

論 文

## 再評価モデルと減損会計 財貨動態と貨幣動態の考察

孔 炳 龍

### はじめに

国際会計基準では、有形固定資産に当初認識後の測定で、原価モデルのほかに、再評価モデルを選択できるようになった<sup>1</sup>。この再評価モデルであるが、一面では時価主義会計へ近づくかのように思われるものの、評価替えによる帳簿価額からの増額を再評価剰余金としてその他の包括利益に計上していることから、時価会計の中で解釈することもできる。いずれにせよ、時価主義会計であれ時価会計であれ、当初認識後の測定で有形固定資産の財貨動態に着目していることに相違ない。かような財貨動態に着目する再評価モデルであるが、日本の会計基準として導入することが可能であるかどうかを本稿では考察することにしたい。とりわけ、国際会計基準と日本の会計基準とでは、減損会計における戻入をおこなうか否かで相違点がある。かような相違点が、再評価モデルといかに関わりを有するかも合わせて考察することにしたい。拙稿では、日本の会計基準について、取得原価主義会計の延長上にある時価会計と位置づけ、そこでの取得原価は、伝統的な取得原価主義会計にもとづき、キャッシュ・アウト・フローに着目する貨幣動態に着目する点で、公正価値会計における時価会計とは異なることを指摘している<sup>2</sup>。かように考えた場合、本稿では、再評価モデルを今の日本の会計基準に導入できるか否か、また、導入する場合にどのような修正が必要であることを明らかにしていきたいと思う。

---

1 IAS16.30, IAS16.31.

2 孔 (2019)。

## 1. 時価会計

### ① 取得原価主義会計の延長上にある時価会計

日本の会計は、井上良二教授によれば、2014年に出版された著書においては、財務会計の第一類型に該当し、取得原価主義会計として位置づけている。次の図表1は井上教授の財務会計の計算体系を示している。

それでは、井上良二教授による財務会計の計算体系として第一類型を紹介しよう。第一類型では、「財産法は損益法の部分集合であるから、損益法に矛盾しないかぎりで存在する。したがって、形態的には、損益法による利益額と財産法による利益額は一致する関係とされている。より、正確には、財産法の損益計算は貸借対照表において独立の計算をするが、その結果は損益法の利益額と必ず一致するように仕組みられている<sup>3)</sup>」。

図表1 井上教授の財務会計の計算体系

|   |                                  |
|---|----------------------------------|
| <p>第一類型：財産法<math>\subseteq</math>損益法，故に損益法利益＝財産法利益<br/>                     財産法の利益は損益法の利益に一致する<br/>                     財務報告目的：損益計算と利害調整<br/>                     計算体系：取得原価主義会計……企業会計審議会，ASBJ</p>   |                                  |
| <p>第二類型：損益法<math>\subset</math>財産法，故に財産法利益<math>\neq</math>損益法利益<br/>                     損益法の利益＋その他の包括利益＝財産法の利益<br/>                     財務報告目的：企業価値予測（資源の効率的利用の評価に関わる一部の資産等の時価評価と取得原価測定）<br/>                     計算体系：時価会計（公正価値会計）の(1) FASB &amp; 同Exposure Draft，及びCon 8，IASB</p> |                                  |
| <p>第三類型：損益法<math>\subseteq</math>財産法，故に財産法利益＝損益法利益<br/>                     損益法の利益は財産法の利益に一致する<br/>                     財務報告目的：企業価値予測（資源の効率的利用の評価に関わる多くの資産等の時価評価。財務業績情報に関して第二類型と異なる。）<br/>                     計算体系：時価会計（公正価値会計）の(2) ASB (UK) ……過去のIASB</p>                           | 現在の方向                            |
| <p>第四類型：損益法<math>\subseteq</math>かつ<math>\supseteq</math>財産法，故に財産法利益＝損益法利益<br/>                     財産法と損益法の利益は一致する<br/>                     財務報告目的：実体資本維持<br/>                     計算体系：時価主義会計</p>   | 過去に指向されていた方向<br>再評価モデルはこの流れともいえる |
| <p>類型に関しては市川紀子『米国における財務会計の現代的特質』千葉大学大学院社会文化科学研究科博士論文，2003年によって展開されたものである。ただし，本書では類型及び類型の規定方法に编者（井上）の考えを付加しているので若干の相違がある。</p>  |                                  |

出所：井上（2014，p.7）

第一類型では、取得原価主義会計を前提としている。この取得原価主義会計では、当期純利益は、資本投下額から資本回収額および未回収投下資本額を差し引くことによって計算されることになる。しかしながら、周知のように、日本の会計基準は2011年から、上場企業の連結財務諸表で包括利益を表示することになった。かようなことから、筆者は、日本の金融商品取引法会計について、井上良二教授が述べている第一類型は、同じく井上良二教授が指摘している、取得原価主義会計の延長上にある時価会計といった方が、現時点ではよりふさわしいと考えており、本稿においても、日本の金融商品取引法会計は、かような取得原価主義会計の延長上にある時価会計と位置付けて以下考察していきたいと思う。

そこで、取得原価主義会計の延長上にある時価会計であるが、井上良二教授は次のように述べている。

「(1)取得原価主義会計のもとで収益の認識との同一性を主張する。(2)一部貨幣性資産の時価評価が取得原価主義会計のもとで実現概念と矛盾するものではないことを主張する。そして(3)費用性資産についての評価は取得原価主義会計の費用性資産の測定と同一であることを主張する<sup>3)</sup>」。

これらは、取得原価主義会計の延長線上に時価会計があるとする考え方を採用する論者で、その計算体系が、首尾一貫した考え方で説明可能であるという考え方である。

「(1)収益の認識に関しては、収益の認識の基準を基本的に実現主義のもとで考え、新しく認識されるべき項目となったものについてもその実現概念のもとで説明できるとするか、「リスクからの解放」という考え方で考えるものである。例えば、売買目的の有価証券を期末時価で評価し、評価差額を運用益であると考えられる場合、売買目的有価証券については活発な市場が存在し、容易に換金可能であり、現金を保有しているものと実態は同様であるから、実現概念を充足するとする。有価証券そのものが貨幣性資産であるという考え方が背後にある場合には、この考え方は実現の二要件、財貨・用役の引渡しと貨幣性資産の流入のうちの前者の要件は充足しないが、引渡先を努力なしに得られるので

---

3 井上 (2014, p. 7)。

4 井上 (2014, p. 31)。

あるから、まさに、実現そのものとする<sup>5)</sup>」。

かような見解は、時価会計を取得原価主義会計から説明する試みである。かような取得原価主義会計は、売買目的有価証券の期末評価を時価基準でおこなうようになってからの取得原価主義会計である。売買目的有価証券の期末評価を時価基準でおこなうようになる前の取得原価主義会計との決定的な違いは、期末に「取得原価」で評価するものに、売買目的有価証券を含むか否かであり、両者では、取得原価主義会計の意味が異なることになる。

「(2)は、売買目的の有価証券、その他有価証券の時価評価に見られるものである。売買目的の有価証券は貨幣性資産の投資によって得た有価証券であるが、貨幣性資産に還帰していなくても投資リスクから実質的に解放され、投資の成果を得たものとする。この場合の投資のリスクとは、投資の回収の不確実性であると考えられる。活発な市場の存在が仮定されるかぎり、投資の回収の不確実性は存在しないと考えることになるのであろう。こうして、実現概念に抵触するものではなく、リスクから解放されているかぎり、時価で評価し、評価差額は実現したものと考えても取得原価主義会計と矛盾するものではないとする<sup>6)</sup>」。

取得原価主義会計の「取得原価」が時価会計の「取得原価」と比較されるとき、かような取得原価主義会計の延長上に時価会計を想定した場合、論理矛盾を来す恐れがあるが、なんら矛盾なく受け入れる研究者が多い<sup>7)</sup>。問題は、取得原価主義会計と時価会計を比較する場合に、どのような意味で取得原価主義会計を想定しているのか、どのような意味で時価会計を比較として考えているのかによって、自ずと、「取得原価」の意味が変わってくる点に注意が必要である。

「(3)費用性資産への減損会計の適用に見られるものである。減損会計を低価基準の論理と同様な論理で解釈しようとするものである。低価基準を期間損益

5 井上 (2014, p. 31)。

6 井上 (2014, p. 31)。

7 第二類型の時価会計は、損益法が財産法の真部分集合になっていることから、当期純利益までが収益・費用アプローチであるとは考えられない。すべて資産・負債アプローチといえよう。

計算の観点から正当性を認める考え方は、……（中略）……そこでは、低価基準における時価が残存有用性の測定値あるいは回収可能額を表現するものであると考え、期末の棚卸資産の価格下落がこの残存有用性あるいは回収可能性の下落を意味し、棚卸資産に時価を付することが妥当であるとする。なぜならば、棚卸資産の当初取得価額はその時点での時価を意味する。したがって、原価とは、本来、有用性の測定値あるいは回収可能額を表すものであると考えるのである。それゆえに、期末の段階で時価が取得価額を下回る場合には、その取得価額は原価が本来示すべき有用性の測定値あるいは回収可能額を表現しなくなっていることを意味する。そうであれば、原価本来の意味を回復するために期末時点での時価を付すことが必要になる。言い換えれば、時価を付すということは取得原価を費消されたものと未費消のものに配分することによって適正な期間損益計算を行うことを意味する。詳言すれば、当期の適切な期間損益計算のために費消された部分（有用性の減少あるいは回収可能性の減少分）を的確に把握し、次期以降の適正な損益計算のために未費消の部分（有用性の残存分あるいは回収可能額）を的確に把握する。このことが取得原価主義会計にとって非常に重要だということを主張していることになる。この意味からいえば、時価に基づく資産価値の期間配分は、適切な原価の付け替えという意味で原価に基づく期間配分の1つの形態に過ぎないということになる<sup>8)</sup>。

## ② 公正価値会計としての時価会計

一方、日本の金融商品取引法会計が取得原価主義会計の延長上にある時価会計とした場合、公正価値会計としての時価会計として、井上良二教授は、米国の時価会計と国際会計基準の時価会計を想定している。

### (a) 米国の時価会計

井上良二教授によると、財務会計の計算体系の第二類型の米国の会計は、公正価値会計としての時価会計に相当するとして考えられる。井上教授は第二類型について、次のように述べている。「第二類型は、損益法は財産法の真部分集合であるから、財産法で計算される利益（包括利益）の一部の計算（純損益の計算）をする方法であり、財産法の利益と一致するためには、その他の要素

---

8 井上 (2014, pp. 31-32)。

(その他の包括利益)を加算する必要のある計算構造である。注意しなければならないことはその他の要素は利益を構成する要素であって、わが国の現時点での評価・換算差額等のように純資産直入項目ではないものということである。この計算体系では損益法による独自の計算も重要な意味を持つから、その他の包括利益のうち実現しているものを純利益の計算に戻入れ計算をする。……

(中略) ……稼得利益 (earnings) とは…… (中略) ……現金から始まり現金に終わる一循環は投資とその回収を意味するものであり、投資の実質的な終了あるいは現実的な終了、すなわち「実現」を意味するものと解される。したがって、稼得利益は包括利益のうち「実質的にあるいは現実に実現した」利益の部分を示すものであるといえる。…… (中略) ……そうであれば、稼得利益の計算に際して想定されているものは、わが国でいう損益法により計算される利益であると解するのが妥当であろう。それに対して、包括利益は、純資産の期末と期首の比較が想定されていると考えられる。よってそこではわが国でいう財産法による利益計算が想定されているといわざるを得ない」と示している<sup>9</sup>。ここで、井上良二教授の類型では、第一類型と異なり第二類型において、損益法が財産法の真部分集合であることに注目しなければならない。つまり、財産法に損益法が完全に含まれており、損益法にはない部分を財産法は有していることになる。したがって、この場合には、財産法と損益法が一致しないのである。

#### (b) 国際会計基準の時価会計

井上良二教授は、財務会計の計算体系の中で、第三類型の国際会計基準も公正価値会計としての時価会計に相当するとしている。第三類型について、井上良二教授は次のように述べている。「第三類型では、損益法は財産法の部分集合であるから、財産法と矛盾しないかぎりでその存在が認められる。真部分集合ではないので、損益法によって計算される利益は財産法によって計算される利益と一致する。この第三類型の特徴は、財産法と損益法の結合関係が財産法を主とする。そして、損益法がその財産法の範囲内でのみその存在が認められるに過ぎないのである<sup>10</sup>」。類型間の関係でいえば、この類型は、丁度、第一類

---

9 井上 (2008, pp. 10-11)。本稿では、2つの異なる理念上の純利益を考察するが、それは、まさに損益法を中心とする純利益と、財産法を中心とする純利益の相違に相当するといえる。

型の反対になると思われる。時価会計をとらえる見方としては、今日の、日本における会計との関わりで見過ごせないものといえよう。とりわけ、「第三類型では、企業価値の予測にとって有用な将来キャッシュ・フロー予測を可能にする情報の提供が目的とされる。したがって、将来キャッシュ獲得能力の表現あるいは将来キャッシュ支払義務の表現が重要である。そこでの獲得能力は資産、支払義務は負債である。よって、この目的の下では資産・負債アプローチがとられる。したがって、損益計算からの情報は、インカム・ゲイン情報としての意味が全くないということはないが、主として、資源の効率的な利用の評価という意味での業績評価によって将来キャッシュ・フロー予測に役立つことという点で意味を与えられることになる」と述べられているところは<sup>11</sup>、日本の会計である第一類型の取得原価主義会計と大きく異なることになる。

かような国際会計基準においても、2011年に包括利益を導入したことから、第二類型に近づいていると井上良二教授は指摘している。ここで注意しなくてはいけないのは、日本において包括利益を導入した内容と国際会計基準において包括利益を導入した内容とでは、大きな相違点があることである。それは、日本の会計基準では、包括利益と、「損益法が主で財産法が従である純利益」が真部分集合の関係であるのに対して、国際会計基準では、包括利益と、「財産法が主で損益法が従である損益」が真部分集合の関係になっているのである。かような国際会計基準のような内容は、第2類型の本来の姿である理念型に近いと筆者は考えている。

## 2. 時価会計と再評価モデル

国際会計基準の場合、企業は、有形固定資産の当初認識後の測定として、以下のいずれかの方法を会計方針として選択して、有形固定資産の種類ごとに適用しなければならない。

### ① 原価モデル

原価モデルとは、有形固定資産を取得原価から減価償却累計額および減損損

---

10 井上 (2008, p. 12)。

11 井上 (2008, pp. 12-13)。

失累計額を控除した価額で計上する方法である。

## ② 再評価モデル

再評価モデルとは、有形固定資産を、再評価日の公正価値から、その後の減価却累計額および減損損失累計額を控除した再評価額で計上する方法である。

有形固定資産の再評価は、帳簿価額が報告期間の末日現在の公正価値と大きく異ならないような頻度で定期的におこなわれなければならない。

再評価モデル選択後の会計処理をみると次の設例1と設例2の通りである。

### ① 有形固定資産の再評価額が帳簿価額よりも増加する場合

有形固定資産の再評価額が帳簿価額よりも増加する場合の増加額はその他の包括利益（OCI：other comprehensive income）に認識し、再評価剰余金の科目名で持分に累積する。ただし、過去に純損益に認識した同一資産の再評価減少額がある場合には、再評価減少額の範囲内で当該増加額を純損益に戻入れる。

### ② 有形固定資産の再評価額が帳簿価額よりも減少する場合

有形固定資産の再評価額が帳簿価額よりも減少する場合の減少額は純損益に認識する。ただし、過去にOCIに認識した同一資産の再評価剰余金がある場合には、再評価剰余金の貸方残高の範囲で、当該減少額をOCIに認識する。

#### 設例1 土地（非償却資産の再評価）<sup>12</sup>

有形固定資産の当初認識後の測定において、会計方針として再評価モデルを採用している場合、次の資料にもとづいて(1)から(3)の日付において、土地（非償却資産）の再評価差額を処理する場合、次となる。

- (1) (状況) 再評価額が取得原価よりも高い。  
(処理) 「評価益」は認識せず、「再評価剰余金」を認識する。
- (2) (状況) 再評価額が前年度の再評価額よりも低く、かつ取得原価よりも低い。  
(処理) 「再評価剰余金」を取り崩して、さらに低い部分は「評価損」として認識する。

---

12 向(2016)をもとに筆者が作成。



再評価モデルと減損会計 財貨動態と貨幣動態の考察

【資料】

(単位：千円)

|     | 年     | 月日      | 摘要   | 金額    | 評価差額 |
|-----|-------|---------|------|-------|------|
|     | × 1 年 | 1 月 1 日 | 取得原価 | 1,000 |      |
| (1) | × 1 年 | 12月31日  | 再評価額 | 1,500 | 500  |
| (2) | × 2 年 | 12月31日  | 再評価額 | 900   | 600  |
| (3) | × 3 年 | 12月31日  | 再評価額 | 1,200 | 300  |

(3) (状況) 再評価額が前年度の再評価額よりも高く、かつ取得原価よりも高い。

(処理) 取得原価まで「評価益」として認識して、さらに高い部分は「再評価剰余金」として認識する。

設例 2 建物（償却資産）の再評価と減価償却修正<sup>13</sup>

X社（決算日は、12月31日）は、有形固定資産の当初認識後の測定において、会計方針として再評価モデルを採用している。次の資料の建物に関して、× 3 年12月31日の再評価額900千円であったとき、建物の再評価と減価償却の修正に関する会計処理をおこなうと次となる。

【資料】

- ・取得日 × 1 / 1 / 1
- ・取得原価 1,000千円

(単位：千円)

| 年月日           | 取得原価  | 期首帳簿価額<br>(純額) | 減価償却費 | 再評価額 | 期末帳簿価額<br>(純額) | 減価償却<br>累計額調整 |
|---------------|-------|----------------|-------|------|----------------|---------------|
| × 1 / 12 / 31 | 1,000 | 1,000          | 200   |      | 800            |               |
| × 2 / 12 / 31 | 1,000 | 800            | 200   |      | 600            |               |
| × 3 / 12 / 31 | 1,000 | 600            | 300   | 900  | 600            | - 300         |
| × 4 / 12 / 31 | 1,000 | 600            | 300   |      | 300            |               |
| × 5 / 12 / 31 | 1,000 | 300            | 300   |      | 0              |               |

13 向 (2016) をもとに筆者が作成。

- ・耐用年数 5年
- ・残存価額 0千円
- ・減価償却 定額法 20千円

× 3年12月31日の仕訳

|            |            |
|------------|------------|
| (借方)       | (貸方)       |
| 減価償却累計額300 | 再評価剰余金300  |
| 減価償却費300   | 減価償却累計額300 |
| または        |            |
| (借方)       |            |
| 減価償却費200   | 減価償却累計額200 |
| 減価償却累計額300 | 再評価剰余金300  |
| 減価償却費100   | 減価償却累計額    |

## ② 再評価モデルと減損会計の会計処理

国際会計基準の減損会計の場合、回収可能価額が帳簿価額を下回る場合、帳簿価額を回収可能価額まで減額しなければならない。この場合、帳簿価額と回収可能価額の差額が減損損失となる<sup>14</sup>。減損損失は直ちに、純損益に認識する。なお、資産について再評価モデルにもとづき再評価剰余金が計上されているならば、まず、その取崩しをおこない、残りを純損益に認識する。資金生成単位に対して減損損失を認識する場合、まず、資金生成単位に配分されているのれんを減額させる。それから、その単位内の他の各資産に、それらの帳簿価額を基準に比例配分する<sup>15</sup>。これらの帳簿価額の減額は、個別の資産における減損損失として取扱う。

企業は、各期末にのれんを除く資産に対して前期までに認識された減損損失がもはや存在していないか、または減少しているかどうかを評価しなければならない。戻入の兆候があるならば、資産の回収可能価額を見積らなければならない。その兆候の有無は、少なくとも次にあげている外部情報と内部情報から判断しなければならない<sup>16</sup>。

---

14 IAS36. 59。

15 IAS36. 104。

図表2 戻入の兆候としての外部情報と内部情報

|      |   |
|------|---|
| 外部情報 | (a) 市場価値が著しく増加していること<br>(b) 技術的、市場的、経済的もしくは法的環境の有利な影響をもたらす著しい変化が発生した、または将来発生すると見込まれていること<br>(c) 市場金利または市場投資収益率が下落し、資産の使用価値の計算に用いられる割引率に影響すること |
| 内部情報 | (a) 資産の使用に関して、有利な影響をもたらす著しい変化が発生したかまたは発生すると見込まれること<br>(c) 資産の経済的成果が予想以上に良好なこと   |

出所：IAS36.111。

個別資産の減損損失の戻入は、直ちに純損益に認識する。なお、戻入額には限度がある。戻入後の帳簿価額は、減損損失がなかったと仮定した場合の帳簿価額を上回ってはならないのである<sup>17</sup>。資産を再評価している場合には、その他の包括利益で減損損失の戻入を含め、再評価剰余金を増加させる<sup>18</sup>。また、資金生成単位の減損損失の戻入額は、のれん以外のその単位内の他の資産にこれらの帳簿価額を基準に比例配分する<sup>19</sup>。

### 3. 日本の減損会計と再評価モデル

固定資産の減損会計とは、資産の収益性の低下により投資額の回収が見込めなくなった状態であり、減損処理とは、そのような場合に、一定の条件の下で回収可能性を反映させるように帳簿価額を減額する会計処理のことである。

「固定資産の減損に係る基準」は、有形固定資産、無形固定資産および投資その他の資産（他の会計基準に減損処理に関する定めがある資産を除く）に適用される。現代は、経営環境の変化のスピードはますます速くなり、長期的な見通しを立てにくい状況になっている。経済のスピード化によって、あらかじめ固定資産の機能的減価を正確に見積もることは困難であり、計画的、規則的な費用配分の妥当性が著しく損なわれてしまう場合が生じてきたことが固定資

16 IAS36.111。

17 IAS36.117。

18 IAS36.119-120。

19 IAS36.123。

産の減損会計を導入した背景となっている。固定資産の減損会計は、従来の「配分思考」に加えて、新たに「減損思考」を導入するものであり、固定資産の減損について適正な会計処理をおこなうことによって、投資家に適格な情報を提供するとともに、会計基準の国際的コンバージェンスなども図られると考えられる<sup>20</sup>。

日本の固定資産の減損会計には、次のような特徴がある。

- (a) 棚卸資産の評価減、固定資産の物理的な滅失による臨時損失や耐用年数の短縮に伴う臨時償却などと同様に、事業用資産の過大な帳簿価額を減額し、将来に損失を繰延べないためにおこなわれる会計処理である<sup>21</sup>。
- (b) 資産価値の変動によって利益を測定することや、決算日における資産価値を貸借対照表に表示することを目的とするのではなく、取得原価基準の下でおこなわれる帳簿価額の臨時的な減額である<sup>22</sup>。
- (c) 帳簿価額の切上げを認めずに切下げのみを求めるものである。

なお、減損損失は、原則として、特別損失として処理する<sup>23</sup>。

減損の兆候がある資産又は資産グループについて、減損損失を認識するかどうかの判定をおこなう必要がある。具体的には、資産又は資産グループから得られる割引前将来キャッシュ・フローの総額と帳簿価額を比較することによっておこない、その総額が帳簿価額を下回る場合には、減損損失を認識する。減損損失は、帳簿価額を回収可能価額まで減額し、当該減少額を減損損失として当期の損失とする。なお、回収可能価額とは、売却による回収額である正味売却価額と使用による回収額である使用価値のいずれか高い金額をいう。日本の場合には、減損損失の戻入をおこなわないことから、貨幣動態に着目する伝統的な取得原価主義に抵触せず、取得原価主義会計の延長上にある時価会計でも矛盾しない。

---

20 橋本 (2013, p. 136)。

21 「固定資産の減損に係る会計基準」三・1。

22 「固定資産の減損に係る会計基準」三・1。

23 「固定資産の減損に係る会計基準」四・2。

## 4. 財貨動態と貨幣動態

公正価値会計における時価会計である国際会計基準では、資産の財貨動態に着目していることから、資産の将来キャッシュ・イン・フローをみることになる。したがって、減損会計により減損損失を計上した後に、戻入の兆候がある場合、戻入をおこなうことから、再評価モデルの会計処理と矛盾しない。再評価モデルは、回収可能価額が回復した場合、減損損失を計上する前の帳簿価額まで減損の戻入をおこない、さらに増額があるならば、再評価剰余金を計上し、その他の包括利益に計上する。まさに、財貨動態に着目する公正価値における時価会計では何ら問題が生じない。

一方、取得原価主義会計の延長上にある時価会計は、有形固定資産については、資産を貨幣動態でみることから、キャッシュ・アウト・フローで捉えることになる。したがって、回収可能価額が回復したからといって戻入をおこなわない現行の会計基準は取得原価主義会計と矛盾しない。しかしながら、再評価モデルは、まさに矛盾を孕むことになる。再評価モデルをもし、日本で、当初認識後の測定に導入するならば、減損損失の戻入の部分で矛盾を孕むことになるのである。すなわち、減損会計では戻入をしないで、再評価モデルで評価増を計上することは矛盾することになる。したがって、日本の取得原価主義会計の延長上にある時価会計では、このままでは再評価モデルは採用できないことになる。再評価モデルは、減損の戻入をおこなう、財貨動態に着目する、時価会計または時価主義会計と整合し、貨幣動態に着目する、取得原価主義会計とは整合しないのである。

## おわりに

国際会計基準では、有形固定資産について、当初認識後の測定として、原価モデルと再評価モデルの選択適用になっている。原価モデルの場合、これまでの会計処理であることから大きな問題は生じないと思われる。また、多くの企業は、実際に原価モデルを採用しており、再評価モデルを採用している企業はほとんどないだろう。しかしながら、かりに日本の会計基準に再評価モデルを導入する場合には大きな問題を孕んでいると思われる。その1つが減損会計との整合性である。

周知のように、日本の減損会計は、米国と同様に認識において確率基準を採用していることもあり、減損損失を認識し測定した後は、たとえ、回収可能価額が回復したとしても戻入はおこなわない。まさに、貨幣動態に着目した取得原価主義会計と適合する内容になっているのである。しかしながら、再評価モデルは、有形固定資産の財貨動態に着目するものであり、評価の増減を計上する点で、戻入をしない日本の減損会計とは整合しないことになる。

今日の会計基準は、新しい収益の認識基準のように、包括利益に含まれている純利益の内容が、「損益法が主で財産法が従である純利益」から「財産法が主で損益法が従である純利益」へと向かっている。かような中で、もし、日本の減損会計基準を再考するならば、減損損失の戻入を認め、貨幣動態に着目する取得原価主義会計を逸脱し、財貨動態に着目する公正価値会計としての時価会計である第二類型の理念型に近づく方向性が考えられる。そして、それは、本稿で考察した再評価モデルと論理整合性を持つ財貨動態に着目する考え方であると見えよう。

## 参考文献

- 井上良二編『新版 財務会計論 改訂版』税務経理協会、2014年。
- 孔炳龍「取得原価主義会計と時価会計 取得原価を考える」『駿河台経済論集』第28巻第2号、2019年、pp. 31-48。
- 橋本尚『財務会計理論 八訂版』同文館、2013年。
- 向伊知郎『ベーシック 国際会計』中央経済社、2016年。  
(会計基準等)
- 企業会計基準委員会「包括利益の表示に関する会計基準」(企業会計基準第25号)
- 企業会計審議会「固定資産の減損に係る会計基準」
- IASB *Impairment of Assets*, 2004.
- IFRSに関する北米調査出張(カナダ)調査報告書概要  
([https://www.fsa.go.jp/singi/singi\\_kigyousiryousoukai/20120217/04a.pdf](https://www.fsa.go.jp/singi/singi_kigyousiryousoukai/20120217/04a.pdf))
- IFRSに関する欧州調査出張(フランス・ドイツ・EFRAG)調査報告書  
([https://www.fsa.go.jp/singi/singi\\_kigyousiryousoukai/20120217/03c.pdf](https://www.fsa.go.jp/singi/singi_kigyousiryousoukai/20120217/03c.pdf))