

論文

調和化から収斂に向けた国際会計基準改訂プロセス —減価償却の会計基準における生成・発展をケースにして—

吉田正人(信州短期大学)

The Process of Revision for International Accounting Standards from Harmonization to Convergence

: On the Case of Development in Accounting Standards for Depreciation

Masahito Yoshida (Shinshu Junior College)

Abstract: This paper examines the process from harmonization to convergence as the case on depreciation accounting. Presently IAS4: Depreciation Accounting is included to IAS16: Property, Plant and Equipment (revised 2003). IAS4 represented depreciation methods as 'systematic methods' and its expression remains unchanged in IAS16 (revised 2003). Further this standard needs to make a choice out of cost model and revaluation model by measurement subsequent to initial recognition of assets. Therefore depreciation charge is affected by valuation of assets.

Since convergence of accounting standards means simplification or unification, it's possible that IAS16 (revised 2003) is revised in the future.

Keywords: IASC, IASB, harmonization, convergence, depreciation, property, plant and equipment, depreciable amount, useful life, residual value, fair value, economic benefits, cost model, revaluation model, benchmark treatment, allowed alternative treatment

I 問題の所在

会計基準の国際的調和化を推進する国際会計基準委員会(International Accounting Standards Committee, IASC) は、1973 年に設置され、IASC の公表する国際会計基準(International Accounting Standards, IAS) によって会計基準の国際化・調和化に向けた活動を行っていた。その IASC は、2001 年に改組され、国際会計基準審議会(International Accounting Standards Board, IASB)として新たに発足し、IASB の公表する基準は国際財務報告基準(International Financial Reporting Standards, IFRS)に改められた。このようなプロセスを経たのは、harmonization(調和化)から convergence(収斂)へと会計基準の高品質化および単一化を目指したからに他ならない。

しかし、より研ぎ澄まされた会計基準を確立したかどうか

は、今後も検討していかなければならない課題であるといえよう。なぜなら、IASC 設立当初から今日に至るまでの時代の推移により、一度公表された基準がその後、何度も改訂作業が行われたり、もしくは廃止となり、新基準が公表されたりしているからである。また、将来、さらに個別に新基準が公表されることに関連する既存の基準との整合性を維持するよう、今後より一層の改訂作業が行われることが思料される。

本稿では、会計基準の調和化から収斂へと至るプロセスで IAS の変遷をたどり、それによって IASC/IASB の公表した会計基準の内容の移り変わりを概観することにする。そこで特定の基準を取り上げて時系列にその変遷の経過を検討することとしたいが、対象となる基準は減価償却の会計処理に関する基準とする。減価償却の理論は古く、会計学を学ぶ者にとっては原価配分で必ず習得しなければならない

い会計理論の具体的な手続である。IAS においても初期の段階で標準化されており、今日までの経緯を示すのに好例の材料であるといえよう。

なお、本稿で取り上げるのは減価償却の会計であることから、有形固定資産に関する基準の該当箇所のみが検討対象となり、また、それに関わる資産の減損等の基準も本稿では取り扱わないことにする。

II 減価償却の会計: 国際会計基準第 4 号の規定

IASC が減価償却の会計基準を公表したのは、1976 年 10 月、国際会計基準第 4 号「減価償却の会計」(以下、IAS4)⁽¹⁾ が最初である。IAS4 の序説および解説によって減価償却に関する基本的な説明がなされている。まず、定義からみていこう(IAS4, par.2)。

「減価償却」とは、資産の償却可能額をその見積耐用年数にわたって配分することをいう。ある会計年度の減価償却費は、直接または間接に利益に賦課される。

「償却資産」とは、①一会計年度を超えて使用されることが予想され、②有限の耐用年数を持ち、③企業が、財貨および用益の生産もしくは提供に使用する目的のため保有する資産をいう。

「耐用年数」とは、①償却資産に関する企業の予測使用期間、または、②当該資産による企業の予測生産高もしくはこれに類似する単位のいずれかをいう。

また、償却資産の「償却可能額」とは、取得原価または取得原価に代わる財務諸表記載額から、見積残存価額を控除した金額のことである。

以上の定義を説明し、IAS4 は減価償却の会計基準を次のように規定している(IAS4, pars.13-16)。

「償却資産の償却可能額は、当該資産の耐用年数にわたり各会計年度に規則的な方法により配分されなければならない。

選択された減価償却方法は、その変更を正当化する状況の変化がない限り、每期継続して適用されなければならない。減価償却方法を変更した会計年度においては、当該変更による影響額を開示し、かつ、変更の理由を記載しなければならない。

償却資産の耐用年数は、次に掲げる要因を考慮して、これを見積らなければならない。

- (a) 予測される物理的磨滅・損耗
- (b) 陳腐化
- (c) 当該資産の使用に関する法的その他の制約

主要な償却資産または種類別の償却資産の耐用年数は、定期的に再検討し、予測が当初の見積りと著しく異なる場合には、当該会計年度およびその後の会計年度について償却率を修正しなければならない。変更による影響額は、当該会計年度においてこれを開示しなければならない。」

減価償却の主要な規定はこの程度であり、その他は開示に関することである。なお、残存価額の定義は含まれていないが、次のような記述がある。残存価額は、しばしば金額的に重要ではなく、したがって、償却可能額の算定にはこれを無視することができる。逆に、残存価額が重要であるとみられる場合には、当該資産の取得日またはその後の再評価日において当該資産が使用される条件と類似の条件の下で使用され、かつ、耐用年数が終了時の類似資産の一般的な実現可能額を基礎にして、その残存価額が見積られる。資産の耐用年数終了時における予想除却費用は、いかなる場合でも総残存価額から控除される(IAS4, par.7)。

減価償却方法については、IAS4 において次のように解説されている。「償却可能額は、種々の規則的な方法により当該資産の耐用年数にわたって各会計年度に配分される。企業の収益性の水準および租税対策に関係なく、いずれの方法を採用した場合でも、当該企業の経営成績の期間比較可能性を得るために、その選択した方法を継続して適用する必要ある」(IAS4, par.8)。

減価償却方法に関する具体的な方法には触れることなく、規則的な方法という表現を用いるのみで終始している。このことから当時、以下のような批判も存在した⁽²⁾。

「減価償却方法は、棚卸資産の払出原価決定方法と並んで、実務上きわめて著しいばらつきのあるところである。例えば、定額法、生産高比例法、定率法、級数法、減債基金法、年金法などの多様な方法がある。

IAS は、これらの多数の方法の乱存に合理的秩序を与えることを目的としているが、それは、『規則的な方法』という殆んど無内容、無規範な指示をするにとどまり、規則的な方法であれば、すべて認められると解されるから、前記の諸方法はいずれも『規則的な方法』であるという理由により認められることになる。これらの方法の乱存を禁じ、合理的な償却方法を一つにしぼる目的で計画されたこの基準は、かくして完全な失敗に終わっている。」

IAS4 については当時、このような悲観的な見方もあった。しかし、当時こそ IAS は会計基準の調和化・統一化を標榜するものだといわれていたが、IASC の時代は会計処理に標準処理と認められる代替処理を設定することが限界であったと思われる。IAS の調和化は各国が選択可能な会計処理方法を定めるだけで、実際には会計基準の統一化には

至っていなかったということがいえよう³⁾。統一化は今日でいう収斂に当てはまる。その収斂作業に取り組んでいるのはIASBである⁴⁾。事実、IAS4の減価償却の会計も各国でそれほどバラツキのない基礎的テーマであるからこそIAS初期に公表された⁵⁾。

Ⅲ 減価償却の会計：国際会計基準第16号の規定

1. 国際会計基準第16号の改訂

IASCは、1982年3月に国際会計基準第16号「有形固定資産の会計処理」(以下、IAS16)⁶⁾を公表した。減価償却の会計に関してはIAS4を適用することとなっていたが、1993年12月に「財務諸表の比較可能性」プロジェクトによってIAS16も改訂され、名称も「有形固定資産」(以下、IAS16(revised 1993))⁷⁾に改められた。それによってIAS4はIAS16(revised 1993)に差し替えられた。さらにIAS16(revised 1993)は、国際会計基準第22号「企業結合」(1998年改訂)、第36号「資産の減損」、第37号「引当金、偶発債務および偶発資産」と整合させるために、1998年4月および7月に改訂が施された。1999年7月以後に適用するとしたかかる基準(以下、IAS16(revised 1998))⁸⁾は、その後もいくつかの修正を繰り返し、2001年にIASCがIASBへと改組されてからもEUの2005年問題(EU域内の上場企業にIAS/IFRSを2005年から強制適用)に対応するために2003年12月に改訂され、2004年3月公表、2005年1月以降開始となった(以下、IAS16(revised 2003))⁹⁾。

かかる経緯をたどった本基準から減価償却の会計に関わる規定を検討する¹⁰⁾。

2. IAS16(revised 1993)の規定

(1) 減価償却

IAS16(revised 1993)における減価償却の規定は、定義についての箇所(IAS16(revised 1993),par.7)に変更点は見受けられないが、残存価額については、「企業が資産の耐用年数到来時に、当該資産から得られると予測する金額から見積処分費用を控除した純額」(IAS16(revised 1993),par.7)としている。減価償却の基準については、以下のように規定している(IAS16(revised 1993),par.43)。

「有形固定資産項目の償却可能額は、規則的な方法でその耐用年数にわたって配分されなければならない。使用する減価償却方法は、当該資産の経済的便益が企業によって消費されるパターンを反映しなければならない。各期間の減価償却費は、他の資産の帳簿価額に含まれない限り、費用として認識されなければならない。」

また、有形固定資産の構成部分が異なった耐用年数を有していたり、企業にもたらす便益のパターンが異なって

いたりしているため、異なった減価償却率や減価償却方法を適用することが必要である場合もあるとして、当該資産の構成部分に按分し、各構成部分を個別に会計処理することが適切であるとしている。たとえば、航空機とそのエンジンの耐用年数が異なるときには、それぞれ別個の減価償却資産として処理することが必要である(IAS16(revised 1993),par.13)。

有形固定資産は当初、その取得原価で測定されることになる(IAS16(revised 1993),par.15)。問題となるのは、その当初認識後の測定である。IAS16(revised 1993)では標準処理と認められる代替処理¹¹⁾が存在し、前者では取得原価から減価償却累計額を控除した価額で計上される。後者は、資産の当初認識後、有形固定資産項目を評価替実施日における公正価値(再評価額)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る。再評価は、帳簿価額が貸借対照表日における公正価値をもって決定されたであろう金額と大きく異なる程度の十分な定期性をもって行われなければならない(IAS16(revised 1993),pars.29-30)。

有形固定資産が再評価された場合には、再評価実施日の減価償却累計額は、以下のいずれかで計上される(IAS16(revised 1993),par.35)。

- ① 再評価後の資産の帳簿価額が再評価額に等しくなるように、資産の減価償却累計額控除前の帳簿価額の変化に比例して改訂される。
- ② 資産の減価償却累計額控除前の帳簿価額が消去され、資産の再評価額に改訂された減価償却累計額控除後の純額に改訂される。

このことにより、減価償却の会計処理に関しては、標準処理ではわが国と変わらないが、認められる代替処理は有形固定資産を公正価値で再評価する。そのために減価償却累計額の表示方法も二つに分けられる¹²⁾。

(2) 耐用年数

この有形固定資産に具現化された経済的便益は、企業が使用することで消費されるが、資産が使用されていない期間の技術的陳腐化や自然減耗等の要因によって、当該資産からの経済的便益の減少が生じる場合がある。したがって、耐用年数の決定に当たっては、以下の要因を考慮する必要がある(IAS16(revised 1993),par.45)。

- ① 企業によって予測される当該資産の使用態様
- ② 予測される物理的減耗
- ③ 生産技術の変化または向上、もしくは当該資産によって製造される製品または提供される役務に対する市場需要の変化から生じる技術的陳腐化
- ④ 資産に対するリース契約満了日等の法的もしくは同

様の制約

上記①の使用態様とは、当該資産の予測される能力もしくは実際生産高を参考にして定められる。②の物理的減耗は当該資産を使用する交替制の回数、企業の修理・保守計画、休止中の当該資産の管理・維持等の運営上の要因に左右されるとしている(IAS16(revised 1993),par.45)。このような要因は、すでに IAS4 において同様に説明されている(IAS4, par.6)。耐用年数は当該資産の企業への有用性の観点から定義され、資産の管理方針は、定められた時間の後、あるいは資産に具現化された経済的便益における一定部分の消費後に資産を処分することを含むことがある。それゆえ、資産の耐用年数はその経済的耐用年数よりも短い場合がある(IAS16(revised1993),par.46)。

(3) 残存価額

資産の償却可能額は、資産の残存価額を控除した金額で算定される。実務上、残存価額には重要性がないことが多く⁽¹³⁾、したがって、償却可能額の算定上余り重要ではない。標準処理が採用され、残存価額が重要である場合には、残存価額は取得時点で見積られる。しかし、認められる代替処理が採用されるときには、取得日以後の資産の再評価時点で新たな見積りが行われることになる。そのような見積りは、耐用年数が到来し、かつ当該資産がこれから使用されるのと同様な状況の下で稼働していた同種資産に関する見積り時点における残存価額に基づき行われる(IAS16(revised 1993),par.48)。この残存価額の解説は IAS4 から継続されている。

(4) 償却方法

償却可能額を耐用年数にわたって規則的に配分するために、種々の減価償却方法が用いられる。このような方法には、定額法、定率法および生産高比例法が含まれる。減価償却方法は、予測される経済的便益のパターンに基づいて選択され、有形固定資産からの予測される経済的便益のパターンの変化がない限り、每期継続して適用される(IAS16(revised 1993),par.50)。

減価償却方法に関しては、具体的な名称が示されているものの本基準においても「規則的な方法で」終始し、どの方法を選択適用するかは企業の裁量によっている。

(5) 耐用年数および減価償却方法の見直し

有形固定資産項目の耐用年数は定期的に見直され、将来の見込みが以前の見積りと著しく異なる場合には、当期および次期以降の減価償却費を修正しなければならない(IAS16(revised 1993),par.52)。

有形固定資産に適用されている減価償却方法は、定期的に見直さなければならない。そして、それらの資産から

期待される経済的便益のパターンに重要な変化がある場合には、減価償却方法を、その変化したパターンを反映するように変更しなければならない。このような減価償却方法の変更が必要なときには、当該変更は会計上の見積りの変更として会計処理され、当期および次期以降の減価償却費は修正されなければならない(IAS16(revised 1993),par.55)。

3. IAS16(revised 1998)および IAS16(revised 2003)

IAS16(revised 1998)は、企業結合等の基準と整合させるため改訂されたものであることから、減価償却の規定については基本的に IAS16(revised 1993)と変わるものではない⁽¹⁴⁾。それは同様に IAS16(revised 2003)にもいえることである。しかし、IAS16(revised 2003)は、減価償却の規定に関わる重要な改訂が行われている。

まず、有形固定資産項目の全体の取得原価に対して重要な構成部分については、個別に減価償却を行うことを明確化した(IAS16(revised 2003),par.43)。また、特に大きな特徴といえるのは、当初認識後の測定として IAS16(revised 1998)までは規定があった標準処理と認められる代替処理がなくなり、代わりに原価モデルと再評価モデルが規定され、いずれかを選択適用し、選択された方法は有形固定資産全体に適用されなければならないとしている(IAS16(revised 2003),par.29)。つまり、これまで認められる代替処理であった公正価値の使用が IAS16(revised 2003)からは取得原価と同等となったことになる⁽¹⁵⁾。当初認識後の有形固定資産項目に対する減価償却累計額に関する処理は、これまでと同様である(IAS16(revised 2003),pars.30,31 and 35)。ただし、原価モデルは当該資産項目の取得原価から減価償却額を控除した価額、および再評価モデルは当該資産項目の再評価額からその後の減価償却累計額を控除した評価額を計上するとしているが、IAS16(revised 2003)は減損累計額も控除することとしている。これについては IAS16(revised 1998)の段階で改訂されている(pars.28,29)。

その他、規則的な方法に関する規定(IAS16(revised 2003),pars.50,60,)、耐用年数(IAS16(revised 2003),pars.6,56)、残存価額(IAS16(revised 2003),pars.6,53)に関する規定も変更点はない。しかし、見直しに関する規定は、耐用年数および減価償却方法だけでなく、残存価額も含まれることになった。耐用年数、残存価額および減価償却方法は各会計年度末に見直しが行われる。これらの変更は IAS 第 8 号「会計方針、会計上の見積りの変更と誤謬」に従い、会計方針の変更ではなく、会計上の見積りの変更として扱われる(IAS16(revised 2003),pars.51,61)。

残存価額も每期見直しが行われるようになったのは、IAS16(revised 1998)までは標準処理と認められる代替処理

の規定があったのが、IAS16(revised 2003)によって改訂されたことに関連していると思われる。残存価額もIAS16(revised 1998)までは認められる代替処理で見直しを行うことになっていたが、IAS16(revised 2003)では原価モデルと再評価モデルになり、標準・代替処理でどちらが優先かという優劣がなくなったことから、耐用年数と同じく見直しが要求されるようになったといえよう。

IV 結語および提言

減価償却の会計基準は、IAS4からIAS16(revised 2003)までの変遷をみると顕著に変わっていることとして、IAS4では必要最小限で定められていた減価償却に関する規定がIAS16に含められてからは、より精緻化されたということである。その後、他の基準の公表にあわせて整合性を維持するために更なる改訂を重ねた上で、IAS16(revised 2003)までを検討してみると、こと減価償却の規定に関する限りIAS16に含められるようになった後は大きな変更点はなかったといえる。しかし、会計基準の調和化から収斂への過程でみると、基準の高品質化・単一化を策定するために認められる代替処理を除去することが目的であるのに対し、IAS16(revised 2003)においては、原価モデルと再評価モデルによって選択適用を認めたままである⁽¹⁶⁾。それによって減価償却費も影響されることになる。また、減価償却方法についても「規則的な方法」という表現が継続して用いられ、特定の減価償却方法の適用を指定していない。

本稿においては、IAS/IFRSの減価償却の会計の規定における推移によってIASC初期の基準の今日に至るまでの変遷を検討し、調和化から収斂への過程を明らかにすることを目的とした。したがって、IAS16(revised 2003)の減価償却を含むすべての規定を網羅して敷衍しているわけではない。しかしながら、前述のとおり、最終改訂のIAS16(revised 2003)においても収斂作業はまだ不十分であるように見受けられ、今後も本基準の収斂が進められることが予見される。IAS16(revised 1993)で標準処理—取得原価、代替処理—公正価値とし、IAS16(revised 2003)において、標準処理・代替処理から原価モデル・再評価モデルへと変更し、両者を同等とした。資産の公正価値による評価を標榜しているIAS/IFRSでは原価モデル・再評価モデルは、今後、後者に一元化される端境にあるようにも考えられる。

会計基準の調和化は収斂へと移行し、収斂を図るIASBの下でこれからもIFRSが公表されていくであろうし、既存のIAS/IFRSも整合性を維持するよう逐一、改訂作業が進められるであろう。わが国においてもそれを見据えた基準整備を怠ってはいけぬ。EUの2009年問題もあり、IAS/IFRSと

の同等性評価も当然、視野に入れなければならない⁽¹⁷⁾。IAS16(revised 2003)は、減価償却に関する箇所だけでなく、総合して論及しなければならないが、その際はわが国基準との比較検討、さらには資産の減損、投資不動産の会計等の関連基準も考察する必要があるであろう。それらについては今後の課題とし、別の機会に譲ることとする。

(投稿平成19年9月13日、受理平成19年11月19日)

[注]

- (1) International Accounting Standards Committee, International Accounting Standard No.4: *Depreciation Accounting*, October 1976. 日本公認会計士協会訳, 国際会計基準第4号「減価償却の会計」1976年10月。
- (2) 黒澤清総編集, 中島省吾責任編集『体系近代会计学 X 国際会計基準』中央経済社, 1981年, 283ページ。
- (3) IASC 設立から会計基準調和化並びに収斂までの歴史的経緯については、以下の文献を参照されたい。
吉田正人「国際会計基準制定の歴史的経緯考察」『信州短期大学紀要』第18巻, 2007年2月, 1-10ページ。杉本徳栄『国際会計』同文館, 2006年, 55-87ページ。橋本尚『2009年国際会計基準の衝撃』日本経済新聞社, 2007年, 61-91ページ。
- (4) 平松一夫教授は、調和化と収斂について以下のように述べられる(平松一夫「インタビュー 資本市場のグローバル化と会計基準のグローバル化」『企業会計』第59巻第1号, 2007年1月, 22-23ページ。)。 「……IASCは当初、各国にあるそれぞれ異なる会計処理を全て含むような会計基準を作りました。様々な取引について代替的な会計処理が多くあり、それを全部認めるというのが、IASCの当初の姿勢でした。…(略)…2001年から国際会計基準委員会(IASC)が改組され、国際会計基準審議会(IASB)に変わりました。…(略)…従来、様々な代替処理を認めていたIASCが、今度は急に、会計基準を統一し、かつ一つの取引については一つの処理を、という方針に転換したのです。会計基準の調和化から、会計基準の統一またはコンバージェンス(収斂)へという動きになった。調和というのは、幅広い違いを全て認めようというのが当初のイメージでした。」また、黒川保美教授は、次のように述べられる(黒川保美「会計のコンバージェンスとリジオナリズム」『税経通信』第61巻第14号, 2006年12月, 2ページ。)。 「…調和化の始まりは、国際会計基準(IFRS)に基づく会計基準を如何に各国の中で調整を図ろうとする概念的把握の色彩が濃いように思える。したがって、調和化は、導入するか否かの段階を含み、導入された場合に差異をなくすことが検討されるのである。これに対し、コンバージェンスは導入後を見据え基準の差異の幅を最大限なくすことであり、実践的意味を持つものである。」このことから、IASCに対して思い描いていた会計基準の本

- 来の意味での統一化を実践しているのは、IASC から改組された IASB の行う会計基準の収斂である。
- (5)橋本尚教授は IASC 設立当初の IAS は各国においてそれほど相違のない基準から設定しているとして次の基準を挙げている(橋本尚, 同上書, 72-73 ページ。)
- 第 1 号「会計方針の開示」
 第 2 号「取得原価主義会計における棚卸資産の評価および表示」
 第 3 号「連結財務諸表」
 第 4 号「減価償却の会計」
 第 5 号「財務諸表に開示すべき情報」
- (6) International Accounting Standards Committee, International Accounting Standard No.16: *Accounting for Property, Plant and Equipment*, march 1982.
- (7) International Accounting Standards Committee, International Accounting Standard No.16(revised 1993): *Property, Plant and Equipment*, December 1993. 日本公認会計士協会訳, 国際会計基準第 16 号(1993 年改訂)「有形固定資産」1993 年 12 月。
- (8) International Accounting Standards Committee, International Accounting Standard No.16(revised 1998): *Property, Plant and Equipment*, July 1998. 日本公認会計士協会訳, 国際会計基準第 16 号(1998 年改訂)「有形固定資産」1998 年 7 月, 所収『国際会計基準書 2001』同文館, 2001 年。
- (9) International Accounting Standards Committee, International Accounting Standard No.16(revised 2003): *Property, Plant and Equipment*, December 2003. 訳に関しては、以下の文献を参考にしている。神戸大学 IFRS プロジェクト/あずさ監査法人 IFRS プロジェクト編著『新版 国際会計基準と日本の会計実務 比較分析/仕訳・計算例/決算処理』同文館, 2005 年, 97-118 ページ。デトロイト トウシュ トーマツ編著『国際財務報告基準の実務(第 2 版)』2005 年, 126-136 ページ。アーンスト・アンド・ヤング編著『International GAAP 2005 第 4 巻 貸借対照表』レクシスネクシス・ジャパン, 2006 年, 83-139 ページ。あずさ監査法人/KPMG 編著『国際財務報告基準の適用ガイドブック 日本基準との比較と作成実務(第 2 版)』中央経済社, 2007 年, 369-395 ページ。
- (10) IAS16 そのものは、最終改訂の IAS16(revised 2003)まで全体で次のような内容で構成される。
- ① 範囲および定義
 - ② 当初認識・測定
 - ③ 当初認識後の測定
 - ④ 除却
 - ⑤ 開示
- 有形固定資産の減損も含めて IAS16 が体系的に考察された論稿については、菊谷正人「国際会計基準第 16 号『有形固定資産』の総合的・分析的検討」(法政大学『経営志林』第 44 巻第 1 号, 2007 年 4 月, 37-53 ページに詳しい。
- (11) International Accounting Standards Committee, exposure draft No.32: *Comparability of Financial Statements*, January 1989, pars.56-58 において, 1982 年公表の IAS16 ですすでに有形固定資産は取得原価または再評価額とすることになっていたが, それを優先処理(現在の標準処理)および認められる代替処理に変える案が述べられている。
- (12)設例については、以下の文献を参照のこと。
 神戸大学 IFRS プロジェクト/あずさ監査法人 IFRS プロジェクト編著, 前掲書, 112-115 ページ。
 菊谷正人, 同上稿, 43-44 ページ。
- (13)残存価額に関しては、わが国では法人税法上, 有形固定資産の取得原価の 10%と決められている。しかし、飯尾孟秋教授は、それは非現実的であり、観念の世界における信仰のようなものであるとし、残存価額はどこかマイナスであると述べられる。なぜなら、資産の処分、除去等に際し撤去費用、処分費用等が発生し、このような見積額は当該資産の減価償却の対象とはならないからである(飯尾孟秋「新定率法を提案する」『企業会計』第 59 巻第 3 号, 2007 年 3 月, 77 ページ。)。それに対し、IAS16(revised 2003)では、その是非はともかくとして、資産の解体・除去に要する費用の当初見積額および敷地の原状回復費用の当初見積額を取得原価の構成要素に認めている(IAS16(revised 2003).par.16)。IAS16(revised 2003)は、有形固定資産について、「当該資産に係る総費用は減価償却を通じて回収するという会計思考に移行した」(菊谷正人, 同上稿, 49 ページ。)ということがいえる。
- (14)IAS16(revised 1998)の減価償却に関する規定は、pars.41-52 にある。
- (15) IAS においては減価償却理論の観点からいえば、時価主義的費用配分となり、従来の減価償却理論とは異なる考え方にある。減価償却の本質を論考するにその減価償却論の史的考察は以下の論稿に詳しい。
 清水哲雄「減価償却論の展開」『朝日大学経営論集』第 18 巻第 1 号, 2003 年 9 月, 1-20 ページ。
- (16) IAS16(revised 2003)公表前, わが国においても, 2000 年 6 月に企業会計審議会が固定資産会計を取り上げ、「固定資産の会計処理に関する論点整理」を公表した。しかし、そこでは減損会計や投資不動産会計の整備に集中していることが当時の座談会のテーマでも窺い知ることができる(斎藤静樹・中島公明・辻山栄子・逆瀬重郎・小宮山賢, 座談会「企業会計審議会『固定資産の会計処理に関する論点の整理』について」『企業会計』第 52 巻第 9 号, 2000 年 9 月, 68-86 ページ。)。IAS16(revised 1998)においては、標準処理と認められる代替処理の規定になっていたことから、まだ取得原価基準中心である点で、当時としては有形固定資産の再評価はそれほど問題視されていない。

(17)日本企業が欧州市場に上場するのはごく一部の企業にすぎない。だからといって、IAS/IFRSに目を背けることは世界第2位の資本市場規模をもつわが国ではあってはならないことを、斎藤静樹教授は述べられ、わが国会計

基準の収斂に向けた取り組みについて論及される(斎藤静樹「コンバージェンスの意義とIFRSへの役割期待」『企業会計』第59巻第8号, 2007年8月, 14-24ページ。)