

# 実務研究

日本税務会計学会  
平成28年4月 月次研究会



土屋 清人〔目黒〕

## 建物の一部除却会計論

### 建物の減価償却には限界がある

償却資産は減価償却さえすれば、1会計期間の費用額と次期以降に費用化する資産簿価に分配でき、適正な期間損益計算が可能と思われている。しかし、建物のように物質耐用年数が法定耐用年数より長く、資本的支出が発生する工事を必要とする資産は、減価償却だけでは問題が生じる。つまり、補完的償却が必要不可欠となる。

建物（RC造り）のライフサイクルは、躯体の物質耐用年数から考えると100年と非常に長い。100年間使用するためには、建物機能（電気設備、空調など）を20年毎に更新する工事が必要となる。この工事の際に効率を考慮し建物機能以外の工事も行われる。これらの工事を称して大規模修繕工事という。

このとき会計処理として一部除却が発生する。一部除却とは、古い床・壁・天井等の建物の一部分の未償却残高を建物勘定から除却し、その除却損（撤去費用を

われている。

減損会計で対応すれば良いという者もいる。これは大きな間違いである。減損会計は、収益性が低下した資産を対象としているが、一部除却は、収益性の高い建物も対象になるのだ。したがって、この一部除却と

いう会計処理ができていない企業は、粉飾決算をしていることになる。税法では一部除却の割合計算を、再取得価額を用いて計算することが認められているが、分母に建物の躯体部分も含めた再取得価額のため問題が生じるのである。

### 一部除却が研究されてこなかった原因

建物の一部除却は、一部の大手ゼネコンがクライアントに導入している会計処理である。それにもかかわらず、一部除却は会計学でも深く研究されてこなかった。その理由は、建物の一部除却は建物工事内訳書を分解して会計処理するものであるが、この建物工事内訳書は会計・税務の実務を行わないと決して出会うことのない代物であるため、会計学でも研究対象にすることは難しかったのではないだろうか。ましてや、建物

### 建物における会計学の「測定」の誤り

会計学が何故に建物の大規模修繕工事のときに、一部除却という会計処理が発生することを想定してこなかったのか、この原因を追究する。会計学の「測定」対象に問題がある。測定とは、経済現象を簿記上の取引として貨幣額で把握することと定義できる。建物の一部除却は当初から貨幣額で計算する対象ではないという判断がなされてきた。それを裏付ける考え方が

この架空資産の額は、少ない額ではない。東芝の不正会計どころの問題ではない。建築の専門家によれば有価証券報告書の建物勘定の2〜3割は架空資産と言

件があったため、測定対象外とされてきた。沼田先生の時代は、高層ビルが次から次へ建てられる建設ラッシュの時期である。このような時代だからこそ大規模修繕工事をすすめるビルなど皆無であったため、沼田先生を批判すべきではない。

### 特別な工事内訳書の存在

一般的に建築工事内訳標準書式に改修内訳書標準書式があることは、文系の税理士、公認会計士などにはほとんど認知されていないようである。しかし、改修内訳書標準書式が作成された動機は、それだけ改修工事が重要なものであるという位置づけにあるからに他ならない。

改修内訳書標準書式の特筆すべき点は、防水改修、外壁改修、建具改修、内装改修など、それぞれの改修工事は、工事の工程として「撤去（除去）工事」新設（補強）工事」という2段階で明記されている点である。

つまり、改修工事は、旧部位を撤去（除去）したのち、改修工事（新しい部位）にする。建物単体資産であるという考え方がある。沼田嘉穂教授は『新版 固定資産会計』の中で、「単純資産とは部分的に取替えられる部分品が全くないか、またはあっても極く僅かなものをいう。建物・構築物などは大体この範疇に属する。」と述べている。つまり、はじめから、建物は、部分的取替が発生しない資産と位置付けられていたの

である。このような前提条件があったため、測定対象外とされてきた。沼田先生の時代は、高層ビルが次から次へ建てられる建設ラッシュの時期である。このような時代だからこそ大規模修繕工事をすすめるビルなど皆無であったため、沼田先生を批判すべきではない。

### 減価償却に理論性はない

日本の会計学に多大な功績を残された太田哲三教授や新井益太郎教授も減価償却において見積耐用年数を享受している間は、会計理論として減価償却を理論構築することには問題があるという趣旨のことを述べている。この問題とは、減価償却の年数計算（耐用年数）が完全に予測に基づいているため、理論に脆弱性

### 一部除却の理論

仮に会計学が減価償却に見積耐用年数を享受できる理論を構築できれば、減価償却に理論性をもたせることが可能となるものと考えられる。減価償却に見積耐用年数を享受できる理論こそが、一部除却の償却理論であると考えるものである。

「結果計算は原因記録をとるものである」と明言している。結果と原因の対照である」と述べている。したがって、財産の増減額だけを正確に記録し残高を算定しても、原因の記録が不足していれば、会計とはならない」と指摘している。

岩田理論から考えると大規模修繕工事の内訳書は、本来「改修内訳書標準書式」で示されるべきものであるが、全ての金額を丸めて表示できる「工種別工事内訳書」が使用されている現状を考えると、これは財

産変動の記録の省略であり、これに基づいて処理される会計は、もはや会計とは言えないということになる。とどのつまり、一部除却を阻害している元凶が「工種別工事内訳書」にあるといえよう。

つまり、動態論による配分理論により減価償却理論は一見確立できたかのように考えられていたが、減価償却の計算要素に見積耐用年数を使用することは、逆に減価償却の理論性を危うくするという根本的問題となる点を指摘したのである。

減損とする償却方法の2種類がある。一部除却の償却方法は、資産の一部が実体として存在しなくなった場合、存在しなくなった資産の未償却残高を損失とすることで適正な損益計算を導くものであり、これは見積耐用年数を確定使用年数に是正し償却することを意味し、減価償却の補完的償却と位置付けることができるので、会計学は減価償却の耐用年数に見積耐用年数を使用することを是認しているのである。」と論じていることができるのではなからうか。