

第Ⅰ節 はじめに

減損会計の計算構造それ自体は、比較的単純である。その構造を理解するのに、退職給付会計やデリバティブ会計にみるような特別なファイナンスの知識は必要としない。にもかかわらず、その理論的性格をどう理解するかは、そう簡単ではない。近年の会計制度改革によってわが国に導入された（あるいは導入が予定された）新基準のなかで、減損会計は最も論争提起的なものといつてよいかもしれない。

減損会計の理論的性格をめぐる論点は多岐にわたるが、そのうちとりわけ重要と思われるのは、当該会計を原価主義会計に属する会計と見るか、時価会計¹⁾に属する会計とみるかという問題であろう。会計の理論的性格を理解するうえで基本的ともいえるこうした問題についてさえ、減損会計は一意的な解釈を許さない複雑な要素を含んでいるのである。たとえば、井上教授は、減損会計は「原価主義会計と相容れない」²⁾ものと断じておられるのに対して、万代教授は、当該会計は「広い意味での原価配分に（したがって原価主義会計に：筆者）含まれる」³⁾と述べておられる。

そこで本章では、減損会計基準の原型をなす財務会計基準審議会（Financial Accounting Standards Board: FASB）の財務会計基準書（Statement of Financial Accounting Standards: SFAS）第121号⁴⁾、および、国際会計基準委員会（International Accounting Standards Committee: IASC（現、国際会計基準審議会（International Accounting Standards Board: IASB））の国際会

計基準 (International Accounting Standards: IAS) 第36号⁵⁾で提示された主要規定を整理検討することによって当該会計の理論的性格を再考し、上記の問題について筆者なりの見解を明らかにしていきたいと思う。本章での検討が、減損会計の理論的性格のみならず、原価主義会計の基底的論理をより深く理解するうえで、多少なりとも貢献することができれば幸いである。

第Ⅱ節 基準書にみる減損会計の2類型

他の事例に先駆けて基準化されたという意味でも、先行研究において非常にしばしば検討素材として取り上げられてきたという意味でも、SFAS 第121号と IAS 第36号はいずれも減損会計基準の原型をなすものとなっている。この節では、これら二つの基準書で提示された主要規定に依拠しながら、減損会計の論理構成を整理していきたいと思う。これら二つの基準書はともに減損会計基準の原型をなすものであるが、以下にみるように、その論理構成には大きな相違がある。

1 SFAS 第121号の論理構成——新規投資説——

SFAS 第121号の基底にあるのは、「減損した資産を売却せずに使用し続ける」という意思決定は、経済的には、当該資産に投資するという意思決定に相当する⁶⁾という考え方である。この考え方を以下では、新規投資説と呼ぶことにする。その基本的な論理構成は以下のとおりである。

使用目的で保有する長期性資産および識別可能な種の無形資産の帳簿価額が、事象または環境の変化によって回収可能価額を下回る可能性が生じた場合、報告実体は当該各資産の減損を検討しなくてはならない⁷⁾。そして、市場価値の著しい下落など減損をもたらす要因が確認されたならば、報告実体は当該資産から生じると予想される正味将来キャッシュ・フローを見積もり、当該見積キャッシュ・フローの金額が資産の帳簿価額を下回る場合には、減損を認識しなくてはならない⁸⁾。ただし、この場合の正味将来キャッシュ・フローは

現在価値割引前の、利子費用を含まない金額とされる⁹⁾。

以上の「回収可能性テスト」(test of recoverability)にもとづいて減損を認識することが決定された場合、減損資産はその公正価値で測定されなくてはならない¹⁰⁾。なぜならば、減損した資産を売却せずに使用し続けるということは、価値的側面においては当該時点での当該資産の使用価値がその売却価格を上回っているということの意味するが、資金的側面においては公正価値（すなわち市場価格、下記参照）に等しい企業資金を投じて当該資産を再取得したのと同じ結果になるからである。すなわち、この意味で、「減損した資産を売却せずに使用し続ける」という意思決定は、経済的には、当該資産に投資するという意思決定に相当する¹¹⁾ということができるのである。

減損資産の測定値とされる公正価値は、独立した当事者間の自発的な取引において成立する売買価格である¹²⁾。すなわち、活発な市場が存在する場合には当該資産の市場価格がその公正価値を表わし、そのような市場が存在しない場合には類似資産の価格や期待将来キャッシュ・フローの現在価値を考慮してその公正価値を見積もるものとされる¹³⁾。いずれにせよ、減損資産の測定値とされる公正価値は、回収可能性テストにおいて減損の識別規準として利用される現在価値割引前の正味将来キャッシュ・フローとは異なることになる。

以上の認識・測定操作の結果、帳簿価額と公正価値の差額が減損損失として処理され、公正価値が当該資産の「新しい原価基礎」(new cost basis)として貸借対照表に計上されることになる¹⁴⁾。そして、公正価値が減損資産の「新しい原価基礎」となる以上、非減損資産の価額決定手続きとの整合性を図る観点から、減損損失の戻し入れは禁止されることになる¹⁵⁾。

2 IAS 第36号の論理構成——回収可能性説——

他方、IAS 第36号の基底にある考え方は、「企業が資産に回収可能価額以上の帳簿価額を付さないことを保証するための手続きを規定する」¹⁶⁾という同基準書の「目的」に集約されている。この考え方を以下では、回収可能性説と呼ぶことにする。その基本的な論理構成は以下のとおりである。

企業は「各貸借対照表日ごと」(at each balance sheet date)¹⁷⁾に、資産が減

損している可能性を示す兆候の有無を評価し、そのような兆候の存在が認められた場合には、当該資産の回収可能価額を見積もらなくてはならない¹⁸⁾。そして、資産の回収可能価額が帳簿価額より低い場合には、当該資産の帳簿価額をその回収可能価額まで減額しなければならない¹⁹⁾。この減額分が、減損損失として認識される。したがって、SFAS 第121号とは異なり、IAS 第36号においては、回収可能性テストで利用される減損の識別規準と、減損額の決定プロセスで利用される減損の測定基準はともに回収可能価額ということになり、両者は一致する。

IAS 第36号でいう回収可能価額は、資産の正味売却価格と使用価値のいずれか高い方の金額によって与えられる²⁰⁾。正味売却価格とは、十分な知識のある自発的な当事者の間で、資産の売却について自由交渉取引が行われたときに得られる金額から処分費用を控除した金額であり、使用価値とは、資産の継続使用と耐用年数経過後の処分によって得られる見積将来キャッシュ・フローの現在価値である²¹⁾。企業は、資産の売却から得られる収益が、当該資産の継続使用から得られる収益よりも大きい場合には、売却を選択するであろうし、逆の場合には継続使用を選択するであろう²²⁾。IAS 第36号が、資産の回収可能価額を正味売却価格と使用価値のいずれか高い方の金額と規定するのは、かかる理由によるものである。

IAS 第36号においては、市場の予測を、当該企業が行う個別の見積もりに優先させてはならないという理由から、資産の回収可能価額を公正価値に関連させて決定するというスキームは却下されている²³⁾。つまり、同基準書においては、回収可能価額は正負の暖簾を加味した当該資産の個別価値とすることが要求されているのである。同基準書はこの点でも、SFAS 第121号とは異なる内容となっている。

さらに、資産から生じる将来キャッシュ・フローの可能性に関するより有用な指標を提供することになるなどの理由から、回収可能価額の見積もりに変更があった場合には、減損損失を戻し入れることが要求されている²⁴⁾。この点も、SFAS 第121号とは異なる IAS 第36号の特徴的な内容となっている。

以上総じて、IAS 第36号は、「資産に回収可能価額以上の帳簿価額を付さないことを保証する」²⁵⁾ものであり、さらに踏み込んでいえば、資産を極力、そ

の個別的回収可能価額で評価しようとする内容となっているのである。

第Ⅲ節 減損会計の要諦としての 原価以下主義の根拠をめぐって

前節での検討から明らかなように、減損会計は、資産の減損を識別しその帳簿価額を減損損失の金額だけ切り下げるという処理を基本構造とするものであり、この点に限っていえば、SFAS 第121号とIAS 第36号の間に相違はまったくない。つまり、いずれの基準書においても、資産価額の変更を、帳簿価額を上限とした下方修正に限定する原価以下主義²⁶⁾が採用されているのである。この意味で、原価以下主義は、減損会計の計算構造を枠づける处理的要諦といつてよいであろう。

改めて指摘するまでもなく、原価以下主義は、原価主義会計の最も特徴的な処理基準をなすものである。そこで問題となるのは、各基準書における原価以下主義がどのような理論的根拠にもとづいて主張されているかである。各基準書における原価以下主義はその理論的根拠において原価主義会計に通じる会計思考を含んでいるのか、あるいはそれとも、それは、単に外形的に原価主義会計におけるそれと類似しているだけなのか。以下では、各基準書の関連規定によりながらこの問題を検討することによって、減損会計が原価主義会計に属する会計か、時価会計に属する会計かという、本章冒頭で掲げた問題の解明を試みることにしたいと思う。

1 SFAS 第121号における原価以下主義の根拠——修正原価主義——

前節でみたようにSFAS 第121号の基底をなすのは、新規投資説である。その趣旨は、減損の認識時点において、当該時点の公正価値に等しい企業資金を当該資産に再投資するという取引を擬制する点にある。かかる擬制のもとでは、SFAS 第121号が主張するように、減損処理時点の資産価額である公正価値が、当該資産の「新しい原価基礎」²⁷⁾としての意味を帯びることになる。

以上の含意をさらに敷衍すれば、減損処理後は、減損処理時点において再設定された期待将来キャッシュ・フローにもとづいて、当該資産の運用にかかわる利益計算を每期継続的に実施するということを、上記の擬制は意味することになる。そうであればこそ、減損処理時点での公正価値を当該資産の「新しい原価基礎」として将来期間に繰り延べることに規範的な意味が生じるのであって、計算構造の観点からいえば、そうした繰延処理が、SFAS 第121号が想定する期間損益計算の不可欠の前提となるのである。このような会計思考のもとでは、減損損失の戻し入れはその金額のいかんによらず評価益の計上を意味することになるので、SFAS 第121号がこれを禁止するのは、当然の論理的帰結と評することができるのである。

さらに付言すれば、回収可能性テストにおいて用いられる正味将来キャッシュ・フローは現在価値への割引きを考慮しない期待将来キャッシュ・フローの単純総和なので、当該金額が期待将来キャッシュ・フローの割引現在価値よりも大きくなる分だけ減損認識のハードルは高くなる²⁸⁾。つまり、SFAS 第121号は、帳簿価額（ないし修正帳簿価額）を原価基礎（ないし新しい原価基礎）として将来期間にわたって長期安定的に繰り延べる可能性を相対的に高める基準となっているのである。

以上のことから、SFAS 第121号で主張されている減損処理の本質は、資産原価の修正であることが理解されるのである。換言すれば、SFAS 第121号の基底にある新規投資説の本質は修正原価主義²⁹⁾であり、その限りで、それは原価主義会計の枠を超えるものではないといえることができるのである。かかる会計モデルのもとでは、回収可能価額の減少は、資産の減損それ自体として認識されるのではなく、資産原価の当期配分額を決定するための規準（原因事象）として認識されることになる³⁰⁾。ということは、すなわち、SFAS 第121号が想定する会計モデルのもとでは、減損損失の計上は、広い意味での原価配分³¹⁾の一形態を表わすことになるということである。したがって、この場合、減損処理は「広い意味での原価配分に含まれる」とする万代教授の指摘³²⁾が、理論的妥当性を持つことになる。

以上を要するに、SFAS 第121号における原価以下主義の根拠は、同基準書の修正原価主義思考に見出すことができるのであり、したがって、その原価以

下主義は同基準書が拠って立つ会計思考と整合的な処理基準と評することができるのである。

2 IAS 第36号における原価以下主義の根拠

——「企業にとっての価値」と保守主義——

(1) 回収可能性説の淵源

他方、IAS 第36号の基底をなすのは、回収可能性説である。その趣旨は、既述のように、資産の帳簿価額が、正味売却価格と使用価値のいずれか高い方の金額によって与えられる回収可能価額を超えないようにすることを保証しようとする点にある。

ここで看過されてならないのは、IAS 第36号は、こうした減損処理を、SFAS 第121号にみるようなハードルの高い回収可能性テストを課すことなく、「各貸借対照表日ごと」³³⁾の継続的かつ反復的な会計処理として要求しているということである。つまり、減損の認識時点において再設定された将来キャッシュ・フローの期待値は長期安定的に繰り越すことを予定されたものではなく、むしろ、後続の「各貸借対照表日ごと」に当該資産の回収可能価額に照らして再々設定することが予定されたものなのである。IAS 第36号は、このような認識操作を通じて、「各貸借対照表日ごと」の回収可能価額を極力、資産価額に反映させようとする基準となっている。SFAS 第121号とは対照的に、IAS 第36号が減損損失の戻し入れを要請しているのは、それが当該各時点における回収可能価額を資産価額に反映させる会計処理となるからであり、したがってそれは、同基準書が拠って立つ回収可能性説からすれば、むしろ当然の要請と評することができるのである。

こうした会計思考は、投資時点の資産価額（すなわち当該資産の原価）を期間損益計算の基礎として将来期間にわたって長期安定的に繰り延べることを原則的要請とする原価主義とは異質の会計思考である。それは、より端的に言えば、時価会計の系譜に属する会計思考である。

いくつかの先行研究³⁴⁾が指摘するように、その会計思考の淵源は、「企業にとっての価値」（value to the business）にもとづく資産評価を指向するイギリ

スの「現在原価会計」(current cost accounting)に求めることができる。「企業にとっての価値」にもとづく資産評価は、サンディランズ・レポート³⁵⁾において公式的に提唱されたのち、会計基準委員会(Accounting Standards Committee: ASC (現、会計基準審議会(Accounting Standards Board: ASB))の会計実務基準書(Statement of Standard Accounting Practice: SSAP)第16号³⁶⁾によって基準化されたものである³⁷⁾。SSAP第16号では、「正味実現可能価値」(net realisable value)と「将来の利用から回収可能な金額」(amount recoverable from its future use)のいずれか高い方の金額を資産の「回収可能価額」(recoverable amount)とし、かかる回収可能価額と「正味現在取替原価」(net current replacement cost)のいずれか低い方の金額を「企業にとっての価値」、すなわち当該資産の評価額とすることが要求されている³⁸⁾。「正味現在取替原価」を「帳簿価額」と置き換えれば、以上にみるSSAP第16号の論理構成は、IAS第36号のそれと基本的に一致することになる。

こうした会計思考にもとづく会計モデルにおいては、回収可能価額の減少は、資産原価の当期配分額を決定するための規準としてではなく、資産の減損それ自体として認識されることになる。つまりそこでは、資産価値の減少が、会計上の直接的な認識・測定対象とされるのである。したがって、この場合、先にみたSFAS第121号のケースとは異なり、減損会計は「原価主義会計と相容れない」とする井上教授の指摘³⁹⁾が、理論的妥当性を持つことになる。したがってまた、そのかぎりでは、IAS第36号における原価以下主義は、単に外形的に原価主義会計におけるそれと類似しているだけの(その意味で外生的な)処理基準といわなくてはならない。その基底をなす会計思考に、原価主義会計に通じる思想的要素を認めることはできないのである。

(2) 保守主義的時価会計としての減損会計

しかし、そうであればこそ、ここで改めて問われるべきは、IAS第36号が原価以下主義を採用しているのは、一体いかなる根拠によるものかということである。

既に触れたように、IAS第36号が拠って立つ回収可能性説はかつてイギリスで主張された「企業にとっての価値」を思想的淵源としており、したがって、

その会計思考は本質的に時価会計の系譜に属するものである。時価会計の論理から原価以下主義を導出することは本来的に不可能である。

ちなみに、回収可能価額と正味現在取替原価はともに取得原価（帳簿価額）を上回る場合がありうるのであって、そのような場合には、「企業にとっての価値」概念にもとづく資産評価は評価益の計上につながる。事実、SSAP 第16号は資産評価益（同基準書で示された勘定科目にしたがえば「現在原価準備金」current cost reserve）の計上を容認している⁴⁰⁾。つまり、このことから明らかなように、「企業にとっての価値」概念にもとづく時価会計としては、SSAP 第16号の方がIAS 第36号よりも筋が通っているのである。

しかし、IAS 第36号を通覧しても、原価以下主義の根拠に言及した記述はどこにも見当たらない。ところがその代わりに、当該減損会計の時価会計としての性格を見定めるうえで、きわめて重要な規定に突き当たるのである。それは、公正価値にもとづく有形固定資産の再評価を代替処理として要請したIAS 第16号との連携関係を謳った規定である。

IAS 第36号が減損損失の戻し入れを要請していることは既述のとおりであるが、同基準書は、当該戻し入れによる帳簿価額の増額修正は過年度に減損を認識しなかったと仮定した場合の帳簿価額を超えてはならないとする一方⁴¹⁾、もし増額修正が当該帳簿価額を超えるならば当該増額修正はIAS第16号にもとづく資産の再評価とみなすものとし、その超過額は「再評価積立金」(revaluation surplus) に計上することを要求している⁴²⁾。つまり、IAS 第36号は、以上にみるようなIAS第16号との連携関係を謳うことによって、評価益計上をともしなう帳簿価額の増額修正の可能性、すなわち自らが規定する資産評価会計の時価会計としての首尾一貫性を、間接的に確保するものとなっているのである。

しかし、問題の原点に立ち返っていえば、上下両方向の帳簿価額修正を原則的要請とする時価会計の枠内で、原価以下主義を処理的要諦とする減損会計を構想すること自体が、そもそも矛盾した試みと評さざるをえない。かかる矛盾の説明原理としては結局のところ、保守主義をあげるほかあるまい。つまり、IAS 第36号によって基準化された減損会計は、保守主義的時価会計となっているのである。しかし、「保守主義は理論ではない」⁴³⁾ので、その原価以下主義を論理整合的に説明することはできない。

すなわち、以上のような意味で、IAS 第36号で採用された原価以下主義は、同基準書が拠って立つ会計思考との整合性を欠いているばかりでなく、資産評価会計としての論理的一貫性をも欠いた処理基準となっているのである。

第Ⅳ節 むすび

以上によって、SFAS 第121号および IAS 第36号で提示された主要規定の整理検討をつうじて減損会計の理論的性格を再考し、当該会計が原価主義会計に属する会計か、時価会計に属する会計かという問題について筆者なりの見解を明らかにするという本章の目的は、おおむね達成されたものと思われる。

減損会計は、どのような会計思考にもとづいて減損を認識するかによって、その理論的性格を異にする。本章では、新規投資説＝修正原価主義に依拠して減損を認識する SFAS 第121号は原価主義会計に属するものであり、回収可能性説＝「企業にとっての価値」概念に依拠して減損を認識する IAS 第36号は時価会計に属するものであることを、明らかにした⁴⁾。したがって、IAS 第36号の原価以下主義についていえば、保守主義によってそれを説明するしかないというのが、筆者の見解である。

他方、注目されるのは、新規投資説＝修正原価主義に依拠しつつ、原価の配分基準として公正価値を援用する SFAS 第121号の計算構造である。それは、原価主義を計算構造の基本的枠組みとして維持しながら、その枠内で会計測定に公正価値を投影する試みとなっている。SFAS 第115号や SFAS 第133号等の金融商品会計基準に象徴される近年の公正価値重視の会計思考をこのようなかたちでその計算構造に取り込んだ SFAS 第121号は、原価主義会計の新たな現代的展開形態を示すものとして位置づけることができるであろう。原価主義会計の可能性と生命力に改めて瞠目せざるをえないゆえんである。

注)

- 1) 本章では、金融商品の公正価値評価を主内容とする近年の時価指向的会計に対する呼称として、「時価主義会計」ではなく、「時価会計」という用語を使用している。それは、近年の時価指向的会計が、ストック評価とフロー測定を統合する論理を持ち合わせていな

いことから、固有の資本（持分）概念を欠いた、その意味で不完全な会計システムとして存在しているからである。つまり、当該会計の構造を、一つのまとまった「主義」によって整合的に説明することはできないのである。

これに対して、原価主義会計については、一つの「主義」によってその構造を整合的に説明することが可能である。したがって、本章では、伝統的な用語法に従い、当該会計には、「原価主義会計」という用語を充てている。なお、原価主義会計の構造に関する私見については、藤井 [1997], 第7～9章を参照されたい。

また、「時価主義会計」と「時価会計」の異同関係については、武田 [2001], 529, 531頁も参照されたい。

- 2) 井上 [2000], 5 頁.
- 3) 万代 [2002], 84頁.
- 4) FASB [1995].
- 5) IASC [1998].
- 6) FASB [1995], par.69.
- 7) FASB [1995], par.4.
- 8) FASB [1995], par.6.
- 9) FASB [1995], par.6.
- 10) FASB [1995], par.69.
- 11) FASB [1995], par.69.
- 12) FASB [1995], pars.7, 72.
- 13) FASB [1995], par.7.
- 14) FASB [1995], par.69.
- 15) FASB [1995], par.105.
- 16) IASC [1998], objective.
- 17) IASC [1998], par.8.
- 18) IASC [1998], par.8.
- 19) IASC [1998], par.58.
- 20) IASC [1998], par.5.
- 21) IASC [1998], par.5.
- 22) IASC [1998], par.20.
- 23) IASC [1998], par.B28.
- 24) IASC [1998], pars.99, B111.
- 25) IASC [1998], objective.
- 26) この会計処理は帳簿価額を上限とした下方修正となるので、より正確には、「簿価以下主義」という用語を使用するべきかもしれない。しかし、ここでは、原価主義会計との関係性の有無に焦点を当てた検討を行っているので、原価主義会計の特徴をより強く意識した「原価以下主義」という用語をあえて使用することにした。
- 27) FASB [1995], par.69.

- 28) 須田 [1999], 99頁; 梅原 [2001], 38頁.
- 29) 須田 [1999], 101頁では, 同様の視点から, SFAS 第121号の会計思考を「修正原価アプローチ」と呼んでいる。
- 30) 原価主義会計のもとでは, 費用性資産の原価は, 擬制的現金収支の原因事象を規準として期間配分されることになる。この点に関する私見については, 藤井 [1997], 203-204頁を参照されたい。
- 31) 原価配分を価値評価の対立概念と捉える立場から, 期末の实地棚卸 (在庫の価値評価) を不可欠の前提とする棚卸資産原価の費用化手続きを原価配分に含めず, 有形固定資産原価および繰延資産原価の費用化手続き (いわゆる組織的・合理的配分) のみを原価配分とみなす考え方も存在する。わが国の企業会計原則 (本文) は, この狭義の原価配分説を採用している。この点の詳細については, 中村 [1989], 56, 57頁を参照されたい。
- 32) 万代 [2002].
- 33) IASC [1998], par.8.
- 34) たとえば須田 [1999], 103頁; 梅原 [2001], 29頁.
- 35) Inflation Accounting Committee [1976], pars.208-224.
- 36) ASC [1980].
- 37) サンディランズ・レポートの呼称は, Inflation Accounting Committee の座長を務めた F. E. P. Sandilands の名に由来するものである。なお, SSAP 第16号は, その有用性が確認できないことなどを理由に, 1988年に撤回されている。
- 38) ASC [1980], pars.42-43.
- 39) 井上 [2000].
- 40) ASC [1980], par.24.
- 41) IASC [1998], par.102.
- 42) IASC [1998], par.103.
- 43) 中村 [1989], 98頁.
- 44) この対比は, 棚卸資産の処理基準の一つである低価基準の理論的性格をどう解釈するかという問題と共通するものである。すなわち, 棚卸資産の低価評価をどのような会計思考に依拠して説明するかによって, 当該基準を原価主義会計に属するものとみるか, 時価会計に属するものとみるかに分かれるのである。したがって, そのかぎりでは, 減損会計が提起している理論問題そのものは, まったく目新しいものとはいえないであろう。
なお, 低価基準の解釈をめぐる理論問題の詳細については, 平敷 [1990], 第VI章を参照されたい。

参考文献

- 井上良二 [1995], 『財務会計論』新世社。
- [1999], 「時価会計の論理構造」『會計』, 第156巻第2号, 1-13頁。
- [2000], 「時価会計における減損会計の意味」『會計』, 第158巻第6号, 1-12頁。
- 梅原秀継 [2001], 『減損会計と公正価値会計』中央経済社。

大蔵省企業会計審議会 [2000],『固定資産の会計処理に関する論点の整理』。

—— [2001],『固定資産の会計処理に関する審議の経過報告』。

須田一幸 [1999],「固定資産における減損の会計」, 醍醐聰編『国際会計基準と日本の企業会計』中央経済社, 87-113頁。

武田隆二 [2001],『最新財務諸表論』第7版, 中央経済社。

辻山栄子・伊藤大義・米谷斉 [2001],「インタビュー『固定資産の減損会計』について聞く」『JICPA ジャーナル』, 第13巻第9号, 11-20頁。

中村 忠 [1989],『財務会計論』5版, 国元書房。

平敷慶武 [1990],『動的低価基準論』森山書店。

藤井秀樹 [1997],『現代企業会計論—会計観の転換と取得原価主義会計の可能性—』森山書店。

万代勝信 [2002],「伝統的会計からみた金融商品の会計処理の位置づけ」『會計』, 第161巻第2号, 74-84頁。

米山正樹 [2001a],「事業資産・無形資産の評価: 原価評価と簿価切り下げ」日本会計研究学会特別委員会『会計基準の動向と基礎概念の研究』最終報告, 106-147頁。

—— [2001b],『減損会計—配分と評価—』森山書店。

わが国会計基準の国際的調和化に関する研究委員会編 [2001a],『わが国会計基準と国際会計基準および米国会計基準との比較調査』企業財務制度研究会。

—— [2001c],『わが国会計基準と国際会計基準および米国会計基準との比較調査』別冊比較表, 企業財務制度研究会。

AICPA (American Institute of Certified Public Accounts) [1961], “Inventory Pricing,” *Restatement and Revision of Accounting Research Bulletins*, AICPA, ch. 4.

APB (Accounting Principles Board) [1970], *Basic Concepts and Accounting Principles Underlying Financial Statements of Business Enterprises*, APB Statement No. 4, APB (川口順一訳 [1973],『アメリカ公認会計士協会・企業会計原則』同文館出版)。

ASC (現 ASB) [1980], *Current Cost Accounting*, Statement of Standard Accounting Practice No. 16, ASC.

FASB [1995], *Accounting for the Impairment of Long-Lived Assets and for Long-Lived Assets to Be Disposed Of*, Statement of Financial Accounting Standards No. 121, FASB.

IASC (現 IASB) [1998], *Impairment of Assets*, International Accounting Standards No. 36, IASC.

Inflation Accounting Committee [1976], *Report of the Inflation Accounting Committee, Inflation Accounting*, Presented to Parliament by the Chancellor of the Exchequer and the Secretary of State for Trade by Command of Her Majesty, HMSO.

(担当) 藤井 秀樹