

論文

## 第一類型と減損会計

孔 炳 龍

### 序

損益計算書と貸借対照表の連携は、損益法と財産法が等しくなるように、収益費用アプローチにせよ、資産負債アプローチにせよ、部分集合を形成することに違いがない。

井上理論では、第一類型と第三類型が、部分集合になっている。部分集合は、損益法を主とし財産法を従とする部分集合である、第一類型と、財産法を主として損益法を従とする部分集合である、第三類型の2通りが考えられる。

第一類型は、収益費用アプローチであり、取得原価主義会計である一方、第三類型は、資産負債アプローチであり、公正価値会計としての時価会計である。本稿は、本来、資産負債アプローチであり、公正価値会計としての時価会計である減損会計基準が、収益費用アプローチに読み替えられるカラクリを明らかにしていきたいと思っている。

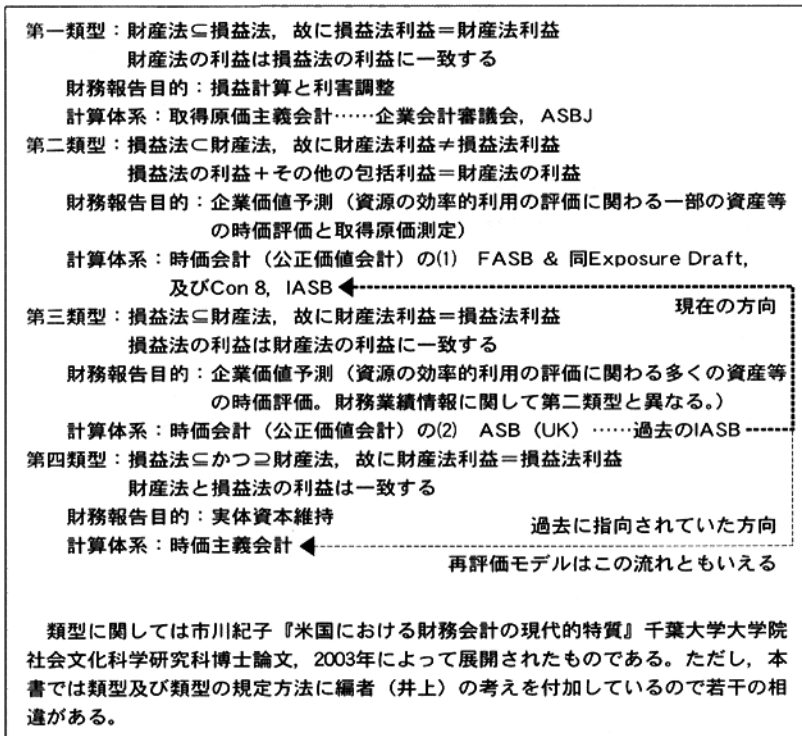
### 1. 第一類型と第三類型

それでは、井上良二教授による財務会計の計算体系として第一類型を紹介しよう。

井上良二教授は、図表1のように、2014年の書籍『財務会計論』までは、財務会計の計算体系を4つに分類していた。

第一類型では、「財産法は損益法の部分集合であるから、損益法に矛盾しないかぎりで存在する。したがって、形態的には、損益法による利益額と財産法による利益額は一致する関係とされている。より、正確には、財産法の損益計算は貸借対照表において独立の計算をするが、その結果は損益法の利益額と必ず一致するように仕組みられている<sup>1)</sup>」。

図表1 財務会計の計算体系



出所：井上良二他（2014，p.7）。

第一類型を図表で表わすと，次の図表2のようになる。

一方，第三類型は，類型間の関係でいえば，丁度，第一類型の反対になると思われる。公正価値会計としての時価会計をとらえるみかたとしては，今日の，日本における会計との関わりで見過ごせないものといえよう。とりわけ，「第三類型では，企業価値の予測にとって有用な将来キャッシュ・フロー予測を可能にする情報の提供が目的とされる。したがって，将来キャッシュ獲得能力の表現あるいは将来キャッシュ支払義務の表現が重要である。そこでの獲得能力は資産，支払義務は負債である。よって，この目的の下では資産・負債アプローチがとられる。したがって，損益計算からの情報は，インカム・ゲイン情

1 井上（2014，p.7）。

## 第一類型と減損会計

報としての意味が全くないということはないが、主として、資源の効率的な利用の評価という意味での業績評価によって将来キャッシュ・フロー予測に役立つことという点で意味を与えられることになる<sup>2)</sup>と述べられているところは、日本の会計である第一類型の取得原価主義会計と大きく異なることになる。

第三類型を図表で表わすと、次の図表3のようになる。

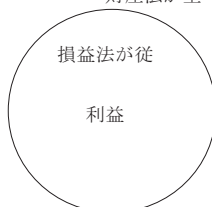
国際会計基準は、現在では、図表4に示されているように、純利益と共に包括利益を公表するようになったことから、第三類型から第二類型へ向かっている。しかしながら、ここでの純利益が問題なのである。米国の当初の純利益と日本基準の純利益では、損益法が主で財産法が従の純利益であるのに対して、国際会計基準での純利益は、財産法が主で損益法が従になっているのである。かような国際会計基準は、第二類型の本来の型である理念型に近いものと考えられる。

図表2 第一類型  
損益法が主



出所：井上（2008）をもとに筆者が作成

図表3 第三類型  
財産法が主

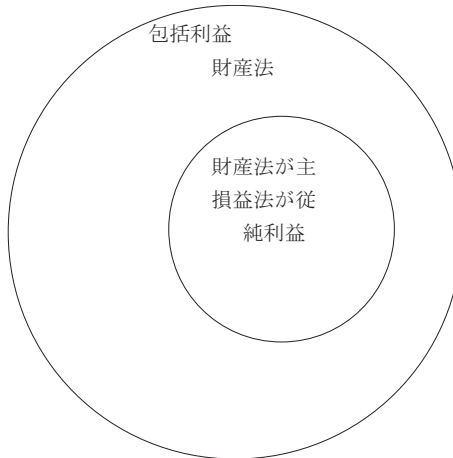


出所：井上（2008）をもとに筆者が作成

---

2 井上（2014，p.14）。

図表4 現在の国際会計基準



出所：井上（2014）をもとに筆者が作成

## 2. 日本の減損基準

それでは先ず、日本の減損基準をみてみよう。

固定資産への投資は、その事業から回収される金額が投資額を十分に上回ることを期待して実施されたものである。しかしながら、その後の技術革新や市場環境変化などによって、当該資産の収益性が急激に低下することがある。

減損とは、固定資産の収益性の低下により、投資額の完全な回収が見込めなくなった状態をいう。減損処理では、先ず、企業が保有する固定資産を、他の固定資産からおおむね独立したキャッシュ・フローを生み出すか否かを基準として、減損の判定単位へできるだけ細かく区分する。その判定単位は、単独の資産からなることもあれば、多数の資産を含む資産グループのこともある<sup>3</sup>。

複数の個別資産または資産グループにまたがって将来キャッシュ・フローの生成に寄与する資産として、共用資産やのれんがある。かような資産に関しては、複数の資産グループを合わせて、より大きな判定単位を形成して判定するのが原則であるが、共用資産やのれんの帳簿価額を各資産グループに配分してもよい<sup>4</sup>。

3 企業会計審議会「固定資産の減損に係る会計基準」二、6(1)。

## 第一類型と減損会計

かように区分された個別資産または資産グループごとに、最初に減損の兆候の有無をみる。減損の兆候とは、減損が生じている可能性を示す事象をいう。たとえば、次のような事象をいう。

- ①損益計算書における営業損益やキャッシュ・フロー計算書における営業活動からのキャッシュ・フローの継続的なマイナス
- ②事業再編（リストラクチャリング）の実施
- ③経営環境の著しい悪化
- ④当該資産の市場価格の著しい下落などの状況が生じた場合である<sup>5</sup>。

かような減損の兆候がある場合は、当該資産から生み出される割引前将来キャッシュ・フローの合計額を見積もり、その額が帳簿価額を下回る場合には、減損損失を認識する<sup>6</sup>。かくて、減損損失の認識が必要な資産については、その帳簿価額を回収可能価額まで減額して、減額分を減損損失として当期の特別損失に計上する<sup>7</sup>。この場合の回収可能価額は、売却による回収額としての正味売却価額（売却時価から処分費用見込額を控除した額）と、継続使用による回収額としての使用価値（将来キャッシュ・フローの割引現在価値）のうち、いずれか高い方である<sup>8</sup>。

### 3. 国際会計基準の減損基準

IFRSでは、資産が減損している可能性を示す兆候があるか否かを評価する場合、企業は、外部の情報源により識別される兆候と内部の情報源により識別される兆候を考慮しなければならないと規定されている。IFRSでは、資産は各報告期間末日現在で、減損している可能性を示す兆候があるか否かを評価しなければならない。また、減損の兆候がある場合には、回収可能価額を見積るといふ、いわゆる1ステップ・アプローチが採用されている。IFRSでは、取得原価で計上されている資産に関する減損損失は、損失として認識される。ま

---

4 企業会計審議会「固定資産の減損に係る会計基準」二，7・8。

5 企業会計審議会「固定資産の減損に係る会計基準」二，1。

6 企業会計審議会「固定資産の減損に係る会計基準」二，2。

7 企業会計審議会「固定資産の減損に係る会計基準」四，2。

8 減損基準，企業会計審議会「固定資産の減損に係る会計基準」注解(1)1。

た、再評価モデルにより再評価額で計上されている資産に関する減損損失は、再評価の減額として処理される。

IAS36「資産の減損」には、減損の会計処理が規定されている。IAS36の目的は、企業が資産に回収可能価額を超える帳簿価額を付さないことを確保するための手続を定めることである<sup>9</sup>。減損の対象は、工場や本社ビル、福利厚生施設などの有形固定資産や、借地権、のれんなどの無形資産である。

企業は、期末日現在において減損の兆候の有無を判断しなければならない。減損の兆候がある場合、企業は当該資産の回収可能価額を算定しなければならない<sup>10</sup>。減損の兆候の有無を判断する場合、少なくとも次にあげられる内部情報と外部情報の各要素を考慮しなければならない<sup>11</sup>。

なお、各年度において耐用年数を確定できない無形資産は、減損の兆候の有無を問わず、帳簿価額と回収可能価額とを比較することによって、減損テストを実施しなければならない。減損テストは、毎年度同時期に実施する限り、年度中どの時点で実施してもよい<sup>12</sup>。また、のれんについても、減損テストを毎年実施しなければならない。

減損損失額は、帳簿価額と回収可能価額との差額である。回収可能価額とは、

図表5 外部情報と内部情報

外部情報	(a) 市場価値が著しく下落していること (b) 技術的、市場的、経済的もしくは法的環境の著しい変化が発生した、または将来発生すると見込まれていること (c) 市場金利または市場投資収益率の上昇が、資産の使用価値の計算に用いられる割引率に影響すること (d) 企業の純資産の帳簿価額が、その企業の株式の時価総額を超過していること
内部情報	(a) 資産の陳腐化または物的損害の証拠があること (b) 資産の使用状況の変化 (c) 資産の経済的成果の悪化

出所：IAS36.12。

9 IAS36.1。

10 IAS36.9。

11 IAS36.12。

12 IAS36.10。

現時点でその資産を使用、もしくは売却した場合に得られる価額のことであり、使用価値と処分費用控除後の公正価値とのいずれか高い金額を用いる。

使用価値は、資産を継続的に使用して得られる将来キャッシュ・フローを現在価値に割引いた額である。次の手順により見積もられる。

この場合、将来キャッシュ・フローについては、次のように定められている。

将来キャッシュ・フローの見積期間は、原則として最長5年である。それ以降については、一定または逡減的な成長率を用いた財務予算・予測にもとづかなければならない。また、成長率は、より高い成長率を使用することが正当化できない限り、市場の長期平均成長率を超えてはならない<sup>13</sup>。

将来キャッシュ・フローは、現在の状態で見積もるために、未確定な将来の要素は織込まない。すなわち、企業がまだ取掛っていない将来のリストラクチャリングによる予想キャッシュ・フローの変動や、資産の機能の改善や拡張などの要素は織込まない<sup>14</sup>。

また、割引率については、次のように定められている。

割引率は、貨幣の時間価値と当座資産に固有なリスクに関して現在の市場の情報を基礎としたものを使用する。割引率は、可能な限り市場と整合的でなければならない。割引率は、貨幣の時間価値に、将来キャッシュ・フローの見積りに考慮されなかった当座資産固有のリスクを反映したものを使用する<sup>15</sup>。

また、処分費用控除後の公正価値は、次のように定められている。

処分費用控除後の公正価値は、公正価値から資産の除去費用や資産売却に伴い発生する費用を差引いた額である<sup>16</sup>。

回収可能価額が帳簿価額を下回る場合、帳簿価額を回収可能価額まで減額しなければならない。帳簿価額と回収可能額の差額が減損損失である<sup>17</sup>。減損損失は直ちに、純損益に認識する。なお、資産について再評価モデルにもとづき再評価剰余金が計上されているならば、まず、その取崩しをおこない、残りを

---

13 IAS36. 33。

14 IAS36. 44。

15 IAS36. 55。

16 IAS36. 28。

17 IAS36. 59。

純損益に認識する。資金生成単位に対して減損損失を認識する場合、まず、資金生成単位に配分されているのれんを減額させる。それから、その単位内の他の各資産に、それらの帳簿価額を基準に比例配分する<sup>18</sup>。これらの帳簿価額の減額は、個別の資産における減損損失として取扱う。

①減損損失の戻入の兆候

企業は、各期末にのれんを除く資産に対して前期までに認識された減損損失がもはや存在していないか、または減少しているかどうかを評価しなければならない。戻入の兆候があるならば、資産の回収可能価額を見積らなければならない。その兆候の有無は、少なくとも次にあげている外部情報と内部情報から判断しなければならない<sup>19</sup>。

②減損損失の戻入の認識

個別資産の減損損失の戻入は、直ちに純損益に認識する。なお、戻入額には限度がある。戻入後の帳簿価額は、減損損失がなかったと仮定した場合の帳簿価額を上回ってはならない<sup>20</sup>。資産を再評価している場合には、その他の包括利益で減損損失の戻入を含め、再評価剰余金を増加させる<sup>21</sup>。また、資金生成単位の減損損失の戻入額は、のれん以外のその単位内の他の資産に、それらの帳簿価額を基準に比例配分する<sup>22</sup>。

図表6 戻入の兆候としての外部情報と内部情報

外部情報	(a) 市場価値が著しく増加していること (b) 技術的、市場的、経済的もしくは法的環境の有利な影響をもたらす著しい変化が発生した、または将来発生すると見込まれていること (c) 市場金利または市場投資収益率が下落し、資産の使用価値の計算に用いられる割引率に影響すること
内部情報	(a) 資産の使用に関して、有利な影響をもたらす著しい変化が発生したかまたは発生すると見込まれること (c) 資産の経済的成果が予想以上に良好なこと

出所：IAS36.111。

18 IAS36.104。

19 IAS36.111。

20 IAS36.117。

21 IAS36.119-120。



IFRSでは、回収可能額の算定に用いられた見積りに変更があった場合、過年度に認識された減損損失がなかった場合の帳簿価額（減価償却/償却を考慮）を限度として、回収可能価額まで戻入をすると規定されている。なお、のれんについては戻入が認められない。他方、日本基準では減損損失の戻入は認められない。

### 4. 井上理論

#### ①取得原価主義会計と減損会計

井上教授は、減損会計をどのように捉えているのであろうか。少し長くなるが、井上教授の見解をみてみよう。井上教授は、取得原価主義会計と減損会計について、次のように述べている。「……（前略）……取得原価主義会計においては、企業が資産を取得した場合に着目するのは、その資産の取得に要した支出額（貨幣資金投下額）であり、その支出額の対価として受け入れた財貨の持つ有用性（価値＝将来キャッシュ獲得能力）ではない点に注意をしなければならない。……（中略）……財貨の持つ価値の動きと貨幣の動きは通常の場合においては、等価交換が成立しているかぎりいずれからみても同じである。しかし、この同時発生する財貨の価値と貨幣の動きのいずれに着目するかが時価会計と取得原価主義会計の違いであるともいえる。……（中略）……その相違は取得時以後に生じてくる。取得原価主義会計における資産の本質は、投下された貨幣額（原価）である。これは、……（中略）……資産二元説を用いると理解しやすい。資産二元説では、企業の経営活動は企業の貨幣資金の循環過程のうちの投下過程および回収過程によって把握され、資産がこの過程のうちのいずれに属するかによって理論上の区分がなされると考える。……（中略）……固定資産も棚卸資産も共に投下過程に属するものと解される。取得原価主義会計における資産とは、具体的には建物や商品といった財の形をしているが、その実体は投下過程にある貨幣であり、財はその貨幣の固まりと見られる。これは損益計算を重視し、期間損益計算を適正化するという会計思考と密接な関係を持って生まれたものであるといえる。しかし、期間損益計算の適正化を達成するにあたり必要なことは、支出額たる取得原価の適正な期間帰属をどのよう

にして決定するかということである。支出額で表される取得原価は、支出された時点で貨幣の持つ自由選択性資金（何にでも使うことができるという性格を持つ資金）としての性格が失われる。そのために、見方によっては、原価額すべてが支出時に費消されたものということもできる。そうであれば、取得原価を費消原価と未費消原価とに区分することはできない。言い換えれば、原価は自らの力で原価を費消原価と未費消原価とに分ける能力を持っていない。この取得原価の配分基準として参考とされるのが財貨価値である。すなわち、等価交換されて支払いと見返りに入ってきた財の価値の費消にあわせて、支出額（原価）のうちの費消原価分を計算するのである。減価償却や減損処理は、取得原価主義会計の下においては、ともに取得原価たる支出額を費消原価と未費消原価とに配分する方法としての意味を持つことになる。また、取得原価主義会計における貸借対照表は、投下資金の投下・回収状態（資産）と投下資金の源泉状態（負債・純資産）としての「財政状態」を示すといわれている。取得原価主義会計では、借方が資金の投下・回収状態（資本運用状態）、貸方が資金源泉を表すものと解され、このことは貸借対照表が「財政規模」も示すことを意味している。取得原価主義会計における減損処理を貸借対照表側から見れば、過大な帳簿価額を減額し、企業の財政規模を正しく開示することを意図した処理であるといえる。……（中略）……費用配分の一形態とみる取得原価主義会計においては、あくまで把握すべき取得原価の配分基準となる価値費消であるから価値の増加をそもそも把握する必要がないばかりでなく、支出額が回収すべき上限であるから、価値がその支出額以上になったとしてもそれを認識することができない。そのため、戻入れの余地はない……（後略）……<sup>23</sup>」。

費用配分に財貨価値が介入することから、かように、取得原価主義会計の下で減損会計を説明する場合であっても、財産法の色合いは、減損会計導入前の取得原価主義会計よりも、強くなっていると考えられる。まさに、取得原価主義会計といっても、減損会計導入前後で異なる取得原価主義会計と考えられるのである。

## ②公正価値会計としての時価会計と減損会計

井上教授は、公正価値会計としての時価会計と減損会計について、次のよう

---

23 井上 (2014, pp. 149-151)

に述べている。

「……（前略）……時価会計においては、現金説あるいは将来費用説ではなく、資産経済的便益説といわれる資産概念が取られるはずである。時価会計を貸借対照表から俯瞰すれば、時価会計は、その財務報告目的観からして企業価値そのものではないが、企業価値のうち経済的に測定され得る部分についての正確な測定（評価）を求める計算体系であるといえる。この企業価値の測定・開示を目的とする立場に立つ時価会計は、企業を構成する資産および負債の定義とその評価に重点を置いて理論展開をする資産負債観を採用するものであるととらえられる。……（中略）……しかし、有形固定資産の価値の減少形態は不可視であり、ブラック・ボックスである。そのために、……（中略）……具体的な価値減少のパターンを仮定して、その仮定に基づいて公式を作っている。だが、それは減価償却という概念そのものが価値の費消を反映できないということではなく、その具体的な定額法などの会計処理方法に問題があるというべきであろう。このように、収益費用観を前提とする減価償却といえども、もともとその背後にある価値の減少形態を仮定してフォーミュラ（公式）を作成するのであるから、その点を考慮すれば、資産負債観による資産評価および費用額の把握がそのフォーミュラに絶対に一致しないとは言い切れない。したがって、資産負債観の観点でそのまま減価償却を受け入れているかに見える場合があっても、それはたまたま収益費用観の減価償却の価値減少と資産負債観の価値減少とが一致したと考えるべきものではないかと述べたのである。しかし、収益費用観の主張者であっても、減損処理は、減価償却とは異なる価値の把握を行う方法であるといわれる場合がある。減価償却はフォーミュラにより減価償却費（費消原価）を把握し、その結果として資産価額を決定する。しかし、減損は、具体的には将来キャッシュ・インフローの割引計算により期末保有資産の価値の把握を行うものであると解される。この場合には、収益費用観（取得原価主義会計）と資産負債観（特に時価会計）との区別なく、減損処理は資産評価の方法として位置付けられる処理と考えられていることになる……（後略）……<sup>24</sup>」。かように、部分集合の場合、財産法が主か損益法が主かで、資産負債アプローチと収益費用アプローチにわかれるのであるが、共にイコールの

---

24 井上（2014, pp. 145-149）

関係であるから、読み替えが可能なのである。

両者の違いは、減損会計の場合は、戻し入れをするか否かに明確に表われるのであるが、その他の特性は、損益法からも財産法からも説明可能なのである。ここに、日本基準における読み替えが、生じる余地があったと考えられる。

## 5. 減損会計の操作的定義

物理学や料理の本でよく採用されている定義に操作的定義がある。どうすれば、外在的に体験できるかの方法を示すやり方である。たとえば、オムレツとは、「溶きほぐした卵を塩・胡椒で調味し、肉・野菜などの材料を卵に混ぜ混んだり、卵に包み込んだり、または何も加えない状態で、紡錘形に焼いた料理」と説明すれば、作ることが可能なので正確に伝わる。かような定義法を操作的定義という。

人々は会話のコミュニケーションの中で、しばしば早まった断定を導く。「たまたま中国人にアパートの一室を貸したら、夜中に大声でパーティーを楽しみ、近所から苦情が来るようなことが複数回あったというような経験をすると、『もう二度と中国人には部屋を貸さない』という家主も出てきたりする<sup>25</sup>」。このようなことは偏見や差別も実はかような思いこみによることが多い。

かような事態を回避するために、Korzybski教授が提唱しているのは、「見出し番号」をつける方法である。中国人も、中国人1、中国人2、中国人3、そして中国人4……というようにすることによって、それぞれ異なることを明らかにするのである。

それでは、抽象レベルの混同についてみてみることにしよう。図表7は、ユダヤ人のミラー氏に対する偏見を簡潔に表わしている。ミラー氏はユダヤ人である。そのミラー氏について、「金銭的のがめつい人」とみなす抽象レベルの混同がこの図表7によって示されている。この図表は、偏見や差別の形成過程を説明している。

偏見とまではいかないもので、会計学上では、減損会計についてのそれぞれが思い浮かべる観念がある。たとえば、減損会計について、それが資産負債アプローチによるものであるとみなすこともできる。しかしながら、減損会計も、

---

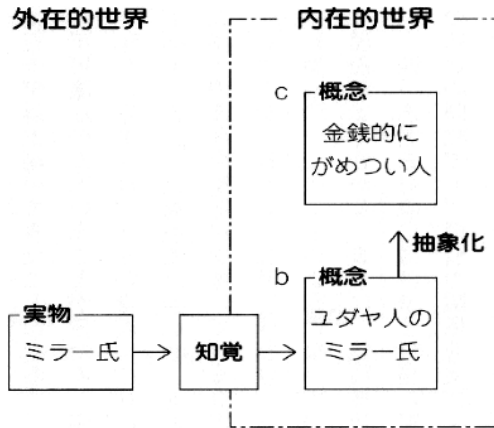
25 藤澤 (2011, p. 127)。

第一類型と減損会計

日本基準と国際会計基準では異なるものである。取得原価主義会計と時価会計で減損会計を論じる場合、減損会計が異なる点に気をつけなければならない。

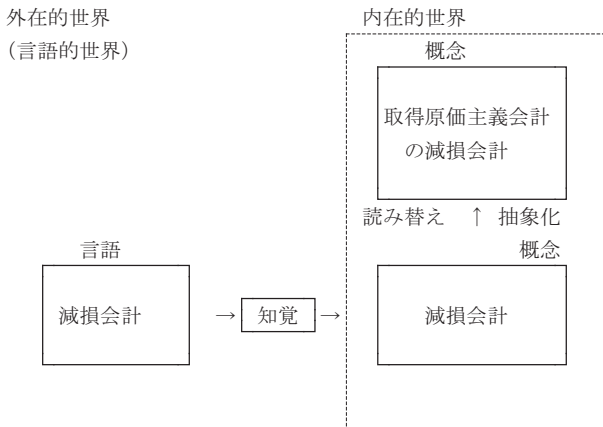
図表8は、企業の財務諸表（言語的世界）と会計学者の内在的世界の1つの例を表わしている。たとえば、減損会計といった場合、いかなる内容を意味するのか。日本の場合、取得原価主義会計を前提とする減損会計を思い浮かべる

図表7 偏見と差別



出所：藤澤 (2011, p. 137)

図表8 抽象のレベルの混同（減損会計）



出所：筆者が藤沢教授の図をもとに取得原価主義会計における減損会計に適用し作成したもの

ものがあると思われる。もちろん、そうではなく、国際会計基準のように、公正価値会計としての時価会計を前提とする減損会計を考えるものもいよう。

したがって、ここで、取得原価主義会計における減損会計と公正価値会計としての時価会計における減損会計を操作的に明らかにする必要があるのであるが、それはすでに井上教授によってなされており、先述したとおりである。

## 6. 読み替えのロジック

井上教授は、次のように時価会計の減損処理と、取得原価主義会計の減損処理の相違を述べている。「減損処理について時価会計の立場から見た場合には、上述のように『配分』ではなく資産『評価』の方法であるから、のれんや主観の排除の問題を別にすれば、減損処理適用後の資産価値について戻入を認める余地が生まれてくる。しかし、費用配分の一形態とみる取得原価主義会計においては、あくまで把握すべきは取得原価の配分基準となる価値費消であるから価値の増加をそもそも把握する必要がないばかりでなく、支出額が回収すべき上限であるから、価値がその支出額以上になったとしてもそれを認識することができない。そのため、戻入の余地はないという、細かいが決定的な違いが生まれることになる点に注意が必要である<sup>26)</sup>」。

収益費用アプローチと資産負債アプローチの違いは、井上理論であれば、損益法を主とするか財産法を主とするかの相違となる。しかるに、第二類型のような真部分集合であるならば、明らかに、収益費用アプローチと資産負債アプローチは異なることになるのであるが、部分集合でイコールの関係である場合、そこに、読み替えのロジックが介入する可能性が出てくるのである。つまり、部分集合でイコールの関係である場合、たとえ、損益法が主で財産法が従であっても、財産法の側面からみることが可能なのである。まさに、部分集合では、損益法と財産法がイコールになる。そこに読み替えのロジックがあるのである。損益法と財産法がイコールということは、損益法が主であり、財産法が従であろうが、財産法が主であり、損益法が従であろうが、読み替えにより、同じように論じられるのである。損益法が主で、財産法が従である、会計基準も、あたかも、財産法が主で損益法が従のような読み替えを、部分集合は、可

---

26 井上 (pp. 150-151)。

能にするのである。

減損会計の場合、財産法が主か、損益法が主かは、戻し入れの是非に端的に表われる。財産法が主ならば、財貨動態に着目することになるので、便益が回復したならば、帳簿価額（取得価額から減価償却累計額を控除した価額）まで戻し入れをすることになる。一方、損益法が主の場合、貨幣動態に着目することから、便益が回復しても戻し入れをしない。かような相違は、国際会計基準と、日本基準との相違に表われる。しかるに、減損会計を説明するさいに、損益法が主で財産法が従である日本の減損会計を収益費用アプローチで説明できるのは、損益法と財産法がイコールである部分集合であることから可能なのである。まさに、読み替えがなされているのである。

かねてよりの資産負債アプローチの影響を、日本の会計基準は、部分集合の読み替えのように、うまくかわしてきたのである。本稿で取り上げた日本の減損会計基準は、表向きは、資産負債アプローチということを示唆しているものの、損益法を主として、財産法を従とする収益費用アプローチの当期純利益の仕組みを、財産法からみるという読み替えにより、あたかも、財産法が主で損益法が従である資産負債アプローチのように思わせているのである。それは、ある意味、部分集合におけるイコールの関係がなせる技であったのである。しかるに、現在、IFRSで採用されている減損会計基準は、収益の認識基準のようにより、財産法の色合いの濃いものである。もちろん、それでもイコールの関係である限り、読み替えは可能なのである。しかしながら、日本における連結財務諸表における包括利益のように、真部分集合で財産法が損益法を含んでいる場合、かような読み替えはもはや通用しないと考えられる。まさに、読み替えの牙城は、部分集合なのである。

## おわりに

減損会計について、本稿では、損益法を主とし、財産法を従とする日本基準と、財産法を主とし、損益法を従とする国際会計基準とで比較することにより、その相違を、井上理論により明らかにしてきた。そしてかように、同じ減損会計という用語を用いても、その内容は似て非なるものであることを一般意味論から明らかにしている。かように、減損会計について、取得原価主義会計で説明する試みが日本でおこなわれてきたのは、まさに、部分集合のなせる技



であることを明らかにしてきた。かような試みは、減損会計のみならず、リース会計や棚卸資産会計などにおいてもなされている。リース会計については、拙著で明らかにしているが、棚卸資産会計については、今後、明らかにしていきたいと思う。

## 引用・参考文献

(日本文献)

井上良二『財務会計論』税務経理協会、2008年。

井上良二編『財務会計論 改訂版』税務経理協会、2014年。

藤澤伸介『言語力 認知と意味の心理学』新曜社、2011年。

(外国文献)

Hayakawa, S.L., *Languge in Thought and Action, Fourth Edition*, Jovanovich, Inc. 1978.

Korzybski, Alfred., *Science and Sanity: An Introduction to Non-Aristotelian Systems and General Semantics*. Lancaster, Pa.: Science Press Printing Company. 1933

(会計基準等)

企業会計審議会「固定資産の減損に係る会計基準」

企業会計基準委員会「固定資産の減損に係る会計基準の適用指針」(企業会計基準適用指針第6号)

IASB, IAS No. 36, *Impairment of Assets*, 2004.