

# 企業会計

Accounting

MARCH  
2009  
VOL.61  
NO.3

3

SCOPE EYE 監査役が果たすべき役割と課題 築館勝利  
論壇 金融危機と公正価値会計のゆくえ 古賀智敏  
—新たな財務報告の構築に向けて

昭和24年2月19日  
第3種郵便物認可  
平成21年3月1日発行  
(毎月1回1日発行)

ISSN 0386-4448

特集

## IFRS導入のインパクト

- IFRS導入の制度的・理論的課題 / 辻山栄子
- 原則主義への対応と解釈指針の役割 / 鷲地隆継
- IFRS適用に向けた実務上の準備・対応 / 古内和明  
—IFRS連結グループ会計方針の統一を中心に
- 作成者から見たIFRS導入の影響と課題 / 山田浩史
- 投資家から見たIFRS / 野村嘉浩

シリーズ●座談会 IFRS対応を考える〈第1回〉

## 会計制度の国際対応を巡る論点

—各国のIFRS受入れの現状と概念フレームワーク

大日方 隆 / 川村義則 / 倉田幸路 / 佐藤信彦

時事解説

「債券の保有目的区分の変更に関する当面の取扱い」について / 秋葉賢一

「賃貸等不動産の時価等の開示に関する会計基準」及び同適用指針  
について / 嶋田和洋

2009

# Accounting

# 企業会計

## 3

### SCOPE EYE

監査役が果たすべき役割と課題

築館勝利・ 2

### 論壇

金融危機と公正価値会計のゆくえ  
——新たな財務報告の構築に向けて

古賀智敏・ 4

## 特集 IFRS 導入のインパクト

IFRS 導入の制度的・理論的課題	辻山栄子・ 18
原則主義への対応と解釈指針の役割	鶯地隆継・ 29
IFRS 適用に向けた実務上の準備・対応 ——IFRS 連結グループ会計方針の統一を中心に	古内和明・ 37
作成者から見た IFRS 導入の影響と課題	山田浩史・ 46
投資家から見た IFRS	野村嘉浩・ 57

### 時事解説

「債券の保有目的区分の変更に関する当面の取扱い」について	秋葉賢一・ 113
「賃貸等不動産の時価等の開示に関する会計基準」及び同適用指針について ——企業会計基準第20号・企業会計基準適用指針第23号の解説	嶋田和洋・ 120

### 論文

企業会計と法人税法との関係の方向	成道秀雄・ 83
会計上の資産評価概念をめぐる諸問題 ——剝奪価値説と剝奪価値概念の再解釈説	山口忠昭・ 88
資本的支出の会計理論と除却法	大沢幸雄／土屋清人／天野俊裕・ 126
会計情報と企業価値評価モデル ——OJモデルの構造と応用可能性	鈴木愛一郎・ 142

### Academic Eye

混沌の寓意	小菅正伸・ 96
-------	----------

# 資本的支出の会計理論と除却法



**大沢幸雄** 大成建設株式会社 FM推進部長・工学博士  
**土屋清人** 税理士法人アドヴァンス会計・税理士  
**天野俊裕** 天野税理士事務所・税理士

## 〈はじめに〉

資本的支出とは、もともと英国の複会計制度における収益的支出の対義語として用いられたことに起源を発する言葉であるが、今日の企業会計においては、複会計制度におけるそれとは異なり、固定資産の取得価額に含められるもののうち、特に既存の固定資産に対する改修等の支出について、損益勘定に計上されるべきでない部分（貸借対照表の固定資産に加えられるべき部分）を意味する言葉として、ごく一般的な会計用語として定着している。

この狭義の資本的支出について、我々はこの度、1950年代に番場嘉一郎博士が執筆された「資本的支出分離の困難と除却法の適用」『産業経理』第12巻第11号（1952年）及び「資本的支出と収益的支出—特に修繕維持の支出に関して—」『税務通信』第9巻3号（1954年）の2つの論稿（以下、「番場稿」という。）を紐解いたところ、現在の資本的支出の考え方と除却との間には、会計処理を行う上での密接な関連性があることがわかった。

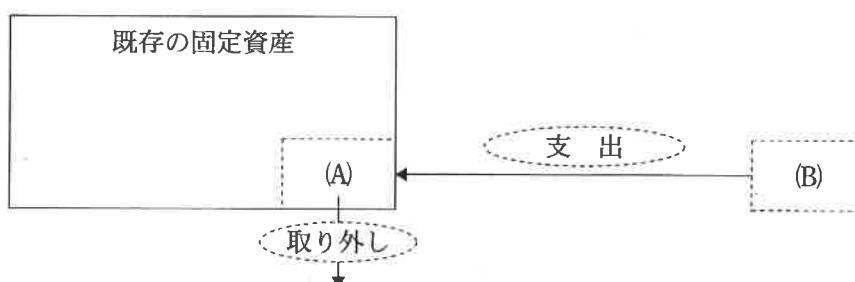
本稿では、これまでの資本的支出の会計処理が抱えてきた問題点を再認識するとともに、その解決方法として番場稿が提唱する除却法（廃棄法と表現されることもある）とよばれる会計手法について、その考え方と現在リーディングカンパニーの一部で既に導入・実施されている除却法の実践的方法論<sup>(1)</sup>について論じる。

## I 資本的支出の意義

企業会計において、資本的支出とは、「固定資産の取得価額に加えられるべき支出」であるとか、「固定資産の価値を高めその原価を構成する支出」などといったように、経済的価値が高まったことを理由として貸借対照表の資産に計上されるべき支出金額と捉えるのが一般的な考え方である。この固定資産勘定の増加をもたらす主な原因としては、大きく(1)新規取得の場合と(2)既存資産の改修等の場合とに分類することができるが、前者の場合には、固定資産を取得し使用するまでにかかった支出金額の大方を取得価額として資産に計上すれば、会計処理を行う上で、特に大きな問題が生じることはない。

しかし、後者の場合、即ち、既に所有し使用している固定資産に対して行った支出の場合には、会計理論、会計実務、いずれにおいても多くの問題を孕むことになる。なぜなら、実際に行われている改修や取替等の行為の内容には、既存の資産の価値を増加させるような部分（資本的支出に該当する部分）と、既存の資産の価値を維持ないし回復させるような部分（収益的支出に該当する部分）とが渾然一体となっている場合が大半を占めており、現行の制度においてこれら进行处理するためには、支出金額をこの2つの要素に明確に区分する作業（以下「資・収区分」という。）が避けては通れない必須の

【図表1】 既存の固定資産に対する支出の会計処理



【会計処理】

	(A)の会計処理	(B)の会計処理
手法1	行わない	ほとんど資本的支出
手法2	行わない	資本的支出
		収益的支出
手法3	行わない	ほとんど収益的支出

(A)=物量計算の会計処理 (B)=収支計算の会計処理

課題となっているからである。

## II 資本的支出の会計処理

図表1は、既存の固定資産の一部(A)が取り除かれると同時に、既存の固定資産に対する支出(B)が行われるという現象と、それについての会計処理を示したものである。

現在の会計理論によると、既存の固定資産に何らかの支出が行われた場合は、先ずその支出が、将来にわたって配分すべきもの（資本的支出）なのか、当期に帰属すべきもの（収益的支出）なのかの資・収区分の判断が求められる。そしてこの判断の結果、図表中の手法1～手法3の間のいずれかの選択肢が採用されることになっている。

しかしながら、これらの会計処理の前提にはある2つの共通点が存在する。

まず第1点目としては、仮に物理的に取り外される部分（図表中には(A)と記載している）が可視的（物量的）に明らかであっても、その部分の会計処理については、一切行われなという点である<sup>(2)</sup>。(B)についての会計処理は、第三者との間に成立した収支金額がその会計処

理を行う直前において明確なものとなっているため、先ずは、その収支の存在をもって簿記上の取引が認識されることになる。しかしながら、実際には「取り外し」と「支出」の2つの行為が行われているのにもかかわらず、会計実務においては、これらを一つの取引として(B)の収支のみを処理（仕訳）する考え方が主流となっている。

また第2点目は、この(B)に関する処理（特に手法2）において、資本的支出と判定される金額が、既存の資産の「価値を増加させた部分」ないし「耐用年数を延長させた部分」（以下、総称して「増分」という。）に対応する金額を指すという点である。

これは、物理的に取り外された既存の資産の一部に関して、その部分に対応する帳簿価額を減額しないかわりに、支出金額のうちの経済的価値等の増分（例えば、既存の資産の価値と新しい資産の価値との差額など）を金額に置き換えて計算し、その超過差額のみを帳簿価額に加えることによって、いわば差額調整的に新しい資産の帳簿価額とみなすという措置である。この結果、新資産の帳簿価額は、「旧資産の帳簿価額」と「資・収区分によって資本的支出と判

定された部分の金額」とを合算した金額となる。つまり、既に取り除かれた資産の帳簿価額がそのまま新資産の帳簿価額の一部として引き継がれていることになる。

ただ、もしこの「増分」に関する客観的な判断の裏づけを求めるとすれば、例えば、既存の資産の価値が100から150へと増加したであるとか、既存の資産の耐用年数が50年から55年へと延長したであるとかの「根拠」を何らかの資料を基に立証する手続きが必要となる。さもなければ、財務諸表で表示される帳簿価額と実際の固定資産の様態との間に乖離が生じることになる。

しかしながら、現在の会計制度においては、この資本的支出の「増分」についての客観性を担保するためのシステムは構築されていない。

### III 取替法と除却法

このように、資本的支出についての現行制度は、物理的に取り除かれる既存の固定資産の帳簿価額を減額せずに、その既存の固定資産に対して行われる支出金額だけを資・収区分することによって、固定資産に関する会計処理が完了することになっている。

このような既存の固定資産に対する取替や改修などにかかった支出を、その期に負担すべき収益的支出（修繕費）とする方法を取替法（replacement method）という。この取替法は、既存の資産（の一部）に関する物量計算（除却処理）を一切行わずに、改修等にかかった収支金額のみによってすべての会計処理が行われるところに、その特徴がある。

例えば、同種のもものが集まって1つの全体を構成しているような、いわゆる取替資産（企業会計原則〔注解20〕に規定されているもの）などは、老朽化した部分の取替に要した金額を収益的支出と認識する一方、既存の資産に関する減額処理は一切行われぬ。また、現行の資本的支出に関する処理方法についても、資・収区

分によって支出の一部が資本的支出として資産に計上されるものの、その残額については収益的支出として処理されて、既存の固定資産に関する減額処理（除却など）を行わないことから、大きい意味においては、この取替法の範疇に含まれる。

これとは逆に、既存の固定資産に対して取替や改修などの支出が行われた場合に、その支出額のほとんどを新たな資産の帳簿価額（資本的支出）として処理する一方で、その取替や改修などによって取り外された既存の資産（の一部）の帳簿価額を減額して、その額をその期の費用（損失）と処理する方法がある。これを除却法（relief method）という。現行制度においては、1償却単位ごとの既存の固定資産の取替等については、取替法ではなくこの除却法が利用されている。

例えば、ブラウン管テレビ1台を液晶テレビ1台に買換えた場合について考えてみると、まずはブラウン管テレビの帳簿価額（未償却残高）を固定資産除却損（損失）として減額処理し、液晶テレビを取得し使用するまでにかかった支出額をそのまま取得価額として資産に計上する。これは、償却単位と除却単位とがともに「テレビ1台」というように物量が共通しているので、比較的容易に物量計算を行うことができる結果、除却法を適用することが当然のこととして考えられるためである。また物理的に無くなってしまったものを資産から減額し、物理的に獲得したものを資産として計上するという、実際に起こった現象と会計処理とが一致しているということも、除却法が採用される大きな理由であるといえる。

このように、既存の固定資産に対する支出の処理に関して、取替法は、あくまでも収支計算のみによって（一部資本的支出として資産に加算される部分もある）すべての会計処理が行われるのに対して、除却法は、収支計算に基づく会計処理（加算処理：資本的支出）に加えて、物量計算に基づく会計処理（減算処理：除却

をも求められるという点において、両者には大きな相違がある。これを端的にいうならば、前者が収支計算に基づく差額補充法的な思考であるのに対して、後者は物量計算に基づく洗替法的な発想であるといえる。

#### IV 取替・改修等の会計処理における番場博士等の主張について

番場稿によると、既存の固定資産に関して生じる取替・改修等について、会計処理を行う上においては、大きく7つの類型があるとして、それぞれのパターンごとに取替法・除却法の適否について、下記のような見解を述べている。

##### 1 固定設備に対し日常生じる維持費

「例えば、機械工具等を良好な状態を使用するために日常的に生じてくる清掃、調整、工具刃付けなどの費用については、適宜な費目で発生の際に費用項目（原価要素科目）に計上すべきである」<sup>(3)</sup>として、会計処理上は、これらの支出が行われた期の収益的支出（取替法）として処理することが望ましいとしている。

##### 2 日常的修繕におけるごく少額な部分取替の費用

少額でかつ部分的な取替に関しては、「その取替に用いた新規の物品の原価及び取替作業費を直ちに費用科目（収益的支出）としてよい」<sup>(4)</sup>としている。すなわち、経常的に行われるもので、かつ修繕の範囲内で行われる少額なものについては、取得し使用した部品等の原価をそのまま、これらの支出が行われた期の収益的支出（取替法）として処理することが望ましいとしている。

##### 3 やや不規則に生ずる部分取替の費用（維持の程度を超えない場合）

定期的にはではなく不定期に生じてしまうような部分的な取替に関しては、「その固定資産の

価値を維持する程度のものである限り、取替のために生じた原価を費用科目（収益的支出）として処理（取替法を採用）するのが通常の処理方法である」<sup>(5)</sup>としている。

ただ、この3の類型については、取替法の適用が一般的であるとしながらも、除却法の適用について次のような主張がなされている。

すなわち「(ペイトンによると、) 1単位の資産の部分原価が記録されている場合には、その部分の原始原価を除却し、取替のために発生した原価を資産勘定に加えるべきである」<sup>(6)</sup>と。これは、既存の固定資産についてなされた支出の会計処理について、収支計算と物量計算とを同時に行う会計処理、即ち、除却法の適用を検討すべきであるとの指摘である。また、太田哲三博士も「(例えば) 建物の窓硝子の一枚が破損して、これを取替えた場合には、理論的には建物の価額のうち破損した硝子の原価部分を損失とし、取替費を資産に加えるべきである」<sup>(7)</sup>として、理論上は除却法の考え方を是とした見解を明らかにしている。

##### 4 臨時的大修繕の費用

臨時的な大修繕の場合には、その修繕にかかったすべての支出を、支出した期の収益的支出として処理する方法（取替法）、そして、既存の固定資産の価値を高めるような支出が含まれる場合には、資・収区分によって処理する方法（取替法）などを採ることが、現在の会計実務においてはほぼ主流となっている。

しかし、その一方で、番場稿では「(ペイトンによると、) 臨時的な大修繕における主要部品の取替及び主要作業費の原価については、特に上述した（除却法のような）会計処理が必要となる」<sup>(8)</sup>とした上で、「原始資産に要した塗装作業原価の如きについても、その原始原価を資産原価から落とし、修理のための新規塗装原価を資産に加えるのである」<sup>(9)</sup>として、有形の物品に対する原価のみならず、その作業（無形のもの）にかかる原価にまで除却法を適用すべき

であるという指摘をしている。

この点について番場博士は、修繕であっても特に物品の取替を伴うようなものである場合は、「(仮に)同質物の取替であっても、技術の進歩による物質や性能等変化の影響を最大限に資産勘定に反映させるためには、取外部分の原価を除去した上で、新規取付部分の原価を資産に加える除却法を採用することが適当である」<sup>(10)</sup>として、資産会計の見地から除却法の有効性について説いている。

## 5 改良を含む修繕の場合

既存の固定資産(の一部)に対して、その経済的価値を高めるような改良などの要素を含んだ支出が行われた場合は、一般的には、当該支出金額を改良部分に対するものと維持に相当するものとに区分し、前者を資本的支出とし、後者を収益的支出とする方法(取替法)が採られる。現在のわが国の資本的支出に関する会計実務においては、この取替法の会計思考をベースとした、数多くの個別具体的な実務基準・規定が法人税法や諸関連通達において設けられている。

しかしながら番場稿によると、改良を含む修繕の会計処理について、取替法に基づく資・収区分を行う限りにおいては、いずれの実務基準・規定を採用するにしても、会計理論上は、「不相当である」「合理的でない」「理論的でない」「問題がある」「批判の余地がある」「抽象的である」などとして、基準・規定の普遍性に関する不備を指摘している<sup>(11)</sup>。

そして、これらの不備を踏まえた上で、「改良をふくむ修繕となると、純然たる維持費と資本的支出とを分離することが困難なために、かかる場合には改装工事費の全額を資本化するとともに、その以前の簿価を残存価額に近い見積価格まで臨時償却し、両者の合計を改造後の資産価額とし、これを見積もられた新耐用年数に配分することが合理的である<sup>(12)</sup>」との太田博士の主張をあげ、番場博士は「これは、修繕の会

計に除却法を適用するのと類似した考え方である<sup>(13)</sup>」として結論付けている。

さらに、「改良と修繕とが結合せずに、純然たる改良の場合には、…(中略)…除却法により、改良費(改良のために発生した新設備コスト及び据付作業費)を資本的支出とし、旧設備の原価(償却額など控除)や除却費を収益的支出とすることは云うまでもない<sup>(14)</sup>」と指摘している。

いずれにしても、改良を含む修繕の場合の資・収区分による会計処理には、会計理論上の客観的合理性を見出せないために、これへの対処法として除却法を適用すべきであるとの主張である。

## 6 設備1単位の全部取替

設備1単位のすべてを取り替える場合は、「除却法により新設備のコスト及び据付に要した作業費を資本的支出とし、旧設備の未償却原価や除却費を収益的支出とするのが当然である<sup>(15)</sup>」と指摘している。これは先ほど述べたテレビの買換えの例でも明らかのように、取得した時点の償却単位と取り外す時点の除却単位とが同一である場合は、すべてこの類型に当てはまるものと考えられる。

またこの全部取替に取替法を適用する可否についてであるが、例えば前述したテレビの買換えの取引で考えると、まずはブラウン管テレビの帳簿価額を減額しないことを前提にして、(a)液晶テレビの購入金額の全額を収益的支出にするか、または(b)ブラウン管テレビと液晶テレビとの「増分」をブラウン管テレビの帳簿価額に加算して残額を収益的支出とするような処理が行われることになる。ただ現行の会計実務においては、この取替法による会計処理は一切行われておらず、また理論的に考えても資産の実体(特に物量)を的確に財務諸表に反映し得ないことから、設備1単位の全部取替には例外なく除却法が採用されている。

## 7 設備1単位のうちの部分取替

最後に、設備1単位のうちの一部を取り替える場合であるが、ひとつは、同種設備の多数単位からなる固定資産（例えば鉄道業におけるレール、枕木、信号機のような資産）について、全体を一つの構成単位としてみると設備の一つ一つは部分取替となるような場合である。これについて番場稿では、「この場合は、取替法を適用することがあり、またこれに除却法を適用することがある。わが税法上は、条件つきで、取替法が認められている<sup>(40)</sup>」として、いずれの方法についてもそれらの適用については容認する姿勢をとっている。

また、もうひとつとしては、取替資産のような性質を持たない通常の固定資産に関しての部分取替であるが、番場博士は「わが国では一般に、修繕の会計に取替法を適用するのが当然の如くに考えているが、資本的支出と維持費との分離困難の事情にかんがみ、資産1単位を更新する場合と同様に、部分的な修繕の場合にも除却法を適用することの可否がもっと議論されるべきである<sup>(41)</sup>」として、固定資産の取得時にほぼ決定付けられる償却単位について、その償却単位とは異なる単位で後々に行われる除却についても、正確な物量計算に基づく帳簿価額の減額処理の手法（除却法）を模索すべきとの指摘をしている。

このような各類型別に取替法と除却法の適用について検討を加えた結果、番場博士は、「理論的に云って、取替法がよいか、除却法がよいかは、一概には断じられない。（特に改良等をとまなう修繕）の場合は取替法を採用しながら、改良部分に相当する支出を資本的支出にせんとするものであって、支出の資本収益二者分離に著しい困難を感じるのである。…（中略）…除却法によれば、改良を含む修繕に当たっても、一つの支出を、資本的支出と収益的支出とに分けると云う困難が伴わない<sup>(42)</sup>」と指摘している。

また番場博士は「取替法によれば、一つの修繕工事のための支出を、資本的支出と収益的支

出とに分けなければならぬ場合がしばしば生ずるのが、大きな欠点である<sup>(43)</sup>」とした上で、「（ペイトンが）ごく微細な修繕維持の場合を除き、修繕の経理を除却法で行うことを主張する有力な理由のひとつは、その方法によって資本的支出と維持費との分離という困難な問題が回避されることに見出される<sup>(44)</sup>」として、除却法を適用する最大の理由は、取替法に基づく資本的支出の資・収区分の問題を回避するためであることを強く主張している。

ただ、「除却法は（上記のような）特長を有する反面、除却部分の原始原価およびこれに対する減価償却額が明らかでない場合には適用不可能である、という欠点を持っている。だから、取替の行われる部分につき、コストや償却額の記録がない限りは、部分取替を行った場合に、除却部分のコストおよび償却額を落さないで済む取替法が便利だという議論になる<sup>(45)</sup>」として、除却法の適用には新たに原始取得価額を細分化する作業が発生することになり、この事務手続きの煩雑さから、妥協の産物として資・収区分による処理が会計実務として定着するに至ったことを指摘している。

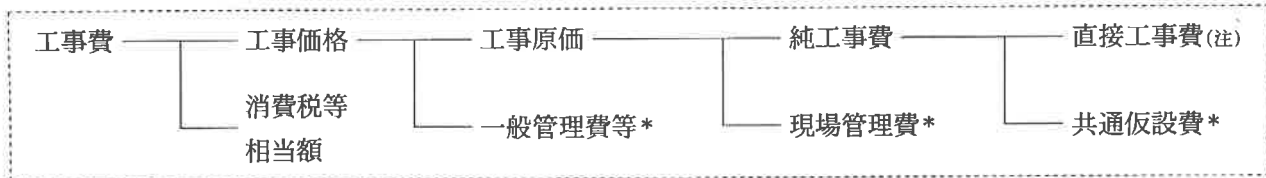
## V 番場稿における除却法の実例

番場稿においては、除却法を適用する際の事例として、トラックの会計処理について述べている。即ち「たとえば、トラック1台を何万円かで購入する。その価格はトラック1台で一括されている。しかしその場合、将来取替を要するタイヤその他の部品の一々について、部品の価格表などから、その価額を見積り、分解的な記録を行っておくのである。そうすれば除却法は適用困難でなくなる<sup>(46)</sup>」と。

つまり、トラック1台を取得→使用→修繕→除却→廃棄という一連のライフサイクルを描くものと捉えた場合、トラック1台のうちのタイヤのライフサイクルは、トラック全体のライフサイクルと比べて確実に短い期間であることが



〔図表2〕 工事費の構成



〔凡例〕 \*は共通費を示す。

〔注〕 直接工事費とは、直接、工事目的物の施工（材料を含む）のために必要とされる費用をいう。

予想される。換言すれば、トラック1台が取得から廃棄されるまでの間には、タイヤの交換は数回行われることになる。そこで、固定資産（トラック）を取得した際に、その固定資産（トラック）全体のライフサイクルとは異なるサイクルを持つと予想される部分（タイヤなど）については、あらかじめ取得価額を①細分化して②管理しておくことが、まずは除却法適用の第一歩となる。

ただ現実的には、トラックの場合は、取得価額そのものが他の固定資産に比べて比較的少額であり、また実際のライフサイクル（使用可能期間）も他の固定資産に比べて短期間であることから、これに取替法を採用した場合と除却法を採用した場合との結果の差がもたらす財務諸表への影響としては、軽微なものにとどまる可能性が高い。

したがって、取得価額が莫大でありかつライフサイクルがかなりの長期にわたる固定資産ということになると、固定資産のうちのかかなりの割合を占めることになる『建物等』<sup>24)</sup>について、除却法をいかに適用していくべきかということが、企業の財務諸表やこれらに付随する意思決定データに与える影響から考えても、必然的に重視されることになる。

## VI リーディングカンパニーにおける建物等への除却法の適用例

現在の会計実務においては、固定資産等の償却単位は、勘定科目（建物、建物附属設備など）、耐用年数（15～50年）、償却方法（定額法、

定率法など）などといった、減価償却費を計算する上で必要となる情報のみによって決められている。そのため固定資産台帳（補助簿）においては、減価償却費を計算するためのデータは充実しているものの、その固定資産の物量を計算するためのソースは1棟や1式などと大雑把にしか把握されていないのが現状である。

このような固定資産管理が行われる限りは、当初の償却単位とは異なる単位で除却が行われた場合は、その部分部分の物量を把握することができないために、会計上も除却の取引を認識できない事態に陥ってしまう。この問題を解決するためには、建物等の取得価額を合理的に細分化し、これを将来の除却に備えて効率的に管理することが求められる。

建物等の取得価額を細分化する際に、特に建物等が持つ特徴に関して留意すべき点としては、主に次の2つのことが考えられる。

一つは、建物等は他の固定資産に類を見ないほどの無数のパーツが組み合わさって一つの実体をなしている集合体であるという点である。仮に、建物等を構成する一つ一つのパーツすべてについて、ただ闇雲に細分化するということになれば、その事務量は計り知れないほどに膨大なものになってしまう。この点に関しては、建物等の特徴を加味しながら、面（外部面、内部面、低層部面、高層部面、方位面など）、階（地下階、地上階、塔屋階、屋上など）、部屋（共用部、専用部、部屋用途など）、系統（コア部、外周部、方位部など）等を単位として、長期修繕計画書などを作成することによって、将来発生すると予想される大規模修繕などのサイ

〔図表3〕 工事分類・資産計上分類コードの体系

工事分類コード			場所コード	資産固有コード	資産計上分類コード			取得価額
大分類	中分類	小分類			資産の種類	構造又は用途	細目	
建築外部 (01)	屋根 (01)	アスファルト防水 押えコンクリート (01)	塔屋屋上 (01)		建物 (01)	SRC造又はRC造のもの (01)	事務所用 (01)	〇〇〇
建築内部 (02)	外壁 (02)	露出砂付防水 (02)	最上階屋上 (02)		建物 (01)	SRC造又はRC造のもの (01)	店舗用 (05)	□□□
：	建具 (03)	シート防水 (03)	低層部屋上 (03)					
：	天井 (04)	：	：					
：	外部雑 (05)	：	：					
：	：	床タイル仕上 (08)	：					
：	：	：	：					
空調・換気 (08)	熱源機器 (01)	冷熱機 (01)	B3F空調機械室 (01)	ER-1	建物附属設備 (02)	冷房、暖房、通風又はボイラー設備 (03)	その他のもの (02)	△△△
：	潜熱蓄熱設備 (02)	冷却塔 (02)	：	ER-2				
：	空調機器 (03)	ポンプ (03)	：	ER-3				
：	：	：	：					
解体・撤去 (10)	：	：	：					

注1. 工事分類コード：工事内訳書に基づき同一仕様（修繕周期・単価及び更新周期・単価が同一の仕様）別に設定する。

2. 場所コード：設計図面にに基づき設置場所（面、階、部屋、系統など）別に設定する。

3. 資産固有コード：設計図面に記述される機器記号・建具記号などを用いて個々に設定する。

4. 資産計上分類コード：耐用年数表別表第一～第八に基づき個々に設定する。

5. 取得価額：図表2により共通費を按分配賦して算出する。

（出典）大沢幸雄稿「建築物ライフサイクルにおける償却資産管理手法の構築」『日本建築学会計画系論文集』第574号（2003年12月），p155。

クル（周期）や具体的な範囲，予算などを事前に把握した上での細分化の作業が必要となる。

またもう一つは，建物等は他の固定資産と比べて，取得価額に占める共通費（間接費）の割合が非常に大きいという点である。

図表2は，建築工事内訳書に記載されている工事費の構成について示したものであるが，これらのうちの共通費（一般管理費・現場管理費・共通仮設費）は，建物等が完成してしまうと結果として無形なものとなる部分の金額である。またこれとは逆に，建物等が完成してもなお実際に物質としての形が残る項目は，直接工事費の部分である。

上述したように，除却という取引はその有形物の物量の減少を把握することで会計上の取引を認識することになるため，先ずはこの物量として把握できない共通費の部分，直接工事費の部分に対して按分配賦する作業が必要となる。

次に，この細分化された建物等の取得価額を

管理する際に最も重要な点は，細分化された取得価額と建物内部にある個々の物質とが連携して把握できるようなシステムを構築することである。特に建物等の場合には，棚卸資産のように数量と単価のみで把握されるものとは違って，建物全体を構成する一つ一つのパーツが，建物の一定の箇所に固着しているという性質があるため，それぞれの帳簿価額とそれぞれの建築図面上の固着箇所とをデータの上で一致させる作業が必要となる。つまり，細分化された固定資産についての，取得価額（会計帳簿），物質要素（名称と物量），設置場所（建築図面）という3つの事象を相互に連携させることによって，「どの部分の何を除却したから〇〇円の除却損失が計上される」という，部分的除却取引の認識に客観性を付与することが可能となる。

また，図表3は，建物等に除却法を適用する場合に必要なすべての項目を集約したコードの体系である。このうち「工事分類コード」

は、建物等のそれぞれの箇所のライフサイクル（修繕周期と更新周期）と工事費用（修繕単価と更新単価）との共通化を図ることによってマネジメント・サイクルの整合性を保つためのコードであり、また「場所コード」は上述したとおり、個々の物質が設置されている建築図面上の場所と細分化された帳簿価額とを結びつけて把握するためのコードである。そして、資産計上コードは、工事分類コードの概念を基礎として、資産の取得・除却管理を行うとともに、これらの取引を財務諸表に反映させることを可能にするコードである。

#### 〈おわりに〉

上述したとおり番場博士は、1950年代の前半において既に、既存の固定資産に対する支出の資・収区分に会計理論上の客観性を見出すことができずに、定期的な修繕や少額な取替などの場合を除いて、固定資産の改良や部分的取替えなどには積極的な除却法の適用を検討すべきであるとの提言をされていた。しかも、取得価額を細分化し管理することについては事務手続きが煩雑になることから、当時から会計実務においてはほぼ取替法の適用が主流となりつつありながらも、なお除却法の適用の余地を見出しておられたことに、われわれはあらためて先生の先見眼に驚嘆した次第である。

それから半世紀が経過し、あらゆる事務作業がコンピュータによって行われる時代となった。上記に見られるような、建物等に対して除却法を適用するための詳細なデータとそれらを組み上げるためのシステムとを同時に構築できたことや、そのことによって固定資産についての物量計算の充実を図ることができたのも、コンピュータの駆使なくして到底かなうものではなかった。

最後に番場博士は、「資本的支出と収益的支出の会計処理に関しては、区分基準を研究することもさることながら、区分基準の貧困さに鑑み、特にコンシステンシィ〔一貫性〕の原則が

強く要求されるべきである<sup>(4)</sup>」としている。

現行の取替法に基づく資・収区分について、会計理論上、その普遍性に不備があり、これを解決するための一貫性を具備した原則（除却法）とそれを実現するための実践的方法論とが確立されたのであるならば、次の段階として、これらを一般に公正妥当な会計処理の基準として機能させていくことこそが、企業が担うべきアカウンタビリティの遂行に際して、きわめて重要な課題となるであろう。

#### （注）

- (1) 本稿において紹介される固定資産の管理システム及び工事分類・資産計上コードの体系による除却損失の計上に関しては、企業側（財務担当者、公認会計士、税理士）及び国税側の承認を受けていることで、実務においては既に傍証されているものである。
- (2) 会計上の「取引」を認識する際のほとんどの場合は、第三者との間に成立した収支の存在をもとにして行われることが多いが、現金過不足（現金実査）、棚卸減耗（棚卸）、除却などのように、その時点の物量（個、本、台、枚、kg、㎡、ℓ、貨幣としての円、\$、€など）を個別にカウントしなければ会計上の取引として認識することができない事象がある。
- (3) 番場嘉一郎稿「資本的支出分離の困難と除却法の適用」『産業経理』第12巻第11号、p22。
- (4) 番場嘉一郎、「同上稿」。
- (5) 番場嘉一郎、「同上稿」。
- (6) 番場嘉一郎、「同上稿」。
- (7) 太田哲三著『固定資産会計』国元書房、1951年、p130。
- (8) 番場嘉一郎、「前掲稿」、p22。
- (9) 番場嘉一郎、「同上稿」。
- (10) 番場嘉一郎、「同上稿」、p23。
- (11) 番場嘉一郎、「同上稿」、p24～p26。
- (12) 太田哲三、『前掲書』、1951年、p146。
- (13) 番場嘉一郎、「前掲稿」、p27。
- (14) 番場嘉一郎稿「資本的支出と収益的支出」『税務通信』第9巻3号、1954年、p107。
- (15) 番場嘉一郎、「同上稿」、p108。

- (16) 番場嘉一郎,「同上稿」。
- (17) 番場嘉一郎,「資本的支出分離の困難と除却法の適用」, p23。
- (18) 番場嘉一郎,「資本的支出と収益的支出」, p108。
- (19) 番場嘉一郎,「同上稿」, p109。
- (20) 番場嘉一郎,「資本的支出分離の困難と除却法の適用」, p23。
- (21) 番場嘉一郎,「資本的支出と収益的支出」, p109。
- (22) 番場嘉一郎,「同上稿」, p110。
- (23) これまでの会計実務とは異なり,実際に行われた収支額という過去事象だけでなく,これから行われるであろう除却という将来事象をも見据えた上で,取得時の会計処理を行うことが肝要となる。
- (24) 『平成15年法人土地基本調査(建物)』によると,法人総数約186万法人のうち,建物保有法人数は約77万法人(全体の41.4%),建物資産総額は約84兆円,1法人当たり平均建物資産額は約

1.1億円に上っている。

- (25) 番場嘉一郎,「資本的支出と収益的支出」, p112。

#### [引用文献]

- 番場嘉一郎稿「資本的支出分離の困難と除却法の適用」『産業経理』第12巻第11号,1952年。
- 番場嘉一郎稿「資本的支出と収益的支出」『税務通信』第9巻3号,1954年。
- 太田哲三著『固定資産会計』国元書房,1951年。

#### [参考文献]

- 大沢幸雄著『建物の「除却」活用法』中央経済社,2008年。
- 大沢幸雄稿「建築物ライフサイクルにおける償却資産管理手法の構築」『日本建築学会計画系論文集』第574号,2003年。
- 大沢幸雄,土屋清人,天野俊裕稿「平成19年度税制改正における資本的支出の問題点(上)(中)(下)」『税務弘報』第55巻第10・11・13号,2008年。

### ■好評発売中

## 地震リスク対策：建物の耐震改修・除却法

——災害時の事業継続計画・税務戦略の作り方

大沢幸雄 編著 土屋清人 著

A5判・298頁

阪神・淡路大震災における死者6,434人の死因の9割は建物の倒壊等による耐震性能不足によるもの。これは,建物の耐震改修が施されていれば,大規模地震による死者や経済損失が激減することを意味する。また,大規模地震では,建物の大部分が「半壊または一部損壊」になり,被災建物を復旧させる必要が生じる。その際に,旧資産の取壊し費・修繕費・除却損失,新たな資産の取得費・資本的支出を正しく計上する「除却法」を用いることが必須になる。

本書は,地震リスク対策として,建物の耐震改修の費用対効果を検証して耐震改修が合理的であることを示し,震災の際に損壊した部分は除却法で対応する方法を解説。加えて事業継続計画にまで言及。