

減価償却の位置づけとその整合性 1

長谷川 美千留

1. はじめに

包括的な資産評価との関係で、期末に時価評価を伴う減価償却をどのように位置付けるべきなのだろうか。そこには、整合性は保たれているのだろうか。また、固定資産評価に関する枠組みとして、取得原価評価-期末減価償却という枠組みと時価評価-期末再評価という枠組みのうち、いずれに重点を置いているのだろうか。また、減価償却と減損をどのように把握しているのだろうか。公正価値による再評価を組み込んだ減価償却を、いかに把握すべきなのか、といった様々な疑問が生じる。

取得原価主義会計の中で、減価償却と減損をどのように位置づけるのか。そして、当初認識後認識における再評価モデルは、取得原価主義会計と時価主義会計のいずれの上に構築されているのか⁽¹⁾。再評価モデルにおける当初認識は、公正価値=取得原価ととらえるのか。IAS16号の有形固定資産の減価償却における再評価モデルは、どのような意味をもたらすのか。このような視点から、減価償却の位置づけについて再検討していきたい。

2. 企業会計原則と減価償却

まず、上記を考える前に我が国における企業会計原則における記載、企業会計原則と関係諸法令との調整に関する連続意見書「有形固定資産の減価償却について」を見てみたい。企業会計原則第三貸借対照表第5において、「資産の

取得原価は資産の種類に応じた費用配分の原則によって、各事業年度に配分しなければならない。有形固定資産は、当該資産の耐用年数にわたり、定額法、定率法等の一定の減価償却の方法によって、その取得原価を各事業年度に配分し、無形固定資産は当該資産の有効期間にわたり、一定の減価償却の方法によって、その取得原価を各事業年度にわたり配分しなければならない」としている。

また、連続意見書は減価償却を「費用配分の原則に基づいて有形固定資産の取得原価をその耐用年数における各事業年度に配分すること（連続意見書第3第1の1）」とし、減価償却の最重要目的として「適正な費用配分を行うことによって、毎期の損益計算を適正ならしめること（連続意見書第3第1の2）」としている。さらに「固定資産は土地のような非償却性資産を除くと、物理的原因または機能的原因によって減価し、早晩廃棄更新されねばならない状態に至るものである。物質的減価は、利用ないし時の経過による固定資産の磨滅損耗を原因とするものであり、機能的減価は、物質的にはいまだ使用に耐えるが、外的事情により固定資産が陳腐化し、あるいは不適用化したことを原因とするものである（連続意見書第3第1の5）」とし、機能的減価について不適用化をその論拠として、正当化している。連続意見書第3の2の2において、「減価償却は財産計算の問題であると同時に損益計算の問題である。すなわち減価償却は、減価償却費引当金の繰り入れを通じて財産計算に関係するとともに減価償却費の計上を通じて損益計算に関係するのである。（連続意見書第3第2の2）」減価償却は、取得原

八戸大学ビジネス学部

価の費用配分であり、損益計算の要であると同時に財産計算の要である。

臨時償却⁽²⁾は、減価償却の計画当初、予見出来なかった新技術の発明等の外的事情により、固定資産が機能的に著しく減価した場合に対応して、臨時的に減価償却を行うものである。著しい機能的減価による償却不足という観点からなされる、減価償却としての処理である。臨時償却は、過去の取引の結果である取得原価を上限として、その枠内での費用の期間割当額の増額にすぎない。取得原価の要素である要償却額は必ずすべて償却されるのである。臨時償却は、回収可能性の低下には触れておらず、これらに基づく減損とは異質のものである。減損においては、帳簿価額のうち、回収可能性という視点から、回収不能部分を原価とすることを断念し、切り捨てる措置であると考えることが出来る。いわば減損は、収益貢献を断念した部分と考えることが出来る。

減価償却は機能的減価を根拠とした費用計上に主眼を置いたものであり、減損は資産の収益性評価に主眼を置いたものとして、前者は、いくなれば費用計上、損益計算の視点、後者は資産評価の視点から把握することもできる。とりわけ、期末時点の減損の際、公正価値を用いるなら、これは回収可能価額を用いる場合とは異なるのではないか。帳簿価額が回収可能価額を上回ってはいけないという思考は、期待される収益と原価の関係であり、公正価値を持ち込む思考は、当該資産が過去の取得原価から離れ、現在の市場価値に晒され付け替えられることを意味している。想定ではあるが、当該資産が市場にリリースされ、再度、同一の資産に投資された状態となる。同一資産であるが、別投資となり、両者は分断される。減損損失の戻入がなされないことに、その分断が表わされる。

すなわち、臨時償却は、計画化された費用額のズレに着目し、それを修正するという取得原価の枠組みの中での二次的処理であり、フローの修正である。減損は公正価値を採用する場合、

それは当該減価償却対象資産の取得原価から離れた、時価による再評価である。新たなストックから新たなフロー計算が始まる。同時に回収可能価額を思考する減損の場合は、先ほどの分断は生じないことになる。よって、回収不能として(減損損失として)切り捨てた帳簿価額は、回収可能となれば復活することになる。すなわち、当該資産が市場にリリースされ、再度、同一の資産に投資された状態ではないのだから、公正価値に見られる、同一資産間の投資の分断はない。よって、投資は連続することとなり、減損損失部分を戻入することは妥当となる。

3. IAS16

IASならびにIFRSにおける固定資産関連の基準は、IAS16有形固定資産、IAS38無形資産、IAS40投資不動産である。IAS16においては周知のように、property, plant, equipmentと具体的な有形固定資産が基準の名称として用いられている。IAS16における有形固定資産は「財貨の生産または役務の提供、他者への賃貸または管理目的で使用するために保有される有形の資産 (IAS16 [2003] para.6)」であり、「1会計期間を超えて使用されると予想されるもの (IAS16 [2003] para.6)」と定義されている。また続くパラグラフでは、当初認識の要件として、「将来の経済的便益が当該企業に流入する可能性が高く (IAS16 [2003] para.7)」「当該項目の原価を信頼性を持って測定可能 (IAS16 [2003] para.7)」であるという2つの要件を提示している。すなわち有形固定資産の当初認識の際、経済的便益の流入と測定の信頼性がカギとなっている。

IAS16はその目的として「本基準の目的は、財務諸表利用者が企業の有形固定資産に対する投資および投資変更に関する情報を把握できるように有形固定資産の会計処理を規定することである (IAS16 [2003] para.1)」としている。ここに明示されたように、当該エンティティー

の有形固定資産への投資情報を提供するという側面が強いとすれば、当初認識における取得原価は公正価値（が取得原価と一致する）であり、時価評価-期末公正価値による再評価の枠組みに重点が置かれるであろう。公正価値による取得原価を減価償却するが、減損兆候があれば減損し、減損する際には回収可能価額ではなく、公正価値を用いることにより、いったん投資がリセットされたという想定をするという流れが適切である。

IAS16 は、認識時点での測定、当初認識として、「資産としての認識要件を満たす有形固定資産項目は、その取得原価で測定されなければならない (IAS16 [2003] para.15)」としている。IAS16 の定義において、取得原価とは、「取得原価とは、資産の取得時または建設時において、当該資産取得のために支出した現金もしくは現金同等物の金額、またはその他引き渡した対価の公正価値 (IAS16 [2003] para.6)」を意味している。当初認識における取得原価は、対価の公正価値である。取得原価について、IAS16 では「有形固定資産項目の取得原価は、認識日における現金価格相当額である。(IAS16 [2003] para.23)」としている。認識日における現金価額相当額とは、当該資産取得に支払った現金価額相当額、すなわち対価の公正価値と考える。

また、次のパラグラフにおいて「比較可能な取引市場が存在しない資産の公正価値は (a) 合理的な公正価値の見積もり範囲の変動が、当該資産に対して重要ではなく、または (b) 見積もりが範囲内に収まる確率が合理的に評価され、かつ公正価値の見積もりに使用できる場合に、信頼性を持って測定可能となる。企業が受領した資産又は引き渡した資産の公正価値が信頼性を持って算定できる場合には受領した資産の公正価値がより明らかとなる場合は別として、引き渡した資産の公正価値を受領した資産の取得原価を測定するために使用する (IAS16 [2003] para.26)」とし、交換取引に際し、その引き渡し資産と受領資産の公正価値の信頼性の

いかんにより、引渡資産の公正価値を受領した資産の取得原価として用いることがあることを明示している。

4. 原価モデルと再評価モデル

当初認識における当初公正価値と取得原価はイコールとするなら、この時点においては、両者に相違はない。公正価値は、「取引の知識のある自発的な当事者間で、独立第三者間取引条件により、資産が交換される価額をいう (IAS16 [2003] para.6)」と定義される。取得原価と公正価値の関係は、「取得原価とは、資産の取得時または建設時において、当該資産取得のために支出した現金もしくは現金同等物の金額、またはその他の引き渡した対価の公正価値 (IAS16 [2003] para.6)」とされ、対価としての現金（同等物）支出もしくは対価の公正価値が取得原価であるとされている。

しかし、その後の認識、すなわち当初測定後認識において、原価モデルを採用しているのか、再評価モデルを採用しているのかという違いにより、評価の体系、包括的な枠組みが変わると解すべきなのだろうか。原価モデルは取得原価主義の中に構築され、再評価モデルは時価主義会計の中に構築されているのか。「再評価された各種有形固定資産について、資産が原価モデルで計上されていたとすれば認識されていたであろう帳簿価額 (IAS16 [2003] para.77)」が開示されることになっている。また、「原価モデルが採用されている場合で、有形固定資産の公正価値が帳簿価額と大きく異なっている場合の公正価値 (IAS16 [2003] para.78)」についても開示することが望ましいものとして挙げられている。企業は、以下の原価モデルと再評価モデルのいずれかを選択することが出来るが、原価モデルを採用したとしても、公正価値との乖離については情報開示を促される。

IAS16 における原価モデルは、以下のように規定されている。「資産として認識したのち、

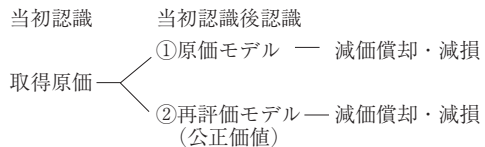
有形固定資産項目は、取得原価から減価償却累計額および減損損失累計額を控除した価額で計上しなければならない。(IAS16 [2003] para.30)」原価モデルにおいては、減価償却、減損処理が適用されることが分かる。原価モデルを採用した場合、減損は回収可能価額を用いる方が整合性がある。時価モデルを用いた場合、減損は、公正価値モデルを用いる方が整合性があるが、当初認識を時価の枠組みの中でとらえるのならば公正価値自体を期末評価として適用するので、この意味は、評価差額(損益)となる。

また、IAS16における再評価モデルは、以下のように規定されている。「資産の当初認識後、公正価値を信頼性を持って測定できる有形固定資産項目は再評価実施日における公正価値から、その後の減価償却累計額およびその後の減損損失累計額を控除した評価額で計上しなければならない。再評価は、帳簿価額が貸借対照表日における公正価値をもって、決定したであろう金額と大きく異なるように十分な周期性を持って行わなければならない。(IAS16 [2003] para.30)」再評価モデルにおいても、減価償却ならびに減損が適用されている。土地や建物について、公正価値は市場価値であり「有形固定資産項目の公正価値は通常、査定によって決定された市場価値 (IAS16 [2003] para.32)」と規定されている。再評価の頻度について、IAS16は、「再評価される有形固定資産項目の公正価値の変動に依存する。評価された資産の公正価値がその帳簿価額と大きく異なる場合には、さらなる再評価が要求される (IAS16 [2003] para.34)」とし、ここから、再評価は公正価値との乖離を防ぐものと考えられていることがうかがえる。その背景には投資家への意思決定への役立ちという思考がある。では、なぜ他の基準のようにこの再評価モデルを、公正価値モデルと称さないのか。なぜ再評価モデルという名称を用いて、公正価値評価を行うのだろうか。

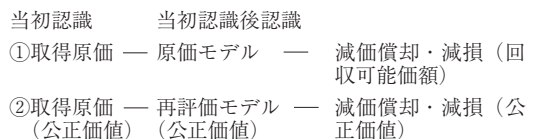
IAS16のIN.9において、再評価モデルについて「公正価値が信頼性を持って測定される場

合には、企業はある種類の有形固定資産のすべての項目を再評価額で計上することもできる。再評価額は再評価日における事後の減価償却累計額及び減損損失額を除いた資産項目の公正価値である。改定前のIAS第16号では再評価額の使用は公正価値が信頼性を持って測定可能かどうかによって左右されることはなかった。(IAS16 [2003] IN.9)」との記述がある。当初認識に取得原価を採用し、その後の認識において原価モデルを採用するか、再評価モデルを採用するかが重要である。再評価モデルにおいても、時価と時価の差額という位置づけではなく、当初認識は取得原価、認識後再評価と考えているのか。それとも再評価モデルを採用している場合には、当初認識自体を公正価値(が取得原価と一致している)と考え、時価モデルの中で把握しているのだろうか。

(1) 原価・時価混合モデル



(2) 原価-原価モデル・時価-時価モデル



すでに述べたように、IAS16においては、認識後測定の際、原価モデルと再評価モデルが存在し、原価モデルは、「資産として認識した後、有形固定資産項目は取得原価から減価償却累計額及び減損損失累計額を控除した価額で計上しなければならない。(IAS16 [2003] para.30)」と定義されている。ここで疑問となるのは、公正価値により再評価された後の帳簿価額に基づく減価償却は、減価償却なのであるだろうか。再評価と減価償却を並列させることの意義は何なのか。再評価のみを継続し、再評価差額の認識を

すればよいのではないか。それは時価評価を意味するので、あえて回避しているのか。新たな取得原価としての時価とし、取得原価の枠組みで減価償却をするのか。この問題は、再評価差額をどのように扱うかという部分に現れるのではないか。

5. 再評価と減価償却（再評価差額の利益剰余金への振替）

「しかし、一部の再評価剰余金には、資産が使用されるにつれて（利益剰余金に：引用者）振替られるものもある。そのような場合、振り替えられる再評価剰余金の額は、資産の再評価後の帳簿価額に基づく減価償却と当初の取得原価に基づく減価償却との差額である。再評価剰余金から利益剰余金への振替は、損益計算書を通さない。（IAS16 [2003] para.41）」すなわち当初の取得原価に基づく減価償却と再評価後帳簿価額に基づく減価償却との差額については、再評価剰余金から、利益剰余金に振り替えられる。

減損は時価評価ではないが、減価償却と減損を取得原価モデルの中に並列することの意味は何であるか。取得原価モデルの中に減損を位置付けることに整合性はあるのであろうか。減価償却の本質を取得原価の原価配分とするなら、再評価後の時価からスタートするモデルを取得原価の中に位置付けることは可能なのだろうか。そもそも、時価と時価の差額は評価差額であり、取得原価の原価配分としての減価償却とは異なる。

IAS16における減価償却とは「資産の償却可能価額を規則的にその耐用年数にわたって配分すること（IAS16 [2003] para.6）」と定義されている。規則的な取得原価の期間配分と把握できる。しかし、国際財務報告基準・国際会計基準が費用収益アプローチではなく、資産負債アプローチを採用していることを考慮すれば、資産評価に重点を置いていると考えるべきであ

る。減価償却の本質は、ここでは資産（財産）価値の減少なのか、費用なのか。

再評価については、「資産の帳簿価額が再評価の結果として増加した場合、その増加額は再評価剰余金の科目を付して、株主持分に直接貸方計上しなければならない。しかし再評価による増加額は、以前に損益として認識された同じ資産の再評価による減少額を戻し入れる範囲では収益として認識しなければならない。（IAS16 [2003] para.39）」「資産の帳簿価額が再評価の結果として減少した場合、その減少額を費用として認識しなければならない。しかし再評価による減少額は同じ資産に関する再評価剰余金の貸方残高の範囲については、関連する再評価剰余金に直接借方計上しなければならない。（IAS16 [2003] para.40）」

再評価に関する処理は、以下の通りである。

再評価により評価差益は再評価剰余金（その他包括利益）となり、過去の再評価で評価損がある場合、過去の評価損の範囲内で利益認識する。再評価により評価差損は費用となり、過去の再評価で再評価剰余金を認識している場合、再評価剰余金の範囲内で当該再評価剰余金を取り崩す。評価差額は、それぞれ評価益の場合、包括利益を構成するその他包括利益の要素となる。論点は、つまるところ、その他包括利益を（実現した）利益とみなすかに、収斂する。

6. 再評価モデルと公正価値モデル

IAS40 投資不動産においては、当初認識後、原価モデルと公正価値モデルの選択適用が可能である。原価モデルにおいては、取得原価から減価償却累計額と減損損失累計額を控除した額を帳簿価額とする。当該資産が売却目的に分類されると、減価償却は停止され、帳簿価額と売却費用控除後の公正価値のいずれか低い金額で測定する。また、公正価値モデルを採用した場合、期末の公正価値により当該資産の評価が行われ、評価差額は当期の損益として認識される。

IAS40のIN.14において、公正価値モデルと再評価モデルの違いについて、以下の記述がある。「公正価値モデルは、一定の非金融資産について許容されている再評価モデルとは異なる。再評価モデルでは、原価基準による評価を上回る帳簿価額の増加は再評価剰余金として認識される。しかし、公正価値モデルでは、すべての公正価値の変動は損益として認識される。(IAS16 [2003] IN.14)」

この文言からうかがえるように、再評価モデルと公正価値モデルは明らかに異なるものとされている。その違いは、当初認識後認識時の処理の違いを意味している。公正価値モデルは、その期末における公正価値評価による変動差額を損益として処理する。すなわち、時価評価の枠組みの中に位置づけられている。よって当初認識における、取得原価は取得時の公正価値分の支出である。しかし、再評価モデルにおいては、取得原価の枠組みの中に位置づけられている。再評価による差額は、あくまで再評価剰余金として、損益として認識することなくペンディングされる。この処理の差の問題は、リサイクリングや収益認識の方向付けとも密接に関連してくる。リサイクリングを保持し、従来の実現を維持するなら、このような処理の差は意味をなす。しかし、包括利益への一元化された場合の再評価剰余金は、その他包括利益を構成する。これを、その他包括利益を真の利益の一部として、言い換えるなら実現した利益として、扱うのか、利益の本質をどこに見出すのかという問題となる。資産負債アプローチによる純資産の公正価値変動という時点(事実)に利益の本質を見出すなら、両者の相違は曖昧となる。そして、利益の本質のみならず、その「利益」の意味がもたらすものを考える必要がある。

参考文献

International Accounting Standards Board, *International Accounting Standard16* "Property, Plant and

- Equipment*" 2003
 International Accounting Standards Board, *International Accounting Standard36* "Impairment of Assets" 2003
 International Accounting Standards Board, *International Accounting Standard 40* "Investment Property" 2003
 あずさ監査法人・KPMG『国際財務報告の適用ガイドブック—日本基準との比較と作成実務』中央経済社 2008年
 石川純治稿「企業会計のハイブリッド構造」『会計』第163巻第1号森山書店 2003年
 石川鉄郎著『時価主義会計論』中央経済社 1992年
 井上良二稿「時価会計における減損会計の意味」『会計』第158巻第6号森山書店 2000年
 興津裕康稿「原価主義会計の論理と会計情報の信頼性」『会計』第157巻第2号森山書店 2000年
 興津裕康稿「会計の基本問題の検討」『会計』第166巻第5号森山書店 2004年
 小栗崇資・熊谷重勝・陣内良昭・村井秀樹編著『国際会計を考える 変わる会計と経済』大月書店 2003年
 梶原崇宏稿「IFRS導入に伴う個別財務諸表への実務上の影響」『企業会計』Vol.63 No.5 2011年
 片岡洋一稿「減価償却の本質について」『会計』第156巻第3号森山書店 1999年
 勝尾裕子稿「実現概念と投資の回収可能性」『会計』第161巻第1号森山書店 2002年
 角ヶ谷典幸稿「棚卸資産の低下基準と減損処理」『会計』第161巻第1号森山書店 2002年
 企業会計基準委員会 財団法人財務会計基準機構『国際会計基準審議会 国際財務報告基準2007』レクシネクシス・ジャパン 2008年
 菊谷正人稿「国際会計基準第16号『有形固定資産』の総合的・分析的検討」『経営志林』第44巻1号 2007年4月
 齋藤静樹・徳賀芳弘編『体系現代会計学第1巻 企業会計の基礎概念』中央経済社 2011年
 篠原繁稿「固定資産の償却と減損」『会計』第162巻第5号 2002年森山書店
 中央経済社編『会計法規集第30版』中央経済社

2009年

米山正樹稿「原価配分のもとでの簿価修正」『会計』第158巻第2号森山書店2000年

米山正樹稿「臨時償却の変質」『会計』第164巻第1号森山書店2003年

渡邊泉稿「歴史からみる時価評価の位置づけ—取引価格会計としての取得原価と市場価値—」『会計』第180巻第5号2012年

注 記

- (1) 取得原価主義会計と時価主義会計について、「時価を原価主義会計の中に導入してもこれをただちに時価主義会計と呼ぶことはできない。時価評価を容認するとしても、これを原価主義会計の修正と考えるか、時価主義会計の方向への展開と考えるかについては、対立した見解が見られる。つまり、取得原価主義を規定におく時価評価導入型会計と時価主義へ移行する道を辿る時価評価導入型会計がここに考えることが出来るのではなかろうか。(興津 [2004] 11 頁)」との見解がある。当初認識における取得原価を公正価値と考えるか否かという、問題と関係する。

保守主義の観点から、取得原価会計の中に時価が導入されるとすれば、IASにおける減損は、回収可能性、収益性の低下を把握するという、保守主義的観点から減損が取得原価主義の中に包括されると考えるべきなのだろうか。しかし、国際財務報告基準の全体像から類推して、投資家への有用

な情報提供という観点から、積極的かつタイムリーな時価変動開示（収益性低下、投資の失敗）と考えるべき。

- (2) この臨時償却と減損について、米山教授は「減損処理は、収益性の低下、すなわち収益に貢献することなく用役が消滅してしまったのを機に、対応する簿価を切り下げるため、減価償却の見直し手続き（臨時償却）から切り離され、新設された手続きと意義づけられる（米山 [2003] 29 頁）」とし、臨時償却の役割について、「それは要するに、収益に貢献した用役に関する簿価修正であろう。具体的には、貢献した（これから貢献するであろう）用役について、その消滅ペースが予想以上の速さで進んだことに伴う修正（償却不足額 / 過剰償却額の修正）こそが臨時償却に期待されている役割（米山 [2003] 29-30 頁）」であるとしている。
- (3) 時価の多様性について石川教授は、「時価主義会計に多様性をもたらしている主要な要因には、二つのものがある。一つは、時価基準の適用を費用評価と資産評価のどちらの面で考えるかということである。時価を評価基準とする場合、費用評価の基準として時価基準を用いることもできれば、資産評価の基準として時価基準を用いることもできる（石川 [1992] 20 頁）」としている。

* 本文中のIAS条文の和訳は、すべて企業会計基準委員会 財団法人財務会計基準機構『国際会計基準審議会 国際財務報告基準2007』レクシネクシス・ジャパン 2008年による。