えている場合にのみ、減損処理を行うのであって、公正価値や使用価値が帳簿価額を上回っている時には何ら処理されない。そういう点では減損会計は、あくまで収益費用観を、健全性の原則に従って、補完している手続きであるとも言える。この点に関しては、IFRS自らが、減損会計が公正

価値測定ではないことを断言していることから、減損会計は公正価値測定には当たらないことは明白であろう⁶⁰⁾。

IFRSが会計観としてアングロサクソンの会計思考である資産負債観を採用している以上、毎決算期に減価償却をおこない、当初測定した取得原価から減価償却累計額(場合によっては減価償却累計額に加えて減損損失累計額)を控除した額を帳簿価額とする原価モデルを採用することは、明らかに論理矛盾を起こしてしまうであろうとわれわれは考える。論理的には、会計基準と会計観との整合性からも、再評価モデルを採用することこそが相応しいであろう。

そういう点で、IFRSが固定資産の当初認識後の測定の基準として、再評価モデル(公正価値モデル)を提示したことは、資産負債観という新しい会計観に基づく会計制度として、論理的一貫性を保持しているという点で、われわれは大いに評価できることであると考えている。資産負債観という新しい会計観を貫徹した会計制度を打ち立てているからである。

しかしながら現実にはIFRSはこれまでの実務的慣習や測定の不確実性から、原価モデルの適用も併せて認めている。これはある意味で会計実務との妥協でもあると言えよう。その結果、おそらくは再評価モデルは負担が大きという理由からであろう、大変残念なことに、実務上は多くの企業が原価モデルを採用しているのが現状である。

4 結び

本稿でわれわれはIFRSにおける固定資産の会計処理を明らかにし、当初認識後の測定に焦点をあてて、会計観と会計制度との整合性について考察してきた。その結果は以下のように要約することができよう。

IFRSの固定資産会計制度については、包括的な会計基準は存在せず、個別の会計事項について定められた多くの基準によって会計制度が構成されている。その中で固定資産の当初認識後の測定の基準については、有形固定資

産についても、無形固定資産についても、原価モデルと再評価モデルの選択適用を求めている。また投資不動産についても、原価モデルと公正価値モデルとの選択適用を求めている。

このうち選択適用される一方のモデルである原価モデルは、取得原価から減価償却累計額および減損損失累計額を控除した額で測定することが求めていることから、明らかにわが国をはじめ多くの国々で採用されている会計処理方法と同一である。

これに対して有形固定資産や無形固定資産で選択適用が求められているもう一方のモデルである再評価モデルは、公正価値が信頼性をもって測定できる場合には、再評価日現在の公正価値から、その後の減価償却累計額およびその後の減損損失累計額を控除した額で計上することを求めていることから、投資不動産で求められているモデルと同様に、公正価値モデルであるといつてよいと考えられる。

このIFRSが固定資産の当初認識後の測定の基準について、原価モデルと再評価モデル、すなわち原価モデルと公正価値モデルの選択適用を求めた理由について、われわれはそれが会計観の相違からくるものであると考えている。

わが国をはじめ多くの国々で採用されている原価モデルは取得原価を耐用期間にわたって費用配分することで減価償却費を決定し、その後取得原価、2年目以降は期首の帳簿価額から減価償却費を控除することから当期末の帳簿価額を決定する。従って初めに費用の額を決定し、その後に資産の額を決定するということから、明らかに伝統的な会計観、収益費用観に基づいた手続きである。

これに対して再評価モデルは基本的には毎決算期に固定資産を公正価値で再評価するモデルである。初めに公正価値で固定資産を再評価し、その後に期首の帳簿価額と再評価額の差額を費用とすることから、資産負債観に基づいた手続きである。IFRSが会計観として資産負債観を選択するのであれば、この再評価モデルを選択することは、会計観と会計制度との整合性を考えれば当然の帰結であり、論理的な首尾一貫性を持っていると評価することがで

きる。

そういう意味では、会計観として資産負債観を採用しているIFRSは、固定資産の当初認識後の測定の基準として、むしろ再評価モデルで統一するべきであるとさえわれわれは考えている。これまでの実務的慣習や測定の不確実性から、IFRSが原価モデルの適用も併せて認めていること、そして現実にはIFRSを採用する多くの企業が原価モデルを選択していることが残念でならない。

筆者はこれまで資産負債観を会計観として考えることについて懐疑的であった。それは資産負債観と現実の会計制度との間で、とりわけ固定資産の測定という面で、論理的に整合性が保たれていないからであった。資産負債観を会計観として採用する以上は、償却という収益費用観に基づく手続きを許容していることは矛盾である。論理的には償却という手続きなしに、会計制度を形成するべきであろう。

また収益費用観と資産負債観を併せ持つハイブリッド型なる会計観も提示されているが、そもそも1つの会計制度の中に収益費用観に基づく手続きと資産負債観に基づく手続きとが混在していることは、制度としては論理的に矛盾していると考えている。ハイブリッド型なる会計観は、資産負債観が持つ現実の会計制度との論理的不一致を覆い隠すための手段に過ぎないと言ってしまうてははたして言い過ぎであろうか。

従って純粋に資産負債観に基づいた会計制度を形成することができない以上、資産負債観と収益費用観は会計観というよりもむしろ損益計算の方法ではないかというのが筆者のこれまでの結論であった。

もちろんIFRSの会計制度にみられる再評価モデルの選択肢としての存在をもって、資産負債観が会計観であるとはっきりと結論付けることはいさかか早急であろう。しかしながらIFRSが固定資産の当初認識後の測定で再評価モデルを選択肢として提示したこと、すなわちこれまで多くの国々で採用されてきた減価償却という収益費用観に基づく会計手続きを放棄したことは、企業価値を表示することを主目的とした、資産負債観を会計観として全面的

に採用する会計制度を形成していくことの可能性を示しているのではないだろうか。

-
- 1) 本稿ではIFRSという用語を、個別の会計基準を示す場合を除いて、IASBおよびその前身の国際会計基準委員会（International Accounting Standard Commission：IASC、以下IASCと略称する）によって公表されたIFRSおよび国際会計基準（International Accounting Standard：IAS、以下IASと略称する）などによる、IASBが提供する会計制度全体の総称として用いている。
 - 2) ASBJの収益認識基準は、IASBと米国財務会計基準審議会（Financial Accounting Standard Board：FASB、以下FASBと略称する）が2002年6月に発足させた「収益認識」問題に関する共同プロジェクトの結果として、2014年5月に公表した「顧客との契約から生じる収益」のコンバージェンスを意図したものであるからである。これはIASBにおいてはIFRS第15号として、FASBにおいてはTopic606として、2014年5月に公表され、IFRS第15号は2018年1月1日以後開始する事業年度から、Topic606は2017年12月15日より後に開始する事業年度から適用されている。
 - 3) IFRS第16号は資産の使用権に注目した基準であり、リース資産について、ファイナンス・リースだけでなく、従来賃貸借処理をしていたオペレーティング・リースについても資産計上することを求めた基準である。
 - 4) 資産負債観、収益費用観という用語は、FASBが公表した1976年の討議資料『財務会計および財務報告のための概念フレームワークに関する諸問題の検討：財務諸表の構成要素およびそれらの測定』（*Discussion Memorandum, "an analysis of issues related to Conceptual Framework for Financial Accounting and Reporting：Elements of Financial Statements and Their Measurement"*：以下、討議資料と略称する）の中で初めて明らかにされたアングロ＝サクソンの会計思考である。なおわが国では収益費用アプローチ、資産負債アプローチという訳語が使われることも多いが、本稿では収益費用観・資産負債観という用語を用いる。
 - 5) 詳細については拙稿「資産負債アプローチの計算構造と収益の認識」杏林大学『杏林社会科学 研究』第27巻第4号を参照されたい。
 - 6) 詳細については拙稿「のれんの会計処理と会計観～収益費用観と資産負債観の会計制度上の混乱～」『杏林社会科学 研究』第33巻第3号、同じく拙稿「会計観と利益観、損益計算方法の混同～収益費用観と資産負債観を巡って～」『杏林社会科学 研究』第34巻第1号を参照されたい。
 - 7) これについてもわれわれはすでに詳細な考察をしている。詳細については拙稿「取

会計基準と会計観の整合性

益費用アプローチと資産負債アプローチの計算構造～固定資産の減価償却と減損を巡って～』『杏林社会科学研究』第29巻第4号を参照されたい。

- 8) なお、会計制度についてはわが国においても第2次世界大戦後、アングロ＝サクソン諸国と同様、慣習法的法体系に近づいていると、筆者は考えている。従って、わが国でもアングロ＝サクソン諸国のように、概念フレームワークの作成を必要とするのではないかと考えている。これについては稿を改めたい。

9) IASB, *IAS No.16, "Property, Plant and Equipment"*, May, 2014.

10) *Ibid.*, para. 6.

11) *Ibid.*, para. 7.

12) *Ibid.*, para. 15.

13) *Ibid.*, para. 18.

14) IASB, *IAS No.23, "Borrowing Costs"*, December, 2017, para. 8.

15) IASB, *IAS No.16*, para. 29.

16) *Ibid.*, para. 30.

17) *Ibid.*, para. 31.

18) *Ibid.*, para. 39.

19) *Ibid.*, para. 40.

なお、再評価モデルは実務上の負担が大きいため、実務上は多くの企業が原価モデルを採用しているのが現状である。

20) IASB, *IAS No.38, "Intangible Assets"*, May, 2014.

21) *Ibid.*, para. 8.

22) *Ibid.*

23) *Ibid.*, para. 9.

24) *Ibid.*, para. 18.

25) *Ibid.*, para. 21.

26) *Ibid.*, para. 24.

27) *Ibid.*, para. 25.

28) *Ibid.*, para. 33.

29) IASB, *IAS No.20, "Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance"*, July, 2014.

30) IASB, *IAS No.38*, para. 44.

31) *Ibid.*, para. 45.

32) *Ibid.*, para. 48.

33) *Ibid.*, para. 57.

この点は研究開発費を発生時の費用として処理することが一般的なわが国とは大きく異なる点である。

34) *Ibid.*, para. 66.

35) *Ibid.*, para. 72.

36) *Ibid.*, para. 74.

37) *Ibid.*, para. 75.

38) *Ibid.*, para. 97.

IFRSではこのように無形固定資産の当初認識以後の測定について、耐用年数を確定できるものについては償却をすることが、耐用年数を測定できないものについては、企業結合によって獲得したのれんの場合と同様に、毎期末に必ず減損テストを実施し、減損が認識される場合には減損を行うことが要求されている。

39) *Ibid.*, para. 107.

40) IASB, *IAS No.36, "Impairment of Assets"*, January, 2008.

41) IASB, *IAS No.40, "Investment Property"*, December, 2016.

42) *Ibid.*, para. 5.

43) *Ibid.*, para. 16

44) *Ibid.*, para. 20.

45) *Ibid.*, para. 30.

46) *Ibid.*, para. 33.

47) *Ibid.*, para. 35.

48) 後述するように、筆者はわが国の会計制度は会計観として資産負債観を採用してはならず、収益費用観を採用していると考えている。従って当然、わが国の会計制度に資産負債観に基づく基準を導入することはその整合性を害するものであるという考え方であり、また資産負債観を採用しているIFRSの会計制度とは異なる基準が存在することがむしろ当然であると考えている。

49) IASB, *IFRS No.5, "Non-current Asset Held for Sale and Discontinued Operations"*, March, 2004.

50) IASB, *IFRS No.16, "Leases"*, January, 2016.

51) IASB, *IAS No.40*, pars. 56.

52) IASB, *IFRS No.13, "Fair Value Measurement"*, par. 9.

53) FASB, *Statement of Financial Accounting Standards No. 157: Fair Value Measurements*, FASB, Sep, 2006, par. 5.

54) 企業会計基準委員会企業会計基準公開草案第43号「公正価値測定及びその開示に関する会計基準(案)」2010年7月、第4項。

55) 詳細については拙稿「公正価値測定の制度会計における位置づけ」『産業経理』第69巻第4号、産業経理協会協会・2016年、pp. 55～62を参照されたい。

56) わが国では2010年7月にASBJが企業会計基準公開草案第43号「公正価値測定及びその開示に関する会計基準(案)」を公表した。しかしながらこの公開草案は公表後10年が経過したが、現在に至っても制度化されておらず、わが国の会計制度には公正価値測定は導入されていないと言えよう。

会計基準と会計観の整合性

- 57) IASB, *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*, March 2018, para. 47.
- 58) *Ibid.*, para. 49.
- 59) 前述したIFRSののれんの処理は、例外的に、減損の兆候の有無にかかわらず、毎決算期に必ず減損テストを行うことを求めている。したがって一般的な減損会計とは異なる手続きになる。
- 60) IFRS第13号は、公正価値と何らかの類似性はあるが公正価値ではない測定として、資産の減損を挙げている。(IASB, IFRS No.13, “*Fair Value Measurement*”, May 2011, par. 6.)