

⇒ 研究ノート ⇐

国際会計基準における減価償却方法の検討

加 井 久 雄

1 はじめに

産業革命以降、固定資産への支出が増大したことにより、固定資産の会計処理の重要性が経営者によって認識されるようになった (Edwards, 1989, pp.81-82)。固定資産の会計処理で重要なものの一つは減価償却である。製造業においては製造間接費の管理やそのための会計が重要な論点であり、減価償却費は製造間接費の重要な部分を占める (櫻井, 1998)。さらに、有形固定資産だけでなく、ソフトウェアも減価償却の対象である。近年、RPA (Robotic Process Automation) が注目されているけれども、その導入コストは減価償却の対象となるだろう。このように、減価償却は現代においても重要な会計処理である。

日本では、1990年代の後半から会計基準の国際的調和化・統合化が進められた。その重要な事象が国際会計基準の任意適用である。日本の金融庁・企業会計審議会が「我が国における国際会計基準の取扱いに関する意見書 (中間報告)」を公表したのは2009年であり、この中間報告を受けて、「連結財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則」などが改正され、日本では2010年3月期から特定会社について国際会計基準の任意適用が認められるようになった*1。2019年11月現在、国際会計基準を適用済みの会社数は204社で、国際会計基準適用を決定している会社数は12社である*2。

しかし、私見によれば、減価償却の方法の考え方について、日本の「企業会計原則」などの基準と国際会計基準との間には相違があるにも関わらず、あまり一般には知られていないように思う。この研究ノートは、主に、現行の有形固定資産に関する減価償却を規定しているIAS (International Accounting Standards, 国際会計基準) 16 *Property, Plant and Equipment* が、日本における減価償却の考え方と異なること、そして、IAS 16よりも前に減価償却を規定したIAS 4 *Depreciation Accounting* とも異なることを確認する。そして、IAS 16の減価償却に関する考え方が抱える問題点を指摘する。

2 事実と会計処理の区別

2.1 減価償却に関する国際会計基準変遷の概要

2019年10月現在、IASB (International Accounting Standards Board, 国際会計基準審議会) の減価償却に関する規定は、IAS (International Accounting Standards, 国際会計基準) 16 *Property, Plant and Equipment* にある。

*1 制度改正の概要については、金融庁が2009年12月11日付けで公表した「連結財務諸表の用語、様式及び作成方法に関する規則等の一部を改正する内閣府令等の概要 (国際会計基準の任意適用関係)」 (<https://www.fsa.go.jp/news/21/sonota/20091211-7/02.pdf>) が参考になる。

*2 日本取引所グループの調査結果 (<https://www.jpx.co.jp/listing/others/ifrs/index.html>) を利用した。

IASBの前身 IASC (International Accounting Standards Committee, 国際会計基準委員会) の時代を含め、IASC と IASB の基準として減価償却に関する最初のもは IAS 4 *Depreciation Accounting* である*3。周知のとおり、IASB は 1973 年に設立され、IAS 4 は、IASB 設立後まもない 1975 年に承認され、1976 年に公表されたものである。

IAS 4 の公表後、IAS 16 *Accounting for Property, Plant and Equipment* が 1981 年 10 月に承認され、1982 年 5 月に公表された。IAS 16 が IAS 4 の一部について取って代わった。ただし、この 1982 年公表の IAS 16 は減価償却については IAS 4 に規定を委ねていた。

さらに、IASC は IAS 16 *Accounting for Property, Plant and Equipment* に替えて、IAS 16 *Property, Plant and Equipment* を 1993 年 12 月に公表した。

その後も現在まで何度か IAS 16 は改正されている。IASB は、2003 年 12 月に、IAS 16 の改訂版を公表した。2014 年 5 月、IASB は収益に基づく減価償却方法の使用を禁止するために IAS 16 を修正した。2014 年 6 月、農業に関連する果実生成型植物 (bearer plants) を含めるため、IAS 16 の範囲を修正した。IFRS 17 *Insurance Contracts* が公表された 2017 年 5 月、IASB は、IAS 40 *Investment Property* を適用して損益を通じて公正価値評価される投資資産があるかのような特殊な状況で持ち主が住んでいる資産 (owner-occupied properties) を測定することを認めることによって IAS 16 の事後測定要件を修正した。

以下では、国際会計基準については、減価償却方法の規定が最初に規定された IAS 4 と、そこから減価償却方法の規定を変更し、現在までその規定が維持されている 1993 年公表の IAS 16 を中心に検討する。

2.2 IAS 4

IAS 4 *Depreciation Accounting* が減価償却に関する最初の国際会計基準である。

ちなみに、1966 年にカナダ勅許会計士協会の年次大会において、イギリスやアメリカ、カナダによる国際会計に関する合同研究機関として AISG (Accountants International Study Group, 国際会計士スタディ・グループ) の設置が議論され、同年に創設された。AISG は、1968 年から 1978 年にかけて 12 個のブックレットを公表したけれども、有形固定資産の減価償却を直接取り上げていると推測できるブックレットのタイトルはない*4。

IAS 4 は、“Introduction” や “Explanation”, “International Accounting Standard 4” の三つから構成されている。“Introduction” は 2 つの段落からなり、“Explanation” は 10 個の段落からなり、“International Accounting Standard 4” は 7 個の段落からなる。“International Accounting Standard 4” (つまり、基準の本体) は 2 ページに満たない長さである。

IAS 4 の減価償却方法に関する本体部分の関連規定は、次のとおりである。

*3 以下では、IASB の前身の IASC を含めて、単に IASB と表記することもある。また、以下では、IAS と IFRS (International Financial Reporting Standard, 国際財務報告基準) を含めて、IFRS あるいは国際会計基準と表記することもある。

*4 Camfferman and Zeff (2007, p.32 の Table 2.1.) から、ブックレットのタイトルを抜き出すと次のとおりである。なお、丸括弧内は当該ブックレットの公表年を表す。Accounting and Auditing Approaches to Inventories in Three Nations (1968), The Independent Auditor's Reporting Standards in Three Nations (1969), Using the Work and Report of Another Auditor (1969), Accounting for Corporate Income Taxes (1971), Reporting by Diversified Companies (1972), Consolidated Financial Statements (1973), The Funds Statement (1973), Materiality in Accounting (1974), Extraordinary Items, Prior Period Adjustments and Changes in Accounting Principles (1974), Published Profit Forecasts (1974), International Financial Reporting (1975), Comparative Glossary of Accounting Terms in Canada, the United Kingdom and the United States (1975), Accounting for Goodwill (1975), Interim Financial Reporting (1975), Going Concern Problems (1976), Independence of Auditors (1976), Audit Committees (1977), Accounting for Pension Costs (1977), Revenue Recognition (1978), Related Party Transactions (1978) である。

償却性資産の償却可能額は、資産の耐用年数に渡る各会計期間に体系的な基準に基づいて (on a systematic basis) 配分されるべきである (段落 13)。変化した環境が変更を正当化しない限り、選択された減価償却方法は毎期一貫して (consistently) 適用されるべきである (段落 14)。使用された減価償却方法などは償却性資産の主たる種類ごとに開示されるべきである (段落 18)。

減価償却方法について、“Explanation” の段落 8 に次のような記述がある。

償却可能額は、様々な体系的な方法 (systematic methods) で資産の耐用年数に渡る各会計期間に配分される。どの減価償却方法を選択しようとも、企業活動の結果の期間比較可能性を提供するために、企業の収益性の水準や課税額の水準に関わりなく、その一貫した (consistent) 利用が必要である。

減価償却についての IASC の考えが示されていると言えるのが、段落 12 である。

配分方法の選択や償却性資産の耐用年数の見積もりというのは、判断の問題 (matters of judgement) である。採用された方法や見積耐用年数もしくは償却率の開示は、財務諸表利用者に、経営者によって選択された政策を検証することを可能にし、かつ、他の企業との比較を可能にする情報を提供する。同様の理由で、ある期に配分された償却可能金額とその期末の減価償却累計額の開示も必要である。

このように、段落 8 では、企業の収益性の水準に関わりなく、減価償却方法の適用の一貫性や継続性を訴えているものの、具体的な減価償却方法の選択基準を示してはいない。段落 12 で償却方法の選択は判断の問題だとしているだけで、判断の内容については一切に触れていない。

Camfferman and Zeff (2007, pp.101-102) が IAS 4 の成立過程やその後の展開を簡単に書いている。それを要約しておく。IAS 4 の第一次原稿では、定額法を標準的な方法とし、定額法と異なる方法を採用した場合は、差額の開示を求めるとしていた*5。しかし、「現行実務で使用されている方法を除外することは、基本的な基準に関わるという IASC の職務 (brief) を超える。」ということから、定額法を標準とする案は消えたようである。定額法がベンチマークあるいは優れた方法であることを示唆する文言すら、公開草案にはない。起草委員会は「各会計期間に期待されるサービスポテンシャルの消費を最も適切に反映する方法」を選択することを企業に穏やかに勧める一文を基準に入れることを提案したが、IASC でそれは受け入れられなかった。

2.3 1982 年公表の IAS 16

IASC から IAS 16 *Accounting for Property, Plant and Equipment* が公表されたのは、1982 年である。ただし、すでに述べたように、この当時、減価償却については IAS 4 を適用することとなっていた。そのため、IAS 16 の主たる焦点は、償却可能額の決定と固定資産の処分の会計処理にあった (Camfferman and Zeff, 2007, p.132)。1980 年 3 月に公表が承認された公開草案 E 18 は、取得原価と再調達原価の両方を財務諸表に適用する基準を意図していけれども、最終的な基準は取得原価のみに限定された (Camfferman and Zeff, 2007, p.132)。また、IAS 16 は、幅広く国々の実務に配慮し、再評価を認めた (Camfferman and Zeff, 2007, p.132)。

*5 起草委員会の設置から国際会計基準第 4 号の公表までの経緯については、辰巳 (1977) も参考になる。

2.4 IASC の 1989 年版概念フレームワーク

IAS 16 が 1993 年に改訂される少し前の 1989 年に、IASC は「財務諸表の作成と表示に関する概念フレームワーク」(“Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements”, 以下では、「1989 年版概念フレームワーク」と呼ぶ。)を公表している。

1989 年版概念フレームワークでは、次のように費用の認識との関係で、減価償却に言及している。

経済的便益が数期間にわたって発生することが予想され、かつ、利益との関係が包括的あるいは間接的にのみ決定されるとき、体系的かつ合理的な配分手続きに基づいて費用は損益計算書に認識される。これは、しばしば、有形固定資産やのれん、特許や商標のような資産の利用 (the using up) に関連した費用を認識する必要がある。そのような場合、費用は減価償却や償却と呼ばれる。これらの配分手続きは、これらの項目と関係のある経済的便益が消費される、または、期限切れになる会計期間に費用を認識することを意図されている (96)。

ここで、まず確認しておきたいのは、減価償却は資産の経済的便益の消費と関連づけられているものの、利益との関係が「包括的あるいは間接的に」(broadly or indirectly) に決定され、体系的かつ合理的な配分手続きであることが記述されている点である。この減価償却の事実とその会計処理の区別は、IAS 4 や FASB の概念フレームワークとも合致する。

次に、注目したいのは、有形固定資産については「資産の利用」と「経済的便益の消費」は同義語として用いられている点である。

2.5 日本の「企業会計原則」など

2001 年に財団法人財務会計基準機構が設立されたけれども、今日まで、その会計基準の開発機関である企業会計基準委員会は、固定資産に関する包括的な企業会計基準などを開発していないし、減価償却を主題とする企業会計基準なども開発していない。そこで、「企業会計原則」などにまで遡ってどのように減価償却方法が規定されているのかを確認する。

企業会計審議会「企業会計原則」の注解の注 20「減価償却の方法について」が設けられてのは、1974 年の改正においてである。そこでは、固定資産の減価償却の方法として、定額法や定率法、級数法、生産高比例法の 4 つがあること、生産高比例法を適用できるものには条件があること、取替法を適用できる場合があることが規定されている。しかし、時間に基づく減価償却方法である定額法や定率法、級数法について、その簡単な説明はあるものの、どのような場合にどの方法を適用すべきなのかについては説明はない。

企業会計審議会の「企業会計原則」やその「注解」には減価償却の目的は規定されていない。そこで、減価償却の目的が記されている資料として、1960 年に企業会計審議会が中間報告として公表した「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」の「連続意見書第 3 有形固定資産の減価償却について」を見よう。

減価償却の最も重要な目的は、適正な費用配分を行なうことによつて、毎期の損益計算を正確ならしめることである。このためには、減価償却は所定の減価償却方法に従い、計画的、規則的に実施されねばならない。利益におよぼす影響を顧慮して減価償却費を任意に増減することは、右に述べた [原文は縦書き—加井] 正規の減価償却に反するとともに、損益計算をゆがめるものであり、是認し得ないところである。[以下省略] (第 1, 2)

この「連続意見書第3 有形固定資産の減価償却について」の解説として諸井(1960)がある。諸井(1960, p.132)は、減価償却の最も重要な目的は期間損益計算であること、資産評価目的は期間損益目的に従属すること、設備更新資金の調達は減価償却の目的というよりは減価償却の効果であることなどを指摘している。そして、期間を配分基準とする減価償却計算法として定率法や定額法、級数法、償却基金法に触れているものの、これらの選択基準を示していない(諸井, 1960, pp.136-138)。これは、連続意見書自体に期間(時間)に基づく減価償却方法の選択基準が示されていないことから仕方がないことかもしれない。換言すれば、個人の考えはあったかもしれないけれども、企業会計審議会の公式見解ではないとはいえ、企業会計審議会幹事の肩書きで書いた解説論文において企業会計審議会のメンバーの間で合意がなされていない個人の考えを述べるを憚ったのかもしれない。単に減価償却方法の選択基準について議論がなかっただけかもしれないけれども、減価償却方法の選択基準について合意が得られなかったのかもしれない。

2.6 見積支出総額に基づく費用の均等化

企業会計審議会の公表物は、定額法や定率法、級数法を適用するにあたっての指針なり判断基準を示していない。そこで、減価償却方法に関する学説を見てみよう。

シュマーレンバッハとは独立に動態論を確立し(中村, 1983, pp.517-519)、第二次世界大戦前から日本の企業会計制度作りの中心にいた太田哲三氏の見解を見よう*6。

事実と記録との突合は会計学の宿命的な課題である。理論が事実において立証されない限り理論としての価値はない。そこで減価償却は単なる理論としては成立するものであっても、それは事実においては成立しないものであると断定しなければならないのである。既に論じた如く、設備自体の維持保全は減価償却とは関係のない事実の問題である。減価償却を実行したからといって、実物が維持されるものではない。減価償却を否定すべき論も多数ある。しかもなお減価償却の会計理論としての価値は何れの点にあるのだろうか。

これについては第一に償却計算は設備自体の計算ではないこと、従つて第二に設備自体の廃棄とは切り離し考えられ、その際には臨時の損失が生じるのは当然であるとなすこと、その当然の結果として第三には償却は主として財務的なものであり、投下資本を回収する手段となるものであり、これをただ計量的に行う方法に過ぎないというのである。迷つてここに至る。減価償却については終に或る意味で否定論に到達せざるを得なくなつてしまつた(太田, 1951, pp.229-230)。

この上で、原価償却方法の説明の冒頭で次のように述べている。

減価償却の計算は要するに、原価から残存価額を控除した償却総額を耐用年数期間の各年度の損失に配分する計算である。これが一定の計算方式によることは、その恣意性を制限するために必要である。同時にそれは負担の公正を期さなければならない。年度の損益計算は、いわゆる合致の原則によつて、如何なる方法によつても、数十年を通算すれば結局は同一となるが、その分配が年度の損益の正否に重大な関係をもつのである(太田, 1951, p.230)。

これによれば、時間に基づく減価償却方法の選択基準は「負担の公正」ということになる。では、「負担の公正」を基準としてどのように償却方法を選択したら良いのだろうか。この点、次のような理解が通説であ

*6 太田氏の自伝(太田, 1968)を参照して欲しい。

ろう。

減価の主要な要因が時の経過に依存する資産については、耐用期間にわたって均等に原価配分（減価償却）するのが理論的である。しかし、固定資産に関する費用計算は固定資産を正常な使用ができる状態におくために必要なすべての支出額、つまり取得原価と修繕維持費の合計額として問題とすべきものである。従って、時の経過を主要な原価原因とする固定資産についての均等の限界配分も、この合計額の均等配分としてとらえる必要がある。

修繕維持費は支出時または原因発生時に費用処理されるから、取得原価の配分の合理性は修繕維持費の発生態様に依存することになる。したがって、修繕維持の発生態様が耐用期間をとおして均等な場合には均等償却法としての定額法が適合し、通増発生する場合には通減償却法としての定率法や級数法に適合性が認められることとなる。このように、均等償却と通減償却の理論性は修繕維持費の発生態様に依存するが、経済的原因にも関連する。つまり技術革新の影響による陳腐化現象があらわれやすい固定資産については慎重な処理の面から通減償却の合理性が認められる（畠村, 1985, p.257）。

ただし、彼らは「負担の公正」や「耐用期間にわたって均等に原価配分（減価償却）」がなぜ要請されるのかについては、触れていない。

Baxter (1971, p.24) は、減価償却方法の選択に関する理論がない理由として、将来キャッシュ・フローの予想が必要なこと、企業に収益をもたらすのは複数の資産の結合（jointness）であり個々の資産に収益を跡づけることは困難であること、そして、減価償却を行う明確な目的がないことにあるとしている。それでも、減価償却会計は保有資産に関連するコストを時間当たりまたはサービス当たりのスムーズな名目的な賃料に変換する装置であるという考えも示している（Baxter, 1971, p.42）。

「負担の公正」や「均等に原価配分（減価償却）」の根源的な説明にはならないけれども、これらの考えによる減価償却方法は、維持修繕サービスも込みで償却性資産を借り、每期一定の金額を支払うと仮定した場合と同じ金額の費用計上をもたらす。ここで重要な点は、資産がもたらす将来の収入や収益を予想して償却方法を選択するのではなく、資産の耐用年数全体に渡る当該資産に関連する正味の支出総額を見積もり、その見積額を基に每期均等額を費用として計上する場合と同じ金額を期間費用とする減価償却方法が望ましいと考えられている点である。つまり、見積支出総額に基づく費用の均等化が減価償却方法選択の基準と考えることができる。

この「見積支出総額に基づく費用の均等化」を減価償却方法選択の基準とすると、毎期の修繕維持費が時間の経過と共に増加することが予想されている場合には、修繕維持活動も含めた固定資産に関連する支出の総見積額を每期均等化する減価償却方法は定率法や級数法といった通減法であり、定額法ではない。IAS 4 の第一次原稿は、定額法を標準的な方法とすとしていたけれども、「見積支出総額に基づく費用の均等化」基準からすると、減価償却方法を過度に画一化するものと評価できる。

そして、「見積支出総額に基づく費用の均等化」基準と IAS 4 の起草委員会の「各会計期間に期待されるサービスポテンシャルの消費を最も適切に反映する方法」は相容れない。さらに、定額法などの期間に基づく減価償却方法の選択基準として「各会計期間に期待されるサービスポテンシャルの消費を最も適切に反映する方法」という考えは全く機能しない考えである。IASC の 1989 年公表の概念フレームワークでは、「資産の利用」と「経済的便益の消費」が同義語として利用されていた。ここでは、サービスポテンシャルの消費を資産の利用と解釈しよう。「企業会計原則」の注解の注 20 の生産高比例法の定義を参考にすると、資産の総利用可能量が物理的に確定でき、かつ、減価が主として固定資産の利用に比例して発生するならば、生産高比例法を適用できるものの、そうでなければ、期間を基準とする定額法や定率法、級数法を利用せざるを得ない。これ

らの期間を基準とする減価償却方法は、その前提として、資産の利用（サービスポテンシャルの消費）の総量を物理的に確定できない、もしくは、減価が主としては固定資産の利用（サービスポテンシャルの消費）に比例して発生するわけではない、ということである。資産の利用（サービスポテンシャルの消費）の総量を物理的に確定できない状況、もしくは、資産の利用（サービスポテンシャルの消費）に減価が比例して発生するわけではない状況で、資産の利用（サービスポテンシャルの消費）を最も適切に反映するように減価償却の方法を選択させることはできない。

このように見ると、IAS 4 は日本の減価償却の考えと大きな違いがないと言える。

3 事実の反映という罫

3.1 1993年改訂のIAS 16

1989年1月に「財務諸表の比較可能性」プロジェクトの検討対象（E32）にIAS 16・IAS 17・IAS 23も組み込まれ、1993年12月にIAS 16とIAS 23が改訂された（菊谷正人，2007，p.37）。IAS 16の改訂後の基準名は *Property, Plant and Equipment* となった。

この改訂で、有形固定資産（property, plant and equipment）に関しては、IAS 16がIAS 4に取って代わった（IAS16の段落2，IAS 4の段落2(a)）。

1993年改訂のIAS 16は、初度認識後の測定について、ベンチマークの処理と代替的な処理を規定している。ベンチマークの処理は、原価から減価償却累計額を控除した金額で繰り越すことを要求している（段落29）。一方、代替的な処理は、資産の繰越額が公正価値を利用した場合の繰越額と大きく異ならないようにするために、十分定期的に資産を再評価すること求めている（段落30）。

減価償却の規定については、IAS 4の規定から次のようになった。「有形固定資産項目の償却可能額は、規則的な方法でその耐用年数にわたって配分されなければならない。使用する減価償却方法は、当該資産の経済的便益が企業によって消費されるパターンを反映しなければならない。各期間の減価償却費は、他の資産の帳簿価額に含まれない限り、費用として認識されなければならない。」（段落43）。

一見すると、IAS 4作成時の起草委員会が提案した「各会計期間に期待されるサービスポテンシャルの消費を最も適切に反映する方法」という文言が少し表現を変えて1993年改訂のIAS 16で登場したように見える。

ただし、段落43で償却可能額を「配分」しなければならないとしているし、価値の変動を減価償却とする経済学的な減価償却の概念を採用しているわけではないようである。そのことを示すのが、次の規定である。「資産に内在する経済的便益が企業によって消費されるにつれて、資産の繰越額はこの消費を反映するために減額される。通常、減価償却のための費用を資産の繰越額から控除することになる。資産価値が繰越額を超えていても、減価償却の控除は行われる。」（段落44）。

先に紹介したように、IAS 4の第一次原稿では、減価償却方法として定額法を標準とすることが記されていた（Camfferman and Zeff, 2007, pp.101-102）。しかし、定額法を減価償却方法の標準とする考えは棄却され、IAS 4には定額法という文言は見当たらない。

この1993年改訂のIAS 16の段落50で、減価償却方法には様々な方法があり、様々な方法には定額法、通減残高法、及び生産高比例法を含む、としている。IAS 4とは異なり、定額法という文言が1993年改訂のIAS 16には見られるが、減価償却方法の一例として紹介されている。

1993年改訂のIAS 16の「資産の経済的便益が企業によって消費されるパターン」という表現は、この表現を構成する用語の定義が示されているわけではないので、何を意味するのか明確ではない。

さらに、1993年改訂のIAS 16の段落55で減価償却方法の見直しが規定されている。そこでは、「資産から期待される経済的便益の期待パターンの重要な変更があるならば、その変化したパターンを反映するために減価償却方法は変更されなければならない。そのような減価償却方法の変更が必要ならば、変更は会計上の見積もりの変更として処理され、当期と次期以降の期の減価償却費は調整されるべきである。」としている。

ここで、はっきりと減価償却方法は会計上の見積もりとされている。

3.2 IASB の概念フレームワーク

2002年のノーウォーク合意以降、IASBとFASBは両会計基準の統合化に取り掛かった*7。2004年10月に、IASBとFASBは、共通の「財務報告に関する概念フレームワーク」を構築するための共同プロジェクトを開始した。また、概念フレームワークの共同プロジェクトは、2006年2月27日に公表された両審議会の「覚書」(MOU)で「その他の共同プロジェクト」としてその作業が明記されている。共同プロジェクトの最初の成果として、両審議会は2006年7月6日に改善された概念フレームワークの最初の2つの章にかかわる「財務報告の概念フレームワーク：財務報告の目的および意思決定に有用な財務報告情報の質的特徴」と題する予備的見解を公表している。

概念フレームワークの共同プロジェクトは、①フェーズA「目的および質的特徴」、②フェーズB「構成要素および認識」、③フェーズC「測定」、④フェーズD「報告実体(企業概念)」、⑤フェーズE「財務報告の境界を含む表示および開示」、⑥フェーズF「フレームワークの目的とGAAP階層構造の地位」、⑦フェーズG「非営利企業への適用可能性」および⑧フェーズH「全体のフレームワーク」の8つのフェーズ(段階)に分類されている。全てのフェーズを2010年までに終える予定であった。しかし、2010年までに全てのフェーズを終了させるという計画は、予定通りには進まず、フェーズAが終了したのは2011年6月であった。フェーズA「目的および質的特徴」が抱えていた本質的な問題は、質的特徴における信頼性の位置づけと目的におけるスチュワードシップの位置づけであった*8。膨大なスタッフの投入と数年間に渡る審議にもかかわらず、両審議会は目的と質的特徴という前座的な2つの章の改訂以上のことができなかった。これら2つの章は全く関心を持たれなかったわけではないけれども、具体的な会計基準の開発という観点からは要素や認識、測定に関する章が核心であることは明白であった。改訂された2つの章は議論を引き起こしたものの、必ずしも具体的な会計基準に即時の影響を与えたわけではなかった。

共通の概念書の第1章「一般目的財務報告の目的」と第3章「有用な財務情報の質的特徴」の完成後、両審議会は共同で概念フレームワークを改訂する意欲を失った。2012年、IASBは単独で概念フレームワークの残りの部分の作業を再開した(Camfferman and Zeff, 2015, pp.368-369)。2018年3月、IASBは2010年に改訂した概念フレームワークの改訂版を公表した。この改訂された概念フレームワークは2020年1月1日に有効となる。2018年3月に公表された改訂版の概念フレームワークの目次は、第1章「一般目的の財務報告の目的」、第2章「有用な財務情報の質的特徴」、第3章「財務諸表と報告エンティティ」、第4章「財務諸表の要素」、第5章「認識と認識停止」、第6章「測定」、第7章「表示と開示」、第8章「資本概念と資本維持」、となっている。

2018年にIASBが公表した改訂版の概念フレームワークの第4章「財務諸表の要素」の費用(Expenses)

*7 IASBとFASBの共同プロジェクトについては、杉本(2008, 第5章第4節)とCamfferman and Zeff(2015, pp.358-361)が参考になる。

*8 IASBとFASBの概念フレームワーク統合プロジェクトが抱えていた本質的な問題について詳しくはCamfferman and Zeff(2015, pp.361-368)が参考になる。

の定義または説明は次のとおりである。費用は、「資産の減少、または、負債の増加であり、持分請求権の保有者への分配と関係するもの以外の持分の減少をもたらす。」(4.2, 4.69)とされる。また、第5章「認識と認識中止」では、費用の認識は、(i) 負債の当初認識や負債の繰越額の増加、あるいは、(ii) 資産の認識中止や資産の繰越額の減少、と同時に発生する(5.4(b))としている。認識中止に関連して、消滅した、あるいは、消費や回収、実行、移転された資産や負債を認識中止することは、収益と費用の認識を伴う(5.28(a))とか、「留保された構成要素」と呼ばれる留保された資産や負債を認識し続ける(5.28(b))としている。第6章「測定」で、測定基準の一つとしての歴史的原価の規定の一つとして、資産の歴史的原価は、適用可能ならば、資産を構成する経済的資源の一部または全部の消費(減価償却や償却)を描くために時間の経過と共に更新される(6.7(a))。なお、経済的資源は経済的便益を生み出す潜在力を有する権利(4.4)と定義されている。

IAS 4や1989年版概念フレームワークで見られた減価償却の事実とその会計処理の区別を明示するような規定はIASBが2018年に公表した改訂版の概念フレームワークには見られない。測定基準として歴史的原価とカレント価値が取り上げられているけれども、歴史的原価を測定基準とすることの問題点として、例えば、「消費を見積もることと減損損失や債務性負債(onerous liabilities)を識別・測定することは、主観的でありうる。したがって、資産や負債の歴史的原価は、時に、カレント価値と同程度に測定や検証が難しくなりうる。」(6.70)とか、「歴史的原価を測定基準として使うと、同じ取得資産あるいは発生した負債であっても、取得や発生の時点が違っていると、財務諸表に異なる金額で報告される。これは、期間比較と企業間比較の両面で比較可能性を損ねうる。」(6.71)という指摘をしている。

歴史的原価よりもカレント価値が優れている状況や理由も記述されている。「価値変動に関する情報が財務諸表利用者にとって重要ならば、歴史的原価はレリパントな情報を提供できないかもしれない。」(6.51)、歴史的原価は価値変動について非対称的な処理をするので誤解を与えかねないとか、適時情報の提供ができないとか(6.52)などの説明がある。

IASBの2018年公表の概念フレームワークは、歴史的原価よりもカレント価値による測定を推奨しているようであり、IAS 4やSFACで想定するような有形固定資産の繰越額が回収可能額の下限値以上の意味を持たないことを許容できないようであり、有形固定資産の繰越額と価値との間に明確な関連付けをしたいようである。

3.3 教育文書「減価償却とIFRS」

IFRS財団(IFRS Foundation)は2010年に教育文書として、「減価償却とIFRS(Depreciation and IFRS)」を公表した^{*9}。この教育文書は、当時のIASB国際活動担当ディレクターであったWayne Upton氏によるものであり、位置付けてとしては、Upton氏個人の意見であり、IASBの公式見解ではない。

「減価償却とIFRS」は、次の4つの点について説明している：第一に、IAS 16は固定資産の構成要素ごとの会計処理を要求している点、第二に、IAS 16は残余価値の明示的な見積もりを要求している点、第三に、IAS 16は耐用年数の明示的な見積もりを要求している点、第四に、IAS 16は様々な減価償却方法を認めている点、を説明している。

本節では、第四の点、つまり、IAS 16は様々な減価償却方法を認めている点、を見てみる^{*10}。

^{*9} この文書は、2019年10月現在、IFRS財団のホームページから入手することができないようである。この教育文書の仮訳を企業会計基準委員会のスタッフが行っており、その仮訳は入手可能である(https://www.asb.or.jp/jp/ifrs/press_release/y2010/2010-1203.html)。この研究ノートでは、原文を基本とし、仮訳を適宜参考にした。

^{*10} 具体的には、「減価償却とIFRS」(原文)の5ページ目から7ページ目に相当する部分を紹介する。

IAS 16 段落 60 の「使用する減価償却方法は資産の将来経済便益がそのエンティティによって消費されると期待されるパターンを反映しなければならない」という規定について、要求は簡潔 (simple) であるけれども、減価償却方法の選択が自由な訳ではなく、その適用は単純とはとても言い難く、多くの場合、経済的便益の消費パターンに関する外部証拠は存在しない、としている。

減価償却方法の目的は、経済的便益の束が減少していくパターンを近似することである、としている。

この教育文書「減価償却と IFRS」は IAS 13 の補足説明をするものであることから当然ではあるけれども、やはり 1993 年改訂の IAS 16 に当てはまる問題点がここでも見られる。「多くの場合、経済的便益の消費パターンに関する外部証拠は存在しない。」のでは、監査に耐えられないし、企業会計は経営者の期待そのものを反映するのではなく、その期待が信頼性を持って確認できた時に記録をする仕組みである。また、減価償却方法の目的を経済的便益の減少パターンを近似する、というのも、そのような発想からの決別して企業会計は発達してきたはずである。企業会計の発達の歴史からすると、昔議論して棄却された考えが特に根拠も示されないまま復活している、という印象が拭えない。「減価償却と IFRS」においても IAS 16 は、経済的便益の消費は資産の公正価値の変化と同じではないことを明確にしているというけれども、減価償却方法の目的を経済的便益の減少パターンに近似させることとするのは、経済学の所得を会計の利益で近似しようとすることと同じである^{*11}。

教育文書「減価償却と IFRS」の紹介を続けよう。資産に体现されている将来の経済的便益は主にエンティティによる使用を通じて消費されるけれども、技術的及び商業上の劣化や損耗のような要因も考えられる、としている。

資産の耐用年数の決定要因として次の四つを挙げている：

- (a) 資産の期待される利用。利用は、当該資産の期待される能力や物理的なアウトプットを参照して評価される。
- (b) 期待される物理的な損耗。これは、当該資産が使用されるであろうシフトの回数、修繕と維持の計画、休止中の資産の管理と維持のような操業上の諸要因に依存する。
- (c) 技術的または商業的な陳腐化。これは、生産の変化や改善から生じる陳腐化、あるいは、資産からのアウトプットである製品やサービスへの市場の需要の変化から生じる陳腐化である。
- (d) 資産の使用についての法的あるいは類似する制約。例えば関連するリースの満了日。

経済的便益の消費パターンを反映しているかをあまり考慮することなく定額法が利用されている実態を憂慮してなのか、耐用年数の後ろの方になって修繕や維持がより多く必要になったり、あるいは、資産から生産される製品の価格が下落していくような場合には、通減残高法が消費パターンをより良く近似するだろう、としている。さらに、念を押すように、定額法が他の方法よりも IAS 16 で優遇されているわけではないと述べている。ただし、反証がないならば、定額法は管理が最も簡単であろうし、財務諸表の利用者にとっても理解が最も簡単であろう、とも述べている。

最後に、内部統制との関係を次のように説明している。減価償却方法の選択と減価償却費のパターンは、IAS 8 *Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors* の段落 32 から段落 38 にある要求によって制約される。エンティティの経営者が減価償却方法の選択を文書化する範囲は、財務報告過程に影響を及ぼす内部統制の問題である。IFRSs は文書作成に詳細を具体的には規定しない。その代わり、減価償

^{*11} 経済学の所得を会計の利益で近似しようとする問題については、斎藤 (2019, 第 5 章と第 15 章), Bromwich et al. (2010), 福井 (2011) などが参考になる。

却や文書化についての判断はエンティティの経営者や監査人の判断に委ねられる問題である。

3.4 価値の減少と会計上の減価償却の混同

IAS 4 や 1989 年版の概念フレームワークと比べると、1993 年改訂の IAS 16 や教育文書「減価償却と IFRS」には大きな問題がある。

「資産の経済的便益が企業によって消費されるパターン」を「資産の利用」と解釈すれば、2.6 で検討したように、利用ではなく期間によってしか減価償却を行うことができないような資産については、資産の利用（経済的便益の消費）パターンをどの減価償却方法が最も反映するかを判断できない。

資産から得られるであろう将来期待キャッシュフローに基づいて減価償却を行うとしたらどうだろうか。

割引計算をしないならば、投資額と将来期待キャッシュフローの単純和は一致しないであろう。期待キャッシュフローの単純和に対する当期の実現キャッシュフローの比率を投資額に乗じることで当期の減価償却の金額とするのだろうか。

あるいは、資本コストを使って将来期待キャッシュフローを割り引き、期待キャッシュフローの現在価値の変化額を減価償却の金額とするのだろうか。資本コストが投資の内部収益率と異なる場合、自己創設のれんを資産として計上すると共に、投資額だけでなく自己創設のれんも費用化することになる。

いずれにしても、将来期待キャッシュフローに基づいて減価償却を行うのであれば、明瞭にわかるように規定すべきであるし、教育文書「減価償却と IFRS」でもその方向での説明をするべきである。しかしながら、期待キャッシュフローに基づいて減価償却を行うというのは、次に説明するように、全く支持されない考えである。

資産に関連する支出のパターンも資産の利用（経済的便益の消費）パターンも共に経営者の見積もりが入る。しかし、おそらく多くの資産は、初期の支出が相対的に多いだろうし、資産と関連する支出の関連付けは容易だろう。これに対し、企業の収益は、資産利用の初期に多いというわけではないし、様々な財やサービスを組み合わせ生み出されるものであることから、収益（収入）と個別資産とを関連づけるのは難しい。

資産を利用することで収益を獲得し、適正な利益計算をするために、資産を費用化する。資産の利用によって当該資産の価値（経済的便益）は減少しているという事実はある。しかし、上で述べた理由により、資産の価値（経済的便益）を客観的に測定することは出来ないため、価値の減少（経済的便益の消費）に基づく減価償却を客観的に計算することもできない。仮に価値（経済的便益）の減少に意見の相違がなくても、その測定値には意見の相違がある。そこで、相対的に客観的な測定が容易である「見積支出総額に基づく費用の均等化」が支持されてきたと言えるし、

会計上の減価償却は、経済的な価値減耗とは異質なものである。むしろそれは、設備の価値や価値減耗が生み出される成果によって決まるのに対して、成果に依存して費用を配分する一種の『利益償却』を否定した概念でもある（斎藤, 2019, p.260）。

IAS 4 では、資産の価値の減少という事実とその測定方法の分離をしていたにもかかわらず、1993 年改訂の IAS 16 では、その分離が徹底されず、資産の価値の減少を減価償却の金額に反映させる要素が入ってしまっている。

4 米国の基準

少し冗長になるけれども、1993年改訂のIAS 16に大きな問題があることをさらに確認するために、本節では米国における減価償却に関する制度上の規定を確認しよう。

4.1 FASB の概念フレームワーク

FASB (Financial Accounting Standards Board, 財務会計基準審議会) が1980年に公表したSFAC (Statement of Financial Accounting Concepts) No.3 *Elements of Financial Statements of Business Enterprises* で、「資産は、過去の取引や事象の結果として特定の主体によって獲得または支配されている十分に可能性のある将来の経済的便益である。」と資産の定義に経済的便益を用いている。ただし、減価償却については、Hatfield (1936, pp.25-26) の言葉を借りれば、減価償却の事実とそのための会計処理を明確に区別している。少し長いが引用しよう。

費用配分の目的は、— 企業に影響を与える取引やその他の事象・環境の結果としての資産の利用 (using up) を反映するために— 他の費用の認識の目的と同じではあるけれども、因果関係が一般的には識別されるものの個別的にはされないならば、配分 (allocation) が適用される。例えば、使用による損耗 (wear and tear) は減価償却と呼ばれる費用の主たる原因として知られているけれども、ある会計期間の損耗を原因とする減価償却の金額は通常では測定可能ではない。減価償却費は特定の収益あるいは特定の会計期間のいずれとも直接的には関係しない。通常では追跡可能な関係は存在しないし、資産が利用されると期待される期間に原価を配分することによって減価償却費は認識され、同じ会計期間に認識される収益と間接的にしか減価償却を関連づけられない (段落 89 の一部)。

1984年に公表されたSFAC No.5 *Recognition and Measurement in Financial Statements of Business Enterprises* では、費用を経済的便益の消費と関連づけているものの、減価償却の事実とそのための会計処理を明確に区別している。すなわち、ある会計期間の経済的便益の消費は、その期に認識された収益に直接的または間接的に関係付けて認識され、減価償却や保険のような費用は、関連する資産が便益を提供することが期待される期間にわたって体系的かつ合理的な手続きによって配分される (段落 86)、としている。

このように、1993年にIAS 16が改訂された頃の米国FASBの概念フレームワークでは、経済的便益の消費として減価償却が理解されているものの、収益との直接的な関係づけができないことが明示され、減価償却の事実とそのための会計処理を明確に区別していることわかる。この意味で、FASBの概念フレームワークと1993年改訂のIAS 16は共に経済的便益の消費という概念を減価償却を認識する基礎概念としているものの、会計処理の規定の仕方には大きな違いがあると言える。

4.2 減価償却に関する基準の規定

さらに、米国の基準では一貫して、減価償却の事実とそのための会計処理は明確に区別されている。

例えば、1953年公表のAccounting Research Bulletin (以下では、ARBとする。) 43 *Restatement and Revision of Accounting Research Bulletins* の第9章「減価償却」の第C節第5段落は次のように規定している：

生産設備の原価は、当該資産が有効な経済的耐用年数にわたって提供するサービスの原価の一つである。一般に認められた会計原則は、資産の利用から得られるサービスが得られる期間に渡ってできるだけ公正に (equitably) その原価を配分するような方法で当該資産の期待有効耐用年数に渡ってこの原価が分けられる (be spread) ことを要求している。この手続きは、減価償却会計 (depreciation accounting) として知られており、それは、有形固定資産の原価やその他の基本的な価値 (value) から (あれば) 処分価値を控除したものを (資産グループの可能性もある) その単位の見積もり有効耐用年数に渡って体系的かつ合理的な方法で分配する (distribute) することを目的とする会計の体系である。それは、配分の過程 (a process of allocation) であり、評価 (valuation) の過程ではない。

このような減価償却は配分の過程であって評価の過程ではない、という規定は、現在でも FASB に引き継がれている^{*12}。

さらに、ARB 43 の第 9 章第 C 節第 5 段落は、資産の原価をその耐用年数に渡って「公正に」配分する方法について、逓減残高法を例に説明している：

逓減残高法は、体系的かつ合理的な要件を満たすものの一つである。資産の期待される生産性や収益稼得能力が耐用年数の早い時期に相対的に大きいならば、あるいは、維持費が耐用年数の後ろの方で増加する傾向にあるならば、逓減残高法は最も満足できる原価配分 (the most satisfactory allocation of cost) であろう。この結論は、級数法を含む他の方法にも当てはまり、実質的に同様の結果を生む。

5 おわりに

これまで見てきたように、IAS 4 は、資産の価値減少という事実とその会計処理を区別し、修繕維持も含めた資産に関連する見積支出総額に基づく費用の均等化と整合的な規程となっていた。しかし、1993 年改訂の IAS 16 では、減価償却方法の判断基準が明示的に「資産の経済的便益が企業によって消費されるパターン」を反映するものということになった。これは、資産の価値減少という事実とその会計処理を区別するという会計実務や会計研究の長年の成果を無視するものである。

従来から、日商簿記検定試験 3 級向けの教科書では、減価償却について、「土地を除く有形固定資産は、使用または時の経過などにもなって次第にその価値が減少する。そこで、決算では、当期の価値の減少分を当期の費用として計上すると共に、当該資産の取得原価から費用の額を直接または間接に控除する。」というような説明があり、資産の価値減少という事実とその会計処理の区別はなされていない。

このような簿記教育の影響なのか、1993 年改訂の IAS 16 の影響なのか、それともこれら以外の影響なのかはわからないけれども、一般財団法人日本経済団体連合会が 2014 年 9 月 10 日に公表した「平成 27 年度税制改正に関する提言」では、減価償却制度に関して「減価償却は、資産の耐用年数にわたり、収益と対応する形で実態に即して費用配分が行われなければならない。」とある。簿記の初学者であれば、減価償却をきちんと学習していないから、このように減価償却を理解しても仕方がないかもしれない。しかし、日本を代表する経済団体の提言書において根本的に減価償却の理解が間違っているのは深刻である。この減価償却の理解は、日本の企業会計審議会や米国基準、国際会計基準のいずれの減価償却に関する規定とも形式的にも合致していないし、内容的にも合致していない。もっとも、このような誤解を与えるような規定に 1993 年改訂の IAS 16 はなっているという解釈も成り立つ。

^{*12} FASB の Accounting Standards Codification[®] の 360-10-35-4 がそれである。

エンロン社（2001年に米国連邦破産法第11章適用申請）やワールドコム社（2002年に米国連邦破産法第11章適用申請）の会計不正事件などをきっかけに規則主義に基づく会計基準の設定をやめて原則主義に基づく会計基準の設定を行うべきという主張が見られるようになった^{*13}。批判が高まった規則主義に基づくとされる各国の会計基準に対し、国際会計基準は原則主義に基づくという点をIASBは強調するようになった^{*14}。IASC・IASBのマーケティング戦略への批判はあるものの^{*15}、日本での国際会計基準の任意適用にあたり、金融庁は2010年4月に、「国際会計基準（IFRS）に関する誤解」を公表しており、その全般的事項の中で、IFRSがプリンシプル・ベース（原則主義）であることをに伴う「誤解」をいくつか取り上げているように、国際会計基準が原則主義に基づくという認識は普及していた。

さらに、「国際会計基準（IFRS）に関する誤解」は、個別的事項の一つとして減価償却方法を取り上げている。具体的には、「減価償却の償却方法は定率法が全く使えなくなるのではないか」という誤解に対して、次のような回答を示している。

IFRSは、減価償却は資産の償却可能価額を耐用年数にわたって規則的に配分するものであり、償却方法は、将来的な経済的便益の消費パターンを反映したものを採用しなければならないとされている。定率法と定額法との間に優劣はない。

櫻井（2012）は、定率法から定額法に変更せざるを得ない場合、投資（開発費）の回収に支障をきたす可能性があるとする。「国際会計基準（IFRS）に関する誤解」で「減価償却の償却方法は定率法が全く使えなくなるのではないか」という誤解が取り上げられたのには、このような危惧が国際会計基準適用を検討している企業にあったのだろう。

IAS 4では、定額法が標準とされなかったものの、定額法が一般的に最も望ましい方法と考えられていたと言えるだろうし、1993年改訂のIAS 16で減価償却の考え方が変化し、定額法が減価償却法と共に並列的に列挙されているが、2010年の教育文書「減価償却とIFRS」が、定額法が管理の面でも財務諸表利用者の理解の面でも最も簡単であると述べているように、定額法が事実上の標準と理解されていたのだろう。さらには、国際会計基準が原則主義であるならば、単に税務申告と同じ方法を適用したというだけでは許されず、事実上の標準である定額法ではなく定率法の方が「資産の経済的便益が企業によって消費されるパターン」をよりよく反映することを証明するのは難しいと企業経営者が考えるのは当然であろう。

日本の国際会計基準任意適用企業の実態については、西岡（2016）が2015年10月末時点で国際会計基準を適用している71社を対象に調査している。それによると、減価償却方法の採用実態としては、定額法71社、定率法1社、生産高比例法2社である。残存価額の見直し実態としては、残存価額の見直しを行った企業は2社である。耐用年数の見直しの実態としては、耐用年数を見直した企業は46社、税法の耐用年数を採用した企業は1社である。減価償却方法や耐用年数、残存価額を各会計年度末に見直している企業は64社とである。

連結財務諸表は親会社や子会社の個別財務諸表を基礎に作成されるべきである（基準性の原則、企業会計基準第22号10項）。また、連結財務諸表の作成にあたっては親会社と子会社の間の会計処理の統一が求められている（企業会計基準第22号17項）。国際会計基準の任意適用企業は海外の連結子会社が多く、海外の連結子会社は定額法を採用することが多いため、これらの要請から定額法を採用する日本企業が多いのかもしれない。

^{*13} 規則主義と原則主義に関する文献としては、例えば、Schipper（2003）、Nelson（2003）、Maines et al.（2003）、Nobes（2005）、Benston et al.（2006）などがある。

^{*14} 篤地（2009）は国際会計基準が原則主義に基づくことを前提にその解釈指針の役割やその重要性を論じている。

^{*15} 例えば、Sunder（2009）を参照して欲しい。

あるいは、この研究ノートでは検討しなかったけれども、税制の影響で定率法に固執しなくても投資額の早期回収ができているから、定額法採用企業が多いのかもしれない。

参考文献

- Baxter, William Threipland (1971) *Depreciation*: Sweet & Maxwell.
- Benston, George J, Michael Bromwich, and Alfred Wagenhofer (2006) “Principles-versus rules-based accounting standards: the FASB’s standard setting strategy,” *Abacus*, Vol. 42, No. 2, pp. 165–188.
- Bromwich, Michael, Richard Macve, and Shyam Sunder (2010) “Hicksian Income in the Conceptual Framework,” *ABACUS*, Vol. 46, No. 3, pp. 348–376.
- Camfferman, Kees and Stephen A. Zeff (2007) *Financial Reporting and Global Capital Market: A History of the International Accounting Standards Committee, 1973–2000*: Oxford University Press.
- (2015) *Aiming for global accounting standards: The International Accounting Standards Board, 2001–2011*: Oxford University Press.
- Edwards, John R. (1989) *A History of Financial Accounting*: Routledge.
- Hatfield, Henry R. (1936) “What they say about depreciation,” *The Accounting Review*, Vol. 11, No. 1, pp. 18–26.
- Maines, Lauren A, Eli Bartov, Patricia Fairfield, D Eric Hirst, Teresa E Iannaconi, Russell Mallett, Catherine M Schrand, Douglas J Skinner, and Linda Vincent (2003) “Evaluating concepts-based vs. rules-based approaches to standard setting,” *Accounting Horizons*, Vol. 17, No. 1, pp. 73–89.
- Nelson, Mark W. (2003) “Behavioral Evidence on the Effects of Principles-and Rules-Based Standards,” *Accounting Horizons*, Vol. 17, No. 1, pp. 91–104, March.
- Nobes, Christopher W (2005) “Rules-based standards and the lack of principles in accounting,” *Accounting Horizons*, Vol. 19, No. 1, pp. 25–34.
- Schipper, Katherine (2003) “Principles-Based Accounting Standards,” *Accounting Horizons*, Vol. 17, No. 1, pp. 61–72, March.
- Sunder, Shyam (2009) “IFRS and the Accounting Consensus,” *Accounting Horizons*, Vol. 23, No. 1, pp. 101–111.
- 鷺地隆継 (2009) 「原則主義への対応と解釈指針の役割」, 『企業会計』, 第 61 巻, 第 3 号, 29–36 頁.
- 太田哲三 (1951) 『固定資産会計』, 新会計学全書, 中央経済社.
- (1968) 『近代会計側面史—会計学の六十年—』, 中央経済社.
- 菊谷正人 (2007) 「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, 第 1 号, 37–53 頁.
- 斎藤静樹 (2019) 『会計基準の研究』, 中央経済社, 新訂版.
- 櫻井通晴 (1998) 『新版 間接費の管理』, 中央経済社.
- (2012) 「原価計算の実務は IFRS によってどのような影響を受けるか—「原価計算基準」との整合性を勘案して—」, 『産業経理』, 第 72 巻, 第 1 号, 4–15 頁.
- 鳥村剛雄 (1985) 『会計制度史料訳解』, 白桃書房.
- 辰巳正三 (1977) 「国際会計基準第 4 号「減価償却の会計」の解説」, 『産業経理』, 第 37 巻, 第 1 号, 100–105 頁.
- 中村忠 (1983) 「一橋会計学を担った人たち」, 『一橋論叢』, 第 89 巻, 第 4 号, 511–524 頁.

- 西岡悠真 (2016) 「日本の減価償却制度に対する IFRS の影響の分析」, 『近畿大学商学論究』, 第 15 卷, 第 1 号, 75-89 頁.
- 福井義高 (2011) 「公正価値会計の経済的帰結」, 『金融研究』, 第 30 卷, 第 3 号, 19-71 頁, 8 月.
- 諸井勝之助 (1960) 「減価償却意見書の主要内容と問題点」, 『企業会計』, 第 12 卷, 第 9 号, 131-144 頁.
- 杉本徳栄 (2008) 『国際会計 (改訂版)』, 基本テキスト・シリーズ, 同文館.