

# 建物改修工事の会計処理における一試案

## ——建築士と経理担当のコミュニケーション 促進に必要な知識の補填——

寺川 鏡

### 要約

本稿は、建物改修工事の会計処理において、筆者が抱いた疑問に対して先行する文献や現行諸制度等の状況を調べ、筆者なりの現段階における結論を一試案として提示するものである。

通常、減価償却費は税法基準により建物1償却単位を、法定耐用年数を使用して計算される。これは「逆基準性」と呼ばれるものであるが、現実にはほとんどの企業で行われているのである。本稿は、この「逆基準性」により会計処理されている建物改修工事に焦点を当てる。

建物改修工事ではある部分を撤去・廃棄（－）して、新設（＋）するのが一般的な施工手順である。しかし、簿記の学習書の「資本的支出と収益的支出」では、撤去された部分の未償却残高を除却（－）することに関して言及されていない。結局、この未償却残高は帳簿に残留することになる。この未償却残高を改修工事の都度、除却し節税効果等を得ることは、既に一部の大手不動産業では行われているが、一般の建物取得者・事業者までには普及していない状況である。

一般の建物取得者・事業者までに普及させるためには、改修工事を請負った建設会社の建築士（情報作成者）と情報提供を受けて会計処理等を担当する経理担当、

公認会計士、税理士（情報利用者）間の有用なコミュニケーション（適時的確な情報交換）を促進することが必要である。そのためには、改修工事の都度、除却損（未償却残高と撤去費用）を計上することができることを記憶に留めることが重要であると考え、次の内容について補填すべき知識を提案するものである。

①経理担当、公認会計士、税理士

改修工事の都度、除却損を計上すれば、節税効果と早期の資金回収が可能であること。

②建築士

経理担当、公認会計士、税理士に適時的確な情報提供をする必要があること。

## 1. はじめに

本稿は、建物改修工事の会計処理において、筆者が抱いた疑問に対して先行する文献や現行諸制度等の状況を調べ、筆者なりの現段階における結論を一試案として提示するものである。

建物改修工事においては、建物のある部分（資材）を撤去・廃棄（－）して、新設（＋）するのが一般的な施工手順であり、これは技術系出身の一級建築士としての筆者が考える、つまり工学の視点からの工事内容である。これを踏まえて、そのまま会計上の処理をするとすれば、改修工事において撤去された部分（資材）の残存耐用年数分の未償却残高を（－）して除却損を計上し、新設する資材を（＋）して資本的支出とするのが通常考えられる仕訳の形となろう。しかし、簿記の学習書におけるいわゆる「資本的支出と収益的支出」の項を参照するに、改修工事で撤去された部分（資材）の撤去（－）と帳簿価額の除却（－）は対応するものになっていない。すなわち、未償却残高を（－）するという処理は、一般にはなされていないのである。この未償却残高はいったい何処へ行ってしまうのか、当初、筆者としては、大きな疑問を感じざるを得なかった。同様の疑問は、大沢（2008, 5-6；2010, 21）が大手不動産業の不動産管理者から受けた以下の相談にもみられる。

当社では物理的な劣化・老朽化に関係なく、ブランド力を維持向上させるために、建設後15年から20年でエントランスホールやトイレなどの大事な部分を

バリューアップしています。例えばトイレなら、床のタイルをはがして新しいタイルや一部に石を張ったりします。壁も同様です。……取り壊した建物勘定の資産はまだ3～4割しか償却していないのに、新たな資本的支出が簿価に加わります。つまり、既に存在しない架空資産が、簿価に残っている訳です。何とかならないものでしょうか？

上記の記述から、簿記・会計の学習書を読んで筆者が抱いた疑問は、筆者だけのものではないことが確認できた。結局、いわゆる未償却残高は何処にも行かず、帳簿に残留していたのである。しかし、土屋（2015、謝辞）は、この事実は一般には疑問には思われていないとし、以下のように述べている。

当初、大沢理論（大沢（2008；2010）：筆者注）は公認会計士や税理士に全く理解されず、愚問の数々に貴重な時間を割いて頂きました。

このような事態になってしまう原因として、たとえば近藤（2005, 134）によれば、「会計上では会社が任意に合理的な耐用年数を決めて償却できますが、その場合は税法との二重管理になり煩雑<sup>はんざつ</sup>になるので、多くの会社は税法基準で償却計算をします」という実務上の対応があると考える。これは、いわゆる「逆基準性」と呼ばれるものである。本来は、確定決算主義に基づいて、「一般に公正妥当な企業会計の基準」で計算された財務会計の当期純利益に加算（益金参入、損金不算入）、減算（益金不算入、損金算入）して課税所得を計算するべきものであるが、減価償却の計算は、財務会計の当期純利益の計算の中で、先行して税法基準で計算されてしまうのである。したがって、今日の財務会計の役割である、投資家等の利害関係者に経済的意思決定を行う際に有用な財務情報を提供する視点からは、望ましいものではないといえる。しかし、現実にはほとんどの企業で行われているのがこの「逆基準性」による償却計算なのである。したがって、1償却単位を法定耐用年数で償却計算するのである。更に改修工事の会計処理においても、修繕周期や金額の多寡に基づいて国税庁の法令解釈通達（法人税基本通達7-8-3～7-8-5）で処理されるのが一般的である。かような「形式基準」による処理では、撤去（－）された部分（資材）の未償却残高を帳簿から除却（－）することを想定していない。したがって、簿記

の学習においても、税務処理においても、未償却残高を除却（－）することなく、帳簿に残留してしまう事実が気が付きにくいのではなからうか。

大沢がコンサルティングを行っている一部のエクセレントカンパニー（大沢2008, 1）では、改修工事の都度、除却損を計上してこの問題は解消しているが、一般の建物取得者・事業者には、認識されていないようである。一般の建物取得者・事業者においても、改修工事年度の課税所得の減額による節税効果を狙い、早期の資金回収を目指すのであれば、本稿の一試案は有用ではないかと考える。本稿では、通常の除却、例えば1償却単位（備品）と1取替単位（備品）が一致している場合と違う1償却単位の建物を部分的に取替える場合の部分除却について論じる。

本稿は、この部分除却について、改修工事を請負った建設会社の設計、積算、施工を担当する建築士（情報作成者）と建設会社（建築士）から情報提供を受けて会計処理等を担当する建物取得者・事業者の経理担当、公認会計士、税理士（情報利用者）間の有用なコミュニケーション（適時的確な情報交換）を促進し、簡便法による税法の「形式基準」による会計処理とは別に、改修工事の都度、除却損（未償却残高と撤去費用）を計上するために必要となる補填すべき知識を提案するものである。

なお、あくまでも、ここでは、「逆基準性」による税法基準による償却計算を前提にしており、本稿と関心を一にする先行文献の幾つかを扱った次の第2節及び第7節を除き、財務会計上の償却計算については議論しない。

本稿の構成は、2. 先行研究のレビュー、3. 建物を巡る社会的要請、4. 未償却残高を把握して除却する3つの手法、5. 技術系、事務系の知識の現状、6. 税法基準の基本的考え方、7. 会計学上の議論、8. 技術系から事務系への情報伝達に潜む課題を順番に論考した上で、結論として、9. コミュニケーション促進に必要となる補填すべき知識の一試案に繋げる。

## 2. 先行研究のレビュー

既に前節で先行研究の一部を引用しているが、改めて主な先行研究の内容を整理する。

番場（1952）はペイトンの論文を引用し、1償却単位を部分的に取替えた場合に

も除却法（部分除却）を適用すべきであると説いている。そして未償却残高の把握の手法として、「同等品」「再調達原価」でも対応可能であることを主張する。

一方、太田は理論的には上記の考え方に対して一定の理解を示すも、実務的には否定的な見解を示している。すなわち、太田（1960）は、除却法の適用は1償却単位＝1取替単位を前提とし、上記のごとく実務的には否定的見解を示しているのである。

そのほか、小澤（1977）は部分取替の会計学上の所説を整理し、機械の設例を用いて未償却残高を除却する仕訳を提示している。

前節でも触れたように、大沢（2008；2010）は、大手建設会社のファシリティーマネジメント部門に在籍していたときに、大手不動産業の不動産管理者から「建物改修工事において撤去された部分の未償却残高が架空資産として帳簿に残留してしまうので何とかならないか」という相談を受け、建物1償却単位を部分除却する手法について、技術系（建築士）の視点から解決策（理論と方法論）を提示している。

土屋（2015）は大沢（2008）の著作で執筆協力し、一部除却（本稿では「部分除却」と表記）について、撤去された部分の未償却残高が帳簿に残留するようにみえる事実を是正するための部分除却に関するこれまでとは異なる考え方を説いている。更に、改修工事において建設会社が作成し、建物取得者・事業者に渡す工事内訳書に潜む課題（撤去費用を分離把握していない）を明らかにしている。

これらの先行研究から、多くの建物改修工事において、税法基準による減価償却計算を前提として、改修工事年度の節税効果と早期の資金回収を目指す建物取得者・事業者については、従来の税法の「形式基準」による会計処理とは違う処理として、改修工事の都度、除却損を計上できるようにすることが残された課題と考える。なお、本節でみた先行研究の具体的な内容については、適宜必要な個所で引用する。

### 3. 建物を巡る社会的要請（なぜ、この課題を取り上げる必要があるのか）

現在、鉄筋コンクリート造の事務所の法定耐用年数は50年である。しかし、これからは更に長く使用し続ける時代になることが想定される。例えば、国土交通省大臣官房官庁営繕部監修（2006, 119）では「官庁施設の使用期間については、原則と

して、65年から100年程度を目安として長期的に使用することを目標とする」としている。また、日本建築学会（2018, 154）では、構造体の耐久性について、計画供用期間として短期30年、標準65年、長期100年、超長期200年と規定している。更に、公益社団法人ロングライフビル推進協会（BELCA）は、平成10年（1998）のBELCA宣言において、『「建築物は社会資産であり、そのロングライフ化は後世に対する責務である」という基本的認識を明らかにした上で、建築物の寿命の目標を100年程度として企画・設計・施工・維持管理・診断・改修されなければならない」としている。つまり、100年程度の寿命の目標は、最近の言葉を借りればSDGsやESG投資の一環であり、時代の変化による社会的要請と考える必要があるのである。

また、未償却残高を除却しないことにより、帳簿に残留する事実について、大沢・土屋・天野（2007, 75）は次のように述べている。

建物のバランス・シートの帳簿価額には、膨大な架空資産が含まれているという現実がある。大規模修繕時に除却することができずに取り残されたしまった未償却残高が次々と蓄積し、帳簿価額のかなりの部分が架空資産となってしまうのである。

もちろんのこと、架空資産というのは彼らの表現であり、現行の財務会計上問題となるようなものではない。しかしながら、上記の問題提起からは、前述の不動産管理者の相談や筆者の抱く疑問が特殊なものではないことが読み取れる。未償却残高を改修工事の都度、除却しなければ、15年から20年毎に改修工事を繰り返し、100年使用し続ける間に既に撤去されて存在しない資材に対応する分の未償却残高が帳簿に積みあがっていく可能性もある。更に大沢・土屋・天野（2007）は、別の論点として、減損会計においては、未償却残高を含んだ帳簿価額に基づいて減損損失を測定している可能性についても言及している。これらの指摘から、建物を100年使用する時代において、建物取得者・事業者が改修工事の都度、当該年度の節税効果と早期の資金回収を目的とするならば、未償却残高の除却は重要な関心事ではないかと考える。

## 4. 未償却残高を把握して除却する3つの手法

本節は、建物（1償却単位＝1取替単位）の概念図（図表1）について説明し、次に未償却残高を把握して除却する3つの手法について説明する。

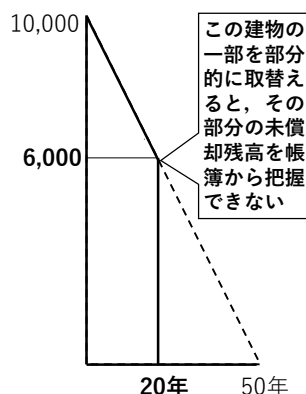
### 4.1 建物（1償却単位＝1取替単位）の概念図

（鉄筋コンクリート造の事務所，法定耐用年数50年，取得原価10,000，残存価額0，単位は無次元化）

この建物を20年使用すると帳簿価格は6,000（ $10,000 \times (1 - (20\text{年}/50\text{年})) = 6,000$ ）となる。

20年後に建物全部を廃棄すると，この未償却残高6,000が，帳簿から除却されて除却損となる。しかし，この建物のある部分を取替えると帳簿から未償却残高を把握することはできないという不都合が生じる。そこで，撤去された部分を分離把握するため，区分経理を行い，償却単位を分けるというのが，ここでの関心事である。

図表1 建物の概念図

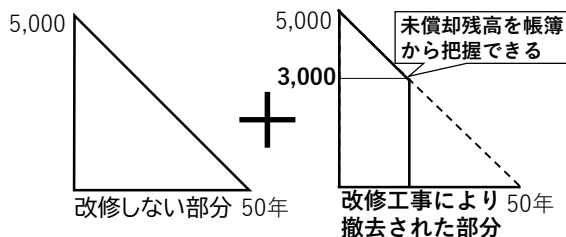


## 4.2 未償却残高を把握して除却する3つの手法

### 4.2.1 区分経理を実施（原則的・理想的対応）

第一に，建物取得時に区分経理を行い，建物を複数の償却単位の集合体として，「改修しない部分」と「改修工事の対象部分」とに取得原価も区分し，各々償却して帳簿価額を把握するものとしよう。図表2は，全体の

図表2 建物（複数の償却単位の集合体）の概念図



50%が「改修工事の対象部分」であると仮定し、20年後に改修工事をしたときの撤去された部分の未償却残高は、帳簿（右側の図）から3,000と把握できることを示している。実務上は、税法基準により、建設会社（情報作成者）から得た工種別内訳書（第8節参照）の頭金額を固定資産台帳に登録し、法定耐用年数50年で償却しているのが一般的と思われる。しかし、将来的には3D-CADを活用して、仮想空間の中で区分経理を行い、撤去された部分を分離把握することも技術的には可能になると考えられる。

#### 4.2.2 再調達原価（容認）を積算（現実的対応であり既存建物に有効）

区分経理が行われていなかった場合には、通常の新築建物の積算と同様な手法で、改修工事の撤去図や価格表等を基に再調達原価を合理的に積算（≒3,000）することは可能である。この手法は新築時の積算時の物量データ等がなくても積算できるため、既存建物の改修工事に非常に有効である。この再調達原価あるいは再取得価額をもって未償却残高を把握することについては、たとえば、IFRS（有形固定資産第70項）、税法（法人税基本通達7-7-6）ともに容認されている方法である。

すなわち、中田他（2011, 91）は、IFRSの考え方として「取り替えられた構成部分の帳簿価額を決定することが実務上不可能な場合は、当該部分が取得または建設されたときの取得原価の目安として、再調達原価を使用することもできます」としている。一方、山下（2019, 125）は、税法の考え方として、〈新築時の工事費割合がわからない場合の計算例〉を示し、「建物の帳簿価額×屋根の再取得価額／建物の再取得価額＝旧屋根の帳簿価額（除却損）」としている。更に、山下（2019, 163）は「部分除却を認識することが容易でないことを理由に除却損失の認識を諦めてしまうと、課税所得を不当に高くしているとも考えられます」と続けている。

#### 4.2.3 大沢（一級建築士）理論：既存建物の新築時の2次元図面と物量データがあれば有効

大沢（2008；2010）は、前述の大手不動産業の不動産管理者からの相談を受け、新築時の2次元図面と積算時の工種別内訳書等の物量データを分析し、2次元図面と物量データを紐づけ、未償却残高を把握する手法を不動産管理者に提供している。情報技術の進化がこの作業を可能にしているといえる。但し、2次元図面と積算時

の物量データが存在することが必須である。

## 5. 技術系、事務系の知識の現状

本来、改修工事の設計図を作成する技術系の建築士は、撤去された部分の実体と新設される資本的支出に相当する部分の実体は分かっているはずであるが、これらの会計処理の仕組みを知らないのである。また、改修工事を担当する建設会社も、建物取得者・事業者のその後の会計処理にはまったく関心がないのが実態であろう。なぜこうになってしまうのか。技術系の建築士は、簿記、会計、税法には興味も関心もなく、そもそも学生時代に学習もしていないので、会計、税務の知識は当然ながら持ち合わせていないのである。具体的には次の課題が生じることになる。

①撤去された部分の未償却残高が費用・損金（除却損）に算入されることを技術系は知らない。そもそも「未償却残高」「除却損」等の文字自体を知らない。したがって、未償却残高を把握する方法は区分経理によらなくても、再調達原価を積算することにより算定できることの提案を、事務系に対して行うこともできない。

②改修工事における撤去費用が費用・損金（除却損）に算入されることを技術系は知らない。したがって、改修工事竣工後に建物取得者・事業者に渡す工事内訳書において、撤去項目（撤去費用）が「別書き」になっていない可能性がある。「別書き」になっていなければ、事務系はその期の費用・損金（除却損）になる撤去費用を把握できないことになる（第8節参照）。

しかし、問われる知識の幅は限定的であるといえることから、技術系は最低限必要な知識を学習する必要もあるのではなかろうか。

一方、事務系は簿記の学習項目の「資本的支出と収益的支出」において、耐用年数の延長部分、資産価値の増加部分、耐久性の向上に相当する金額を資本的支出とし、残額を収益的支出とする仕訳を学習することになる。しかし、この延長部分、増加部分等について根拠をもって算定することは難しく、結局、実務では税法の「形式基準」により処理することになるのである。これでは、撤去された部分の未償却残高を除却することも可能であるという知識を学ぶ機会に恵まれない。

このような状況では、技術系、事務系間において、改修工事の都度、除却損を計

上するために必要となる有用なコミュニケーション（適時的確な情報交換）が成立しないのではないかと筆者は考える。

## 6. 税法基準の基本的考え方

本節は、減価償却制度の根底にある「課税の公平性」「簡便法による耐用年数の算定」及び「簡便法が持つ限界」について、税法基準の基本的考え方を確認する。

### 6.1 法定耐用年数の意義

法定耐用年数については、昭和26年（1951）に行われた大改正の際に、算定の根拠を示す資料が、当時の大蔵省主税局から「固定資産の耐用年数の算定方式（以下、「算定方式」という）」として公表されている。

この大改正の方針について、忠（1951, 86-87）は次のように述べている。以下、長くなるが引用しておく。

固定資産耐用年数改訂協議会を設け、会計学界、専門的技術界および経理実務界から専門的な学識経験を有しておられる人びとを委員に委嘱して、改訂耐用年数の調査をお願いし、あわせて、別途、関係各省担当官の会議を設けて、調査を進めてきたわけである。……

固定資産の減価償却の問題が、単に税法上のみの観点から取りあげらるべき（原文ママ）問題でないことは、いまさというまでもないことである。すなわち、（1）固定資産に対して投下された費用を、期間的費用として配分して、企業の一定時における財政状態および一定期間における経営成績をあきらかにし、かつ、現在および将来の出資者ならびに債権者等の利害を公正に調整して企業経理の適正化を図ろうとする見地、（2）固定資産について投下された資本を期間的に回収して、その維持、蓄積を図ろうとする国民経済的な見地、（3）そして租税負担の公正化を実現しようとする税法上の見地から、総合的にそれが論ぜられなければならない。したがって今回の耐用年数の改訂における調査方針としては、税法上の要請の面からそれを取りあげるというよりも、まず、企業経理上の要請の面からそれを取りあげておいて、必要に応じて税法上の要請を

それに加味する，という基本的な線が考えられていた。

要するに，当時は，会計，技術，経理それぞれの要請を擦り合わせようとする基本的考え方があり，次項（6.2）の建物の算定方式もこの考え方が反映されている。

以下では，建物の算定方式を説明する。なお，建物の耐用年数については，建設工業経営研究会の調査・作成した技術的資料が大蔵省の作業に大きく貢献しているとされる（益田1996, 278）。

## 6.2 建物の算定方式

建物の算定方式（図表3）では，耐用年数を75年としている。建物を重要な構成要素（防水，床，外装，窓，構造体）に区分経理を行い，その構成要素別に個別の耐用年数を定めて，加重平均により耐用年数を定めている。この加重平均により，理論的とはいえないが，手数をかけずに「簡便法」により償却計算をすることを可能にしている。現在は75年ではなく50年になっており，技術的な知見は考慮されていない年数となっているが，損金に算入される減価償却費の限度額を定め，投下資金の回収期間の標準年数を公に定めていることになる。これは投下資金の回収の早期化の視点からは望ましい方法といえるものの，撤去された部分の未償却残高を直接把握できないという視点からは十分な手法とはいえないのである。あくまでも，「課税の公平性の担保」を目的とした「簡便法」といえるからである。

次に現在の法定耐用年数50年に合わせて計算したものを図表4に示す。

図表3 建物の算定方式

| 建物の例（鉄筋コンクリート造の事務所）                                                                                          |      |             |         |                         |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------|-------------|---------|-------------------------|
| 建物構成要素                                                                                                       | 耐用年数 | 全体を1万円とした場合 | 構成割合（%） | 年要償却額（定額法計算）            |
| 防水                                                                                                           | 20年  | 135         | 1.35    | $135 \div 20 = 6.7$     |
| 床                                                                                                            | 30年  | 720         | 7.2     | $720 \div 30 = 24.0$    |
| 外装                                                                                                           | 50年  | 720         | 7.2     | $720 \div 50 = 14.4$    |
| 窓                                                                                                            | 30年  | 1,260       | 12.6    | $1,260 \div 30 = 42.0$  |
| 構造体                                                                                                          | 150年 | 7,165       | 71.65   | $7,165 \div 150 = 47.7$ |
| 総合                                                                                                           |      | 10,000      | 100.00  | $\Sigma 134.8$          |
| 加重平均による耐用年数の計算： $10,000 \div 134.8 = 74.1 \Rightarrow 75$ 年<br>建物 $10,000 \div 75 = 133.3 \Rightarrow 134.8$ |      |             |         |                         |
| 簡便法                                                                                                          |      |             |         |                         |

税法では，結局「償却単位」として，償却計算を行う

出典：固定資産の耐用年数の算定方式（昭和26年大蔵省）を基に筆者作成

図表4 複数の償却単位の集合体と考えた場合

| 建物の例（鉄筋コンクリート造の事務所） |      |             |         |                         | 建物を複数の償却単位の集合体とする                                      |
|---------------------|------|-------------|---------|-------------------------|--------------------------------------------------------|
| 建物構成要素              | 耐用年数 | 全体を1万円とした場合 | 構成割合（%） | 年要償却額（定額法計算）            |                                                        |
| 防水                  | 50年  | 135         | 1.35    | $135 \div 50 = 2.7$     | <div>1償却単位</div> <div>1取得単位</div> <div>通常の除却法の適用</div> |
| 床                   | 50年  | 720         | 7.2     | $720 \div 50 = 14.4$    |                                                        |
| 外装                  | 50年  | 720         | 7.2     | $720 \div 50 = 14.4$    |                                                        |
| 窓                   | 50年  | 1,260       | 12.6    | $1,260 \div 50 = 25.2$  |                                                        |
| 構造体                 | 50年  | 7,165       | 71.65   | $7,165 \div 50 = 143.3$ |                                                        |
| 総合                  |      | 10,000      | 100.00  | $\Sigma 200.0$          |                                                        |

重要な構成要素

建物10,000÷50年=200.0

実際には、建物取得者・事業者は頭金額の10,000を固定資産台帳に登録し、50年で償却計算をしている。もし、区分経理をしていたとすると、建物全体の帳簿価額ばかりではなく、各構成要素の帳簿価額も把握できる。例えば、建物取得20年後に窓を普通のガラスから高性能なペアガラスに取替えた場合には、帳簿から未償却残高（ $1,260 - 25.2 \times 20年 = 756$ ）を把握して、通常の除却法が適用できる。しかし、この窓の再調達原価も撤去図や価格表等から、通常の積算手法で算定可能である。仮に再調達原価を1,260（実際には近似値となる）と積算できたとすると、未償却残高は  $10,000 \times (1 - (20/50)) \times 0.126$ （構成比） = 756 と把握できる。

### 6.3 税法の形式基準について

国税庁の法令解釈通達（法人税基本通達7-8-3～7-8-5）に形式的な区分の基準が示されている。この税法の「形式基準」では、修繕周期や金額の多寡によって形式的・機械的に資本的支出と収益的支出に区分することが可能となっている。この「形式基準」をうまく使えば、たとえ内容的には「資本的支出」であっても合法的に「修繕費」として損金処理できる可能性もある。その一方、資産を1償却単位として減価償却する「簡便法」としているため、撤去された部分の未償却残高を除却することを前提とはしていない。税法ではこの「簡便法」に対して、未償却残高を除却する法人税基本通達7-7-6も存在する。この通達により、納税者が手数をかけて合理的に未償却残高を把握できれば除却損として認められ、改修年度の節税効果と投下資金の早期回収に繋げることもできるのである。ここでは、法人税基本通達7-8-3～7-8-5及び7-7-6について、その内容を簡潔に説明する。

## 建物改修工事の会計処理における一試案

### ①少額または周期の短い費用の損金算入（法基通 7-8-3）

支出額が20万円未満または周期が概ね3年以内の修理、改良等は、内容的には「資本的支出」であっても「修繕費」として処理することが可能

### ②「形式基準」による修繕費の判定（法基通 7-8-4）

支出額が「資本的支出」か「修繕費」であるかが不明である場合で、その金額が60万円未満またはその資産の取得価額（注）の10%相当額以下であれば、「修繕費」とすることが可能

（注）前期以前の「資本的支出」を新たに取得した資産としている場合、これを合計した額を取得価額とする。

### ③資本的支出と修繕費の区分の特例（法基通 7-8-5）

支出額が「資本的支出」か「修繕費」であることが不明である場合で、その金額の30%相当額、またはその資産の取得価額の10%相当額のいずれか少ない方を継続的に「修繕費」として処理し、残額を「資本的支出」とすることが可能

### ④個別償却資産の除却価額（法基通 7-7-6）

- ・償却費の額が個々の資産に合理的に配賦されている場合

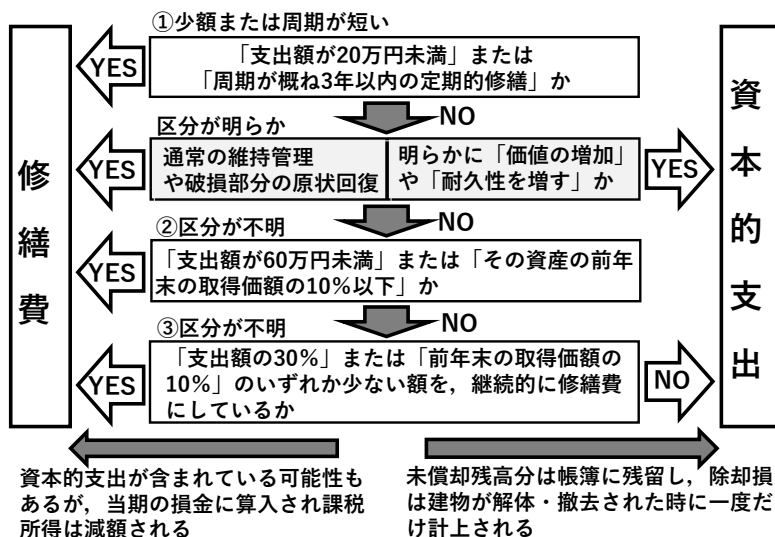
除却等があった資産の除却等の時の帳簿価額

- ・償却費の額が個々の資産に配賦されていない場合

除却等があった資産につきその法定耐用年数を基礎として計算される除却等の時の未償却残額

①～③の関係を図表5にフロー図として示す。

図表5 「形式基準」による「資本的支出と修繕費」の判定のフロー図



## 7. 会計学上の議論

本節では、会計学の立場から、建物構成要素を部分取替した場合の議論を明らかにする。土屋を除けば、いずれも50年も前の議論であるが、当時、識者がこの部分除却をどのように考えていたのかは参考になると考える。特に、番場が再調達原価を許容する考え方を示している点は、筆者としては興味深いものである。

### 7.1 ペイトン、番場、太田の議論

1950年代前半に、番場がペイトンの資産会計等から引用して、固定資産の部分取替に対し除却法の適用を推奨している（番場1952, 22-23）。

資産一単位の原価を構成部品毎の原価いくら、資産を創設する際に要した作業（例えば塗装作業）の原価いくら、と区分して記録し得ない場合がある。例えば、トラック一台を何万円かで購入した場合に、タイヤその他部品毎の原価が幾何であるかは容易に判明しない。そこで部分取替の場合に除却法は適用困

難のように考えられる。しかしペイトンは、将来取替を要するこれらの部品につき、部品の価格表などから、各別の価額を見積ることにより、容易に分解的記録を行うことができると云う。

さらに過去の記録がなくて取外部分の原価が判らなければ、同種部品の現在原価または資産原価に含まれる作業と同種作業の現在原価を価格変動率で修正し、これを見積の基礎とすることが出来ると主張する。

つまり、区分経理をしなくても、再調達原価が算定できれば除却法を適用できるとの主張である。厳密に言えば、古いタイヤの未償却残高を除却して、新しいタイヤの取付けに要する支払額を資本的支出にするのが、本来あるべき処理であると考ええる。しかし、タイヤ交換の会計処理の実務において再調達原価を使用しないのは、財務諸表に与える影響等と「費用対効果」の視点から、未償却残高を除却することなく、支払額を当期の費用（修繕費）として処理する取替法が適用されているのではなかろうか。

そして、番場は次のように結論づける（番場1952, 27）。

我が国では一般に、修繕の会計に取替法を適用するのを当然の如くに考えているが、資本的支出と維持費との分離困難の事情にかんがみ、資産一単位を更新する場合と同様に、部分的修繕の場合にも除却法を適用することの可否がもつと議論されるべきではないかと考えるものである。

それに対して、太田は「除却法は、通常、資産一単位を更新する場合に適用される。しかし一単位の資産の部分取替にこれを適用することは困難である（番場1952, 26）。」と主張し、建物についての見解は、「基礎、軸材、壁、屋根、建具、畳等の集合体（太田1960, 257）」と認識した上で、部分取替について「然しながら実際に於いて改良増設によつて取除かれる部分の原価を求めることが困難な場合が多く、しかもそれが幾何、減価償却されているかを判断する資料を得ることが殆ど不可能である（太田1960, 129）」としているのである。

即ち、理論的には除却法によるべきであるが、区分経理を行うことは実務上困難なので、除却法は適用できないとしていると思われる。

## 7.2 番場以降の論考

小澤（1977）は前項の見解を包括する見解をまとめている。

部分的取替による修繕は、それが臨時的であろうと経常的であろうと、取替法が使用されている。固定資産は1単位として購入するので構成部品の原価の存在することは稀であり、したがって部品の減価償却額累計も知ることができないからである。もちろん、将来取替を要する部品の過去の価格表から、あるいは同種部品の現在の原価を価格変動率によって修正することによって推定することもできるかもしれないが、手数を要するからである（241）。

修繕支出と改良支出とを分離する困難性を克服するためにも、また厳格な原価主義を貫徹するためにも、除却法の適用を考えるべきである。そのためにも、あらかじめ1単位の資産の構成部分ごとに詳細な記録を行うことが必要になる（253）。

これらの指摘は「費用対効果」の視点から再調達原価に否定的見解を示し、小澤のいうところの原則的・理想的な対応を重んじる見解である。しかし、建物取得者・事業者の立場から、逆に手数をかけても改修年度の節税効果や早期の資金回収に意義があると判断すれば、建物取得者・事業者として、既存の建物改修工事には再調達原価や大沢理論を採用する可能性もあるのではなかろうか。

## 7.3 土屋の理論構築

土屋は部分除却理論構築の必要性について、次の3点あげている（土屋2015、はじめにii）。

第1に一部除却理論の不在が、建物の実体に適合した会計記録への誘導を妨げている……第2に架空資産が発生すると、……適正な期間損益計算ができなく、不必要な法人税等の額が発生するためである。これは、経営者の受託責任（株主から委託されている「資産の保全」の侵害）に抵触し、内部統制において由々しき問題となる……第3に一部除却理論がなければ、会計学は減価償却の理論性を確保できない点である。減価償却に見積耐用年数（税法基準）

を使用することにより、減価償却は理論性を失うことになる……この問題を解決するには、一部除却によって見積耐用年数を確定使用年数に是正し適正な期間損益計算を行うことにより、……減価償却の補完的償却とすることによって解決できるものと考えからである。以上の3つの理由から、会計学に一部除却理論構築の必要性があるものとする。

この土屋の理論構築は、中小企業へのコンサルティングを行う税理士の立場から税法基準による償却計算を前提にし、未償却残高を帳簿に残留させないために、改修工事の都度、除却損を計上し、土屋のいう「不必要な法人税」、山下のいう「課税所得を不当に高くしている」ことを回避する視点からの見解を示していると思われる。

## 8. 技術系（情報作成者）から事務系（情報利用者）への情報伝達に潜む課題

建築コスト管理システム研究所他編集（2018）では、工事内訳書について改修工事用の「改修内訳書標準書式」と一般工事用の「工種別内訳書標準書式」が規定されている。「改修内訳書標準書式」では、改修工事専用として[科目]に防水改修、外壁改修、建具改修、内装改修、塗装改修等が規定され、[中科目]として各々に（1）撤去、（2）改修が設定されている。会計処理の視点からこの撤去、改修の意味は次のとおりである。

- （1）撤去：ある既存部分の撤去に要する費用であり、この撤去費用は除却損として費用・損金処理できる。
- （2）改修：撤去された部分に新しい資材を新設するための費用であり、基本的にはこれが資本的支出に相当する。

つまり、改修工事において、「改修内訳書標準書式」が使用されていれば、「別書き」項目としている撤去費用（除却損）と新設費用（資本的支出）を分離把握することが可能となるのである。しかし、土屋（2015, 54）は工事内訳書について次の疑問を提示している。

財務変動の記録として工事内訳書は存在しているが、その工事内訳書が改修内訳書標準書式を模範とせず工種別内訳書標準書式が使用されると、会計処理する者は、情報が不明確となり誤った会計処理を行う可能性が増大するのである。

この指摘は、土屋の税理士としての経験に基づくものと推察される。建物の完成・引渡しに伴い建設会社が建物取得者・事業者へ提出する際、「改修内訳書標準書式」ではなく「工種別内訳書標準書式」を使用していたとすると、既存のある部分の撤去費用は何らかの形で「工種別内訳書標準書式」の細目等どこかに計上されているはずである。しかし、この細目の中から撤去項目を、建築の知識がない事務系の経理担当、公認会計士、税理士が把握することは実質的に不可能であり、更に技術系に対して、内訳書に撤去費用の「別書き」を要求できることを知らない可能性もある。したがって、撤去費用を含んだ頭金額を税法の「形式基準」により、資本的支出と収益的支出に振り分けている可能性が増大するのである。つまり、技術系、事務系の知識不足の故に、改修年度の節税効果と早期の資金回収の視点からは、有用なコミュニケーション（適時的確な情報交換）が成立せず、見過ごされている課題であると思われる。

## 9. コミュニケーション促進に必要な補填すべき知識の一試案

ここまで論考してきたように、この部分除却の会計処理は、多くの一般の建物取得者・事業者にとって改修年度の節税効果と早期の資金回収の視点からは重要であると思われる。しかし、技術系、事務系の関係者に広く認識されている状況ではなさそうである。そのため、除却の意義と重要性を技術系の建築士、事務系の経理担当、公認会計士、税理士の双方に理解してもらう必要があると考える。そして、会計処理の実務として定着している税法の「形式基準」とは別に、技術系、事務系間の有用なコミュニケーション（適時的確な情報交換）を促進し、改修工事の都度、除却損を計上できるようにするための補填すべき知識を明らかにする。

## 9.1 事務系に対する知識の補填

事務系（経理担当、公認会計士、税理士）の方は手数をかけて区分経理をしないと、撤去された部分の未償却残高を把握することはできないと考え勝ちであるが、改修部分の撤去図等を基に積算する再調達原価や大沢理論で算定することが可能であること及び撤去された部分の未償却残高と撤去費用を除却損に計上することが可能であることを記憶に留めることが重要であると考え。例えば、小澤（1977, 239）では機械の設例が示されていることもあり、月並みな提言ではあるが、未償却残高と撤去費用を除却損に計上する仕訳を学習することを本稿の結論として提案したい。ここでは、設例として図表4の数字を使用して説明する。

◆設例（耐用年数50年、定額法、残存価額0、単位は無次元化、物価変動はなし）

建物1単位を10,000で取得し、20年後の当期首に部分取替（全ての窓を撤去して高性能なペアガラスの窓に取替える改修工事）を行った。部分取替において撤去された部分の未償却残高は、区分経理を行っていなかったため、帳簿から把握することはできなかったが、撤去図等を基に再調達原価は1,260（処分価値0）と算定された。撤去に要した費用250と新設に要した費用2,000の計2,250を現金で支払った。この計算の詳細と仕訳を次に示す。

|                                                                                                                                                                                                                                                                                     |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |        |       |       |     |        |     |       |     |       |       |       |       |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------|-------|-------|-----|--------|-----|-------|-----|-------|-------|-------|-------|
| <ul style="list-style-type: none"> <li>撤去された部分の建物全体に対する割合<br/> <math>= 1,260 / 10,000 = 0.126</math></li> <li>当期首の建物全体の帳簿価額<br/> <math>= 10,000 \times [1 - (1/50年) \times 20年] = 6,000</math></li> <li>撤去された部分の帳簿価額（未償却残高）<br/> <math>= 6,000 \times 0.126 = 756</math></li> </ul> | <p>◆撤去の仕訳（技術系は「損」になることを知らない）</p> <p>①未償却残高の除却（－）</p> <table> <tr> <td>（借）除却損</td><td>756</td><td>（貸）建物</td><td>756</td></tr> </table> <p>②撤去費用の支払い</p> <table> <tr> <td>（借）除却損</td><td>250</td><td>（貸）現金</td><td>250</td></tr> </table> <p>◆新設の仕訳（資本的支出）（＋）</p> <table> <tr> <td>（借）建物</td><td>2,000</td><td>（貸）現金</td><td>2,000</td></tr> </table> | （借）除却損 | 756   | （貸）建物 | 756 | （借）除却損 | 250 | （貸）現金 | 250 | （借）建物 | 2,000 | （貸）現金 | 2,000 |
| （借）除却損                                                                                                                                                                                                                                                                              | 756                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 | （貸）建物  | 756   |       |     |        |     |       |     |       |       |       |       |
| （借）除却損                                                                                                                                                                                                                                                                              | 250                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 | （貸）現金  | 250   |       |     |        |     |       |     |       |       |       |       |
| （借）建物                                                                                                                                                                                                                                                                               | 2,000                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               | （貸）現金  | 2,000 |       |     |        |     |       |     |       |       |       |       |

分離把握

会計処理の仕訳として、工事の施工手順に沿って整理すると、①資本的支出を分離把握するため、そして撤去された部分の未償却残高を帳簿に残留させないため、未償却残高を除却し、②撤去に要した費用を分離把握（「改修内訳書標準書式」の「別書き」の撤去項目）し、新設に要した支出額を資本的支出に計上するのである。この仕訳を学習すれば、再調達原価の積算等により、未償却残高を把握して除却損に計上できること及び「別書き」の撤去項目を除却損に計上できることを記憶に留めることが可能になると考える。

## 9.2 技術系に対する知識の補填

技術系も知識の欠落（①未償却残高の費用・損金算入と②撤去費用の費用・損金算入）を補う必要がある。そのために、建物の会計処理（取得から廃棄まで）に限定して、簿記（借方、貸方）を理解していないことを前提とした最低限の必須の知識を学ぶ機会を設け、情報作成者として、適時的確な情報を情報利用者の経理担当、公認会計士、税理士に提供する役割を自覚する必要があると考える。これにより、将来的には3D-CADを活用して仮想空間の中で、図表4のごとく区分経理を行う意義を理解する技術系の人間が育ち、実際に区部経理を行うことも可能になるだろう。具体的な最低限の必須の知識の内容は今後の課題とする。

## 10. おわりに

本稿は、改修工事の会計処理について、事務系、技術系の領域の分野間をクロスオーバーして思考し、税法基準による減価償却計算を前提に改修年度の節税効果と早期の資金回収の視点から改修工事の都度、除却損を計上する会計処理を行うための補填すべき知識について論考したものである。再調達原価の算定は「推定することもできるかもしれないが、手数を要する」こと、さらに区分経理を行うために「あらかじめ1単位の資産の構成部分ごとに詳細な記録を行うことが必要になる」ことは、今日でも、事務系（経理担当、公認会計士、税理士）のもつ基本的な考え方になっているように思われる。

しかし、今後は15年から20年毎に改修工事を繰り返し、100年使用すること及び情報技術の進化（3D-CAD等）を前提に、これまでに比べると手数をかけずに必要な情報を作成することができることも視野に入れて、建物改修工事の会計処理を考える必要もあるであろう。本稿の一試案を実行できれば、中小企業も含め多くの建物取得者・事業者は、改修工事の都度、税法の「形式基準」による会計処理とは別に除却損（未償却残高と撤去費用）を計上し、改修年度の節税効果と投下資金の早期回収を行い、資金の有効運用に繋げることが可能になるのではないかと考える。

今後は、技術系の補填すべき知識の内容を具体的にまとめるとともに、事務系と技術系の両者間の適時的確な情報交換を可能にする制度として、この一試案を定着させていくことが必要であると考ええる。

【参考文献】

- IFRS財団編. 2022.「IFRS®基準Part A」企業会計基準委員会・公益財団法人 財務会計基準機構監訳『IFRS®基準〈注釈付き〉』中央経済社.
- 大沢幸雄. 2008.『建物の「除却」活用法——非上場企業の事業承継税務対策——』中央経済社.
- 大沢幸雄. 2010.『IFRSコンポーネント・アカウンティングの実務』中央経済社.
- 大沢幸雄・土屋清人・天野俊裕. 2007.「平成19年度税制改正における資本的支出の問題点（下）——建物に係る架空資産と減損会計」『税務弘報』第55巻第13号, 75-86.
- 太田哲三. 1960.『新会計学全書固定資産会計（第15版）』中央経済社.
- 小澤康人. 1977.「11有形固定資産の修繕・改良・除却」黒沢清・番場嘉一郎監修『体系制度会計Ⅱ資産』中央経済社, 234-257.
- 建築コスト管理システム研究所・日本建築積算協会編集. 2018.『平成30年版建築工事内訳書標準書式・同解説』建築コスト管理システム研究所.
- 公益社団法人ロングライフビル推進協会（BELCA）宣言, <http://www.belca.or.jp/jkeikaku25.pdf>（2022年4月1日閲覧）.
- 国土交通省大臣官房官庁営繕部監修. 2006.『官庁施設の基本的性能基準及び同解説』公共建築協会.
- 近藤仁. 2005.『経理部長が新人のために書いた経理の仕事がわかる本』日本実業出版社.
- 忠佐市. 1951.「税務上の固定資産耐用年数論（一）」『会計』59（6）, 79-90.
- 土屋清人. 2015.『建物の一部除却会計論』中央経済社.
- 中田清穂・優成監査法人編著. 2011.『やさしく深掘りIFRSの有形固定資産』中央経済社.
- 日本建築学会. 2018.『建築工事標準仕様書・同解説5 鉄筋コンクリート工事 第15版』.
- 番場嘉一郎. 1952.「資本的支出分離の困難と除却法適用」『産業経理』第12巻第11号, 22-27.
- 益田重華. 1996.『建設産業 近代化への側面史』建設工業経営研究会.
- 山下雄次. 2019.『実務家のための減価償却資産等の留意点～取得、資本的支出・修繕費、除却～』税務研究会出版局.