

取得原価主義会計からの問題は、ほぼ毎年出題されているので、本試験用の論述をあらかじめ準備しておくのも、良いでしょう。  
また、会計学は独特の言い回しがあるので、センテンスごとの丸暗記も直前期には戦力になります。

企業会計原則第三・五では、「・・・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なければならない。」と規定している。つぎの設問に答えなさい。

- (1) 減価償却の意義、目的、効果を述べなさい。
- (2) 減価償却に対して「臨時償却」「臨時損失」との相違を比較せよ。
- (3) 有形固定資産であって減価償却の適用がない場合を4つあげ、その中から、それらはどのように費用化させるか2つ明示せよ。

#### ポイント解説

#### 論文の組み立て

#### 総論

#### 企業会計の目的

#### 期間損益計算の 適正化

#### 表裏一体

#### 取得原価主義 実現主義

#### 費用配分の原則 費用収益対応の原則

制度会計の目的とするところは、企業の社会性にかんがみて、企業の経営成績と財政状態に関する会計情報を提供することによって、適正な分配可能利益若くは収益力の測定表示及び経営者の受託責任を明らかにし、企業の状況に関する外部利害関係者の判断を誤らせないところにある。

継続企業を前提とした期間損益計算を適正に算定するとともに、財の受託者である経営者が、その委託者に対して財の管理運用に関する会計責任を明らかにすることである。

取得原価主義は、資産の取得から費消から売却に至るまでの記録計算上、検証可能性と実行可能性という特性を強くもっている。また、取得原価主義は、資産の評価益または未実現利益を計上することを排除する点において、損益計算上の実現主義と結びついており、したがって保守主義性をもっている。

こうした特性のために取得原価主義は、とくに会計担当者または経営者が財産の管理運営に関する代理人としての受託責任を果たすために、また配当可能利益や課税所得といった分配可能利益を計算するために有用な評価基準とされており、商法、税法、証券取引法などの会計法令に導入されている。

費用配分の原則

期間損益計算の  
適正化

会計手続き  
「減価償却」

可視的に把握  
しているわけ  
ではない

自己金融効果

## 正規の減価償却

### 1 意義

減価償却とは、有形固定資産の取得原価を利用される各会計期間に配分する会計手続をいう。つまり**費用配分の原則**の適用と解釈できる。一方で減価償却を財産評価の手続ととらえる立場もあるが、先にもみたように我が国の「企業会計原則」は費用配分説を採っている。

### 2 目的

減価償却は適正な期間損益計算を目的とする。では費用化を合理的に行うためには、どうすればよいであろうか。まず有形固定資産は長期間にわたって利用されるのであるから、取得時あるいは売却・徐却時のみに費用化するの**は合理的ではない**。また有形固定資産の用役消費量は**可視的ではなく、物量による把握は不可能である**。そこで**計画的・規則的に取得原価を各会計期間に配分する**という正規の減価償却という手続が必要になる。したがって期間利益に与える影響を考慮して減価償却額を操作することは正規の減価償却とはいえない。

### 3 効果

期間利益は一般に配当や税金として社外に流出する。減価償却は期間損益計算に費用として計上されるが、支出を伴っていないため、その計上分が企業内部に留保されることになる。これを減価償却の**財務的效果（自己金融効果）**と呼ぶ。しかしこれは適正な期間損益計算の結果生じたにすぎないのであって、減価償却の直接的な目的とはいえない。

## 減価償却の三要素

### 1 取得原価

通常の購買の場合には、購入代価に付随費用を加算して算定する。

### 2 償却基準

耐用年数と利用度がある。合理的な費用化のためには利用度を使う方が望ましいが、先にみたように固定資産は利用度を把握することはできない。そこで一般的には事前に物理的減価及び機能的減価の両方を考慮した耐用年数を償却基準とする。

### 3 残存価額

残存価額とは、耐用年数経過時点において予想される固定資産の**処分価格**をいう。撤去費用などが生じる場合には、この処分価格から控除する。つまり残存価額は正味収入額で測定される。

どのように  
減価償却はおこなわれ  
るか？

減価償却以外の  
償却

## 減価償却の方法

### 1 耐用年数

耐用年数とは、固定資産の通常の状態を前提として、一定の営業活動のために使用可能な年数をいう。したがって、耐用年数は物質的減価にくわえて機能的減価も考慮して決定しなければならない。

定率法と級数法は耐用年数の初期に費用を多く計上し、その後減少していくので逓減法と呼ばれる。したがって定額法と比較すると、早期に費用を多く計上できるという特徴がある。

### 2 利用度

生産高比例法を適用できる固定資産は限定されている。また固定資産そのものが消滅する減耗性資産(埋蔵資源、山林等)とは区別されなければならない。

### 3 配分基準

有形固定資産の減価が主として時の経過に応じて生じているとみなしうる場合には、耐用年数をもちいて減価償却が行なわれる。耐用年数をもちいた減価償却手続には、定額法や定率法などがあるが、定率法のような逓減法を採用すると、投下資本の早期回収が可能になるといわれる。これに対して、利用度をもちいた減価償却手続に生産高比例法がある。企業会計原則では、減価が利用度(生産高)に比例して発生し、かつ総利用可能量が物量的に確定できるのであれば、生産高比例法を採用することができるとしている。

## 臨時損失・臨時償却

減価償却に類似するもので臨時損失と臨時償却がある。

### 1 臨時損失

天災・火災等の偶発的事象によって有形固定資産の物理的実体そのものが滅失した場合には、資産の取得原価を直接減額しなければならない。この切り下げによって生じるのが臨時損失であり、P/L上の特別損益の部に計上される。

### 2 臨時償却

異常な陳腐化等のような事前に見積ることのできなかつた減価が生じた場合には、過年度の減価償却額を修正しなければならない。この修正額が臨時償却であり、P/L上の特別損益の部に計上される。しかし正規の減価償却の修正つまり前期損益修正として処理されるのであって、臨時損失とは会計的性質が異なる。

対象外の  
有形固定資産

「資産」ではなく、  
「費用」として  
計上される

### 有形固定資産で減価償却の対象とされない資産

これは、土地、建設仮勘定、取替資産、減耗性資産の4つがある。

土地は減価現象の見られない永久資産であるし、また、未だ稼働可能状況にない建設仮勘定はその対象とはならない。

### 減耗償却と取替法

減耗償却は減耗性資産に対して適用される。**減耗性資産**とは、例えば油田や山林などのように、採集されるにつれて資産自体が減耗・涸渇するものをいう。したがって、資産全体をもって用役を提供する資産に対して適用される減価償却とは会計的性質が異なる。ただし計算方法は生産高比例法と同じである。

取替法は取替資産に対して適用される。**取替資産**とは、例えば軌条、信号機、送電線等などのように、同種の物品が多数集まって1つの全体を構成し、老朽品の部分的取替を繰り返すことによって全体が維持されるものをいう。取替法を適用すると最初に取得した時の価額で資産原価が維持され、部分的取替に要する費用（新資産の取得原価）が**収益的支出つまり期間費用**となる。したがって、最初の取得原価を期間配分するという減価償却とは異なる会計手続である。

### 資本的支出と収益的支出

固定資産の修繕や改良のために支出が行われた場合には、そのまま期間費用となるか、あるいは資産原価に含められるかを決定しなければならない。固定資産の機能を維持したり高めたりするものであれば、固定資産原価に含めるべきであり、このような支出を資本的支出と呼ぶ。これに対して資産原価とならずに、**期間費用となる支出を収益的支出と呼ぶ**。