

# 資産評価に関わる臨時償却処理と 減損処理の異質性 減損会計研究の一齣として

伊 東 良 子

## Ⅰ はじめに

IASB を中心に、業績報告のありかたについての見直しが進められており、過年度損益修正項目について損益計算書を遡及修正するよう求められる可能性が存するため、減損処理と臨時償却処理<sup>1)</sup>との関係を問い直す必要がある<sup>2)</sup>という現状がある。臨時償却処理が有形固定資産の減価償却累計額の修正という減価償却処理の補足的な役割を果たしてきたのであるが、臨時償却処理では補えない投資額の回収ができないほどの収益性の低下を帳簿価額に反映させるために減損処理が導入された。しかし、まったく収益力の低下を伴わずに資金回収期間が短縮されるようなケースはまれであり<sup>3)</sup>、臨時償却処理と減損処理が同時に起こることが考えられる。

---

1) 2009年12月4日、企業会計基準委員会は、企業会計基準第24号「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」及び企業会計基準適用指針第24号「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準の適用指針」を公表した。この中の「会計上の見積りの変更の取扱い」において、会計上に見積りの変更は、変更した期間以降の期間に影響させることとし、過去の期間に影響させないこととしている。そして、このことから固定資産の耐用年数の変更等について、従来認められていた臨時償却処理は廃止された。本稿においては、耐用年数の変更に伴う損失をこれまでの基準に従い臨時償却費としている。臨時償却処理は廃止されたが、依然として耐用年数の変更が収益性の低下を伴う可能性は否めない。したがって、本稿では耐用年数の変更と収益性の低下が同時に生じた場合、その損失額を明確に分離すべきことを理論的に追及するものとする。

2) 米山 [2002], pp. 190-191 .

3) 米山 [2003], p. 102 .

現行の減損会計においては、「遡及修正が行われなければ、過年度修正による損失も、減損による損失も、認識された年度の損失とされる点では同じである。したがって、当面、この部分を減損損失と区別しなくても、現行の実務に大きな支障は生じない」（固定資産の減損に係る会計基準の設定に関する意見書、三三）という理論的に根拠のない理由で、減損による損失と臨時償却による損失とを分離せず、一括処理するということとなっている<sup>4)</sup>。確かに、耐用年数の変更が収益性の低下に伴って発生する場合は多く考えられ、その2つの要素から導き出された損失を2つに分離することは困難を要する。しかし、そうであったとしても、損失を計上する理論的背景が異なるのであるから明確にこれを分離すべきではないだろうか。

本稿は、減損処理による損失と耐用年数の変更により発生した損失、つまり臨時償却処理による損失とを明確に分離すべきことを理論的に追究することを目的としている。そのため、資産の定義についても言及し、減損損失と臨時償却費とを分離すべきことへの手掛りとなることを期待する。

## II 減損と資産属性

有形固定資産は、計画的・規則的な減価償却の処理を行うこととなっている。しかし、減価償却処理だけでは、その時折の有形固定資産の置かれている状況及び環境の変化を的確に表現することができないということは事実である。それゆえに、そのような状況及び環境の変化に柔軟に対応するために臨時償却処理と減損処理が位置づけられているものと考えられる。

減損においては、減損損失の戻入れの可否の問題や減損損失を将来の損失とせず、なぜ当期の損失とするのかといった期間帰属の問題などが多数挙げられている。その中に、臨時償却処理と減損処理の両者に対する優先関係・適用順序についての問題が存在する。つまり、減損処理を行うに際して、臨時償却と減損が同時に起こることが考えられる。その時にどちら

---

4) Hal and Leonard [1987], pp. 1-3.

を優先させるのかという問題である。

臨時償却処理は「減価償却計画の設定に当たって予見することのでき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は、この事実に対応して臨時に減価償却を行う<sup>5)</sup>」というものであり、減損は「資産の収益性の低下により投資額の回収が見込めなくなった状態であり、減損処理とは、そのような場合に、一定の条件の下で回収可能性を反映させるように帳簿価額を減額する会計処理」（固定資産の減損に係る会計基準の設定に関する意見書、三三）である。

臨時償却処理は固定資産が「機能的に著しく減価した」ことを契機としており、一方、減損処理は「収益性の低下により投資額の回収が見込めなくなった」ことを契機として、これらを帳簿価額に反映させる処理である。両者は共に異なる要件を契機としているように見受けられるが、この「機能的に著しく減価した」と「投資額の回収が見込めなくなった」とことには、密接な関係が存在する。

「減価償却計画の設定に当たって予見することのでき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」というこ

---

5) 「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 第一 企業会計原則と減価償却 三 臨時償却、過年度修正」において、「減価償却計画の設定に当たって予見することのでき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は、この事実に対応して臨時に減価償却を行う必要かある。この場合生ずる臨時償却費は、所定の計画に基づいて規則的に計上される減価償却費と異なり原価性を有しないとともに、過年度の償却不足に対する修正項目たる性質を有するから、これを剰余金計算書における前期損益修正項目として処理する。一般に、過年度の減価償却について過不足が認められる場合には、これに対して修正を加えなければならない。かかる修正は、これを剰余金計算書（剰余金計算書は一事業年度における剰余金の期中増減と期末残高を記載した計算書である。現在廃止され、2006年に株主資本等変動計算書が導入されている。）における前期損益修正項目として処理する。なお、災害、事故等の偶発的事情によって固定資産の実体が滅失した場合には、その滅失部分の金額だけ当該資産の簿価を切り下げねばならない。かかる切り下げは臨時償却に類似するが、その性質は臨時損失であって、減価償却費とは異なるものである」と述べられていた。本稿においては、最初の部分を引用している。

とは、資産に対して取得当初に見積った収益性に誤りはないが、新製品が開発されたことにより当該資産を使用し続けることよりも新製品を使用した方が収益性を上げることが期待できるということ、つまり、当該資産は新製品に比べ収益性が劣ると判断したということである。これを表現する手段として耐用年数を短縮するのであるが、耐用年数を短縮するということは、できるだけ早期に新製品と買い替えを行いたいという資産を所有する側の意思表示でもある。また、直ちに新製品との買い替えを行うという考え方もあるが、現有資産は新製品が開発されなければ使用し続けていたわけであるから、直ちにというよりは早期にということが適当であろう。つまり、ここで表されているのは、資産を所有する側にとっての収益性の低下である。そして、そのことが耐用年数の短縮という結果をもたらすこととなるのである。したがって、臨時償却処理による耐用年数の短縮は、資産を所有する側にとっての収益性の低下を表現していると考えられる。

一方、「資産の収益性の低下により投資額の回収が見込めなくなった状態」ということは、臨時償却処理とは異なり、資産に対して取得当初に見積った収益性そのものが誤っていたということであり、つまり投資の失敗を表しているのである。さらに、収益性が低下しているだけでは減損とはみなされず、投資額の回収が見込めないほどに収益性が低下しているという場合に限り減損とみなされるのである。この投資の失敗を帳簿価額に反映させるのが減損である。

このように、臨時償却処理と減損処理は異なる要件を契機としているのであるが、この2つの処理が同時に生じたとすると、「機能的に著しく減価しか」ことにより発生した損失なのか、「収益性の低下により投資額の回収が見込めなくなった」ことにより発生した損失なのか、どちらによるものなのか判別し難いのも事実である。

以下では、資産の定義に触れ、特に資産の定義に含まれる潜在性について検討し、その側面から臨時償却処理と減損処理の本質的な違いを見出す

ことにより、どちらを優先させるべきなのか、あるいは、そのような優先順位を決めるようなものではないのかどうかを明らかにしてみたいと思う。

## II - 1 資産の定義

まず、資産とはいかなるものかを確認しておくこととする。資産とは「過去の事象の結果として特定の企業に所有されている、将来の経済的便益をもたらすという潜在性 (potentialities) を有するもの<sup>6)</sup>」と定義されるであろう。この資産の定義にある「将来の経済的便益」とはいかなるものであろうか。これについて FASB 概念フレームワークにおいては「すべての資産 経済的資源 が有する共通の特徴は、『用役潜在能力』または『将来の経済的便益』であり、それらを利用する実体に用役または便益を提供する希少な能力<sup>7)</sup>」と述べられ、また「将来の経済的便益が資産の本質である<sup>8)</sup>」とも述べられている。また、IASB 概念フレームワークにおいては「資産が有する将来の経済的便益とは、企業への現金及び現金同等物の流入に直接的に又は間接的に貢献する潜在能力をいう<sup>9)</sup>」と述べられている。

したがって、FASB 概念フレームワークにおいても IASB 概念フレームワークにおいても資産にとって重要であるのは資産に内在する将来の経済的便益であり、資産とは、それをもたらす潜在性を有しているということである。

この資産が有する潜在性とは将来の経済的便益をもたらす能力と解することができるであろう。また、潜在性とは抽象的な存在であり、その資産の使用期間にわたって効力を発揮し、徐々にその効力を失っていくものである。

---

6) 拙稿 [2006] における筆者なりの定義に基づく。

7) FASB [1985], par. 28 及び平松・広瀬 [2002], p. 298 .

8) FASB [1985], par. 172 及び平松・広瀬 [2002], pp. 368-369 .

9) IASB [1989], par. 53 及び間島・広瀬 [1999], pp. 79-80 .

以下では、資産の定義において特に重要と思われる潜在性に焦点を当て、収益性との関係を詳しく議論したいと思う。さらに、固定資産が「機能的に著しく減価した」ことにより臨時償却費を計上することとなるのであるが、それを表現する手段として耐用年数を短縮するということは、どういったことであろうか。そして、資産が有する潜在性と所有する資産が新品に比べ収益性が劣るということとの関係はどのようなものであるのか。また、固定資産の「収益性の低下により投資額の回収が見込めなくなった」とは、どういったことであろうか。そして「収益性」と将来の経済的便益との関係はどのようなものであるのか。このようなことについても詳しく検討してみたいと思う。

## II - 2 潜在性の喪失

資産が将来の経済的便益をもたらすという潜在性を有するものであると定義される場合、資産の耐用年数の短縮とはいかように捉える事ができるであろうか<sup>10)</sup>。耐用年数を短縮することとなった背景には「減価償却計画の設定に当たって予見することのできなかった新技術の発明等の外的事情」が存在する。この「新技術の発明等の外的事情」とは新技術の発見や新製品の出現などが考えられる。資産を所有する側は、資産取得時点において当該資産に投資額以上のキャッシュ・インフローを期待している。しかし、「予見することのできなかった新技術の発明等の外的事情」により、資産そのものの収益性に変わりはないが資産を所有する側にとっての収益

---

10) 一方で、耐用年数を短縮することになった背景には、資産取得時点において将来得られるであろうと予想される将来の経済的便益が早期に回収することができたということも考えられる。つまり、これは短縮された期間分の将来の経済的便益が得られなくなることではないため、潜在性の喪失ではない。臨時償却として損失計上されるのは、減価償却が計画的・規則的になされるため、早期に予想以上に回収することができたキャッシュ・インフローと減価償却が一致していなかったものと考えられる。つまり、この費用計上された臨時償却費は過年度における減価償却不足とみなされるであろう。したがって、これに関しては議論から外すことにする。

性が低下したため、つまり、新しい資産に買い替えた方がより高い収益性を発揮することができるかと判断したため、早期に新しい資産と買い替えを行いたいがために、これを表現する手段として耐用年数の短縮が行なわれるのである。例えば、現在所有している機械より高い生産能力を持った製品が開発され、現在の機械は取得当初に期待した通りに稼働しているのだが、同じコストで生産能力が上がるのであれば、早期に新しい機械に買い替えたいという、資産を所有する側の意思決定による。外的要因による影響を受けたために資産取得時点における期待が変化し、資産を所有する側にとっての収益性が低下したために耐用年数を短縮するのである。つまり、資産そのものの収益性が低下したのではなく、資産を所有する側にとっての収益性が低下したために耐用年数を短縮するのである。

したがって、資産が「機能的に著しく減価した」ことを、資産そのものの収益性という側からみれば、潜在性の喪失であるとは言い難い。つまり、外的要因による影響を受けたために資産取得時点における期待が変化し、資産を所有する側にとっての収益性が低下したのであるから、資産に本来備わっている潜在性には何ら関係はないと思われる。

ここで、資産を所有する側からしても、潜在性の喪失であると言えるのではないだろうかという疑問が残る。つまり、実際に耐用年数が短縮されるということは、将来の経済的便益をもたらすという潜在性を発揮する期間が短縮されるということが考えられる。つまり、その資産が取得時点に予想されていた耐用年数期間内に得られるであろう将来の経済的便益が短縮された期間分だけ得ることができなくなるということが考えられる。そうすると、資産そのものから得られるであろうキャッシュ・インフローも減ることが考えられる<sup>11)</sup>。しかし、当該資産の利用方法を変更することに

---

11) 資産の価値について、資産そのものに備わっている価値と周りから与えられる価値とが存在する。周りから与えられる価値について、資産として定義される3つの要件が次のように挙げられている。

(1) 当該企業がそれを所有していること、

よって投資額を回収でき、その変更に基づいて帳簿価額を切り下げると考えれば、投資額自体は回収できているので、投資自体は成功していると考えられる<sup>12)</sup>のである。つまり、資産そのものの収益性という側と資産を所有する側にとっての収益性という2つの側面が存在し、資産が「機能的に著しく減価した」ことにより耐用年数を短縮するという点に関して、潜在の喪失であるかどうかという判断は曖昧なものと結論づけられる。

次に、資産が将来の経済的便益をもたらすという潜在性を有するものであると定義される場合、資産の収益性の低下とはいかように捉える事ができるであろうか。資産の収益性をキャッシュ・フローを獲得する能力であると解釈すると、将来の経済的便益と同義であると考えられる。収益性が低下するということは、耐用年数の短縮につながるような、潜在性を発揮する期間が短縮されるというようなことではなく、キャッシュ・フローを獲得する能力の低下、つまり、将来の経済的便益の減少であると考えられる。

現行の減損会計では資産取得時に遡り取得原価を修正することはしない。いわゆる遡及修正は行われず、収益性の低下の認識時点において、帳簿価額と回収可能価額とを比較し、帳簿価額が回収可能価額を下回れば、帳簿価額を回収可能価額まで引き下げるのである。減損はこのような処理

---

(2) 当該企業がそれをコストをかけて取得したこと、

(3) 当該企業にとって価値がなければならないこと。

3つ目の要件である「企業にとって価値がなければならない」ということは、資産を所有する側にとっての価値、つまり、将来の経済的便益またはサービスポテンシャルを提供すると、資産を所有する側に期待されなければならない (Miller and Islara [1988], p. 58) ということである。したがって、周りから与えられる価値とは、周りから与えられる期待であると考えられる。確かに、資産を取得する場合、投資額以上のキャッシュ・フローを回収することができることを期待している。このよ引こ、資産の価値といっても、捉え方によってはまったく理解が異なってくるのである。また、価値について Ijiri [1967], pp. 34-42 を参照。

12) 吉田 [2005], p. 54 .

を行うことにより収益性の低下を表現している。このように、減損認識以前においては、潜在性を発揮しキャッシュ・フローを回収することができていたが、潜在性を十分に発揮することが突如できなくなったために、収益性が低下するという状況となる。したがって、収益性の低下を将来の経済的便益の減少であると捉えれば潜在性の喪失であると言えるであろう。

一方で、本来の減損のあるべき姿としては、取得時点に遡り、投資期間を通じて回収できない額を取得原価から取り除くことである。つまり、投資期間全体を通じた投資額の回収可能性を評価し、投資額の回収を見込めなくなった時点で、将来に損失を繰り越さないために帳簿価額を減額する会計処理である。これは、資産取得時点であれば、簿価は時価と一致するだけでなく、過去の減価償却に歪められない<sup>13)</sup>ために、資産取得時点にまで遡り、投資額の修正を行うものである。つまり、投資額の回収が見込めないということが後に判明するということは、取得時点において資産へ向けられた期待の誤りであるから、このことも同様に将来の経済的便益の減少と捉える事ができるであろう。

したがって、耐用年数の短縮を行う臨時償却は潜在性の喪失とは言えず、帳簿価額を回収可能価額まで引き下げる減損は将来の経済的便益の減少を表しており、潜在性の喪失であると言えるであろう。

### II - 3 潜在性の喪失と収益性の低下との関係

ここまで議論してきたように、耐用年数の短縮を行うこととなった背景には、資産を所有する側にとっての収益性が低下したことにより、潜在性を発揮する期間を喪失すると考えられた。つまり、資産そのものの収益性が低下したのではなく、資産を所有する側にとっての収益性が低下したために耐用年数を短縮するのである。したがって、資産が「機能的に著しく減価した」ことを、資産そのものの収益性という側からみれば、潜在性の

13) 斎藤 [2001], p. 19 .

喪失であるとは言い難いという結論が得られた。

一方、「投資額の回収が見込めなくなった」ことについては、現行の減損処理では、投資期間全体を通じての投資額の回収を考慮するのではなく、減損認識時点におけるそれ以後の回収可能価額と帳簿価額を比較し、回収可能価額が帳簿価額を下回ればその差額を減損損失として損失計上する。つまり、キャッシュ・フローの回収が予想通りではないことをキャッシュ・フロー獲得能力の低下、つまり将来の経済的便益の減少とし、潜在性の喪失と言えた。

さらに、「機能的に著しく減価した」ことにより、耐用年数が短縮されると同時に収益性の低下も生じている可能性も否めないであろう。潜在性とは抽象的な存在であり、「機能的に著しく減価した」ことによってその能力を喪失する可能性があるとは断言できないが、その能力を喪失している可能性がないとも言い切れない。臨時償却処理と減損処理が同時に起こるとするのは、投資額の回収が見込めなくなるほどに収益性が低下していると共に、「機能的に減価した」ことを表現する手段として耐用年数の短縮を行うということである。

つまり、将来の経済的便益の減少に加えて、機能的に減価したことで、耐用年数を短縮することにより、そうでなければ潜在性を発揮し得たであろう将来の経済的便益が得られなくなったことが同時に起こってしまうような状況であろう。この場合、将来の経済的便益の減少によりキャッシュ・インフローが減ったのか、耐用年数の短縮により潜在性を発揮できなかったために将来の経済的便益をもたらすことができずキャッシュ・インフローが減ったのか、区別することは難しい。しかも、投資額の回収が見込めなくなるほどになった要因は、収益性の低下そのものに要因があるのか耐用年数の短縮にあるのかを見極めることも難しい。

したがって、「機能的に著しく減価した」ことにより耐用年数の短縮とともに収益性の低下もうかがえるとすると、臨時償却費として計上される

損失額の内には、耐用年数の短縮による損失額と収益性の低下による損失額が混在していることとなる。「機能的に著しく減価した」とことと「投資額の回収が見込めない」ほどに収益性が低下したこと、この2つの会計事象が本質的に異なることを前提に、次節においては、耐用年数の短縮による損失と収益性の低下による損失をいかに扱うべきかを議論してみたいと思う。

### III 臨時償却処理と減損処理

減損処理を行う場合、それと同時に臨時償却処理を伴う場合がある。この場合、減損処理と臨時償却処理をどのように扱うかについて慎重な判断が必要とされる。つまり、どちらの処理を先行するかによって減損損失として算出される金額と臨時償却費として算出される金額に大きな違いが生じるため、どういった考えのもと、どのような処理を行うかを吟味する必要があるということである。

「固定資産の減損に係る会計基準」の『三 基本的考え方 3』において規定されているように「過年度修正による損失も、減損による損失も、認識された年度の損失とされる点では同じである。したがって、当面、この部分を減損損失と区分しなくても、現行の実務に大きな支障は生じない」としている。しかし、これでは減損処理と臨時償却処理は混同されてしまうこととなり、減損処理や臨時償却処理を行う背景や理論的根拠は無視されてしまっているといっても過言ではない。それぞれの処理にはそれなりの理論や根拠が存在するのであるから、それらは無視してしまうことに問題はないとは言えないであろう。したがって、減損処理や臨時償却処理が同時に生じる場合、つまり、収益性の低下と耐用年数の変更が同時に生じる場合を想定し、このような問題を回避することが可能であるかどうかを検討することとする。

収益性の低下と耐用年数の短縮が同時に生じ、減損処理と臨時償却処理

を同時に行うことになる場合は、3つの場合に分けられる<sup>14)</sup>。1つ目は耐用年数の短縮により導き出された  $t$  時点（期末）における帳簿価額と  $t$  時点（期末）における使用価値が一致する場合、2つ目は  $t$  時点（期末）における使用価値が耐用年数の短縮により導き出された  $t$  時点（期末）における帳簿価額を下回る場合、そして3つ目は耐用年数の短縮により導き出された  $t$  時点（期末）における帳簿価額が  $t$  時点（期末）における使用価値を下回る場合である。そして、それぞれについて①耐用年数の短縮による過年度修正を行い、正規の減価償却後に減損処理を行う場合と②耐用年数の短縮による過年度修正を行わず、正規の減価償却後に減損処理を行う場合を検討することとする。

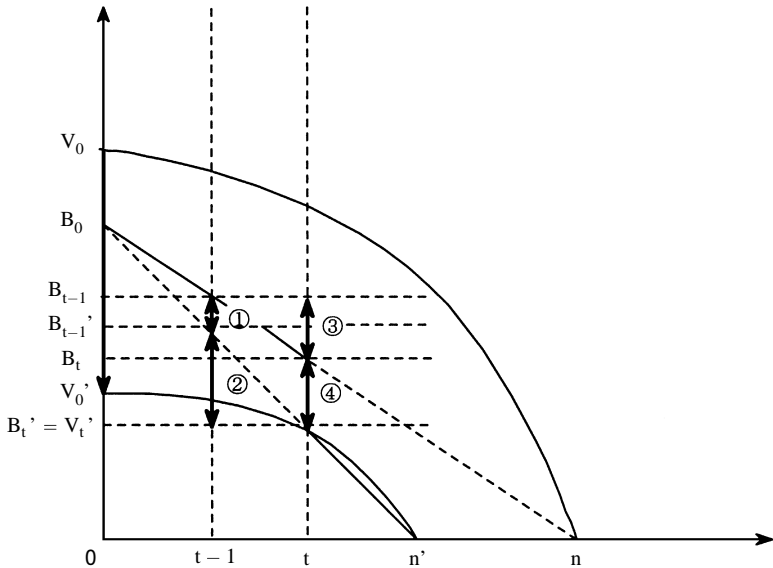
### Ⅲ - 1 帳簿価額と使用価値が一致する場合

1つ目の耐用年数の短縮により導き出された  $t$  時点（期末）における帳簿価額と  $t$  時点（期末）における使用価値が一致する場合を検討してみることとする。まず、①耐用年数の短縮による過年度修正を行い、正規の減価償却後に減損処理を行う場合について、まず短縮後の耐用年数で計算した前期末までの減価償却累計額と短縮前の耐用年数で計算した減価償却累計額との差額を臨時償却費として計上する。図1によると0時点（資産取得時）から  $(t-1)$  時点（期首）までの期間における減価償却不足の修正を行う。 $(t-1)$  時点（期首）における耐用年数短縮前の帳簿価額  $B_{t-1}$  と

14) 現在行われている減損処理では、臨時償却を行わなければならない状況であっても臨時償却は行わないで、通常の減価償却を行った後に減損処理を行うこととなっている。本稿においての耐用年数の短縮により導き出された  $t$  時点（期末）における帳簿価額は減価償却後の帳簿価額を表している。また、②の耐用年数の短縮による過年度修正を行わず、正規の減価償却後に減損処理を行う場合においては、「減価償却を修正して帳簿価額を回収可能な水準まで減額させる過年度修正もひとまとめにして、減損の会計処理を適用することと考えられている場合、臨時償却と減損処理を区別する必要はなく、まず減損処理を行い、必要があれば減価償却の見直しを行うという考え方（辻山 [2003], p. 56）」である。

資産評価に関わる臨時償却処理と減損処理の異質性

図 1



- $V_0$  = 資産取得時点における回収可能価額
- $V_0'$  = 見積り直した資産取得時点における回収可能価額
- $V_t'$  = 期末に見積み直した回収可能価額
- $B_0$  = 取得原価
- $B_t$  = 期末における減価償却後の帳簿価額
- $B_t'$  = 期末における耐用年数の変更により導かれた減価償却後の帳簿価額
- $B_{t-1}$  = 期首における帳簿価額
- $B_{t-1}'$  = 期首における耐用年数の変更により導かれた帳簿価額

( $t - 1$ ) 時点 (期首) における耐用年数短縮後の帳簿価額  $B_{t-1}'$  との差額損失 が臨時償却費として計上される。その後、正規の減価償却を行い、短縮後の耐用年数に基づき計算された が当期の減価償却費として計上される。この場合、 $t$  時点 (期末) における耐用年数短縮後の帳簿価額  $B_t'$  と使用価値  $V_t'$  が一致しているため、収益性の低下を帳簿価額に反映することができていない。

次に⑥耐用年数の短縮による過年度修正を行わず、正規の減価償却後に減損処理を行う場合について、まず短縮前の耐用年数に基づき計算された

が当期の減価償却費として計上される。そして、 $t$ 時点（期末）における減価償却後の帳簿価額  $B_t$  と  $t$ 時点（期末）における回収可能価額  $V_t'$  との差額損失 が減損損失として計上される。この場合、耐用年数の短縮が生じているが、 $t$ 時点（期末）における耐用年数短縮後の帳簿価額  $B_t'$  と使用価値  $V_t'$  が一致しているため、これを帳簿価額に反映させることができていない。

耐用年数の短縮により導き出された  $t$ 時点（期末）における帳簿価額と  $t$ 時点（期末）における使用価値が一致する場合は、①耐用年数の短縮による過年度修正を行い、正規の減価償却後に減損処理を行う場合、臨時償却費 と減価償却費 が計上され、②耐用年数の短縮による過年度修正を行わず、正規の減価償却後に減損処理を行う場合、減価償却費 と減損損失 が計上されるという結果となった。これらの損失額を計算式に表すと、臨時償却費 + 減価償却費 = 減価償却費 + 減損損失 と表すことができ、①の場合と②の場合の損失額は一致しているが、このような簡単な計算式で表せるようなものではない。先に言及したように「過年度修正による損失も、減損による損失も、認識された年度の損失とされる点では同じである。したがって、当面、この部分を減損損失と区分しなくても、現行の実務に大きな支障は生じない」とし、全額減損損失としてしまえば、

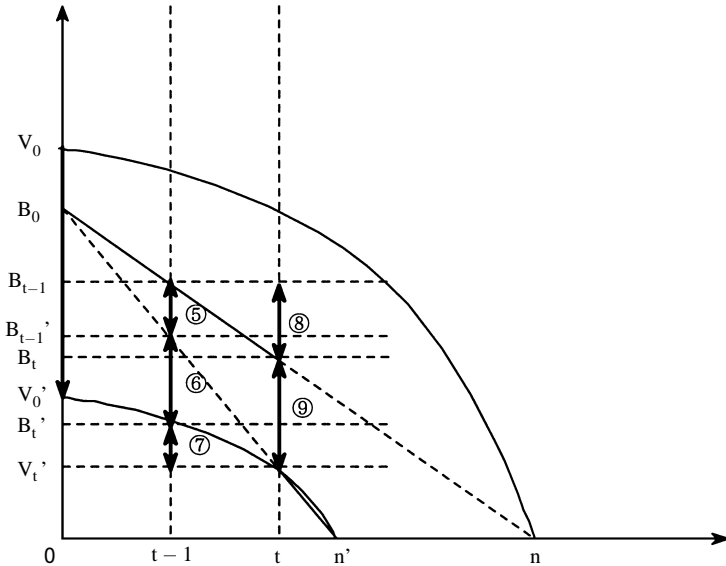
図1 で示された損失額は耐用年数の短縮による臨時償却費に値するものであるのか、もしくは収益性の低下による減損損失に値するものであるのか明らかでなく、減価償却費の金額にも違いがみられるのである。

しかし、①の場合の臨時償却費 と減価償却費 を、そして②の場合の減価償却費 と減損損失 を金額的にどれだけを耐用年数の変更による臨時償却費とするのか、収益性の低下による減損損失とするのか、そして当期の減価償却費とするのか、また3つが併存するとしてもその内訳を見極めることは困難であると思われる。

Ⅲ - 2 使用価値が帳簿価額を下回る場合

それでは、2つ目の  $t$  時点（期末）における使用価値が耐用年数の短縮により導き出された  $t$  時点（期末）における帳簿価額を下回る場合を検討してみることにする。まず、⑧耐用年数の短縮による過年度修正を行い、正規の減価償却後に減損処理を行う場合について、短縮後の耐用年数で計算した前期末までの減価償却累計額と短縮前の耐用年数で計算した減価償却累計額との差額を臨時償却費として計上する。図2によると0時点（資産取得時）から  $(t-1)$  時点（期首）までの期間における減価償却不足の修正を行う。 $(t-1)$  時点（期首）における耐用年数短縮前の帳簿価額  $B_{t-1}$  と  $(t-1)$  時点（期首）における耐用年数短縮後の帳簿価額  $B_{t-1}'$  との差額損失が臨時償却費として計上される。その後、正規の減価償却を行い、短縮後の耐用年数に基づき計算された  $V_t'$  が当期の減価償却費として計上さ

図2



れる。そして、減価償却後の帳簿価額  $B_t'$  を  $t$  時点（期末）における回収可能価額  $V_t'$  が下回っていることから、その差額である損失 が減損損失とみなされる。

一方、⑥耐用年数の短縮による過年度修正を行わず、正規の減価償却後に減損処理を行う場合について、まず短縮前の耐用年数に基づき計算された が当期の減価償却費として計上される。そして、 $t$  時点（期末）における減価償却後の帳簿価額  $B_t$  と  $t$  時点（期末）における回収可能価額  $V_t'$  との差額損失 が減損損失として計上される。

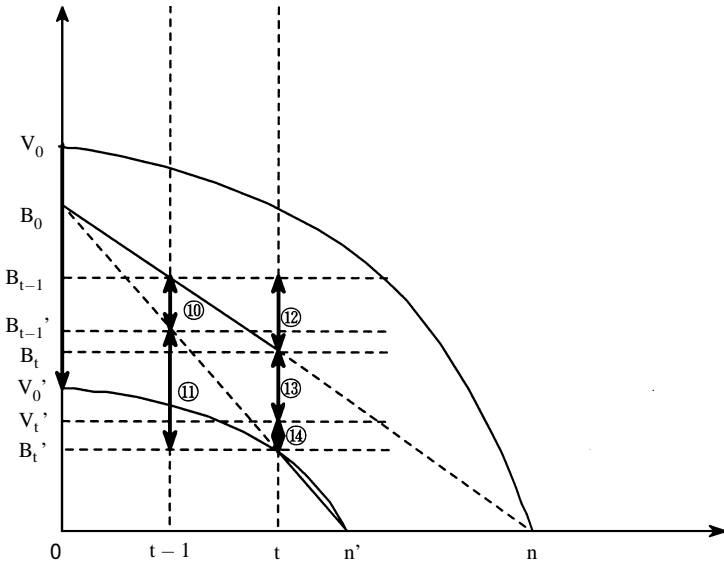
①の場合、 $(t-1)$  時点（期首）における耐用年数短縮前の帳簿価額  $B_{t-1}$  と  $(t-1)$  時点（期首）における耐用年数短縮後の帳簿価額  $B_{t-1}'$  との差額損失である臨時償却費 と  $t$  時点（期末）における帳簿価額  $B_t'$  と  $t$  時点（期末）における回収可能価額  $V_t'$  との差額損失である減損損失 とに損失が分けられている。しかし、損失 には、収益性の低下による損失と耐用年数の短縮による損失が混在する結果となり、これを明確に臨時償却費と減損損失に分離することは難しい。

そして、⑥の場合、 $t$  時点（期末）における帳簿価額  $B_t$  より  $t$  時点における回収可能価額  $V_t'$  が下回っていることから、その差額である損失の全額が減損損失とみなされる。しかし、全額を減損損失としてしまうと、耐用年数の短縮が生じているにもかかわらず、それを損失額に反映させることができないこととなる。

### Ⅲ - 3 帳簿価額が使用価値を下回る場合

最後に、3つ目の耐用年数の短縮により導き出された  $t$  時点における帳簿価額が  $t$  時点（期末）における使用価値を下回る場合を検討してみることとする。まず、①耐用年数の短縮による過年度修正を行い、正規の減価償却後に減損処理を行う場合について、短縮後の耐用年数で計算した前期末までの減価償却累計額と短縮前の耐用年数で計算した減価償却累計額と

図 3



の差額を臨時償却費として計上する。 図3 によると0時点（資産取得時）から  $(t-1)$  時点（期首）までの期間における減価償却不足の修正を行う。 $(t-1)$  時点（期首）における耐用年数短縮前の帳簿価額  $B_{t-1}$  と  $(t-1)$  時点（期首）における耐用年数短縮後の帳簿価額  $B_{t-1}'$  との差額損失 が臨時償却費として計上される。その後、正規の減価償却を行い、短縮後の耐用年数に基づき計算された が当期の減価償却費として計上される。この場合、収益性の低下を帳簿価額に反映することができていない。

一方、⑥耐用年数の短縮による過年度修正を行わず、正規の減価償却後に減損処理を行う場合について、まず短縮前の耐用年数に基づき計算された が当期の減価償却費として計上される。そして、 $t$  時点（期末）における減価償却後の帳簿価額  $B_t$  と  $t$  時点（期末）における回収可能価額  $V_t'$  との差額損失 が減損損失として計上される。そして、現在行われている減損処理では「減価償却を修正して帳簿価額を回収可能な水準まで減

額させる過年度修正もひとまとめにして、減損の会計処理を適用することと考えられている場合、臨時償却と減損処理を区別する必要はなく、まず減損処理を行い、必要があれば減価償却の見直しを行う<sup>15)</sup>とされているため、 $t$ 時点(期末)における回収可能価額  $V_t'$  と  $t$ 時点(期末)における減価償却後の帳簿価額  $B_t'$  との差額損失は臨時償却費とみなされるのであろうか。

①の場合、 $(t-1)$ 時点(期首)における耐用年数短縮前の帳簿価額  $B_{t-1}$  と  $(t-1)$ 時点(期首)における耐用年数短縮後の帳簿価額  $B_{t-1}'$  との差額損失である臨時償却費には、収益性の低下による損失と耐用年数の短縮による損失が混在する結果となる。

そして、②の場合、 $t$ 時点(期末)における帳簿価額  $B_t$  より  $t$ 時点における回収可能価額  $V_t'$  が下回っていることから、その差額である損失が減損損失とみなされる。さらに、 $t$ 時点における回収可能価額  $V_t'$  を  $t$ 時点(期末)における減価償却後の帳簿価額  $B_t'$  が下回っていることから、その差額である損失は臨時償却費とみなされる。しかし、この損失には、耐用年数の短縮による臨時償却費と収益性の低下による減損損失とが混在しているものと考えられる。

ここで、耐用年数の短縮により導き出された  $t$ 時点における帳簿価額が  $t$ 時点における使用価値を下回ることには問題はないだろうか。資産の帳簿価額が資産の収益性を下回るほどに耐用年数を短縮することは耐用年数の過剰な短縮であると考えられないであろうか。資産取得時であれば投資額以上の収益性を見越して当該資産を取得することを決定するのであろうが、資産取得後において、修正後の帳簿価額が再度見積った収益性を下回るべきではないと思われる。

さらに、減損処理は減損の兆候、減損の認識、そして減損の測定の3つの段階にわかれており、最初の減損の兆候の段階において「資産又は資産

15) 辻山 [2003], p. 56.

グループに減損が生じている可能性を示す事象がある場合には、当該資産又は資産グループについて、減損損失を認識するかどうかの判定を行う。減損の兆候としては、例えば、次の事象が考えられる」という記述がある。その事象のうちの「資産又は資産グループが使用されている範囲又は方法について、当該資産又は資産グループの回収可能価額を著しく低下させる変化が生じたか、あるいは、生ずる見込みであること」の(注2)に「資産又は資産グループが使用される範囲又は方法について生ずる当該資産又は資産グループの回収可能価額を著しく低下させる変化とは、資産又は資産グループが使用されている事業を廃止又は再編成すること、当初の予定よりも著しく早期に資産又は資産グループを処分すること、資産又は資産グループを当初の予定と異なる用途に転用すること、資産又は資産グループが遊休状態になったこと等をいう(傍点は筆者による)」という記述がある。つまり、減損処理の減損の兆候の段階において、すでに「当初の予定よりも著しく早期に資産又は資産グループを処分すること」は考慮されている。このことから、修正後の帳簿価額が再度見積った収益性を下回るほどに耐用年数の短縮を行うことは、耐用年数の過剰な短縮であるということが言えるのではなかろうか。

#### IV おわりに

ここまで、耐用年数の短縮により導き出された  $t$  時点(期末)における帳簿価額と  $t$  時点(期末)における使用価値が一致する場合、 $t$  時点(期末)における使用価値が耐用年数の短縮により導き出された  $t$  時点(期末)における帳簿価額を下回る場合、そして、耐用年数の短縮により導き出された  $t$  時点(期末)における帳簿価額が  $t$  時点(期末)における使用価値を下回る場合の3つの場合を考え、それぞれについて①耐用年数の短縮による過年度修正を行い、正規の減価償却後に減損処理を行う場合と②耐用年数の短縮による過年度修正を行わず、正規の減価償却後に減損処理を行う

場合を検討した。つまり、減損処理と臨時償却処理が併存する場合、どちらを先行するかによってそれぞれの損失認識にどのような影響が生じるのかということに関する議論を行った。そうすることにより、次のような結論が得られた。

まず、耐用年数の短縮により導き出された  $t$  時点（期末）における帳簿価額と  $t$  時点（期末）における使用価値が一致する場合においては、どちらかを先行すれば、先行されなかった方が損失額に反映されないという事態が生じることとなった。つまり、減損処理を先行すれば、損失額全額が減損損失となり、臨時償却処理を先行すれば、損失額全額が臨時償却費になってしまうのである。前提条件として、収益性の低下と耐用年数の短縮が同時に生じているのであるから、損失額にはどちらも反映されるべきである。したがって、この場合においては、先行する方の損失だけが計上されることになり、損失額を減損損失と臨時償却費に分離することは困難であるという結論が得られた。

次に、 $t$  時点（期末）における使用価値が耐用年数の短縮により導き出された  $t$  時点（期末）における帳簿価額を下回る場合においては、減損処理を先行させると全額が減損損失となってしまう、耐用年数の変更を損失額に反映することができなくなった。一方、臨時償却処理を先行させると、臨時償却費と減損損失の2つが損失額に反映されるが、損失額の分離に関しては問題が残る結果となった。

最後の耐用年数の短縮により導き出された  $t$  時点（期末）における帳簿価額が  $t$  時点（期末）における使用価値を下回る場合においては、臨時償却処理を先行させると全額が臨時償却費となってしまう、収益性の低下を損失額に反映することができなくなった。一方、減損処理を先行させると、臨時償却費と減損損失の2つが損失額に反映されるが、損失額の分離に関しては問題が残る結果となった。

そして、資産の帳簿価額が資産の収益性を下回るほどに耐用年数を短縮

することに問題を見出し、この部分を耐用年数の過剰な短縮であると結論付けた。

以上のような結論が導き出され、このような状況の下では、臨時償却処理と減損処理のどちらを先行させるかにより損失額に金額的にも内容的にも大きな違いが生じることがわかった。そして、着眼点が異なれば損失をいかようにもみなしうる可能性を秘めているということもわかった。しかし、どちらを先行させるのかという順序付けが損失額を決める決定要因となるかどうかには疑問が残る。つまり、減損処理と臨時償却処理のどちらを先行させるかについては、明確な理論的根拠は見出せてはいないということである。

また、最後の「耐用年数の短縮により導き出された  $t$  時点における帳簿価額が  $t$  時点における使用価値を下回る場合」においては、耐用年数の過剰な短縮が存在するのではないかという懸念が浮かび上がってきた。

したがって、臨時償却処理と減損処理のどちらを先行させるかということが重要なのではなく、どういった損失であるのかを明確にし、混合しないような新しい考えを構築することが重要であるという結論を得て、これを今後の課題としたい。

以上のように、減損損失と臨時償却費を区別することなく一括で財務諸表に損失計上することに問題が存在することは明らかである。本来、本質的に異なるものを同じ損失計上されるものであるからといって、混合して計上してしまうことに問題が存在することは明らかである。両者を区別することが困難な場合も現状では存在することは確かであるが、だからといってこのままにする理由もない。両者を区別することが困難であるのであれば、それは区別するようなものではないのかもしれないといった新たな発想も存在する可能性があるのかもしれない。また、区別する必要のない処理を構築することができれば、減損処理における戻入れ処理にも新たな展開が期待できるであろう。現状のように収益性の回復が見られているに

もかわらず、戻入れを行わないとすることには、そうしないのではなく、  
そうできない何かがあるのであろうと思われる。さらに、そのような損失  
を当期の損失とするのか、次期以降の損失にするのかという期間帰属の問  
題も存在する<sup>16)</sup>。このような問題についても今後の課題としたい。

#### 参考文献

- ・拙稿 [2006]：伊東良子稿「IASB 及び FASB 概念フレームワークにおける資  
産概念—減損会計研究の 齟齬として」『成城大学 経済研究』第 173 号，2006  
年 11 月。
- ・勝尾 [2000]：勝尾裕子稿「事業資産の評価における見積もりの改訂 費用配  
分と減損処理」『学習院大学 経済論集』第 37 巻第 2 号，2000 年。
- ・斎藤 [2001]：斎藤静樹稿「会計上の評価と事業用固定資産の減損」『会計』2001  
年，第 159 巻，第 4 号。
- ・高瀬 [2003]：高瀬央稿「減価償却と減損と その基本思考としての『配分』  
と『評価』と」『税経通信』第 58 巻第 4 号，2003 年 4 月。
- ・高瀬 [2005]：高瀬央稿「固定資産の臨時的減価の諸相 その表現手段として  
の臨時償却，減損」『経理研究』第 48 巻，2005 年。
- ・高田 [1995]：高田京子稿「『減価』考」『三田商学研究学生論文集』1994 年度  
号，1995 年 3 月。
- ・馬場 [1962]：馬場克三著『減価償却論（改訂増補版）』千倉書房・1962 年。
- ・平松・広瀬 [2002]：平松一夫・広瀬義州訳『FASB 財務会計の諸概念（増補  
版）』中央経済社，2002 年。
- ・間島・広瀬 [1999]：間島進吾・広瀬義州編『コンメンタール国際会計基準』  
税務経理協会，1999 年。
- ・吉田 [2005]：吉田武史稿「減損にかかる評価差額の財務諸表への表示 減損  
と臨時償却の比較検討を中心として」『商学集志』第 75 巻第 3 号，2005 年 12  
月。
- ・米山 [2001]：米山正樹稿「臨時償却の変質 減損処理とその周辺」『会計』  
第 159 巻第 4 号，2001 年。
- ・米山 [2002]：米山正樹稿「臨時償却と減損処理 残された検討課題」『学習  
院大学 経済論集』第 39 巻第 3 号，2002 年。

---

16) Doy, Michael and Ashwinpaul [1989], pp. 9-12.

## 資産評価に関わる臨時償却処理と減損処理の異質性

- ・米山 [2003] : 米山正樹著『(増補版)減損会計 配分と評価』森山書店・2003年。
- ・山下 [1961] : 山下勝治稿「特別償却と損益計算の歪み」『産業経理』昭和36年1月号。
- ・山下 [1960] : 山下勝治稿「減価償却意見書における残存価額について」『産業経理』昭和35年10月号。
- ・山下 [1963] : 山下勝治著『新版 会計学一般理論』千倉書房・1963年。
- ・Dov, Michael and Ashwinpaul [1989]: Dov Fried, Michael Schiff and Ashwinpaul C. Sondhi, *Impairment and Writeoffs Long-Lived Assets*, National Association of Accountants, 1989.
- ・FASB [1985]: financial Accounting Standards Board, Statement of Financial Accounting Concepts No. 6, Elements of Financial Statements, 1985.
- ・Hal and Leonard [1987]: Hal G. Clark and Leonard Lorenzen, *Illustrations of Accounting for the Inability to Fully Recover the Carrying Amounts of Long-Lived Assets, A Survey of the Subject of an Issues Paper by the AICPA Accounting Standards Division Task Force on Impairment of Value*, American Institute of Certified Public Accountants, 1987.
- ・IASC [1989]: International Accounting Standards Committee, *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*, 1989.
- ・Ijiri [1967]: Ijiri, Y., *The Foundations of Accounting Measurement*, Prince-Hall, 1967 ( 井尻雄士著『会計測定的基础』東洋経済新聞社, 1968年 )。
- ・Miller and Islam [1988]: Malcolm C. Miller and Atiquil M. Islam, *The Definition and Recognition of Assets*, Australian Accounting Research Foundation, 1988 ( 太田正博・J. ロック訳『資産の定義と認識』中央経済社, 1992年 )。