

国際会計基準における 有形固定資産会計の問題点

Problems of Accounting for Property, Plant and Equipment in International Accounting Standards

山口幸三

Kozo Yamaguchi

要旨

国際会計基準(International Accounting Standard)第 16 号「有形固定資産(Property, Plant and Equipment)」を検討し、その問題点を明らかにする。資産の認識および認識中止という概念が不明確であるため、曖昧な資産項目や損益が計上される可能性があること、減価償却については、企業の資産が一体となって企業の生産活動を担っているという認識がないため、総合償却ではなく個別償却が原則とされていること、概念上異なる減価償却費と減損損失とが表面上は価値の減少として混同される恐れがあること、IASB が原則主義を採用していることで、規準適用時に必要とされる解釈のばらつき可能性があるということが指摘された。

[キーワード] 国際会計基準、有形固定資産、資産認識

1. はじめに

有形固定資産の会計は会計学における重要問題の一つであり、長年議論の対象となってきた。国際会計基準および国際財務報告基準を巡る議論においてもその事情に変わりはない。本稿の目的は、国際会計基準審議会(International Accounting Standards Board)が公表している国際会計基準(International Accounting Standard)第 16 号「有形固定資産(Property, Plant and Equipment)」を検討し、その問題点を明らかにすることにある。

IAS 第 16 号は最初、国際会計基準審議会の前身団体である国際会計基準委員会(International Accounting Standards Committee)が 1982 年 3 月に「有形固定資産の会計処理」と題して公表したものである。その後、1993 年 12 月に「有形固定資産」として改訂・改題され、さらにその後、2001 年 4 月、2003 年 12 月と改訂を重ねて、公表されてきているものである。1982 年の改訂時には、IAS 第 4 号「減価償却の会計」(1975 年公表)の一部

が置き換えられる形で IAS 第 16 号に取り込まれ、公表されている。このように IAS 第 16 号は度重なる改訂を経て現在の版に至っているものである。本稿でも取り上げたように、現在もその一部が改訂の対象となっており、今後もさらに改訂を重ねていくものと思われる。本稿では、改訂の詳細にとらわれずに、有形固定資産の会計処理に関する IAS 第 16 号の基本的な考え方を中心に検討していく。

IAS 第 16 号の目的は以下のように述べられている。「財務諸表の利用者が企業の有形固定資産に対する投資およびその変動に関する情報を見極められるように、有形固定資産の会計処理を定めることである。(Pr.1)」この場合の財務諸表の利用者とは、企業に対し比較的短期的な投資を行う投資ファンドなどの投資家が想定されており、この想定が IAS 第 16 号だけでなく、その他の IAS 全体の特徴を形作る重要な基礎となっていると思われる。

IAS 第 16 号が挙げる有形固定資産の会計処理の主要論点は、1.資産の認識(recognition of assets)、2.資産の帳簿価額(carrying amount)の算定、3.減価償却費(depreciation charge)の認識、4.減損損失(impairment loss)の認識、の4つである。(Pr.1)以下、これらの論点を中心に検討を加えるが、必ずしも IAS 第 16 号が挙げている論点の順序や内容に限定されるものではない。

2. 資産の認識と資産の帳簿価額の算定

(1) 資産の認識

IAS 第 16 号では、有形固定資産は次の2つの規準を同時に満たす有形(tangible)の資産であると定義されている。

- (a)財貨・役務の生産・供給における使用目的、外部への賃貸目的、管理目的のために企業が保有するもの
- (b)一会計期間を超えて使用されると予想されるもの(Pr.6)

2つの規準のうち(a)は資産の保有目的によって、流動資産と固定資産とを区別する規準である。消費目的で保有される資産は流動資産であり、使用目的で保有される資産は固定資産ということになる。しかし、単に使用目的という規準だけでは流動資産・固定資産の分類は完全ではない。さらに使用期間の長短が問題となる。そこで、(b)の使用期間の長短によって流動資産との区別を行う規準が必要となるのである。一会計期間内に消費されるまたはその使用が終了するものは流動資産であり、一会計期間を超えて使用されるものが固定資産であるということになる。そしてさらに、無形(intangible)の資産ではなく、有形の資産であるという要件も有形固定資産を定義する際の重要な規準であろう。

有形固定資産項目の原価は、次のいずれの場合にも該当する限り資産として認識しなければならないとされている。

- (a)当該項目に関連する将来の経済的便益(future economic benefits)が企業に流入する可能性が高い
- 84 (b)当該項目の原価が信頼性をもって測定できる。(Pr.7)
 - (a)は従来、資産の定義として主張されている用役潜在性(service potential)について述べて

いるものである。資産からもたらされると期待される将来の経済的便益すなわち用役潜在性の存在が IAS 第 16 号では、資産の定義としてではなく、有形固定資産項目の原価認識の要件とされている。期間損益の決定を重視する従来の会計基準では、認識とは期間帰属の決定、つまり資産や費用・収益をどの会計期間のものとするのかを決定する最も重要な基準であった。いわば時間軸に関する概念であった。これに対して、IAS 第 16 号では、何が有形固定資産項目を構成し、何が構成しないのかを決定すること、つまり有形固定資産の範囲(unit)を限定することを認識(recognition)と呼んでいる。しかし、IAS 第 16 号では、自ら認めているように、何が有形固定資産項目を構成するののかの尺度を記述していない。そのため、個々の企業にこの認識規準(recognition criteria)を適用するにあたっては判断が必要とされることになる。(Pr.9)

(2) 認識時の測定

IAS 第 16 号では、資産として認識することが適格な有形固定資産項目は、その原価で測定しなければならないとしている。(Pr.15)

そして、有形固定資産の原価は以下のものから構成されるという。(Pr.16)

- (a) その購入価格（輸入関税および還付されない購入税を加算し、値引きおよび割戻しを控除したもの）
- (b) 当該資産を経営者が意図した方法で稼働可能にするのに必要な場所および状態に設置することに直接起因する原価の一切
- (c) 当該項目を解体および撤去し、立地していた敷地を原状に回復させる原価の当初見積額で、当該項目の取得時、または棚卸資産の生産以外の目的で特定期間中に当該項目を使用した結果債務を生じさせるもの

さらに、上記(b)の当該資産を経営者が意図した方法で稼働可能にするのに必要な場所および状態に設置することに直接起因する原価の例として、以下のものが列挙されている。

- (a) 有形固定資産項目の建設または取得か直接生起する従業員給付の原価（IAS 第 19 号「従業員給付」に定義されているもの）
- (b) 敷地の整地費用
- (c) 当初の搬入および出荷の費用
- (d) 据付および組立の費用
- (e) 当該資産が正常に作動するかどうかの試運転費用で、当該資産をその場所および状態に設置する間に生産された一切の品目（設備の試運転時に製造された見本品など）の販売から得られた正味受領額を控除したもの
- (f) 設計、エンジニア等の専門家への手数料(Pr.17)

これとは反対に、有形固定資産の原価ではないものの例として挙げられているのは以下のものである。

- (a) 新規施設の開設費用
- (b) 新製品や新しいサービスの導入費用（広告宣伝費や販売促進費を含む）

(c)新しい場所または新しい顧客層への事業活動費（従業員の訓練費を含む）

(d)管理費およびその他の一般間接費(Pr.19)

有形固定資産の認識時の測定については以下のように述べられている。

「有形固定資産項目の原価は、認識日における現金価格相当額である。(Pr.23)」この場合、原価は必ずしも対価支出額に限定されていないようである。これは有形固定資産の購入資金が借入によるものである場合を想定したものであると思われる。購入代金の支払が通常の信用期間を超えて繰り延べられている場合、現金価格相当額と支払総額との差額は、IAS第23号「借入費用(Borrowing Cost)」に従って資産化される場合を除き、信用期間にわたり利息費用として認識されるものとされている。

(3) 認識後の測定

IAS第16号では認識後の測定にあたって、企業は原価モデルまたは再評価モデルのいずれかを会計方針として選択し、当該方針を有形固定資産の1つの種類全体に適用しなければならないとされている。(Pr.29)

会計方針として選択採用される原価モデルまたは再評価モデルとはどのような内容のものなのか。原価モデルとは、資産として認識した後、有形固定資産項目は原価から減価償却累計額及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とするものである。(Pr.30)そして、再評価モデルを採用した場合には、次のように処理しなければならない。資産として認識した後、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は、再評価実施日における公正価値から、その後の減価償却累計額及びその後の減損損失累計額の一切を控除した評価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における公正価値を用いたならば算定されたであろう金額と大きく異なるような頻度で定期的に行わなければならない。(Pr.31)

再評価モデルでは原価ではなく公正価値が評価の基本とされている。公正価値とは、基本的に売却市場価格に基づくもので、その代替値としては資産の生み出す期待キャッシュフローの現在価値が採用される。公正価値が帳簿価額を大きく下回る場合には減損損失の計上が要求されており、再評価モデルは減損損失の計上を前提としたものである。

ある有形固定資産項目が再評価される場合には、当該資産の属する種類の有形固定資産項目全体を評価しなければならないとされている。(Pr.36)この場合、有形固定資産の種類とは、企業の事業活動において性質と用途の類似した資産をグループ分けしたものである。以下のものがグループ分けされた種類の例である。(a)土地、(b)土地及び建物、(c)機械装置、(d)船舶、(e)航空機、(f)車両運搬具、(g)器具備品、(h)事務用備品。(Pr.37)

この分類は、わが国の法人税法による分類と似通ったところがあるが、土地単独が分類されている一方で、土地と建物が一体となったものが一つの資産として認識されているところや、航空機が独立した分類になっているところなどが異なっている。

(4) 包括利益への反映

IAS 第 16 号では、資産の帳簿価額が再評価の結果として増加または減少する場合、その増加する場合と減少する場合とは、その扱いが異なっている。

資産の帳簿価額が再評価の結果として増加する場合、その増加額はその他の包括利益として認識し、再評価剰余金という科目名で資本に累積しなければならない。ただし、再評価による増加額は、以前に純損益に認識された同じ資産の再評価による減少額がある場合には、その減少額が戻し入れられる範囲までは、純損益に認識しなければならないとされている。(Pr.39)次に、資産の帳簿価額が再評価の結果として減少する場合、その減少額は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、その他包括利益に認識しなければならない。その他包括利益に認識された減少額は、再評価剰余金の科目名で資本に累積されている金額を減少させることとされている。(Pr.40)

(5) 資産認識の問題点

IAS 第 16 号が規定する資産の認識と測定について、認識時の測定および認識後の測定それぞれについて見てきたが、認識時および認識後というそれぞれの時点についてはなお不明確であると思われる。したがって、認識日(recognition date)という表現も、取得日なのかそれとも取得以後のたとえば決算日や処分日のことを意味しているのかが不明である。それを取得日や処分日とせずに、あえて認識日としているのはなぜであろうか。

会計を写像であると理解すると、その本体となるのは企業の経営活動または経営事象である。会計という写像はその本体である企業の経営活動または経営事象を写し取るまたは表現する写像であることになる。伝統的な会計では、写像としての会計の表現の質を確保するないしは高めるために、本体を会計上認識する際の契機を、会計という表現の世界の中ではなく、会計の表現対象である本体すなわち企業の経営活動または経営事象という現実の世界の中に求めてきた。たとえばある有形資産を会計上認識する場合には、当該資産の取得という経営活動を契機として採用してきたし、有形資産を会計上認識しなくなる場合には、当該資産の売却処分ないしは廃棄処分という経営活動をその契機としてきたのである。つまり、企業（の経営者）が、経営活動または経営事象という現実世界において有形資産と認識したものが会計上も有形資産として認識されたわけである。このような会計的認識が無形資産にも拡張適用されてきた。ところが IAS16 号における資産認識では、まずもって無形資産の認識規準が優先され、それが有形資産の認識にも適用されるようになってきている。たとえば、のれんのような無形資産の認識は、経営活動または経営事象という現実世界においてその存在を裏付ける確実なものを見いだすには困難が伴う。同様に、減損損失という資産の認識の中止を裏付ける事象を経営活動または経営事象という現実世界で発見するにも多くの困難を伴う。将来の経済的便益の増減というのが会計的認識の規準とされているからである。逆に言えば、のれんおよび減損損失を将来の経済的便益の増減という規準に基づいて会計上認識し、それに測定値を付与することによって、現実世界における経営事象としてののれんや減損損失が将来の経済的便益の増減をもたらすものとして認識されることになる。特に減損損

失は資産の処分という経営活動ではなく、将来の経済的便益の減少時にただちに認識しなければならないものとされている。ここに、取得日や処分日とせずに、あえて認識日としている理由があるのではないだろうか。国際会計基準(IASB)の発表する国際会計基準および国際財務報告基準の中にはそのような会計的認識の結果、現実世界における経営事象として認識されるようになったものが数多く見いだされるのである。

3. 減価償却費の算定

(1) 減価償却の定義

IAS 第16号は、減価償却を次のように定義している。

「減価償却とは、資産の償却可能価額(**depreciable amount**)をその耐用年数わたって規則的に配分することである。償却可能価額とは、資産の原価（又は原価に代わる価額）から残存価額(**residual value**)を控除した価額をいう。(Pr.6)」

この定義は、従来行われてきたものと変わるところはない。伝統的な会計においては、各会計期間の純利益を収益と費用の差額として計算する際に、有形固定資産の取得原価をその耐用年数に規則的に配分することで、収益の獲得額にかかわらず、当該資産の使用期間に減価償却費として計上されてきた。「各期間の減価償却費は、他の資産の帳簿価額に含められる場合を除き、純損益に認識しなければならない。(Pr.48)」と述べているところから、減価償却費を純損益の計算要素としている点も従来の会計と同じである。

国際会計基準において、減価償却の問題はさほど大きなものとして取り扱われていない。減損損失については、本文・付録が合計で40ページを超えるIAS第36号「資産の減損」という独立した基準書が公表されているが、減価償却についてはIAS第16号「有形固定資産」の一部として3ページ弱で取り上げられているにすぎない。この点でも、国際会計基準においては、減価償却の問題よりも減損損失の問題の方が重要な問題とされていることは明らかである。国際会計基準では、減価償却については伝統的な概念をほぼそのまま踏襲しているが、そこに減損損失という新しい概念を持ち込むことで資産価値の減少問題を取り扱おうとしている。そのため、概念上は異なるものが表面上は同じようなものと見なされてしまう恐れがある。

減価償却の問題は、動態論を理論的な基礎とする伝統的な会計においては最も重要な会計問題の一つであった。ドイツ動態論の祖とされるシュマーレンバッハの主著「動的貸借対照表論(**dynamische Bilanz**)」の発端は、彼が1909年に商学研究雑誌(**ZfhF**)に発表した「減価償却(**Die Abschreibung**)」という題名の論文であったことを想起すべきである。

(2) 個別償却の強制

IAS第16号では、「ある有形固定資産項目の原価の総額に対して重要性のある構成部分の各々については、個別に減価償却しなければならない。(Pr.43)」と述べて、個別償却を行うことを強制している。有形固定資産項目の重要性な構成部分ごとの個別償却の例として航空機の機体部分とエンジン部分が挙げられている。(Pr.44) この点について、IASBが「特に懸

念したことの中には、有形固定資産項目の重要性な構成部分が耐用年数や消費パターンが個々に異なるものから構成される場合であっても、測定単位が「全体としての項目」となってしまう状況があった。」と、「結論の根拠(Basis for Conclusions;Pr.BC26)」で述べられている。つまり、IASB は、有形固定資産の集団が全一体となって企業の生産活動を遂行するものであるという認識を有していないことがわかる。しかし、有形固定資産というものは同種のものばかりでなく、異なる種類の有形固定資産も含めて、有形固定資産の集団が全一体となって企業の生産活動を遂行するものであろう。この点を反映して、減価償却の実務としては個別償却よりも総合償却の方が実施例が多いという調査結果もある。IASB が、有形固定資産を企業の生産能力の具体的な担い手として認識しているのではなく、企業が保有する個々の資産がどれだけの処分価値を有するかに関心を抱いていることは、IAS 第 16 号の「結論の根拠」において、IASB が、「残存価額の定義を、企業が資産を処分しようとするときの状態と同じように、当該資産がすでに古く、摩耗しているとした場合、当該資産から現時点（財務報告日）で企業が受領できる金額に変更した。(Pr.BC29)」ことから理解できよう。

(3) 減価償却の方法

使用される減価償却方法は、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するものでなければならないとされる。(Pr.60)

用いられる減価償却方法として挙げられているのは、定額法(straight-line method)、定率法(diminishing balance method)および生産高比例法(unit of production method)である。定額法では、当該資産の残存価額が変化しない場合、耐用年数にわたって費用が一定の額になる。定率法では、費用が耐用年数にわたり逡減していく。生産高比例法では、予想される利用高または産出高に基づいた費用となる。企業は、当該資産に具体化されている将来の経済的便益の消費パターンに最も近似した方法を選択する。選択された方法は、将来の経済的便益の予想消費パターンに変化のない場合に限り、每期継続して適用される。(Pr.62)

(4) IASB の IAS 第 16 号「有形固定資産」及び IAS 第 38 号「無形資産」の修正案

国際会計基準審議会 (IASB) は、12 月 4 日、減価償却及び償却の許容される方法を明確にするため IAS 第 16 号「有形固定資産」及び IAS 第 38 号「無形資産」の修正案を公表した。まず、IAS 第 16 号に関する修正提案では次のように述べられている。

「資産の使用を含む活動から生じた収益を用いる方法は、当該資産の適切な減価償却方法ではない。なぜなら、その方法は、当該資産に具体化されている将来の経済的便益の消費パターンではなく、当該資産から生じる将来の経済的便益のパターンを表しているからである。パラグラフ 60 は、資産が取得された時に当該資産に内在する便益の消費を減価償却の原則として定めている。(Pr.62A)」

「定率法を適用する際に、産出される製品または用役の技術的または商業的陳腐化についての情報が、将来の経済的便益の消費パターンおよび当該資産の耐用年数の両者を見積もる

のに適している。当該資産から産出される製品または用役の、予想される将来の販売単価の下落は、技術的または商業的陳腐化の結果として、当該資産の将来の経済的便益の減少を示すものであろう。(Pr.62B)」

さらに、IAS 第 38 号「無形資産」の Pr.98A および Pr.98B にも、上記とまったく同じ文章で同様の提案がされている。

IAS 第 16 号と IAS 第 38 号はともに、有形固定資産の減価償却及び無形資産の償却が資産の将来の経済的便益の消費についての予想パターンに基づかねばならないという原則を設けている。今回の修正案の目的は、財務報告の作成者が、有形固定資産の減価償却費および無形資産の償却費の計算にあたり、収益を基礎とした方法を使用しないようにさせることである。この理由は、収益を基礎とした方法は、資産に具現化された将来の経済的便益の消費についての予想パターンではなく、経済的便益が資産から産出されるパターンを反映するものであるからである。これは、ある種の知財資産たとえば映画の放送権を取得した場合、その償却費を視聴者数を基に計算することが考えられるが、広告収入が視聴者数に比例するものと仮定した場合、収益に基づく方法の使用が生産高比例法の使用と同じ結果をもたらす場合があることに注目したためである。

以上のように、今回の修正案のねらいは、映画の放送権という無形資産の償却にあたり、収益を基礎とする結果になる場合を想定して、減価償却及び償却の許容される方法を明確にすることにあつた。その際、有形固定資産の減価償却方法との整合性を図るために、IAS 第 16 号「有形固定資産」及び IAS 第 38 号「無形資産」の両者に関わる修正案が公表されたものと思われる。

(5) 減損損失の認識

上述のように、IAS 第 16 号では、資産の残存価額は、資産の耐用年数が到来し、耐用年数の終了時点で予想される当該資産の状態であったとした場合に、企業が当該資産を処分することにより現時点で得るであろう金額(処分費用の見積額を控除後)として定義している。(Pr.6)そして、資産の残存価額は、耐用年数と並んで、少なくとも各事業年度末には再検討し、予測が以前の見積と異なる場合には、会計上の見積の変更として処理しなければならない、とも規定している。企業が、有形固定資産項目が減損しているかどうかを判定するために、IAS 第 36 号「資産の減損」を適用することになる。IAS 第 36 号は、企業が当該資産の帳簿価額を見直す方法、資産の回復可能額の決定方法、その減損損失認識の時期および減損損失の認識取り消しの時期について説明しているからである。

(6) 認識中止の疑問点

IAS 第 16 号は、有形固定資産項目の帳簿価額は、次の場合に認識中止(derecognition)をしなければならないと規定している。(Pr.67)

(a) 処分時

(b) その使用又は処分から将来における経済的便益が何ら期待されなくなったとき

これは、いったん資産として認識されたものを、資産として認識するのを止めるということである。認識中止(derecognition)というのは認識 (recognition)という単語に否定を表す接頭辞 de-を付してものであるが、IASB による造語であろう。処分または廃棄という現実世界における経営事象ではなく、資産認識という表現行為または用語に拘るあまりの苦肉の策であろうか。しかし、そのためにさらに混乱を招いているとも評することができよう。

さらに、有形固定資産項目の帳簿価額の認識中止から生じる利得または損失は、当該資産の認識中止時に純損益に含めなければならない (IAS 第 17 号「リース」がセール・アンド・リースバックについて別の要求をしている場合を除く) としている。この場合の利得は収益に分類してはならないとされる。IASB が認識の中止から生じる利得を収益に含めないとした理由は、IAS 第 18 号「収益」の収益認識原則との整合性を考慮したためである。IAS 第 18 号では、物品の販売から得られるものを収益と規定しているため、この原則を有形固定資産の売却収入にも適用している。これに対して、有形固定資産項目の帳簿価額の認識中止から生じる利得は売却収入とは考えられないため、収益としては認識しないものとしたのである。(Pr.BC34)しかし、処分時の認識中止については、売却処分または廃棄処分のいずれであるか明記されていない。

4. 有形固定資産項目の開示

IAS 第 16 号では、財務諸表には、有形固定資産項目の種類ごとに以下の事項を開示しなければならないとしている。

- (a)帳簿価額総額を決定するのに採用された測定基礎
- (b)採用された減価償却方法
- (c) 採用された耐用年数または減価償却率
- (d) 期首および期末の帳簿価額総額および減価償却累計額 (減損損失累計額と合算)
- (e)以下の項目を表示した、期首および期末の帳簿価額調整表
 - (i)増加額
 - (ii)IFRS 第 5 号にしたがって、売却目的保有として分類された資産、または売却目的保有として分類された処分品群に含められた資産およびその他の処分資産
 - (iii)企業結合による取得額
 - (iv)第 31 項、第 39 項および第 40 項に基づく再評価、および IAS 第 36 号にしたがってその他の包括利益に認識されていたかあるいは戻し入れされていた減損損失から生じた増加額または減少額
 - (v) IAS 第 36 号にしたがって純損益に認識した減損損失
 - (vi) IAS 第 36 号にしたがって純損益に戻し入れた減損損失
 - (vii)減価償却額
 - (viii)機能通貨から他の表示通貨への財務諸表の換算から生じる為替換算差額の純額 (海外事業の表示通貨から報告企業体の表示通貨への換算を含む)
 - (ix)その他の変動額 (Pr.73)

この他、財務諸表には以下の事項も開示しなければならないとされている。(Pr.74)

- (a)所有権についての制限の有無およびその金額、および負債の担保に供した有形固定資産の有無およびその金額
- (b)建設中の有形固定資産項目の帳簿価額に認識された支出額
- (c)有形固定資産の取得のための契約金額
- (d)包括利益計算書に区分開示されていない場合には、減損の生じた、喪失したまたは放棄した有形固定資産項目で純損益に含めた金額のうち第三者から補填された金額

さらに IAS 第 16 号では、有形固定資産項目が再評価された金額で表示されている場合、IFRS 第 13 号で要求されている開示の他に、以下の事項も開示しなければならないとしている。

- (a)再評価の実施日
- (b)独立した鑑定人の関与の有無
- (c)および(d) 2003 年改訂時に削除
- (e)再評価された各種の有形固定資産項目について、当該資産が原価モデルによって帳簿に記載されていたならば認識されていたであろう帳簿価額
- (f)再評価剰余金のうち、当該期間中の変動額および株主への配当制限を示した金額(Pr.77)

2003 年改訂時に削除された 2 つの事項のうち(c)は、当該資産項目の公正価値見積りに適用した方法と重要な仮定という事項であり、(d)は、当該資産項目の公正価値が、活発な市場または独立第三者間の取引条件による最近の市場取引において観察可能な価格を直接参考にして算定されたか、またはその他の評価技法を用いて見積もられた範囲という事項であり、いずれも公正価値の見積りに関する重要な事項であった。削除された事項はいずれも、財務諸表の作成者および利用者、さらに監査人にとっても、公正価値の見積りについて何らかの判断しようという時に欠かせないものではないのか。国際会計基準は特に投資家のための情報提供をその目的に掲げているはずである。にもかかわらず、提供される情報を制限するような解除項目の削除が行われている。なぜこのような重要な事項が削除されたのか理解に苦しむところである。

5. 終わりに

IAS 第 16 号の有形固定資産会計の基準について検討してきたが、さまざまな問題点が明らかになった。

まず第 1 に、資産の認識という基準についてである。IAS 第 16 号では、資産の取得、処分という現実世界の経営事象の存在ではなく、将来の経済的便益の流入を企業が認識することで資産の存在が認識されることとされている。このような資産の認識によって、現実の経営事象との結びつきが必ずしも確実ではない資産項目の計上が許容される可能性がある。ま

た、処分時または将来の経済的便益がなくなった時に認識中止が行われるが、認識中止という概念が不明確であり、処分時の認識中止がいかなる利得または損失をもたらすのかが不明であることが指摘された。

第2に、減価償却については、総合償却ではなく個別償却を原則としていることである。IASB の会計基準では、資産をバラバラに切り売りする際の売却価額を表示することをねらいとしており、多種多様な資産が一体となって企業の生産能力を担っているという考えがなれないと思われる。そのため、減価償却にあたり、個別償却を原則としているのである。

第3に、減価償却と減損損失とが混同される恐れがあることである。減価償却は、資産の将来の経済的便益の消費についての予想パターンを基準として減価償却費を每期定期的に計上することにより、収益の状況に影響されることなく、毎期の業績を正確に測定するためのものである。これに対して、減損損失は、将来の経済的便益の減少を認識した時点で資産価値の減少を随時認識するものである。この場合の資産価値の減少は売却時価または収益価値の減少を意味している。概念上異なるものが、表面上は価値の減少として同一視される恐れがある。

最後に、IASB が原則主義(principle-based)を採用していることである。IASB が原則主義(principle-based)を採用していることで、基準適用の際にその解釈が必要になるが、解釈の違いを排除するために、基準の改訂や追加・削除が頻繁に行われることになる。次第に、基準の分量が増加することになり、結局 FASB の財務会計基準のように細則主義(rule-based)とならざるを得なくなるであろう。解釈の違いの排除や規準相互間の整合性を目的とした基準の改訂や追加・削除が行われるたびに、基準が複雑化し、基準の理解が困難になっていくことになるであろう。

参考文献：

- [1]International Accounting Standards Board(IASB); International Accounting Standard(IAS) 16 *Property, Plant and Equipment*, revised 2003
- [2]IASB; Exposure Draft:Clarification of Acceptable Methods of Depreciation and Amortisation:Proposed amendment to IAS 16 and IAS 38,December 2012
- [3]International Accounting Standards Board(IASB); International Accounting Standard(IAS)36 *Impairment of Assets*, 2008
- [4]International Accounting Standards Board(IASB); International Accounting Standard(IAS)38 *Intangible Assets*, 2008
- [5]Schmalenbach, E., Die Abschreibung, in: Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung(ZfhF)1908/09, S.81ff.