

わが国の有形固定資産会計と 国際会計基準との比較研究

—交換による有形固定資産の取得原価の決定に関する一考察—

神野 和昭

(法政大学大学院 経営学研究科 博士後期課程)

要 旨

交換による有形固定資産の取得原価の決定方法は、わが国の有形固定資産会計と国際会計基準で異なっている。このうち、わが国の「連続意見書第三」は、1960年の公表以来、特段の改訂がなされないまま今日に至っている。一方、「国際会計基準第16号」は1982年の公表以来、1993年の改訂、1998年の改訂および2003年の大幅改訂を行ってきた。

本論文の目的は、「連続意見書第三」と「国際会計基準第16号」の比較および分析から、有用な財務情報となる交換取得資産の取得原価の決定について検討し明らかにすることである。さらに、当該取得原価の決定により生じる交換差額の会計処理についても検討する。

そこで本論文では、まず、交換取引において取得資産である有形固定資産に付すべき取得原価を理論的に(A)譲渡資産の帳簿価額、(B)譲渡資産の時価、(C)取得資産の帳簿価額および(D)取得資産の時価に分類し分析する。当該分類に基づき、「連続意見書第三」と「国際会計基準第16号」における交換取得資産の取得原価の決定について比較し考察する。

さらに、これらの考察から得られた知見を基に、交換時点における取得原価の決定と交換差額の会計処理について検討する。

A Comparative Study of Accounting for Tangible Fixed Assets in Japan and International Accounting Standards

- An Investigation into the Method of Determining the Acquisition Cost of Tangible Fixed Assets through Exchange -

Kazuaki Kamino

(Hosei University, Graduate School of Business Administration, Doctoral Program)

Methods of determining the acquisition cost of tangible fixed assets (for example, property, plant, and equipment) through exchange differ between Japanese and international accounting standards. Until now, there has been no significant revision to Japan's "Third Serial Opinions," published in 1960. However, International Accounting Standard No. 16 has been revised thrice since its publication in 1982, including a major revision in 2003.

This study clarifies the acquisition cost of assets acquired through exchange, according to a comparative analysis of the aforementioned paper and accounting standard. Accounting processes for dealing with exchange differences arising from determinations of this cost will also be examined.

The acquisition cost, which should be attached to a Property, Plant, and Equipment acquired through an exchange transaction, is analyzed with regard to (A) book value of transferred assets and (B) fair value of transferred assets, as well as (C) book value of acquired assets and (D) fair value of acquired assets. I conduct a comparative investigation of how the acquisition cost of assets acquired through exchange is determined according to the "Third Serial Opinions" and International Accounting Standard No. 16.

Based on the findings, I consider the accounting processes for exchange differences and determination of acquisition cost at the time of exchange.

I はじめに

わが国では、1949年7月9日に公表された「企業会計原則」をはじめ会計基準においても、有形固定資産を交換により取得した場合の取得原価の決定について明確な規定は設けられていない。ただし、1960年6月22日に公表された「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費について』」(以下、「連続意見書第三」と略す)(第一・四・4)が、Ⅲ・1で後述するように、その交換の形態別に取得資産の取得原価について規定している。なお、当該「連続意見書第三」における交換とは、等価交換取引を前提としている。すなわち、売手と買手の合意によってはじめて成立する経済上の行為である。

一方、「国際会計基準」(International Accounting Standards: 以下、IASと略す)は、1982年の公表から2003年まで、交換による取得原価の決定について改訂を行ってきた。しかも、その都度、当該取得原価の決定についての規定およびその背後にある論理が大幅に改訂されている。

本論文では、まず、Ⅱにおいて、交換による有形固定資産の取得原価の種類について理論的に分類・分析を行う。

Ⅲでは、わが国における交換による取得原価の決定について説明し、当該取得原価の決定とⅡで理論的に分類した取得原価との比較・分析を行う。

同様に、Ⅳでは、IASにおける交換による取得原価の決定について説明し、当該取得原価の決定とⅡで理論的に分類した取得原価との比較・分析を行う。

Ⅴでは、これらの分析を踏まえ、わが国とIASにおける交換による取得原価の決定について相違点を考察する。

さらに、Ⅵでは、交換時点の取得原価の決定と当該取得原価の決定により生じる交換差額の会計処理についても理論的に検討する。

II 交換による有形固定資産の取得原価の種類

交換取引において、取得資産(受入資産)である有形固定資産に付すべき取得原価としては、理論的には(A)譲渡資産(引渡資産)の帳簿価額、(B)譲渡資産の時価、(C)取得資産(受入資産)の帳簿価額および(D)取得資産の時価が考えられる。

(A) 譲渡資産の帳簿価額

この会計処理は、①一定期間以上保有していた事実があること、②交換直前の用途と同一用途に供している事実があること、③取得資産と譲渡資産との時価に大きなひらきがないこと等、等価交換であり、「投資の継続性」が認められるような条件がある場合に適切な処理法であるといえる(武田[2008],395頁)。

前述したように、交換は、本来、等価交換が前提とされている。そのため、同種資産の交換により有形固定資産を取得し、同様の用途に使用し続ける場合には、これまでの投資が継続していると考えらるべきであり、当該同種資産における本来の等価交換取引からは損益は生じない。すなわち、この交換差益は未実現であることから、交換に供された自己資産(譲渡資産)の適正な帳簿価額をもって取得原価とする。

たとえば、当社の土地(簿価:100,000千円、時価:200,000千円)と他社の同種の土地(簿価:不明、時価:200,000千円)を交換し、同様の用途に使用し続けた場合における当社の仕訳は下記のとおりである。

(借) 土 地 100,000,000

(貸) 土 地 100,000,000

当該取引は同種資産の等価交換であり、投資が継続しているため、当社の土地(簿価:100,000千円)と他社の土地(時価200,000千円)の差額(100,000千円)である交換差益ははまだ実現しているとは言えない。したがって、当社の取得土地の取得原価は、譲渡土地である自己資産(譲渡資産)の適正な帳簿価額100,000千円を引き継ぐことになる。

このように、譲渡資産の帳簿価額をもって取得原価とする考え方の背景には、本来、交換が等価交換を前提としていることが影響している。つまり、同種資産における等価交換取引は「投資の継続性」が認められるため、交換差益ははまだ実現しているとはいえない。したがって、(A) 譲渡資産の帳簿価額をもって取得原価とするのは、未実現利益を排除することを目的としているのである。

(B) 譲渡資産の時価

譲渡資産の時価をもって取得原価とする考え方の背景には、自己所有の資産(譲渡資産)と他社所有の種類・用途の異なる資産(取得資産)の交換取引が想定される。すなわち、同一種類かつ同一用途以外の異種資産の等価交換取引は、取引の形態が交換であっても、譲渡資産と明らかに異なる種類・用途の資産を取得している取引である。このような場合には、投資の継続性が認められず、投資はいったん清算されたものとみなし、損益を認識し、これと同時に改めて公正な評価額(時価)で投資を行ったと考えられる。つまり、取引の実質は売却取引と購入取引の複合取引とみなし、損益が生じると考えられる。

このように、異種資産における等価交換取引は、交換の形態を採ってはいいても取引の実態は売却取引と購入取引の複合取引であるとみなし、損益が生じると考えられる。すなわち、この交換差額は実現しているといえる。

たとえば、当社の資産A(簿価:100,000千円、時価:300,000千円)と他社の資産B(簿価:不明、時価:300,000千円)を交換した場合における当社の仕訳は下記のとおりである。

複 合 取 引	{	売却取引 (借) 現金	300,000,000	(貸) 資産A(譲渡資産)	100,000,000
				(貸) 売却益	200,000,000
		購入取引 (借) 資産B(取得資産)	300,000,000	(貸) 現金	300,000,000

↓(実際に行う会計処理)

当社の会計処理	(借) 資産B(取得資産)	300,000,000	(貸) 資産A(譲渡資産)	100,000,000
			(貸) 交換差益	200,000,000

当該取引は異種資産の交換取引であり、まず、「売却取引」として当社の資産A(譲渡資産)を300,000千円(時価)で売却し、当該資産A(譲渡資産)の100,000千円(簿価)との差額200,000千円が売却益として実現する。同時に「購入取引」として当該売却した当社の資産A(譲渡資産)の対価である売却代金300,000千円(時価)で他社の資産B(取得資産)300,000千円(時価)を購入したとみなす。したがって、実際の「当社の会計処理」における資産B(取得資産)の取得原価は、当社が交換に供した資産A(譲渡資産)の時価である300,000千円である。さらに、当該資産A(譲渡資産)の時価と簿価の差額を実現した売却益200,000千円として計上する。すなわち、取引の実質は複合取引(売却取引と購入取引)であるとみなし、

損益が生じるのである。

ただし、後述する (D) 取得資産の時価は受入資産の時価であることから、理論的には取得資産はそれが有する用役潜在力に基づいて評価すべきという基本的考え方といえる。したがって、この考え方によると (B) 譲渡資産の時価は取得資産の評価として適切でない。

(C) 取得資産の帳簿価額

取得資産の帳簿価額をもって取得原価とする考え方は、武田 ([2008],395 頁) の見解によれば、受入企業からみて、相手企業の帳簿価額を取得資産の評価額と関連づけることは無意味であることから、これは除外されることになる。つまり、相手企業の帳簿価額は実務上知りえないものであり、取得資産の評価額として計上することに財務情報の有用性もないと考えられる。

(D) 取得資産の時価

菊谷 ([1992],8 頁) が主張するように、交換時における購買市場の市場価値 (再調達原価) が交換時における取得資産の購入価値を反映しているため、取得資産の取得原価は交換時における再調達原価を用いるべきである。

つまり、交換取得資産のもつ用役潜在力そのものが受入側の資産価値を決定するものであるとする見解が成り立つので、取得資産の時価で計上されることから、取得資産はそれが有する用役潜在力に基づいて評価すべきである (武田 [2008],395 頁)。

さらに、(D) 取得資産の時価によると、交換時における譲渡資産の帳簿価額と取得資産の時価との差額が交換差益として実現するとも考えられる (武田 [2008],395 頁)。しかし、同一種類かつ同一用途の固定資産の交換の場合には、交換後も投資が継続していると考えられることから当該交換差益はいまだ実現しているとはいえない。当該交換差益に関する会計処理については、VIで検討する。

III わが国における交換による取得原価の決定

1. 「連続意見書第三」における取得原価の決定

(1) 有形固定資産と有形固定資産の交換

「連続意見書第三」(第一・四・4)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な簿価をもって取得原価とする。」と規定している⁽¹⁾。

「連続意見書第三」が新規取得資産の取得原価を (A) 譲渡資産の簿価によって決定する理由としては、純粋な等価交換を前提とする交換取引から損益は生じないので、交換によって取得した資産の時価をもってその取得原価とすべきではなく、その対価として引渡した固定資産の適正な帳簿価額を基礎として取得原価としなければならないからである (黒澤 [1970],158 頁)。これは、同一種類・同一用途のために交換した場合には、投下資金の形態に変化がないと考えられるためである (横山 [1974],397 頁)。また、交換に供された有形固定資産への投資が交換によって取得した有形固定資産への投資として継続しているとみなし、交換損益は認識しないのが適切である (石川 [2013],315 頁)。さらに、譲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ことや、交換取引は原則として等価交換を前提にしているため、当該交換によって損益は生じない (菊谷 [1997],334 頁)。つまり、同種資産の等価交換取引においては投資が継続しているので、損益は生じない。

したがって、同種資産の交換の場合、「連続意見書第三」は、このような未実現利益を排除する目的から、交換に供された自己資産の適正な帳簿価額である前述の (A) 譲渡資産の帳簿価額により取得原価を決定して

いるのである。

一方、(A) 譲渡資産の帳簿価額ではなく、前述した (B) 譲渡資産の時価・(D) 取得資産の時価を支持する見解として、監査委員会報告第 43 号では「譲渡資産または受入資産の公正な市場価額を取得資産の取得原価とする」考え方も示されている (神戸大学・あずさ監査法人 IFRS プロジェクト [2005],103 項)。

(2) 有価証券と有形固定資産の交換

自己所有の有価証券 (譲渡資産) との交換について、「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。」と規定している。すなわち、異種資産の有価証券と有形固定資産との交換に際しては、有価証券 (譲渡資産) の時価と帳簿価額の選択適用が容認されている。

「連続意見書第三」が、原則として譲渡資産である有価証券の時価をもって異種資産である新規取得資産の取得原価を決定する理由について、交換を譲渡資産の売却と取得資産の購入の「複合取引」とみなすことができるため、譲渡資産の売却代金によって取得資産を購入したことになり、取得資産の取得原価は譲渡資産の売却収入額をもって決定したと考える (菊谷 [1997],334 頁)。また、交換取得資産の現実の交換割合を決定する過程で固定資産 (取得資産) の時価と有価証券 (譲渡資産) の時価との適正な秤量が行われているものとみることができるかぎり、有価証券 (譲渡資産) の時価を測定尺度とすることができる (武田 [2008],396 頁)。つまり、異種資産の等価換取引においては売却取引と購入取引との複合取引とみなし、いったん投資を清算したとみて損益が生じるのである。したがって、異種資産の交換の場合、「連続意見書第三」は、原則として交換のために引渡した自己所有の有価証券の時価である前述の (B) 譲渡資産の時価により取得原価を決定しているのである。

他方、「連続意見書第三」が譲渡資産である有価証券の帳簿価額 ((A) 譲渡資産の帳簿価額) をもって新規取得資産の取得原価を決定する理由について、帳簿価額と時価が大きく食い違っていない限りにおいて、当該簿価を「適正な簿価」として扱うことができるものと解される (武田 [2008],396 頁)。交換に供した有価証券への投資がそのまま有形固定資産への投資として継続しているとみなし、交換損益を認識しない方が適切な場合もあることを示している (石川 [2013],315 頁)。

ただし、原則的には引渡した有価証券の時価をもって取得原価とし、譲渡資産の時価が不明な場合には、その適正な帳簿価額をもって決定すべきであると解される。

2. 「法人税法」における取得原価の決定

自己所有の固定資産の帳簿価額は取得原価を基礎としているが、その取得後に当該固定資産の時価が帳簿価額を上回る場合がある。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、取得資産を時価で取得したと考える。したがって、交換によって生じた「交換差益」は課税対象となり、法人税の支払いが必要となってしまう。

しかし、「交換差益」に対して法人税が課税されてしまうと、企業は交換により固定資産を取得することが困難となってしまう。そこで、下記のように法人税法では圧縮記帳による課税繰延が認められている。

法人税法第 50 条第 1 項によると、圧縮記帳の対象となる交換は、譲渡資産と取得資産が土地と土地、建物と建物のように同一種類・同一用途の資産であることを条件としている。

なお、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、これらの取得資産の時価と譲渡資産の時価のいずれか多い金額の 20% を超える場合には、圧縮記帳の制度は適用されない (法人税法第 50 条第 2 項)。

法人税法における当該圧縮限度額は、主に下記の(イ)から(ハ)の3つの場合に分けられ、計算される(菊谷 [2003],92-94 頁)。

(イ) 取得資産の時価と譲渡資産の時価が等しい場合

取得資産の時価と譲渡資産の時価が等しい場合における圧縮限度額は、つぎの算式によって計算する(法人税法施行令第92条第1項)。

$$\text{圧縮限度額} = \text{取得資産の時価} - (\text{譲渡資産の譲渡直前の帳簿価額} + \text{譲渡経費})$$

(ロ) 取得資産の時価と譲渡資産の時価が異なるため、取得資産とともに交換差金等を取得する場合

取得資産の時価と譲渡資産の時価が異なるため、取得資産とともに交換差金等(時価が異なる場合に收受される金銭その他の資産)を取得する場合における圧縮限度額は、つぎの算式によって計算する(法人税法施行令第92条第2項第一号)。

$$\text{圧縮限度額} = \text{取得資産の時価} - \left\{ \left[\begin{array}{l} \text{譲渡資産の} \\ \text{譲渡直前の} + \text{譲渡経費} \\ \text{帳簿価額} \end{array} \right] \times \frac{\text{取得資産の時価}}{\text{取得資産の時価} + \text{交換差金等} + \text{取得経費}} \right\}$$

(ハ) 交換に際し、等価交換でないため、譲渡資産とともに交換差金等を交付した場合

交換に際し、等価交換でないため、譲渡資産とともに交換差金等を交付した場合には、つぎの算式によって圧縮限度額を算定する(法人税法施行令第92条第2項第二号)。

$$\text{圧縮限度額} = \text{取得資産の時価} - (\text{譲渡資産の譲渡直前の帳簿価額} + \text{譲渡経費} + \text{交換差金等})$$

このように、法人税法上は、固定資産の交換に伴い、譲渡資産の簿価と時価との差額が交換差損益として実現することになる。一方、企業会計上は、前述のように、同一種類かつ同一用途の固定資産の交換の場合には、交換後も投資が継続していると考え、交換差益はいまだ実現しているとはいえないのである。つまり、交換に供された自己資産の適正な帳簿価額(A)譲渡資産の帳簿価額)をもって取得原価とする取得原価主義の考え方によるのである。

IV 国際会計基準第16号における交換による取得原価の決定

1. 国際会計基準第16号「有形固定資産の会計」(1982年)

(1) 有形固定資産を他の資産との交換により取得した場合

1973年6月に設立された「国際会計基準委員会」(International Accounting Standards Committee:以下、IASCと略す)は、会計基準の国際的調和・統一を実現するため「国際会計基準」(International Accounting Standards:以下IASと略す)の作成・公表を行ってきた。IASCは有形固定資産に係る会計基準として1982年3月に国際会計基準第16号「有形固定資産の会計」(Accounting for Property, Plant and

Equipment)(以下、IAS16[1982年]と略す)を公表した。原初基準であるIAS16[1982年]では、交換により取得した資産の取得原価は、その交換資産の種類・用途などによって、次のように(1)同種資産の交換と(2)異種資産の交換で異なっている。

同種資産の交換における取得原価の決定について、当該原初基準であるIAS16[1982年]の規定では、有形固定資産を他の固定資産との交換(exchange)によって取得した場合、交換による取得資産(asset acquired)の取得原価は、①通常、譲渡資産(asset given up)の公正価値(fair value)により決定される(IAS16[1982年],par.17)。

ただし、②取得資産の公正価値が明確である場合には、当該取得資産の公正価値も適切な取得原価となる(IAS16[1982年],par.17)。

また、③交換される資産が類似している場合には、譲渡資産の正味帳簿価額(net carrying amount)を取得資産の取得原価とすることができる(IAS16[1982年],par.17)。

つまり、原初基準であるIAS16[1982年]では、交換による取得資産の取得原価について、(B)譲渡資産の時価(①譲渡資産の公正価値)が採用される。ただし、公正価値が明確である場合には、(D)取得資産の時価(②取得資産の公正価値)、類似資産との交換の場合には、(A)譲渡資産の帳簿価額(③譲渡資産の正味帳簿価額)が認められている。

このうち、交換時における(B)譲渡資産の時価(①譲渡資産の公正価値(売却価格))により取得資産の取得原価を決定する論拠は、「交換」を譲渡資産の売却と取得資産の購入の「複合取引」とみなすことができるので、譲渡資産の売却代金によって取得資産を購入したことになり、取得資産の取得原価は譲渡資産の売却収入額(売却価格)をもって決定したと考えられるためである(菊谷[1992],8項)。

また、(D)取得資産の時価(②取得資産の公正価値(再調達原価))をもって取得原価とする論拠は、交換時における購買市場の市場価値(再調達原価)が交換時における取得資産の購入価値を反映しているので、取得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考えられるためである(菊谷[1992],8項)。

(2) 有形固定資産を有価証券との交換により取得した場合

異種資産の交換における取得原価の決定について、IAS16[1982年](pars.18 and 39)の規定では、有形固定資産を企業の有価証券との交換により取得した場合、通常、当該有形固定資産の公正価値または発行された有価証券の公正価値のうち、より明確な公正価値を取得原価とする。

なお、当該公正価値とは、事情に精通しており売買の意欲をもった買手と売手との間で純然たる商業ベースでの取引により資産が交換されるであろう金額をいう(IAS16[1982年],par.6)。

つまり、異種資産の交換における取得原価は(B)譲渡資産の時価(有価証券の公正価値)と(D)取得資産の時価(取得資産の公正価値)のいずれか明確な公正価値を選択することになる。一方、前述の同種資産の交換において類似資産との交換の場合に例外として認められている(A)譲渡資産の帳簿価額(譲渡資産の正味帳簿価額)は、取得原価として認められていない。

2. 国際会計基準第16号「有形固定資産」(1993年改訂)

1993年12月にIAS16[1982年]は、減価償却について1976年10月に公表した国際会計基準第4号「減価償却の会計」(Depreciation Accounting)を統合する形で改訂された。その際、IAS16[1993年改訂]は「有形固定資産の会計」(Accounting for Property, Plant and Equipment)から「有形固定資産」(Property, Plant and Equipment)に改称された。

IAS16[1993年改訂]においても、交換による取得資産の取得原価の決定は、その交換資産の種類・用途などによって、次のように(1)類似性のある有形固定資産との交換と(2)類似性のない有形固定資産との交換の場合で異なっている。

(1) 類似性のある有形固定資産との交換の場合

類似性のある有形固定資産との交換における取得原価の決定について、IAS16[1993年改訂](par.23)の規定では、同一の事業活動で類似した目的で使用され、しかも、同様の公正価値を有する類似資産との交換によって取得した有形固定資産の取得原価は、譲渡資産の正味帳簿価額(A)譲渡資産の帳簿価額)による。

すなわち、類似性のある受入資産(asset received)(取得資産)に対しては譲渡資産の正味帳簿価額が受入資産の取得原価として使用されている(菊谷[2016],41頁)。これは、類似性のある有形固定資産の交換では、利益稼得過程は完了していないので、当該取引から利益あるいは損失は認識されないためである(IAS16[1993年改訂], par.23)。なお、当該帳簿価額とは、貸借対照表に計上されている当該資産の減価償却累計額控除後の価額をいう(IAS16[1993年改訂],par.7)。

このように、IAS16[1993年改訂]における類似受入資産との交換による取得資産の取得原価は、(A)譲渡資産の帳簿価額(譲渡資産の正味帳簿価額)により決定される。つまり、当該IAS16[1993年改訂]の取得原価の決定方法は、改訂前のIAS16[1982年]とは異なり、例外としての容認規定ではなくなったのである。

(2) 類似性のない有形固定資産との交換の場合

類似性のない有形固定資産との交換における取得原価の決定について、IAS16[1993年改訂](par.22)の規定では、異なる有形固定資産やその他の資産との交換あるいは部分的交換によって取得した有形固定資産の取得原価は、受入資産の公正価値(D)取得資産の時価)によって測定される。その公正価値は、引き渡した現金あるいは現金等価物の金額によって調整された提供資産の公正価値に等しい。

すなわち、類似性のない資産に対しては受入資産の公正価値が受入資産の取得原価として使用されている(菊谷[2016],41頁)。なお、当該公正価値とは、取引の知識のある自発的な当事者間で、独立第三者間取引条件により資産が交換される価額をいう(IAS16[1993年改訂],par.7)。

このように、IAS16[1993年改訂]における類似性のない受入資産との交換による取得資産の取得原価は、(D)受入資産の公正価値(取得資産の時価)により決定される。したがって、当該IAS16[1993年改訂]の取得原価の決定方法も、前述したIAS16[1993年改訂]における類似受入資産との交換の場合と同様に、改訂前のIAS16[1982年]とは異なり、例外としての容認規定ではなくなったのである。

3. 国際会計基準第16号「有形固定資産」(1998年改訂)

IASCは1998年4月・7月にIAS16[1993年改訂]を再改訂し、1998年9月に公表した。

しかし、IAS16[1998年改訂]における「交換により有形固定資産を取得した場合の取得原価の決定」に関しては、前述のIAS16[1993年改訂]から規定の内容に変更はない。

なお、パラグラフのみIAS16[1993年改訂](par.22)がIAS16[1998年改訂](par.21)に、IAS16[1993年改訂](par.23)がIAS16[1998年改訂](par.22)に変更されている。

4. 国際会計基準第16号「有形固定資産」(2003年改訂)

前述したように、IASCは原初基準であるIAS16[1982年]を1993年・1998年に改訂を行ってきた。その後、2001年4月にIASCから改組・改称された「国際会計基準審議会」(International Accounting

Standards Board : 以下, IASB と略す) は, IAS16[1998年改訂]を2003年12月に改訂し, 2004年3月に公表している。

IAS16[2003年改訂](par.24)の規定では, 交換により取得した受入資産の取得原価は, (a) 交換取引が経済的実質 (commercial substance) を欠いている場合または (b) 受入資産または引渡資産の公正価値 (fair value) が信頼性をもって測定できない場合を除き, 原則として, 公正価値で測定される。公正価値で測定できない例外的な場合には, 受入資産の取得原価は引渡資産の帳簿価額 ((A) 譲渡資産の帳簿価額) で測定される。

Epstein & Jermakowicz([2008],p.278) の見解によると, 経済的実質とは, 「国際財務報告基準」(International Financial Reporting Standard : 以下, IFRS と略す) の新しい概念であり, 企業のキャッシュ・フローに変化をもたらす事象や出来事であると定義される。

原則として, 公正価値により測定する上で, 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る場合, 受入資産の取得原価は次のケースにより異なる (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 (D) 取得資産の時価)
- (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 (B) 譲渡資産の時価)

前述したように, 原初基準である IAS16[1982年](par.17) は, 例外として, 類似資産との交換の場合に, (A) 譲渡資産の帳簿価額 (譲渡資産の正味帳簿価額) を取得資産の取得原価として認めていた。また, IAS16[1993年改訂](pars.22-23) と IAS16[1998年改訂](pars.21-22) では, 類似性のある受入資産に対しては譲渡資産の正味帳簿価額 ((A) 譲渡資産の帳簿価額) が, 類似性のない資産に対しては受入資産の公正価値 (D) 取得資産の時価) が受入資産の取得原価として使用されていた。すなわち, 2003年の改訂まで IAS16 は, (A) 譲渡資産の帳簿価額を取得資産の取得原価として例外的に認めてきた。しかし, IAS16[2003年改訂]では, (D) 受入資産と (B) 譲渡資産の公正価値 (時価) を取得資産の取得原価として原則的に強制したのである。

表1では, IAS16における交換による取得資産の取得原価の決定基準の変遷が示されている。

表1から解明できるように, 交換による取得資産の取得原価として, IASB が公表・改訂を行ってきた原初基準である IAS16[1982年], IAS16[1993年改訂] および IAS16[1998年改訂] までは, (D) 取得資産の時価 (公正価値) および (A) 譲渡資産の帳簿価額 (引渡資産の正味帳簿価額) が認められていた。

しかし, 2001年4月に IASB から改組・改称された IASB が改訂を行った IAS16[2003年改訂] は, 原則として, (D) 取得資産の時価 (公正価値) と (B) 譲渡資産の時価 (引渡資産の公正価値) を強制している。つまり, IAS16[2003年改訂] は時価 (公正価値) による測定を強制しているのである。一方, 2003年の改訂まで認められていた帳簿価額 (正味帳簿価額) による測定は, 時価 (公正価値) で測定できない場合にのみ容認されることになった。

このように, IAS16[2003年改訂] では, 時価 (公正価値) による測定が強制された。そして, 当該時価 (公正価値) で測定するための要件としては, 前述した IAS16[2003年改訂](par.24) の (a) 交換取引が経済的実質を有しているかどうか, もしくは (b) 受入資産または引渡資産の公正価値 (時価) が信頼性をもって測定可能であるかどうかの判断が必要となる。

まず, IAS16[2003年改訂](par.24) の (a) 交換取引が経済的実質を有しているかどうかについては, 将来キャッシュ・フローが当該交換取引の結果として変化すると想定される範囲を考慮して判断される。当該交換取引は, 次のような場合には経済的実質を有している (IAS16[2003年改訂],par.25)。

- ① 受入資産のキャッシュ・フローの構成 (リスク, 時期および金額) が, 譲渡資産のキャッシュ・フロー

表1 IAS16における交換による受入資産の取得原価

年度 会計処理	1982年	1993年改訂	1998年改訂	2003年改訂
原則的処理	(B) 譲渡資産の時価 (譲渡資産の公正価値) (par.17)	「類似性のある有形固定資産との交換の場合」には、譲渡資産の正味帳簿価額 ((A) 譲渡資産の帳簿価額)(par.23) 「類似性のない有形固定資産との交換の場合」には、受入資産の公正価値 ((D) 取得資産の時価)(par.22)	「類似性のある有形固定資産との交換の場合」には、譲渡資産の正味帳簿価額 ((A) 譲渡資産の帳簿価額)(par.22) 「類似性のない有形固定資産との交換の場合」には、受入資産の公正価値 ((D) 取得資産の時価)(par.21)	「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 ((D) 取得資産の時価)(par.26) 「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 ((B) 譲渡資産の時価) (par.26)
例外的容認処理	「公正価値が明確な場合」には、(D) 取得資産の時価 (取得資産の公正価値)(par.17) 「類似資産との交換の場合」には、(A) 譲渡資産の帳簿価額 (譲渡資産の正味帳簿価額) (par.17)	—	—	「公正価値で測定できない場合」には、引渡資産の帳簿価額 ((A) 譲渡資産の帳簿価額) (par.24)

出所：著者作成。

の構成と異なっている。

- ② 企業の営業活動のうち当該取引に影響を受ける部分の「企業固有価値」(entity - specific value)(税引後キャッシュ・フローを反映した現在価値)が当該交換取引により変化する。
- ③ 上記①または②の変化が、交換される資産の公正価値と比べて重要である。

仮に、交換後に期待されるキャッシュ・フローが、企業のキャッシュ・フローに変化をもたらす事象や出来事等なしに期待されるものと異なるのであれば、交換は経済的実質を有し、公正価値で説明される(Epstein & Jermakowicz[2008],p.278)。

なお、上記①は、キャッシュ・フローの生じる時期や金額が、引渡資産と受入資産で相違するような場合をいう(新日本有限責任監査法人[2016],480頁)。

このうち、(a)の①・②の変化が交換資産の公正価値と比べ重要でない場合、すなわち、交換による取引が経済的実質を有していないにも関わらず、受入資産を公正価値(時価)で評価した場合には、経済的実質を伴わない交換差益が計上されることになる。

次に、上記(b)受入資産または引渡資産の公正価値(時価)が信頼性をもって測定可能であるかどうかの判断については、次の①または②の場合に測定可能であるとされている(IAS16[2003年改訂],par.26)。

- ① 合理的な公正価値測定の範囲の変動性が当該資産に対して大きくない。
- ② 合理的な公正価値測定の範囲内での様々な見積りの確率が合理的に評価でき、公正価値を測定する際に使用できる。

上記(b)の①・②の要件を満たさない場合には、受入資産および引渡資産のいずれも信頼性をもって測定できないと判断される。信頼性のない公正価値(時価)による測定では、投資者に意思決定のための有用な

情報を提供することができない。したがって、そのような場合に限り、引渡資産を帳簿価額で測定することを例外的に容認しているのである。

V 「連続意見書第三」と「国際会計基準第 16 号」との比較

1. IAS16[1982 年]との比較

前述したように、わが国では、1960 年 6 月に公表された「連続意見書第三」において、交換取引の形態を「同種資産の交換」と「異種資産の交換」に分類している。「同種資産の交換」の場合には、(A) 譲渡資産の帳簿価額(引渡資産の正味帳簿価額)をもって取得資産の取得原価を決定、「異種資産の交換」の場合には、原則として(B) 譲渡資産の時価(引渡資産の公正価値)をもって取得原価を決定している。

つまり、「連続意見書第三」は、「同種資産の交換」もしくは「異種資産の交換」という交換取引の形態に着目して、取得原価の決定を行っている。すなわち、交換取引の形態が「同種資産の交換」の場合は、投資が継続しているため(A) 譲渡資産の帳簿価額(引渡資産の正味帳簿価額)をもって取得原価とし、「異種資産の交換」である場合には、投資がいったん清算されたとみて(B) 譲渡資産の時価(引渡資産の公正価値)をもって取得原価を決定しているのである。

一方、原初基準である IAS16[1982 年]において、取得資産の取得原価を(A) 譲渡資産の帳簿価額(正味帳簿価額)とするのは、「類似資産との交換」の場合に限定している。したがって、原則的に IAS16[1982 年]は、(B) 譲渡資産の時価(公正価値)により交換資産の取得原価を決定するのである。ただし、公正価値が明確な場合には、(D) 取得資産の時価(公正価値)により取得資産の取得原価を決定することも認められている。

このように、IAS16[1982 年]における交換による取得資産の取得原価は、基本的に、譲渡資産と取得資産のうち、いずれか明確な時価(公正価値)によることになる(小林[1987],152 頁)。つまり、IAS16[1982 年]は「連続意見書第三」とは異なり、交換取引の形態を問わず、原則的に時価(公正価値)により取得原価を決定するのである。

2. IAS16[1993 年改訂]および IAS16[1998 年改訂]との比較

IAS16[1993 年改訂](par.23) および IAS16[1998 年改訂](par.22)における「類似性のある受入資産との交換」による取得資産の取得原価は、(A) 譲渡資産の正味帳簿価額(帳簿価額)により決定される。また、IAS16[1993 年改訂](par.22) および IAS16[1998 年改訂](par.21)では、「類似性のない受入資産との交換」による取得資産の取得原価は、(D) 受入資産の公正価値(取得資産の時価)により決定される。

改訂前の IAS16[1982 年]は交換取引の形態を問わず、原則的に時価(公正価値)により取得原価を決定していた。しかし、IAS16[1993 年改訂]・IAS16[1998 年改訂]は、「連続意見書第三」と同様に、交換取引の形態により取得原価を決定することになった。

「連続意見書第三」と IAS16[1993 年改訂]・IAS16[1998 年改訂]における交換取得資産の取得原価の決定方法は、交換取引の形態により、下記の①と②に分類することができる。

- ① 「連続意見書第三」における「同種資産の交換」と IAS16[1993 年改訂]・IAS16[1998 年改訂]における「類似性のある受入資産との交換」は、同様の交換取引の形態である。両基準とも(A) 譲渡資産の正味帳簿価額(帳簿価額)により交換取得資産の取得原価を決定する。
- ② 「連続意見書第三」における「異種資産の交換」と IAS16[1993 年改訂]・IAS16[1998 年改訂]にお

ける「類似性のない受入資産との交換」は、同様の交換取引の形態である。ただし、交換取得資産の取得原価の決定方法は異なる。「連続意見書第三」は、原則として(B)譲渡資産の時価(引渡資産の公正価値)をもって取得原価を決定しているが、IAS16[1993年改訂]・IAS16[1998年改訂]は、(D)受入資産の公正価値(時価)により取得原価が決定される。

このうち上記②の「連続意見書第三」における「異種資産の交換」は、交換の形態を採ってはいても、取引の実態は売却取引と購入取引の複合取引であるとみなされる。また、「連続意見書第三」における交換取引は等価交換取引を前提としている。したがって、当該複合取引は譲渡資産の時価(公正価値)で売却取引を行い、その売却代金(時価)で購入取引を行ったと考えるため、(B)譲渡資産の時価(引渡資産の公正価値)により取得原価を決定している。一方、IAS16[1993年改訂]・IAS16[1998年改訂]は、「連続意見書第三」のような取引の実態等は考慮せず、交換取引の形態により取得原価を決定しているのである。

3. IAS16[2003年改訂]との比較

これまで、IAS16[1993年改訂]・IAS16[1998年改訂]では、「類似性のある有形固定資産との交換の場合」もしくは「類似性のない有形固定資産との交換の場合」という交換取引の形態に着目して、取得原価の決定を行っていた。

しかし、IAS16[2003年改訂]は、交換取引の形態を一切考慮せずに取得原価の決定を行うのである。すなわち、原則として、受入資産の公正価値(時価)が明らかとなる場合には、(D)受入資産の公正価値、受入資産の公正価値が明らかとならない場合には、(B)引渡資産の公正価値(譲渡資産の時価)により交換取得資産の取得原価を決定する。

このように、IAS16[2003年改訂]は、公正価値(時価)による測定を強制しているが、前述したように、公正価値(時価)で測定するためには経済的実質を有する交換取引であることを要件としている。つまり、IAS16[2003年改訂]は、公正価値(時価)で評価するために経済的実質に着目しているのである。

これに対して「連続意見書第三」は、仮に公正価値が明らかな場合であっても、「同種資産の交換」の場合には、(A)譲渡資産の帳簿価額(引渡資産の正味帳簿価額)をもって取得資産の取得原価を決定する。つまり、「連続意見書第三」は、「同種資産の交換」という交換取引の形態に着目して取得原価を決定している。

したがって、「連続意見書第三」は交換取引の形態を重視し、IAS16[2003年改訂]は経済的実質を有する交換取引であるのか重視しているため、「連続意見書第三」とIAS16[2003年改訂]は異なっている。

また、IAS16[2003年改訂]は、原則として、受入資産の公正価値(時価)が明らかとなる場合には、受入資産の公正価値(時価)により取得原価を決定する。すなわち、受入資産の測定額に基づいて取得原価が決定される。一方、「連続意見書第三」は、「同種資産の交換」および「異種資産の交換」のいずれの場合であっても、譲渡資産の測定額に基づいて取得原価を決定している。

VI 交換による取得原価の決定に関する理論的検討—むすびに代えて—

1. 交換時点における取得原価の決定

前述したように、わが国の「連続意見書第三」は、1960年の公表以来、特段の改訂がなされないまま今日に至っている。これに対して、IAS16は1982年の公表以来、1993年の改訂、1998年の改訂および2003年の大幅改訂を行ってきた。

「連続意見書第三」は、「同種資産の交換」の場合に(A)譲渡資産の帳簿価額をもって取得資産の取得原価

を決定し、「異種資産の交換」の場合には、原則として(B)譲渡資産の時価(引渡資産の公正価値)をもって取得原価を決定している。一方、IAS16[2003年改訂]は、原則として公正価値(時価)による測定を強制している。

本論文において考察・検討した結果、交換取得資産の取得原価は、IAS16[2003年改訂]が規定している(D)取得資産の時価(受入資産の公正価値)により決定すべきである。その論拠は、以下の通りである。

たとえば、上記Ⅱ(A)で例示した当社の土地(簿価：100,000千円、時価：200,000千円)と他社の同種の土地(簿価：不明、時価：200,000千円)を交換した場合、当社の土地は時価が200,000千円に高騰しているにもかかわらず、非償却資産であるため貸借対照表上は取得原価100,000千円で計上されたままである。したがって、「連続意見書第三」によれば、交換取得資産の取得原価は、(A)譲渡資産の帳簿価額(引渡資産の正味帳簿価額)100,000千円となる。

しかし、企業が過去に取得した(A)譲渡資産の帳簿価額(当社の土地の帳簿価額100,000千円)をもって交換時点の取得原価とすることは、IASBが2010年9月に部分的に改訂・公表した「財務報告に関する概念フレームワーク」(The Conceptual Framework for Financial Reporting：以下「概念FW[2010年改訂]」と略す)の第3章において、財務情報を有用にするための基本的質的特性として挙げている「忠実な表現」(faithful representation)に適合しているとは言い難い。

すなわち、有用な財務情報であるためには、利用者の意思決定に資することができる「目的適合性」(relevance)を有する経済現象を表現するだけでなく、表現しようとしている経済現象を忠実に表現しなければならない。完璧に「忠実な表現」であるための描写は、3つの特性を有する。すなわち、「完全」(complete)で、「中立的」(neutral)で、「誤謬がない」(free from error)描写(表現)である(「概念FW[2010年改訂]」、par.QC12)⁽²⁾。

2018年3月に改訂された「概念FW[2018年改訂]」の第2章においても、従来と同様に、有用な財務情報の質的特性として「目的適合性」および「忠実な表現」を列挙しており、財務情報の有用性について明確にしている。すなわち、財務情報には目的適合性があり、経済事象を忠実に表現するものでなければならない。

経済事象を忠実に表現するためには、公正価値による測定が必要である。資産を当初取得した時点における「忠実な表現」、すなわち公正価値は取得原価であるが、これと同様に、資産の交換を資産の再取得とみなせば、再取得時点における公正価値は、再調達原価で測定することにより交換という経済事象を忠実に表現することができる。

交換取得資産の取得原価については、交換資産に対しても交換取得時点における「忠実な表現」による必要があると考えられるので、交換による有形固定資産の取得を新規の有形固定資産を再購入したと仮定できる。その再購入時点の公正価値は、再購入時点における「忠実な表現」を示す取得原価(再調達原価)である。つまり、当該交換取得資産の取得原価は再調達原価である(D)取得資産の時価(公正価値)(他社の土地の時価200,000千円)により決定することによって、「忠実な表現」を表わすことが可能となり、有用な財務情報の質的特性が満たされる。

前述したように、(A)譲渡資産の帳簿価額を取得資産の取得原価とする会計処理は、貨幣的思考における「投資の継続性」、厳密に言えば「投下資本金額」の回収が認められる場合に適切な処理法であるといえる。また、(B)譲渡資産の時価をもって取得原価とする会計処理は、「投資の継続性」が認められない場合、すなわち、投資が清算された場合に適切な処理法である。

しかし、前述したように、資産の交換を資産の再取得とみなした場合、交換時における購買市場の市場

価値（再調達原価）が交換時における取得資産の購入価値を反映している（菊谷 [1992], 8 頁）。したがって、交換取得資産の取得原価は、譲渡資産の価額よりも取得資産の価額（D）取得資産の時価（再調達原価）に基づいて決定することで、「投下資産（投下資本財貨）」を維持することができ、財貨的思考における「投資の継続性」が認められるのである。

取得原価、再調達原価、正味実現可能価値、割引現在価値等を評価基準とする資産額は、同一資産に対して異なる評価基準が主観的あるいは目的適的に選択され、評価目的に基づいている（菊谷 [1991], 270 頁）。つまり、資産評価は、評価目的すなわち会計目的によって異なるのである。したがって、交換時点（現在時点）における経済事象を忠実に表現するという会計目的に立てば、（D）取得資産の時価（再調達原価）により資産評価することが資産交換現在時点における利害関係者にとって有用な会計情報となる。

なお、1989年7月にIASCから公表された「財務諸表の作成及び表示に関するフレームワーク」(Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements:以下、IASC フレームワークと略す) (par.100) は、取得原価、現在原価、実現可能（決済）価額、割引現在価値を羅列・説明するのみであり、そのうちの1つを測定基礎として特定していない（菊谷 [2002], 149 頁）。つまり、IASC フレームワークは、測定基礎として取得原価（A）譲渡資産の帳簿価額・（C）取得資産の帳簿価額と現在原価（D）取得資産の時価（再調達原価）、実現可能価額（B）譲渡資産の時価（売却時価）のいずれかを特定していないのである。

また、従前の「概念FW[2010年改訂]」(par.4.4) は、資産の定義を「資産とは、過去の事象の結果として企業が支配し、かつ、将来の経済的便益が当該企業に流入すると期待される資源をいう。」と規定していた。改訂された「概念FW[2018年改訂]」(pars.4.3 -4.4) では、資産の定義を「資産とは、過去の事象の結果として企業が支配する現在の経済的資源である。経済的資源とは、経済的便益を生み出す潜在能力を有する権利をいう。」と改訂している。すなわち、「概念FW[2018年改訂]」における新たな定義では、資産とは「現在の経済的資源」である。したがって、2018年の改訂により、「将来の経済的便益」の企業への流入が期待される必要がないことが明確となった。つまり、資産は、現在時点の価値で測定されることになった。すなわち、将来における経済的便益の流入の確実性や可能性は、資産の定義として問われないことになったと解される。

2. 交換差額の会計処理

このように交換取得資産の取得原価を（D）取得資産の時価により決定した場合には、原価と時価との差額である交換差額が生じることになる。

菊谷 ([2017], 30 頁) が指摘するように、交換差額に限らず再測定差額およびその他差額が生じた場合の会計処理としては、（イ）損益計上処理、（ロ）利益剰余金計上処理、（ハ）「その他の包括利益」(other comprehensive income : 以下、OCI と略す) 計上処理、（ニ）資本剰余金計上処理が理論的に考えられる。

このうち、（イ）損益計上処理とした場合の交換差額は、損益計算書に利益として計上され、直ちに処分されることになる。仮に同種資産の交換の場合であっても、異種資産の交換の場合と同様に、交換取引における投資の継続性は失われることになる。

（ロ）利益剰余金計上処理とした場合の交換差額は、いったん貸借対照表の純資産の部に計上されることになるが、近い将来、処分可能となることも考えられる。

（ハ）OCI とは、基本的に、「包括利益」から「当期純利益」（稼得利益）を控除した利益である⁽³⁾。（ハ）OCI 計上処理とした場合の交換差額は、いったん企業内に留保されることになる。すなわち、当該交換差額は、交換により取得した資産の含み益であるため、未だ実現しているとは言えない。したがって、交換差益

は実現するまで OCI として処理することで処分不能となり、その後、当該交換差益が実現した時点で損益計算書の「当期純利益」に計上され、その時点で初めて処分可能性を有するのである。

(二) 資本剰余金計上処理とした場合の交換差額は、処分不能とされる。そして、資本剰余金として計上された交換差額は、上記(イ)から(ハ)とは異なり、その後も処分不能であるため社外流出されることはない。

当該資本剰余金計上処理について菊谷 ([1991], 306 頁) の見解によれば、交換差額は損益ではなく資本修正 (capital adjustment) として処理する。すなわち、当該交換差額は処分可能利益 (distributable income) に計上した場合、その部分は配当等によって社外流出されることにより企業の実体維持が達成できないので、損益計算書には計上すべきではなく、架空利益として実体資本維持計算から排除しなければならない。

これらの理論的分類に基づいて検討した結果、(イ) 損益計上処理・(ロ) 利益剰余金計上処理とした場合には、交換差額は未だ実現していないにも関わらず、損益計算書に利益として計上され、処分可能性を有することになり、その部分は配当・税金等によって社外流出してしまう。

また、(二) 資本剰余金計上処理とした場合には、企業維持の観点からは有用であるが、交換差益が実現しても利益として計上されないため、企業の経営成績を忠実に表現することができない。

たとえば、同一種類かつ同一用途の固定資産の交換の場合には、交換後も投資が継続していると考えられ当該交換差益はいまだ実現しているとは言えない。したがって、交換差額については、「当期純利益」に含まれない部分である(ハ) OCI として計上し、当該交換差益が実現した時点で「当期純利益」に計上されるべきである。

資産交換現在時点における利害関係者に有用な資産評価に関する情報は、資産交換現在時点の再調達原価、すなわち資産交換現在時点における再生産価値である。前述したように、(D) 取得資産の時価(再調達原価)により資産評価することで、交換時点(現在時点)における経済事象を忠実に表現するという会計目的が達成できる。企業が当該資産評価に伴い生じる交換差額を処分する場合には、わが国の法人税法において益金(利益)とされ、いずれ課税処分され社外流出することになる。しかし、交換差額を(ハ) OCI として処理した場合は未実現利益であるため、利益が実現するまでの間は処分不能として社外流失することはない。また、会社法上も上記(イ)・(ロ)とした場合には処分可能とされるが、OCI に計上されている期間は配当制限されるため、社外流出の可能性はなくなる。このように、交換差額は現在の未実現利益であるため、将来実現した時には法人税法の課税対象となり、処分されることになる。つまり、交換差額を OCI に計上することは、法人税法とも整合しているのである。

OCI は、前述したように、企業の経営者が操作することができない外的経済事象により生じる純資産の変動である。OCI は将来の実現可能利益である。

したがって、交換差額を OCI に計上することは、将来の実現可能性を有した利益情報として投資家等の財務諸表利用者の業績予測にも貢献できることになるのである。

注

- (1) 交換に関して要した費用は、それが適正妥当である場合には、取得原価に加算することができる(太田 [1951], 114 頁)。
- (2) IASC フレームワーク (pars. 24 and 31) では、4つの主要な財務諸表の質的特性の中に「信頼性」(有用な情報であるためには、それが信頼できるものでなければならない)が挙げられていた。しかし、「概念 FW[2010年改訂]」・「概念 FW[2018年改訂]」において当該「信頼性」は、削除されている。

このように、「概念FW[2018年改訂]」は、従来の「信頼性」(reliability)から「忠実な表現」への考え方を維持している。したがって、「概念FW[2018年改訂]」の主な問題点としては、信頼性を基本的質的特性としていないため、信頼性が欠如し、有用性が欠ける可能性があること等が挙げられる(岩崎[2018], 6-7頁)。

なお、完璧というものは、仮に達成可能だとしても稀であるため、可能な範囲でそれらの特性を最大化することである(「概念FW[2010年改訂]」, par.QC12)。

(3) 「包括利益」とは、出資者以外の源泉からの取引その他事象・環境要因から生じる持分(純資産)の変動であり、「稼得利益」は包括利益から(a)前期損益修正の影響額(たとえば、会計基準の変更に伴う累積的影響額)、(b)特定の損益(たとえば、固定資産として分類される市場性のある持分証券への投資の時価変動、外貨換算調整勘定等)を排除したものである(菊谷[2000], 129項)。

また、OCIは、不確定要因・見積要因・変動要因の強い外部的経済事象から生じている点に特徴がある(菊谷[2013], 69頁)。

参考文献

- Epstein, B. J. and E.K. Jermakowicz[2008], *Wiley IFRS 2008: Interpretation and Application of International Accounting and Financial Reporting Standards 2008 5th Edition*, John Wiley & Sons.
- International Accounting Standards Board [2004] International Accounting Standard 16 [revised2003] Property, Plant and Equipment. …… IAS16[2003年改訂]
- International Accounting Standards Board [2010] The Conceptual Framework for Financial Reporting. …… 「概念FW[2010年改訂]」
- International Accounting Standards Board [2018] Conceptual Framework for Financial Reporting. …… 「概念FW[2018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 [1989] Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements. …… IASC フレームワーク
- International Accounting Standards Committee [1993] International Accounting Standard 16 [revised1993] 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]
- 石川鉄郎[2013]『財務会計論 三訂版』税務経理協会。
- 岩崎 勇[2018]「IASBの新しい概念フレームワーク」『税経通信』第73巻第9号,6-7頁。
- 太田哲三[1951]『新會計學全書 固定資産會計』國元書房。
- 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 連続意見書第三『有形固定資産の減価償却費について』」 …… 「連続意見書第三」
- 企業会計審議会[1982]「企業会計原則」(最終改訂) …… 「企業会計原則」
- 菊谷正人[1991]『企業実体維持会計論』同文館。
- 菊谷正人[1992]「有形固定資産会計の国際比較」『政経論叢』第81号,1-23頁。
- 菊谷正人[1997]『多国籍企業会計論』創成社。
- 菊谷正人[2000]『多国籍企業会計論(増補改訂版)』創成社。
- 菊谷正人[2002]『国際的会計概念フレームワークの構築—英国会計の概念フレームワークを中心として—』同文館。
- 菊谷正人[2003]『法人税法要説—税務計算例でわかる法人税法—』同文館出版。
- 菊谷正人[2013]「「その他の包括利益」の会計処理に関する理論的考察」『会計・監査ジャーナル』第25巻11号,67-74頁。
- 菊谷正人[2016]『国際会計の展開と展望—多国籍企業会計とIFRS—』創成社。

- 菊谷正人 [2017] 「企業結合会計・連結会計の将来像」『産業経理』第 77 巻第 1 号, 24-34 頁。
- 黒澤 清 [1970] 「近代会計学大系Ⅳ 資産会計論」中央経済社。
- 神戸大学 IFRS プロジェクト・あずさ監査法人 IFRS プロジェクト編 [2005] 『新版 国際会計基準と日本の会計基準の会計実務』同文館。
- 小林秀行 [1987] 「第 20 号 国庫補助金の会計および政府援助の開示」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—』同文館。
- 新日本有限責任監査法人 [2016] 『完全比較 国際会計基準と日本基準 第 3 版』清文社。
- 武田隆二 [2008] 『最新 財務諸表論 第 11 版』中央経済社。
- 横山和夫 [1974] 『要説 修正企業会計原則』税務経理協会。

(審査受付 2018 年 8 月 12 日)

(掲載決定 2019 年 3 月 16 日)