

[T.Review] これからの移転価格税制……………岡村忠生・2

税制之理(第6回) ドイツ税制改革と日本の抜本的税制改革……………森信茂樹・105

特集1 事業承継税制はどくなる ～「提言」「中間報告」を読み解く～

- 非上場株式等の相続税の減免措置……………山崎信義・10
- 非上場株式の評価……………飯田聡一郎・18
- 納税の円滑化—自己株式取得に係るみなし配当課税の特例, 物納制度等
……………小林浩二・木屋正樹・25

特別企画 法人税重要改正の申告書別表処理のポイント(上)
減価償却制度～別表十六(一)・(二)～……………山田俊一・42

- [実務解説]
- 平成19年度税制改正における資本的支出の問題点(中)
——建物に係る減価償却費の大幅減少と対応策
……………大沢幸雄・土屋清人・天野俊裕・33
 - ビジネス創出につながる最新信託動向(下)
——税務・会計を中心とする信託関連法制のポイント整理……………村井直志・75

- 10月税務・労務の手続き……………4
- 税務・税制ニュース&トピックス……………6
- 会計WATCH! 『関連当事者との取引に関する注記』……………山岸 聡・8
- BOOKS 『中小企業の組織再編・事業承継』……………(評者)野入美和子・182
- 『新しい事業承継対策と実務手続』……………(評者)三木義一・183
- お詫びと訂正のお知らせ……………200

税界ウォッチング
ドイツ首相府との討論から……………山本守之・97

税理士のための財務指導発想法
転ばぬ先の杖—保険料と保険金……………林 仲宣・98

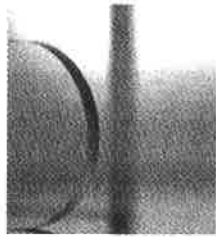
会計事務所の「業務向上IT大作戦」
もっとも身近なセキュリティ対策—ウイルス対策……………木村聡子・100

タックス・プランニングの基礎理論を学ぶ
国際的企業活動とタックス・プランニング……………渡辺智之・102

税プロのお手並拝見!
改正減価償却制度の届出経過措置……………齋藤竜立・104

平成19年度税制改正における 資本的支出の問題点(中)

—建物に係る減価償却費の大幅減少と対応策



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

前編(9月号)の拙稿においては、循環型社会形成推進基本法の制定や建築・設備維持保全推進協会によるBELAC宣言、さらには日本建築学会による提言等をもとに、建築物の実際の使用年数はおよそ100年間とされているということが、法的根拠及び技術的根拠を基に社会的潮流として受け入れられている現状を紹介した。その上で、平成19年度税制改正において、資本的支出の取扱いが変更されたことにより、建物に係る減価償却費が将来の一定時点において大幅に減少し、その結果、100年後においても取得価額の11%が償却(資金回収)できずに未償却残高として残るおそれがあることを、モデル試算を用いて論証した。

図表1 固定資産の処理における旧税法と新税法の制度比較

	有利な点	不利な点
旧税法	資本的支出を取得価額に加算できる	取得価額の5%までしか償却できない
新税法	帳簿価額が1円になるまで償却できる	資本的支出が新規取得資産とみなされる

図表1は、今回の税制改正における減価償却制度全般の、旧税法と新税法とのそれぞれの特徴を示したものである。今回の税制改正におい

てひときわクローズアップされたのは、新税法の有利な点、すなわち「帳簿価額が1円まで償却できる(減価償却により早期の資金回収が可能となる)」ということであった。しかしその一方では、資本的支出の取扱いに関して変更が行われ、新税法は旧税法と比較して将来の償却費の減少を余儀なくされるという意味深い内容を含んだものであった。

特に建物に関しては、平成10年4月1日以降に取得したものには定額法が強制適用となっているため、この建物に対する資本的支出の金額を、その既存の建物の取得価額に加算することができなくなれば、取得価額を計算の基礎とする各年度の償却限度額は当初よりも確実に減少することになる。

本稿では、今回の制度変更に伴う償却費の大幅な減少を認識した上で、資本的支出とは表裏一体の関係にある「除却」の問題にスポットを当てる。前編で言及したとおり、大規模修繕が行われる際には、スクラップ・アンド・ビルドの視点、つまり旧物質を取り除いてから新しい物質(価値)を取り付けるという、会計とは離れた物理的形態が生じる。その上で、この視点を踏まえた新たな手法としての除却法の考え方を紹介し、前回以上にリアルなモデルを用いて、この手法の実質的な効果について検証する。

資本的支出はどう扱われてきたのか

ある企業が建物等を取得した場合、我々実務家は、その建物に係る工事内訳書等の資料を基にして会計処理を行うことが通例である。しかしながら、実際のところは従来の会計慣行に従って、建物等を建物勘定に一括して計上し、固定資産台帳（補助簿）においても一つの資産として記載される。

例えば、10億円の建物を購入した場合であれば、

(建物)1,000,000,000 / (現金預金)1,000,000,000
と処理され、台帳においても減価償却の計算要素とともに一つの資産として処理されることになる。

また、耐用年数や償却方法の違いから、工事内訳書に記載されている「設備」の部分を個別に抽出して、建物の部分とは区別して下記のような仕訳を行うこともある。

(建物)700,000,000 / (現金預金)700,000,000
(建物附属設備)300,000,000 / (現金預金)300,000,000

それでは、建物等の取得時に上記のような処理が行われ、その数年後に竣工時の標準フロアの床をOAフロアに変更した場合を考えてみる。

この場合、既存の建物等に対してなされた支出に関しては、資本的支出と修繕費との判定の問題が生じる。資本的支出とは、「既存の固定資産に対する支出のうち、①使用可能期間を延長させる部分又は②当該資産の価額を増加させる部分をいう」とされる。

上記の例の場合、このOAフロアの取得によって、どれだけの使用可能期間が延長したのか、また、どれだけの資産価値が増加したのかの判断ができなければ、資本的支出と修繕費とを金額的に分けることができない。したがってこの方法は、その判定にあたって多くの恣意性が混在する（客観的な裏づけが確実に取れない）可能性があることから、多くの実務家はこの「実

質判定」を避けようとする傾向がある。

そこで、会計実務の現場で多く採用されている手法が、法人税基本通達を中心とした規定、すなわち「一の修理、改良等の支出」のフローチャートに従って処理する方法である。

具体的には「一の修理、改良等の支出」が、20万円未満（法基通7-8-3）かどうか、周期の短い支出（7-8-3）かどうか、実質的（法令132、法基通7-8-2ほか）にはどうか、60万円未満（法基通7-8-4）かどうか、災害等に起因（法基通7-8-6）しているかどうか、前期末取得価額の10%未満（法基通7-8-5）かどうか、修繕費30%：資本的支出70%（法基通7-8-5）とするのか、などである。会計実務においては、この「税法上の根拠（規定）」に照らして処理する「形式判定」が一般化している。

ただ本来であれば、株主総会において確定した決算に基づいて、その後の段階で適用されるはずの税法のルール（課税所得の計算規定）が、そのまま企業会計のルールとして適用されることには、はなはだ疑問がのこる。とりわけ固定資産に関する処理については、このような傾向が強いと考えられる。

それでは、なぜこのような現象が起きるのであろうか。

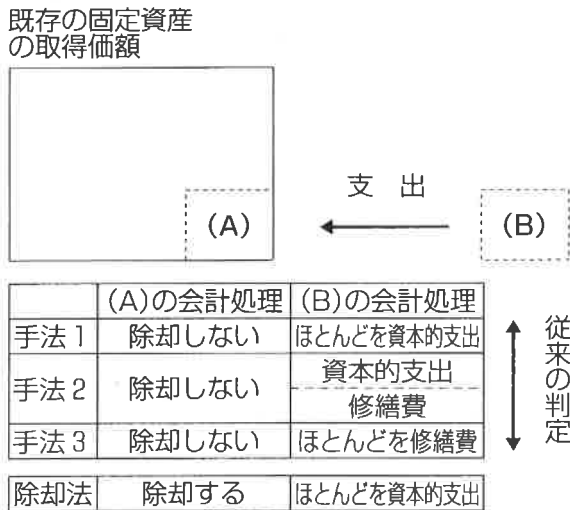
除却法^(注)の考え方

図表2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（上部）と、既存の建物等に対する支出の会計処理（下部）について説明したものである。

従来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、その支出が、当期に帰属すべきもの（修繕費）なのか、将来にわたって配分すべきもの（資本的支出）なのかの選択を迫られる。すなわち、図表中の「手

法1～手法3」の間のどの選択肢を採用するかという問題である。

図表2 既存の固定資産に対する支出の会計処理



しかし、これらの3つの選択の前提にはある2つの共通点がある。

まず第1点目は、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）が可視的に明らかな場合でも、その部分の会計処理については、一切なされないという点である。また第2点目は、この(B)に関する処理において、資本的支出とされる部分が「価値の増加部分」ないし「耐用年数の延長部分」という「増分」のみを指すという点である。

もしこの「増分」に関して客観的な判断の裏づけを求めるのであれば、例えば、既存資産の価値が100から130へと増加したであるとか、既存資産の耐用年数が10年から12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しなければならない。しかし、従来の会計制度においては、この資本的支出の「増分」の客観性を担保するための手法は構築されていない。

ただ、もし上記の図表における(A)の部分の未償却残高を何らかの客観的な方法によつて的確に減額することができれば、すなわち下記のような仕訳処理をすることができれば、新たになされる支出のほとんどを資本的支出とすることができるため、その処理には一定の客観性が

あることになる。

[標準フロアの部分の取得価額15,000,000円、未償却残高10,000,000円]

(減価償却累計額) 5,000,000 / (除却損) 10,000,000 / (建物) 15,000,000

つまり、この既存資産の部分的除却の問題を解決しないことこそが、新規になされる支出に関して「価値の増加」や「年数の延長」といった恣意性の濃い判断を、われわれ実務家に対してせまらせる結果となっている。

また、この部分的な除却を考えないままに現行の資本的支出の処理が行われると、実体としての資産と帳簿上の資産との間に乖離が生じる。我々の調査によると、現行の制度によって計算された固定資産（特に建物など）の帳簿価額と、この除却法を取り入れたことによる帳簿価額とを比較した場合、多くの企業において、前者の金額が後者を大幅に上回っていることがわかっている。これは、固定資産の一部が架空資産化しているということを意味している。

それでは、この除却法を導入するにあたっては、一体どのような作業が必要になるのであろうか。

まずは、建物の竣工時点において、「将来のある一定時点においてどのような工事が行われるのか」を事前に予測するとともに、「その工事の際に取り外されると予測される部分の取得価額を細分化管理」することが要求される。

長期修繕計画書を基に償却資産管理を構築する

実務家（文系出身者）の多くは、建築物に関する処理を取得時の一時点のみでしか捉えることができない。それは、建物の取得に限らずあらゆる取引の会計処理のほとんどが、過去に行われた取引における収支金額を根拠としているからである。端的にいえば、建物等を取得した時点までに決定している要素をもって、建物等に関するすべての事務処理が完結するというこ

とである。

しかし実際に建物などの固定資産は、企業の長期経営計画としての設備投資によって発生し、そのライフサイクルにわたって長期的に計画・管理されるものである。

設備投資は、新規投資をライフサイクルの始点とすれば、その延長線上に改良投資、取替え投資が生じてくる。その「改良・取替え」の言葉には、新たなものを付け加えるだけでなく、不必要なものは除去する、つまり除却することが内包されている。つまり、建物等は取得から使用・修繕・改良等を経て、除却・取壊し・廃棄に至るという一つのライフサイクルを描くものとして想定できる。したがって、建物等を取得した時点から、その後において発生するであろう修繕などを織り込み、それを一つの建物等の生涯設計書として取りまとめることができる。これを長期修繕計画書と呼ぶ。

このような長期修繕計画を作成することによって、建物等に対する会計管理が、取得時点のみに限定されずに、将来的に予想されうる大規模修繕や除却等に的確に対応できる会計手法構築の足がかりとなる。このような思考をもとにすることによって、初めて建物等の効率的な管理可能となる。

また、固定資産に関する取得価額の細分化管理についてであるが、建物等の定期的な大規模修繕は、電気設備、衛生設備、空調設備、昇降機、機械設備など実質的耐用年数の到来による交換を主たる目的の一つとして、床、壁、天井などの取壊しにより開始される。そのため、先ずはそれらの物質と帳簿上の未償却残高とがリンクして把握されていなければならない。なぜなら、「除却」という取引を会計において認識するためには、その取引時点における「収支計算」ではなく、その取引時点における「物量計算」を正確に行わなければならないからである。

通常、固定資産台帳においては、減価償却費の計上という観点から資産の管理が行われてい

るが、上記のような除却損を正確に計算するためには、設計図の上で取り除いた物質に対応する金額（帳簿価額）を個別に把握することができていなければならない。特に建物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い、建物全体を構成する一つひとつのパーツが、建物内部の一定の部分に固着しているという性質がある。そのため、場所コードなどを用いて、帳簿価額とその固着箇所とをデータの上で一致させる必要がある。

これに関しては、法人税基本通達7-7-5の(1)に「減価償却費の額を個々の資産に合理的に配賦するため」とあるが、この個々の資産を特定するためには、上記の場所コードを設定し、それぞれについて取得価額を明確にする必要がある。

またこの場所コードの設定については、ただ場所を特定するためにコード分類するのではなく、当該建物についての特徴を加味した固有の分類とする。

すなわち、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、図面で確認できる分類を設定しなければならない。

これらの取得価額の細分化にあたっては、前述の長期修繕計画が非常に重要となる。なぜなら、将来の大規模修繕のサイクルや範囲を事前に把握して、除却の対象を限定しないと、ただ闇雲に取得価額を細分化する結果となってしまう、これではかえって事務が煩雑になってしまうからである。

また、建物を建設するにあたっては間接費が膨大に生じるため、建物を構成する有形のパーツに対して、これらを緻密に配賦することが必要不可欠となる。具体的には、それぞれの取得価額を算出する過程で、共通仮設費、現場管理費、一般管理費等、出精値引等を、直接工事費

を基に按分配賦する。このことにより、建物のある部分を取壊し・改築するときには、この共通経費を含めた除却対象資産の未償却残高を適切に除却することが可能となる。

仮にこの間接費の配賦計算を怠った場合、すなわち共通仮設費などを単独で管理したり、大規模修繕の際に除却の対象とならない建物本体等にすべて計上した場合は、建物全てを取り壊さない限り、それらの共通経費部分のすべてが存続資産の未償却残高として帳簿に取り残されることになる。

また、これらの大規模修繕に係る除却損の計上に関する恣意性を極力排除するためにも、やはり長期修繕計画書の作成が必須の課題となる。

リアルなモデル

それでは、旧税法と新税法それぞれにおいて、除却法を取り入れた場合の簿価に対する効果について、リアルなモデルを使用して検証していく。

前編では、大規模修繕工事に係る既存建物への支出の全てを資本的支出に計上するという条件の基にモデル試算を行った。今回はこの点を大幅に変更し、大規模修繕工事にかかる支出の一部を修繕費及び取壊し費用などに詳細に振り分け、残額を資本的支出に計上するという条件で、試算した。

今回のモデルの条件は、図表3のとおりである。

このRC造の事務所の取得価額は、建物の部分が7億円、建物附属設備の部分が3億円である。100年間にわたり事務所としての機能を維持するためには、20年毎の大規模修繕工事が必要となる。その際の工事費用は、建物、建物附属設備それぞれ2億5千万円、総工事費は5億円となる。

総工事費5億円は、外装タイル洗浄などの建築工事、電気工事、空調工事、エレベーター工事に支出される。

図表3 建築物及び大規模修繕工事の概要

[構造・用途]	RC造・事務所
[取得価額]	建物 700,000,000円, 建物附属設備 300,000,000円
[耐用年数]	建物 50年, 建物附属設備 15年
[償却方法]	建物：旧定額法・定額法 建物附属設備：旧定率法・定率法
[大規模修繕工事支出]	建物 250,000,000円, 建物附属設備 250,000,000円
[大規模修繕工事の周期]	竣工より20年サイクルで実施
[竣工時の取得価額のうち第1回目の大規模修繕工事の際に除却される部分の金額]	・建物部分：20,000,000円 建物附属設備部分：300,000,000円
[建築工事の概要]	・外部：外装タイル洗浄、目地・建具周りシール打ち替え、屋上防水補修 ・共用内部：各階エントランス・エレベーターホール・廊下の壁及び天井塗替え、同床タイル・カーペット張替え、同建具改修、トイレ・給湯室改修 ・事務所内部：既存床・天井撤去の上OAフロア・システム天井に改修
[電気工事の概要]	・照明器具・火災報知機等の更新、電気容量のアップ
[空調工事の概要]	・セントラル空調システムから個別空調システムに改修
[エレベーター工事の概要]	・エレベーターのかご塗替え、ドアの取替え、制御盤の取替え

工事費用を建物・建物附属設備ごとに仕訳したものが、図表4・5である。

ここで特筆すべき点は、(4)取壊し費用を計上している点である。経験の浅い者が仕訳をする時、往々にして、この取壊し費用を資本的支出に含めて資産に計上する傾向がある。

また、疑問に思われる点として、除却すべき取得価額に対する資本的支出の金額の大きさがある。建物に関してこのモデルで資本的支出とする金額は、(2)(3)の合計額1億6千万円である。

この1億6千万円の資本的支出に対応する除却対象資産の取得価額は、2,000万円（図表3

図表4 大規模修繕工事支出の仕訳結果(建物)

(単位：千円)

区分	工事内容	工事費
(1)修繕費となるもの	・外装タイル洗浄、目地・建具周りシール打ち替え、屋上防水補修 ・各階エントランス等の壁及び天井塗替え	60,000
(2)資本的支出か修繕費かが明らかでないもの	・各階エントランス等の床タイル・カーペット張替え ・各階エントランス等の建具の改修 ・トイレ・給湯室改修	90,000
(3)資本的支出となるもの	・OAフロア新設 ・システム天井新設	70,000
(4)取壊し費用	・事務室既存床及び天井の解体・搬出・処分	30,000
合計金額		250,000

図表5 大規模修繕工事支出の仕訳結果(建物附属設備)

(単位：千円)

区分	工事内容	工事費
(1)修繕費となるもの	・電源設備のオーバーホール ・エレベーターかごの塗装他	20,000
(2)資本的支出となるもの	・電源設備の増設 ・コンセント・配線の増設	50,000
(3)新たな資産の取得となるもの	・個別空調システム新設 ・照明器具・火災報知器等の更新	150,000
(4)取壊し費用	・セントラル空調システムの解体・搬出・処分 ・照明器具・火災報知器等の解体・搬出・処分	30,000
合計金額		250,000

参照)である。

竣工時には2,000万円の取得価額で計算された部分に対し、20年後には1億6千万円の資本的支出をしたことを意味する。同じ場所を修繕するのに、何故にこれほど価額差が生じるのであろうか。この理由は、工事単価及び工事間接費に関係する。

竣工時に必要とされる部材の数と大規模修繕

時に必要とされる部材の数は、当然異なり、仕入値も竣工時の方が格段に安価に入手できる。工事日程も、大規模修繕の場合は、夜間工事などタイトなものとなり、人件費などの間接費用もアップせざるを得ない。また、当然に、竣工時の標準的な仕様(タイルカーペットなど)の単価よりも、大規模修繕時の仕様(OAフロアなど)の方が単価が高い。そのため、このような価額差が生じるのである。この点については、建物附属設備にも同様のことがいえる。

なお、第2回目以降、除却される部分の金額(取得価額)は、この仕様がアップした部分(資本的支出の部分)の金額となるため、1億6千万円となる。

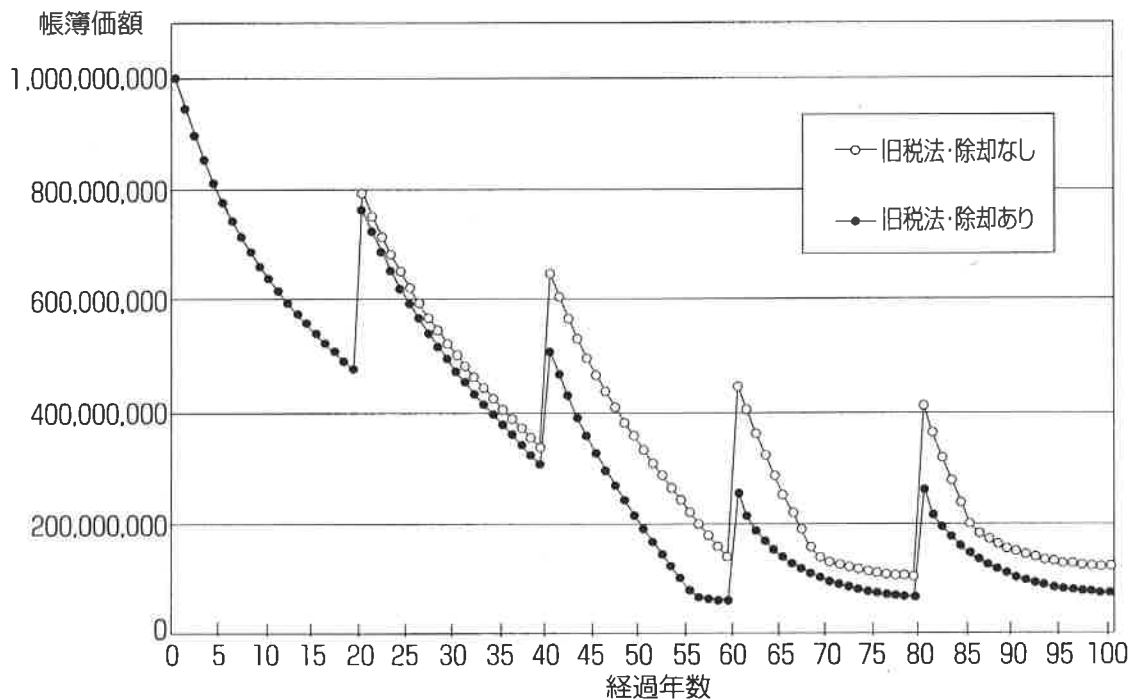
旧税法における除却法の効果

それでは、上記のリアルなモデルにおいて、除却法が如何に効果的であるかを、まずは旧税法から見てみることにする。平成19年3月31日以前に取得された既存の減価償却資産に資本的支出を行った場合は、従来どおり、資本的支出の対象資産、つまり既存建物の取得価額に資本的支出を加算することができるので、旧税法においてもリアルなモデルで除却法の効果を知ることが重要である。図表6を参照されたい。

はじめに、第1回目(20年目)の大規模修繕の直後から、僅かではあるが除却法を取り入れた場合と取り入れない場合との簿価に差異が生じているのがわかる。20年目から40年目までの除却法を取り入れた場合と取り入れない場合との簿価の開差は、単年度当たり2,780万円で推移する。

次に、第2回目(40年目)の大規模修繕時(40年目)から第3回目(60年目)までの20年間は、前の20年間より、除却法を取り入れた場合と取り入れない場合との簿価の開差が大きくなり、40年目から55年目までは、単年度当たり1億4,020万円開き、59年目に少し開きは縮小するものの

図表6 リアルなモデルにおける帳簿価額の推移（旧税法）



図表7 リアルなモデルにおける帳簿価額の推移（旧税法）—実数値—

経過年数	旧税法・除却なし	旧税法・除却あり	差額
0	1,000,000,000	1,000,000,000	0
10	638,862,570	638,862,570	0
20	791,720,000	763,920,000	27,800,000
30	502,421,391	474,621,391	27,800,000
40	649,240,000	509,040,000	140,200,000
50	331,141,391	190,941,391	140,200,000
60	449,160,000	258,960,000	190,200,000
70	131,101,391	96,101,391	35,000,000
80	411,480,000	264,080,000	147,400,000
90	149,101,391	104,101,391	45,000,000
100	122,000,000	77,000,000	45,000,000

7,780万円もの開きがある。

つまり、この開差は、架空資産を意味するものである。建物総工費10億円でも、これほどの架空資産が計上されているのだから、建物の総工費が100億円であれば、単純計算でこの10倍の架空資産がバランス・シートに計上されてい

ることになる。

また、第3回目の大規模修繕時（60年目）から第4回目（80年目）までの20年間を見ると、開差は60年目及び61年目は1億9,020万円もの開きがあり、69年目からはその開きは縮小するものの依然として3,500万円の差が存在することになる。

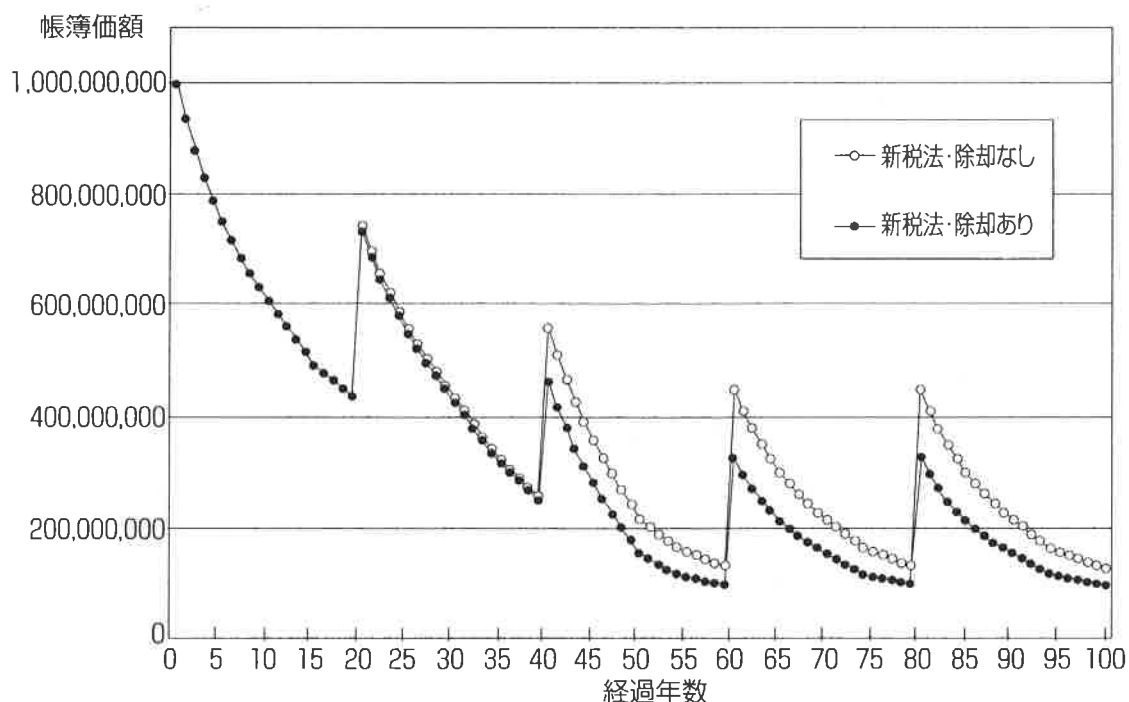
最後に、第4回目の大規模修繕時から100年目までも、除却法の効果的が見て取れる。80年目から83年目までをみても単年度当たり1億円以上の開きがある。その後、100年目までは、4,500万円の開差のまま推移する。

除却法を用いる場合と用いない場合とでは、これほどまで簿価に開きが生じることが、よくわかる。

新税法における除却法の効果

次に、平成19年度税制改正における「新税法」についても除却法の効果を検証してみる。図表8を参照されたい。

図表8 リアルなモデルにおける帳簿価額の推移（新税法）



図表9 リアルなモデルにおける帳簿価額の推移（新税法）—実数値—

経過年数	新税法・除却なし	新税法・除却あり	差額
0	1,000,000,000	1,000,000,000	0
10	608,258,219	608,258,219	0
20	743,400,001	731,400,000	12,000,001
30	430,537,718	422,537,717	8,000,001
40	556,200,002	459,400,001	96,800,001
50	211,337,721	150,537,719	60,800,002
60	445,000,005	323,400,003	121,600,002
70	211,337,723	150,537,720	60,800,003
80	445,000,007	323,400,004	121,600,003
90	211,337,725	150,537,721	60,800,004
100	121,600,009	92,800,005	28,800,004

はじめに、第1回目（20年目）の大規模修繕の直後から、僅かではあるが除却法を取り入れた場合と取り入れない場合との簿価に差異が生じているのがわかる。20年目から40年目までの除却法を取り入れた場合と取り入れない場合との簿価の差異は、平均820万円である。

次に、第2回目の大規模修繕時（40年目）から第3回目（60年目）までの20年間を見ると、除却法を取り入れた場合と取り入れない場合との簿価に差異は、MAX9,680万円、MINIMUM3,200万円、平均6,350万円もの開きを生じることになる。

また、第3回目の大規模修繕時（60年目）から第4回目（80年目）までの20年間を見ると、60年目には1億2,160万円、また61年目から63年目まで1億円以上の開きを付け、平均6,960万円もの開きを生じることになる。

最後に、第4回目の大規模修繕時から100年目までを見ても、除却法の効果が現われていることがわかる。80年目から83年目までは、単年度当たり1億円以上開きがある。100年目の簿価においても、除却法を用いた方が2,880万円も低く抑えることができることがわかる。

このように、リアルなモデルを用いて除却法の効果について検証を行ったが、旧税法及び新税法のいずれの場合においても、除却法が非常に効果的であることが証明されたわけである。

改正の流れと除却法

それではこの除却法という手法は、会計学的にはどのように捉えられるべきなのであろうか。

今回の資本的支出の取扱いについての最大の変更点は、既存の固定資産に対する資本的支出の金額を、「既存の固定資産の取得価額として加算する」のではなく、「新規に取得した資産とすること」であった。

従来の企業会計の考え方によると、既存の固定資産に対してある支出が行われた際に「資本的支出」としてカウントされるべき金額は、その支出によってその既存の資産にもたらされた「価値の増加部分」ないし「耐用年数の延長部分」という「増分」を金額に置き換えたものである。これは、既存の資産の未償却残高を除却（減額）しない代わりに、その既存資産の価値等の増分に関しては、新たに「資産」として追加計上することによって、その後の帳簿価額に一定の配慮を持たせるといふ、いわば簡便的な手法である。

この手法が採用されてきたのは、既存の資産の一部についての未償却残高を個別に把握することについては、膨大な事務作業が必要となるため、実務上それに対応することは非現実的であるということに起因している。

しかし、今回の税制改正において、税務会計上の資本的支出に対する考え方が、明らかに「付け加わる」という概念から、「新しいものを取得する」という概念へと移行したことは、紛れもない事実である。

日本公認会計士協会は、今回の税制改正を受けて、「減価償却に関する当面の監査上の取扱い」を公表したが、償却方法に関してはいずれの方法も容認する旨の方針を明らかにしているものの、資本的支出に関する取扱いに関してはその方針を明らかにしていない。

仮に、企業会計の考え方を従来どおりに踏襲

し、資本的支出があくまでも「増分」という形をとるとするならば、税務会計においては、この「追加の増分」を既存の資産とは別に新規取得した資産として把握するということになる。すなわち、大規模修繕によって新たに取得した資産の価額が、帳簿上は、①取り除かれたはずの資産の未償却残高と②その価値等の増加部分から構成され、しかもそれぞれが別々の耐用年数のサイクルを持つということになるので実態とはかけ離れた計算思考となってしまう。

しかしながら、我々の提唱する除却法によれば、物理的に取り除かれた既存の資産（の一部）を、いったんは除却（減額）した上で（帳簿価額を0にした上で）、新たに取得した部分全体を資本的支出とするため、今回の税制改正における資本的支出の新たな考え方と理論的に整合する手法であるともいえる。

次号では、資本的支出と除却法の理論を踏まえて、固定資産の減損会計、大規模修繕工事におけるバリュウアップの問題等を中心に、概説していく。

(注) 本稿における「除却法」とは、取替法に対する除却法とは若干その性質を異にしている。会計学史における取替法及び除却法とは、原始取得した資産の減価償却費の計上を一切せずに、前者に関しては取替支出を費用として除却しない方法（後入先出法）であり、後者に関しては取替支出を全額資本的支出として認識する一方で、取り除かれた資産の取得価額を除却損に計上する方法（先入先出法）をいう。

【参考文献】

- ・大沢幸雄：建築物ライフサイクルにおける償却資産管理手法の開発，日本建築学会計画系論文集，NO.559（2002.9）
- ・大沢幸雄，土屋清人，天野俊裕：償却資産管理システムと公正な決算報告，税務弘報（2006.2）