

減価償却に関する一考察

——簿記処理の観点から——

泉 宏 之

1. はじめに

償却性の有形固定資産については、現在、減価償却という処理が一般的に採られている。減価償却は、資産の取得に要した支出額を、期間損益計算の観点から、その資産を使用する期間に費用として配分する処理である。この減価償却は19世紀に考案されたものであり、それ以前は取替法または廃棄法と言われる処理が行われていた¹。また、減価償却から生じる減価償却費の他に、固定資産に係わる費用として、修繕費をあげることができる²。

本稿では、「取替法・廃棄法」と「修繕費・減価償却費」の関係を明らかにするとともに、簿記処理の観点から減価償却の本質を検討したい。

2. 取替法と廃棄法

取替法とは、固定資産を取得した際に、その取得原価を帳簿価額としておき、当該資産を買い換えた際に、その取得に要した支出額を費用とする処理方法である。この処理によると、買い替えが行われても、資産の帳簿価額は当初の取得原価のまま据え置かれる。

廃棄法とは、固定資産を取得した際に、その取得原価を帳簿価額としておき、当該資産を買い換えた際に、当初の取得原価を費用とするとともに、買い換えた資産の取得原価を帳簿価額とする処理方法である。

それぞれの処理方法の仕訳と勘定記入を設例で示すと、以下のようになる（会計年度は1月1日～12月31日とする。なお、両者の違いを示すことが目的であるため、金額は小さく、耐用年数は短くしてある）。

設例

- × 1 年 1 月 1 日 新たに備品を購入し、代金¥300は現金で支払った。なお、耐用年数は3年である。
- × 3 年12月31日 同一の備品を買い替え、代金¥330は現金で支払った。
- × 6 年12月31日 同一の備品を買い替え、代金¥345は現金で支払った。
- × 9 年12月31日 同一の備品を買い替え、代金¥360は現金で支払った。

〔取替法〕

× 1 年 1 月 1 日	(借) 備 品	300	(貸) 現 金	300
× 3 年12月31日	(借) 取替費	330	(貸) 現 金	330
× 6 年12月31日	(借) 取替費	345	(貸) 現 金	345
× 9 年12月31日	(借) 取替費	360	(貸) 現 金	360

備 品

× 1. 1. 1	300	
-----------	-----	--

〔廃棄法〕

× 1 年 1 月 1 日	(借) 備 品	300	(貸) 現 金	300
× 3 年12月31日	(借) 廃棄損	300	(貸) 備 品	300
	(借) 備 品	330	(貸) 現 金	330
× 6 年12月31日	(借) 廃棄損	330	(貸) 備 品	330
	(借) 備 品	345	(貸) 現 金	345
× 9 年12月31日	(借) 廃棄損	345	(貸) 備 品	345
	(借) 備 品	360	(貸) 現 金	360

備 品

× 1. 1. 1	300	× 3. 12. 31	300
× 3. 12. 31	330	× 6. 12. 31	330
× 6. 12. 31	345	× 9. 12. 31	345
× 9. 12. 31	360		

両方法を比べてみると、取替法の備品勘定は当初の取得原価が据え置かれる（これは、当初の取得原価¥300は費用にならないということでもある）のに対して、廃棄法の備品勘定は買い換えた資産の取得原価に置き換わっている。また、両方法における費用の金額は、次のようになり、費用計上の時期にずれが生じていることが分かる³。

	× 3 年12月31日	× 6 年12月31日	× 9 年12月31日
取替法	¥330	¥345	¥360
廃棄法	¥300	¥330	¥345

3. 修繕費と減価償却費

取替法の備品勘定が、備品を買い換えたとしても当初の取得原価のままであるということは、当初の資産が維持されていると考えられているということである。これは、修繕費の処理に通ずる。すなわち、修繕を行った際に要した支出額を修繕費として処理することは、部分的に買い換えが行われ同一の資産が維持されていると考えるためである。

これに対して、廃棄法の備品勘定が買い換えた資産の取得原価に置き換わるということは、当該資産の取得原価の全額が費用となり消滅し、買い換えた備品が新たな資産として認識されているということである。これは、減価償却費の処理に通ずる。すなわち、減価償却という手続では（残存価額をゼロとすれば）、当該資産の取得原価の全額を費用化することになり、買い換えた場合は新たな資産の取得原価が帳簿価額となるからである。

このように、取替法は修繕費の処理と結びつけて、廃棄法は減価償却費の処理と結びつけて考えることができる⁴。

4. 減価償却の本質

設例の×1年度から×3年度について考えてみると、取替法では¥330が費用とされ、廃棄法では¥300が費用とされることになる。この費用額をもとに、仮に減価償却（残存価額：ゼロ，定額法）を行うとすれば、各年度の減価償却費は、取替法では¥110，廃棄法では¥100となる。減価償却は廃棄法から生じたことが分かるとともに、減価償却は費用の見越の処理であることが確認できる。

償却性の固定資産は支出未費用項目として扱われ、取得原価が将来にわたり費用配分される（費用の繰延）と言われることが多い。しかし、減価償却が廃棄法から生じたことを鑑みれば、将来に費用化される金額を、前の期間にわたり費用配分していると考えることが、妥当と思われる。すなわち、簿記処理の観点からは、減価償却は、費用の繰延の処理ではなく、費用の見越の処理と言える⁵。

- 1) 減価償却の歴史的な考察は、たとえば以下を参照。

Littleton, A.C. *Accounting Evolution to 1900*, 1933年, New York, 223-241頁。

片野一郎訳『リトルトン 会計発達史（増補版）』同文館，1979年，327-349頁

- 2) 現在，有形固定資産等に関しては減損処理も行われている。しかし，本稿では減損処理については考慮していない。

- 3) 中野教授は，費用計上の観点から，取替法が棚卸資産会計における後入先出法的処理，廃棄法が先入先出法的処理としている。

中野常男『複式簿記原理 第2版』中央経済社，2000年，267頁。

- 4) 岩田教授は，取替法を財産法系統の計算と位置付け修繕費の処理はそこから生じたとし，また，廃棄法を損益法系統の計算と位置付け減価償却費の処理はそこから生じたとしている。

岩田巖『利潤計算原理』同文館，1986年，73-80頁。

- 5) この点については，以下の文献でも指摘している。

泉宏之『簿記論の要点整理 第7版』中央経済社，2018年，106頁。

〔いずみ ひろゆき 横浜国立大学大学院国際社会科学研究院教授〕

〔2025年6月12日受理〕