

減価償却論覚書

藤田, 昌也

<https://doi.org/10.15017/4494349>

出版情報：経済学研究. 60 (3/4), pp.285-300, 1994-12-10. 九州大学経済学会
バージョン：
権利関係：



減価償却論覚書

藤 田 昌 也

一

減価償却にかんする労作は多い。しかしなおあえて減価償却を題材とするのは、近代会計の費用配分論が忘れてきたもう一つの側面すなわち減価償却基金を問題としたいからである。だが「なぜ忘れられてきたのか」の問はさらに重要である。本稿ではその理由を、基本と考える会計構造の相違と理解し、近代会計の会計構造そのものが減価償却、換言すれば固定資産そのものをカテゴリーとして措定しえない構造になっているという論証を通して、その前提となった理解を追証するとともに、あらためて減価償却の会計構造を展開することを課題としている。

さてすでに価値変化を生じるものとそれを表現するものとの関係については別に展開しているのであるが¹⁾、私にとっての会計構造論の出発点をここでも後との関連でどうしても触れなければならないので、この稿の行論上必要な限りで簡単に要約し、また論理的に補うところは補いたい。

いま次のような例を考えてみよう。すなわち①小麦100gをまず持っていたとして、②それと砂糖10斤とを交換する。③さらにこの砂糖10斤

と小麦120gを交換するとしよう。小麦勘定および砂糖勘定は次のようになる（図1）。

小麦勘定、砂糖勘定のそれぞれを、それ自体独立して観察するかぎり、両方とも単なる受け払いの記録であって現在高を示すにすぎない。ところがこの二つを関わらしてみると、次のようなことに気付く。すなわち小麦②100gが砂糖10斤を経て、③120gとなって戻ってくるということである。つまり砂糖10斤が理由はともかく価値変化を生じて、その結果小麦が100gから120gになったということを示している。価値変化を生じた原因は砂糖の側にあるが、砂糖は自らそれを表現することはできず、小麦の②100gの払い出しとして③120gの受入の差額として表現されていることになる。そこでいま小麦という使用形態の量変化が砂糖の価値変化を表現しているので、小麦を表現財ということにしよう。

しかるにこの計算はどのようになされるかである。ここで砂糖10斤の価値変化は小麦②100gと小麦③120gの差額として表現されるから、小麦③120－小麦②100gというフロー比較計算をすれば良いことになる。ところがこの計算を小麦勘定においてなそうとすれば、どうしても原初高たる小麦①100gが邪魔になる。しかしそうかと言って、この原初高はなくすわけにはいかない。何故ならば小麦②100gが払い出し可能な

1) 拙著『会計利潤論』第1章

(図1)

小麦		砂糖	
① 100g	② 100g	② 10斤	③ 10斤
③ 120g			

(図2)

小麦		砂糖	
① 100g	② 100g	② 100g	③ 120g
③ 120g	資本100g 損益 20g	損益 20g	

(図3)

ストック比較計算		フロー比較計算	
① 貨幣 ¥100	② 貨幣 ¥100	② ¥100	③ ¥120
③ 貨幣 ¥120	資本 ¥100 損益 ¥20	損益 ¥20	

(図4)

ストック比較計算		フロー比較計算	
① 貨幣 ¥100	② 貨幣 ¥100	② ¥100	③ ¥90
③ 貨幣 ¥90	資本 ¥100	損益 ¥20	④ ¥30
④ 「商品」 ¥30	損益 ¥20		

ためには、前もって小麦100gがなければならないからであり、しかも表現財たる小麦はまず払出しがあって、それから後、受入がなされるからである。したがって小麦③120g-小麦②100gを計算するには、計算上邪魔な原初高の小麦①100gを相殺・中和化しなければならない。そうするためには、①100g+③120g-②100g-①100gと計算しなければならない。かくて損益計算の一つの算式すなわちストック比較計算が成立するのである。換言すればここにはじめて「現在にあるもの」から「元あったもの」を差し引いて損益を計算するという会計構造がうまれてくるのである。

以上の例は小麦を表現財としたが、他方で砂糖という使用形態の純増減が小麦の価値変化の

表現財でもあり、同じような関係にある（省略）。かかる意味で一方の財の純増減は他方の財の価値変化の表現であるとともに、被表現財として、自らの価値変化の表現を他方の財の純増減に委ねるのである。したがって以上のような損益計算はすべての財が表現財であるとともに、被表現財であるので複数表現財・単式簿記といえることができる。

以上のような単式簿記では、統一した貨幣評価をしなければならない理由はない。損益は[小麦20g-砂糖10斤]であると表現しても一向に差支えない。しかしこのシステムの欠陥は、どの財がどれだけ価値変化したのか、換言すればどの財がどれだけ利益を生みだしているのかが不明であることにある。かくてこの例では小麦

を唯一の表現財として固定して、しかも他のすべての財の価値変化はこの小麦の物量変化に委ねるようにすれば、次のように砂糖という財が、どれだけ利益を生んでいるのか示されることになる(図2)。種々の商品を扱っているような場合、どの商品がどれだけ利益を生み出しているのかという計算は、管理上必要であろう。

そしてこの唯一の表現財たる小麦の機能から、これが貨幣機能であることは理解されるであろう。

まさにこれは複式簿記である。あるいは先との関連でいえば、単一表現財・複式簿記ということができる。そこで説明の便宜上、小麦を貨幣と言い換え、砂糖を商品と言い換えて、貨幣の単位を円とし、(図2)を次のように示すことにする(図3)。

さてこの簿記におけるストック比較計算は、貨幣の期末残高 $\yen120$ (= $\yen100 + \textcircled{3}\yen120 - \textcircled{2}\yen100$)から、資本 $\yen100$ を控除して行われる。換言すれば、資産勘定－資本勘定というストック比較計算において、いま負債勘定を省略すれば、資産は貨幣であるということ、および利益とは貨幣の純増加であるということを意味している。すなわち後との関連で重要なことは、貨幣として機能する財の使用形態の増減が利益であるということである。

期間計算においてはどの様になるのか。(図3)の例において、売上が $\yen90$ で、商品財が期末に $\yen30$ の未売却が生じたと仮定しよう。すると次のようになるはずである(図4)。

ここでストック比較計算をみると、資産－負債－資本というストック比較計算において、いま負債を省略すれば資産に通常相当するとみなされているものは、貨幣のみならず非貨幣財として「商品」 $\textcircled{4}\yen30$ もふくまれることになる。

さきのケースでは表現財すなわち貨幣こそがストック比較計算における被控除項目としての資産であった。つまり資産とは貨幣財(＝表現財)であった。しかるにここでは貨幣財と区別された非貨幣財たるこの商品 $\yen30$ が資産項目として入ってくることになる。すなわちこの $\textcircled{4}$ 商品 $\yen30$ が、なぜここに記帳されるかということである。結論からいえばこの期の貨幣の純増減を計算するためである。

すなわち商品仕入のための支出 $\textcircled{2}$ 貨幣 $\yen100$ を支出戻しをするためである。したがってこのストック比較計算では、

$\textcircled{1}$ 期首貨幣在高 $+$ ③売上による収入 $-$ ($\textcircled{2}$ 仕入のための支出 $-$ ④支出の戻し) $-$ 資本 $=$ 期間損益

すなわち、 $\textcircled{1}\yen100 + \textcircled{3}\yen90 - (\textcircled{2}\yen100 - \textcircled{4}\yen30) - \text{資本}\yen100 = \yen20$

期首貨幣在高と資本とは等しいので相殺される、あるいは相殺するために資本勘定をもうけたのであるから、この式は次のことを意味する。

売上収入 $-$ (仕入れ支出 $-$ 未売却品の原価) $=$ 貨幣純増減 $=\textcircled{3}\yen90 - (\textcircled{2}\yen100 - \textcircled{4}\yen30)$

かくて、この貸借対照表借方の「未売却品残高」の項目は支出の戻しということになる。すなわちこの期は商品を原価 $\yen70$ ($\yen100 - \yen30$)で仕入れ、 $\yen90$ で売却したと計算上考えるのである。この結果貸借対照表における利益は、当期の貨幣純増減を利益として計算していることになる。このとき商品 $\yen30$ が記帳される理由は、「支出の戻し」であり、これを記帳することによって、貨幣の純増減を計算するためである。たとえばそのまま「支出の戻し」でもよいし、また「未費用」という理解にも、商品の仕入に支出されたがまだ売りつくされていないので、次期にその売れ残り分については計算上「支出」と見なさないでおくという意味がこめられてい

るということであれば、同様に「支出の戻し」と同義と考えることができる。

しかしこの未売却の商品そのものは被表現財であって、フロー比較計算の側にあるものである。したがって貸借対照表上「商品」という科目名を付すにしても、価値変化を生じる商品財が、表現財の純増減をもとめるストック比較計算の側に混入しているのではなくて、先ほどから述べているようにまさに貨幣として機能する使用形態の純増減を計算するために計算上「支出の戻し」としてである。

つぎに以上のような複式簿記システムにおいて、貨幣を拡張してみよう。すなわち以上においては表現財たる貨幣に相当するものは、「通貨」あるいは現金としても充分である。ところが以上のシステムにおいてはかならずしも貨幣財は現金と限らなくとも可能である。たとえば「小麦」であってもよかった。しかるにさらに拡張してすべての財を表現財とするようなシステムを考えてみよう。つまりさきのシステムでは小麦のみが表現財であり、小麦の純増減のみが損益であり、それ以外の財は価値変化を生じる商品財であって、価値変化の表現を小麦の純増減に委ねていた。しかるにここではすべての財の純増減が損益であるようなシステムを考えるのである。あるいは換言すればすべての財貨が表現財としてストック比較計算されるシステムである。この場合すべての財貨が表現財として機能するならば、この純増減によって表現されるものは何かということである。それは財の価値変化ではなくて、価値変化を生む「生産活動」である。

つぎのような例を考えよう。①まず小麦100gと砂糖10斤があつて、②これで以て菓子の生産に費やし、③生産された菓子をただちに小麦120

gと砂糖12斤で売却したとしよう。すると最初から次のような困難にぶつかる。小麦や砂糖の増減変化は勘定形式に容易に描くことができるが、生産・販売の過程は活動という実体があるのに、生産の過程そのものを生産の属性である物量単位で表すことは不可能であるということである。したがって生産・販売過程にインプットされたものとアウトプットされたものを通して描かざるを得ない。(図5)

この会計構造においては、②小麦と砂糖とが生産過程に投下されて、③菓子が生産され、その菓子は、ただちに小麦と砂糖と交換され、小麦と砂糖が回収されるということが示されている。ここでは価値変化を生じるのは「菓子の生産過程」であるが、生産過程自らそれを表現することが不可能であるので、その生産過程の価値変化は、その生産過程にインプットされるすべての財(小麦と砂糖)の増減変化とアウトプットされるすべての財(小麦と砂糖)の増減変化によって間接的に表現されざるを得ない。かかる意味においてこれはまぎれもなく複数表現財会計である。表現財は小麦、砂糖であり、その物量変化によって「菓子の生産過程」という活動の生産性が表現されているのである。それを示したのが(図5)である。

しかし(図5)を見ればわかるように、これでは生産過程は把握できない。なぜならば「菓子の生産過程」勘定の借方と貸方はそれぞれ単位が異なるからである。したがってかかる生産過程という価値変化の過程が、統制のために把握されるためには、勘定の両側が同じ単位でなければならないことになる。かくて会計計算において単位が統一されなければならないのである²⁾。

さらにここでも表現財の純増減変化はストッ

ク比較計算によって求められるから、表現財たる財・用役はストック勘定として機能し、したがってまた用役もまたストック勘定となる。この「過程」の価値変化は、同一単位で評価された小麦、砂糖の使用形態の純増減の和によって、したがってすべての表現財の純増減の和〔小麦20円＋砂糖12円〕として表現されることになる。すなわち単一表現財・複式簿記では、表現財が

排他的にただ一つであり、会計利潤は貨幣形態の財の純増減として現れるが、ここでは全ての財が表現財であることになり、かくてすべての表現財のそれぞれの使用形態の純増減としてあらわれる。そして複式であるから、複数表現財・複式簿記ということになるのである。

次に小麦、砂糖という表現財相互の関係である。これら表現財は生産過程の価値変化を表現

2) 拙著「会計構造論的アプローチと貨幣評価・資本維持」『産業経理』Vol. 53, No. 1, 1993年

なぜ複式簿記において貨幣評価が行われなければならないのか。

多くの論者が扱っている、Gilmans, S. は、次のように書いていることは余りに有名である。

「もしも100回の貨幣取引が生じたとすれば、奴隷が、初めて貨幣でなくて財産の会計をなさなければならない101番目の取引に対しても、同一の記録保持方法に従うことは極めて自然であろう」。(『ギルマン会計学』上巻、久野訳、53頁)

この理解は貨幣評価を必然性として述べているのではなく、むしろ会計の外側の貨幣による取引という習慣が、会計に影響したという程度であろう。貨幣評価の必然性の理由づけの説明にはなっていない。

貨幣評価の問題を検討する場合にも、具体的な会計構造と関連させるべきである。なぜならば、利益の計算は具体的に帳簿の上でなされるからである。だからたとえば物量単位では利益が把握できない、したがって統一的な評価をしなければならない、あるいは価格統合しなければならないという主張は検討すべきであろう。たとえば損益は〔小麦10kgと砂糖－(マイナス)5斤〕であるというのは、少しもおかしくはないし、統一的な単位で評価しなければならないという必然もここにはないからである。

貨幣評価の必然性を理解するには、商業活動の損益計算である物量単位の単式簿記から複式簿記に展開される過程の貨幣評価の必然性と、生産活動の損益計算の場合とでは、現象的にはやや貨幣評価の理由が異なるようであるが、根底は全く同じである。

前者すなわち物量単位の単式簿記(図1)では、それぞれの財がどれだけの利益を生み出すかは計算できない。個別の財ごとに、すなわちベンチアールごとにあるいは口別に損益を計算するためには、何か一つの財を唯一の表現財として指定しなければならない。それが複式簿記である(図2)。かかる意味では単純に物量単位の価格統合といったものはそれ自体として貨幣評価の必然性を説明したことにはならないし、単式簿記をも含めた簿記一般あるいは損益計算一般にも貨幣評価の必然性はない。重要なことは複式簿記ゆえに貨幣評価が必要になってくるということである。

後者の生産活動の場合(図5)(図6)は、個々の

生産活動を損益計算として捉えることができるためには、すなわち生産活動のインプットとアウトプットを捉えるためには同じ単位でなければならないということからくる。Louis Goldberg (An Inquiry into the Nature of accounting, AAA, 1965) は、つぎのように述べている。

「例えば、ある人が畜産とワインの醸造と林業をおこなっていたとすると、それぞれの活動を牛の頭数、樽の数、木材の数で計算することができよう。しかし3つの活動を互いに関連づけるようにすると、2つのうちの1つの選択をしなければならない。すなわちこれらの活動の2つを第3の活動の単位に換算するか、あるいはすべての活動を統合する第4の単位に換算しなければならない」(p. 179)。

複数の経済活動(venture)を一つに計量的に統合する過程として、統一的な単位への統合を主張している。たしかに彼が経済活動の把握に注目する点は興味あるが、この説明には1つ欠けたところがある。それは例えば3つの活動のうちのひとつでさえ物量単位で把握できないことである。すなわち畜産活動を牛の数という物量単位によっては表現できない。というのはたしかに生産された結果である牛を、牛の数量単位で表現できる。しかし牛を育てるための飼料などは牛の数では表現できないからである。すなわち畜産という経済活動の過程にインプットされるものとアウトプットされてくるものとは、異った属性であるがゆえに同じ物量単位では表現できないのである。換言すれば畜産という経済活動を把握することができないのである。かくてかかる経済活動を把握するためにはインプットされるものとアウトプットされるものとの単位を統一させなければならない。

このように商業活動においても生産活動においても、ともに利益の源泉である経済活動を損益的にとらまえるということから統一的な貨幣評価が必然化する。すなわち経済活動を把握するという複式簿記ゆえに貨幣評価が必然化するのである。単式簿記ではその必然性は論証することはできない。

しかし両者の違いはある。後者は本文にも説明しているように資本維持の会計構造であるが、前者の損益はいわば現金の純増減である。したがって前者では貨幣資本の維持あるいは名目資本の維持といわれるものであるから、ある一定の条件では歴史的元価主義に通じるものである。その限りでは歴史的元価主義の必然性の議論とは異なる。

(図5)

小麦		砂糖	
① 100 g	② 100 g	① 10斤	② 10斤
③ 120 g	原初高100 g	③ 12斤	原初高10斤
	損益 20 g		損益 2斤

菓子の生産過程

② 小麦100 g	③ 小麦120 g
② 砂糖 10斤	砂糖 12斤

(図6)

小麦		砂糖	
① 100円	② 100円	① 10円	② 10円
③ 120円	原初高100円	③ 12円	原初高10円
	損益 20円		損益 2円

菓子の生産過程

② 小麦100円	③ 菓子132円
② 砂糖 10円	

するが、他方で先の複数表現財・複式簿記と同じく、[(図5)の例示は適切でないが]それぞれ財の価値変化も他の財の増減変化によって表現するという関係でもある。たとえば小麦の価値変化は砂糖の増減変化によって表現されるし、また砂糖の価値変化は小麦の増減変化によって表現されるというようにである。したがって複数表現財・複式簿記は、すべての財、用役の価値変化が生産・販売過程の価値変化を表現するとともに、財、用役それ自体の価値変化は、自らを除いたすべての財・用役の増減変化によって、相互に表現しあうということになる。

この会計構造が意義を有してくるのは、資本維持の領域であって、例えば砂糖10斤を再調達可能にするためには、砂糖を再評価しなければならないといった問題である。資本維持あるいは

は実体維持という視点は、このような複数表現会計の領域に現れてくる。ただし期首と期末の有高の比較、したがって期首有高の維持計算は、ストック比較計算において始めて可能であって、かかる意味では単一表現会計における資本維持計算は「貨幣」有高の維持であるが、複数表現会計における資本維持計算はその他の財・用役も含めた実物維持ということになる。なぜならばこの会計形態においては、財・用役を維持した後のものが利潤として計算されるからである。

以上の様に同じく複式簿記でありながら、表現するものと表現されるものとの関係の相違によって、以上のような単一表現財・複式簿記と複数表現財・複式簿記という二つの会計構造があることを確認することができる。あるいは単

一表現財・複式簿記とすべての財・用役が表現財となる複数表現財・複式簿記とのあいだに表現財が全てではなく、また単一財ではないような複式会計を考えることもできる。このように同じく複式簿記といっても、表現財に何を選ぶかによって、異なった複式簿記の形態を考えることができる。端的にいうと単一表現財・複式簿記は商業活動に応じた会計形態であるし、また複数表現財・複式簿記は、生産活動に対応した会計形態ということができる。

二

以上の複式簿記の形態の相違は、先程述べたように、何を表現財として選ぶかであった。しかしさらに何を表現財として選ぶかは、実は何をもちいて利潤と考えるかである。単一表現財・複式会計では、唯一の財すなわち貨幣の純増減をもって損益を見なす会計であり、複数表現財会計は、貨幣のみならずそれ以外の財も含めた全ての財・用役の純増減をもって損益と考える会計である。そのことはまた何が価値変化を生じるのかあるいは何が利益を生み出すのかということと表裏の関係である。

すなわち単一表現財・複式簿記では、貨幣は価値変化を生じず、したがってそれ自体として利益を生み出さず単なる表現財にすぎず、価値変化を生じるものすなわち利益を生み出すものは、貨幣以外の全ての流通過程にある財・用役である、と考える会計である。他方で複数表現財・複式簿記は、(価格変動を捨象するならば)基本的には全ての財・用役は利益を生み出すのではなくて、利益を生み出すのは「生産活動」であると考えられる会計である。もとよりその二つの間に先に述べたように、表現財になる財の数

の程度に応じて、(意味あるかどうかに関係なくいえば)いくつも考えることができるがここでは一応捨象しておく。

以上のような相違と意味をもつ会計構造の経験的な証明は決して難しくはない。初歩的な商業会計と生産(工業・農業)の会計とを引きあいにだせば容易に理解ができる。

さてここでの問題は、固定資産会計である。以上の二つの会計構造によって、どの様に異なるのか、まず例示してみよう。

- ① 現金100円で運送業を始めた。
- ② 耐用年数10年、取得価格100円、残存価格0円のトラックを購入し、
- ③ その年の営業収入は、10円で
- ④ トラックの期末の時価を90円とする。

この取引は単一表現財複式簿記では次のように記帳され計算される。(図7)

ここではトラックは価値変化を生じる商品財として位置付けられ、すべて費用としてまずフロー比較計算の左側に記録され、たとえば初年度であれば10分の9が未売却品のごとく支出戻しとして戻すという手続きになっている。したがってこの「支出戻し」によって、賃借対照表では減価に相当する支出と売上げによる収入とが対比されて損益が計算されることになる。かかる意味では、投下された貨幣が以上のような会計手続きを通じて損益計算上回収されているということができる。したがってまたここでの利益は前節でみたように貨幣の純増減であるということも理解することができる。

このような固定資産の取扱の例は、固定資産会計の歴史にみつけることができる。すなわち Perry Mason のかかげる資料に事例を求めることができるし、またリトルトンの著書にも多く引用されている。有名な例である John Mair

(図7)

ストック比較		フロー比較計算	
① 現金 100	① 資本100	② トラック100	③ 売上10
③ 現金 10	② 現金100	損益 0	未費用90
支出戻し90	損益 0		

(図8)

ストック比較計算		フロー比較計算	
① 現金 100	① 資本100	利益10	③ 売上10
② トラック100	② 現金100		
③ 現金 10			

ストック比較計算 (整理後)	
現金 10	資本100
トラック100	利益 0

の Book-keeping Methodiz'd はつぎのように概括されている³⁾。

「この方法によると、固定資産は商品勘定と同様に混合勘定として取りあつかわれ、棚卸部分を繰越し、差額は損益勘定に振り替えられる。…勘定締切りにあたってその貸方に記入される船・家屋の価格は時価によるのか原価によるのか明かではない。彼の後の著書 Book-keeping Nodernizerd, 2nd において、彼は価値 Value なる用語を用い、『最初に船・家屋の価値を以て「残高」とし勘定の貸方に記入し、次ぎに勘定の差額を「損益」として勘定を締切る』と。もしこの場合価値なる用語が今日の意味で用いられたとすれば、減少金額が棚卸あるいは残高として繰越されるから、減価あるいは減価償却高は損益勘定に落とされるわけである。」⁴⁾

固定資産の減価を商品と同じように棚卸法 (Inventory or revaluation method) によって認識されていることがわかるであろう。これと同様な方法は、いくつも Perry Mason は掲げている。Wm. Jackson の Book-keeping in the True Form (1801), P. Kelly の The Elements of Book-keeping(1805) などである⁵⁾。

他方、複数表現財・複数簿記では同じ取り引きが次のように描かれる。(図8)

この会計形態ではトラックは、先ほどのべたように表現財であって、上の例のように価値変化を生じるもの(費用)すなわち被表現財ではない。したがって現金100円によるトラックの購

3) Perry Mason, 'Illustration of the Early Treatment of Depreciation'. The Accounting Review, 1933, pp. 209. この訳は、新井益太郎『減価償却の理論』24頁

4) 片野訳『リトルトン会計発達史』, 329-330頁

5) P. D. Woodward, 'Depreciation-The Development of an Accounting Concept' The Accounting Review, 1956

B. S. Yamey, 'Development of Company Accounting and Conventions'. Three Banks Review Sept., 1960.

森川博,『減価償却論』森山書店, 1978年

中村万次,『減価償却政策』中央経済社, 1960

入で、表現財の合計はすこしも減少しない。現金という表現財が減少して、トラックという表現財が増加したのであるから、結局表現財としては同じ額だからである。ここでは現金もトラックもともに表現財として機能することになる。トラックも表現財であるから、ストック比較計算における純増減は、いわゆる現金の純増減のみを意味しているのではなくて、トラックもふくめたすべての財の使用形態の純増減である。かくてこの計算構造は、まさに資本維持の会計構造を示していることになる。

しかるにトラックは適当な修理さえすれば永久に使用できると考えれば、耐用年数の如何にかかわらず、永久にそのまま維持されることになる。初期の鉄道会社の取替会計は、このような理解に基づいていたといえる。

しかし他方でトラックは10分の1づつ減価すると考えるにしても、それにもかかわらず、この会計構造では、毎年10分の一づつ費用として減価分を計上する必然性はない。耐用年数10年の経過後にトラックが磨滅しつくしたとき、費用に計上すればよい。なぜならば使用形態の純増減が損益だからである。10年後にいちどに費用に計上された結果、その費用がその年の収益で十分に回収されるかどうかはここでの問題ではない。

すなわち単一表現財・複式簿記においては、トラックは購入の時点で費用であった。したがって減価の処理は、未費用分を繰越すことによって、費用を期間配分することであり、そのことによって費用となったものを回収していることになる。設例では未費用は90としているがそれが100であるか80であるかは大した問題ではない。だが複数表現財・複式会計のもとでは、トラックの購入それ自体は、費用ではなくて表

現財の交換である。それが永久に維持されると思えば、そのまま維持されるし、永久に維持されないと考えれば、それが廃棄されたとき、費用に計上され、更新されたときにふたたびその購入が表現財の増加として記録されることになる。おなじ固定資産の会計手続きもこの二つの会計構造によってまったく違った扱いを受けることになる。その取扱の相違は、固定資産が、異なった会計構造では異なって理解されるからである。

さらに以上のような表現財という固定資産の理解は、けっして会計の領域のみの偶然のものではない。

「イギリスの会計理論においては利潤は、実際の交換においてのみ生じ、そして流動資本 (circulating capital) のみが取り替えなければならなかった。これらの考え方は、19世紀のアダムスミスによって発展させられた経済的な考え方にルーツをもっていたようである。収益を獲得するための部分をかれは資本財 (capital goods) とよび、消費することが出来るものを消費財とよんだ。資本財は、ユーザーにとっての収益あるいは利潤を得るのにふた通りの方法で使用される。流動資本は、流通する (circulate) あるいは“主人を変える”ことが目的とされているので、直接利潤を産むことが出来る。固定資産はこれに対して、主人を変えることが目的とされていないし、それゆえに活動を容易にする事によってのみ間接的に収益に影響する。この収益という点での資本の性質についての理論は、資本 (手段) と所得 (結果) との間の区別に注目した。このふたつの測定は明らかに会計問題である」⁶⁾。

6) D. A. Litherland, 'Fixed Asset Replacement A Half Century Ago', The Accounting Review,

複会計制がアダム・スミスの固定資本と流動資本の区別にもとづくのか、それともアダム・スミスが運河会社や鉄道会社の会計の実務にもとづいて理論を整理したのかはわからないが、固定資本・流動資本の区別は次のように叙述されている。

「商人の財貨は、かれがそれを貨幣としてひきかえに売るまでは、かれになんの収入ももたらさないし、またこの貨幣にしても、それがふたび財貨と交換されるまでは、右と同様かれになんの収入ももたらさない。かれの資本は、つねにある一つの形態で彼の手をはなれ、もう一つ別の形態でその手に帰ってくるのであって、それがかれにある利潤をもたらすことができるのは、このような流動、つまり継続的交換のおかげによってだけなのである。それゆえ、このような資本はきわめて適切に流動資本 (circulating capital) と呼ぶことができるであろう」⁷⁾。「それ [資本] は土地の改良にも使用されるし、有用なもろもろの機械や職業上の用具の購買にも使用される。いいかえれば、それは主人を変えることなしに、つまりもう以上流通することなしに、収入または利潤をもたらすような諸物に利用されるのである。それゆえ、このような資本は、きわめて適切に固定資本と呼ぶことができるであろう」⁸⁾。「使役するためでなく、販売するために、買入れられたり肥育されたりする家畜の価格や維持費は、いずれも流動資本である。農業者は、これらを手ばなすことによって自分の利潤をあげる。ある牧畜地方

で、使役するためでなく、販売するためでなく、ただ羊毛やそのミルクやその幼畜によって利潤をあげるために買いいれる羊群や牛群は、固定資本である」⁹⁾。

この Adam Smith では、固定資本と流動資本の相違は、商品財かどうかによってすなわちそれ自体が交換過程において、あるいは生産過程において価値変化を生じるものかどうかによって区別している。これは先のふたつの会計構造に照応している。すなわちさきの二つの会計構造において、被表現財勘定に置かれたものはまさにここである流動資本であり、またいうところの商品財であって、“主人を変える”のである。しかるに単一表現財複式簿記における表現財、さらに複数表現財・複式簿記における表現財は、それ自体価値変化を生じないものであり、損益計算についていえば単なる表現財なのである。

このことは固定資産を表現財とする考えは、固定資産がそれ自体価値変化を生じるものではないということ、したがってここでの会計構造からいえば表現財として措定されたということができる。

問題は、減価償却という手続きはといったい以上のような二つの会計構造といかなる関係にあるかである。節をあらためる。

三

前節において「単一表現財・複式簿記」と「複数表現財・複式簿記」の区別を説明してきたが、減価償却という手続きはどちらの会計構造を前提にしているのかである。まず表現財の計算と商品財 (被表現財) との計算の特徴を見ておこう。

Oct., 1951, pp. 475-476, 馬場克三, 「減価償却における動態論の克服」『経済学研究』第23巻, 第三・四合併号, 193-194頁)

7) 『諸国民の富』(二), 岩波文庫, 大内, 松川訳, 262頁

8) 9) 『諸国民の富』(二), 岩波文庫, 大内, 松川訳, 263頁

表現財の計算すなわちストック比較計算においては、まず期末有高の確定がなされ、その上で期首有高と比較されて損益が差額として計算される。したがって期末有高の確定がそのための先決条件であるが、この期末有高の確定は現金出納帳のごとく「入」と「出」とが継続記録されて期末有高が確定される。それゆえに表現財の純増減を求めるストック比較計算は、それぞれの期末有高の確定をしなければならないから、「出入計算」が特徴となり、そしてこの計算によって期末有高が確定した上で、期首在高と比較するストック比較計算がなされることになる。したがってさきにみたように複数表現財・複式簿記においてはすべての財・用役が表現財として機能することになるので、そのひとつの固定資産は表現財であり、かくて固定資産もその在高を計算するために、この「出入計算」がなされることになる。

しかるにこの表現財に価値表現を委ねる被表現財においては、計算の形態は異なってくる。前節（図7）が示しているように一旦費用にしたものを期末に未費用残高だけ「フロー比較勘定」に貸方記帳することによって、期中の費用を確定するのであるから、いわゆる棚卸法がなされることになる。したがって「単一表現財・複式簿記」においては貨幣以外のすべての財は被表現財であるから、貨幣を除くすべての財はここでは被表現財として棚卸法の計算を行うことになる。かくてこの棚卸法では購入されたものはいったん費用とされて、その上で期末に「未費用」分が戻されることになる。いわゆる費用配分計算がなされる。この会計構造のなかでは固定資産もまた被表現財であるから、他の財すなわちたとえば商品と同じように固定資産も棚卸によって会計処理されることになる。

このように同じく固定資産といっても前節でのべたように、「単一表現財・複式簿記」かそれとも「複数表現財・複式簿記」かによって、すなわち固定資産が表現財として機能するのか、それとも被表現財として機能するかによって計算の形態が異なってくることになるだけではなく、あとでみるように減価償却というものの理解が異なる可能性がある。

ところで通常の会計処理からみるならば、減価償却計算は出入計算の形態をとるということ、および先に見たように固定資産会計の発達史料から推して、早い時期には商品と同じく被表現財として会計処理されていた固定資産は、その後おそらくは運河・鉄道会計を契機として、複数表現財・複式簿記という会計構造における表現財として機能するようになり、後でのべるようにやがて廃棄法をへて減価償却という会計手続きがなされるようになったと考えることができる。減価償却という会計手続きは、複数表現財会計において固定資産を表現財として措定する会計構造を前提にしており、後ほどのべるように単一表現財会計である費用配分計算ということとは異なった手続きであることに気付く。説明のためもう一度同じ（図8）を掲げておこう。

すなわちこれは耐用年数10年、取得価額100円、残存価格ゼロのトラックを購入して運送業を始めた例で、運送業収入を10円としている。前節のとおりこの会計構造は複数表現財・複式簿記であるから「ストック比較勘定」においては、この例では貨幣およびトラックという表現財の増減が記帳されるということになる。したがって貨幣でトラックを購入しても、トラックを費用として「フロー比較勘定」に商品仕入れのように記帳されるということではなく、「ストッ

(図 8 - 前掲)

ストック比較計算		フロー比較計算	
① 現金 100	① 資本100	利益10	③ 売上10
② トラック100	② 現金100		
③ 現金 10			

ストック比較計算 (整理後)	
現金 10	資本100
トラック100	利益 10

「ク比較勘定」の借方に表現財の増加として記帳される。したがってトラックの購入で貨幣という表現財が一方で減少するが、他方でトラックという表現財が増加し、表現財合計は変化しない。表現財の合計が減少するのは、表現財という使用形態が磨滅されたときである。

すなわちこの例において、複会計制におけるように修理すなわち部品の更新さえすればトラックは維持されると考えれば、当該固定資産は減少することはないし、かつまた減価償却を考慮する必要はない。したがってこの例では、費用はゼロで更新と更新の間では毎年利益10が計上されることになる。

しかしながらいかに修理し、部品を更新しても、なお設備それ自体がいずれは老朽化する。したがって耐用年数10年経過後に廃棄されるとすると会計手続きはどの様にするかであるが、それは流動資産が費消されて費用化されると同じように、廃棄の額だけ「ストック比較勘定」から費用に振替えられることになる。しかしその使用形態の廃棄に際してその固定資産を費用化するにしても、その廃棄までの間は減価償却がなされる必然性はないのである。なぜならばトラックという使用形態は存在しているからである。したがって、(図 8)のように毎年利益10

が計上される。そしてその利益の計上は耐用年数の間(10年)続くことになり、耐用年数の末に設備が廃棄されて、その価額全額が損失とされる。そしてその額は、この例ではそれまで計上された利益の合計と等しくなる。

しかるにもし減価償却という会計手続きが実施されたならば、毎年減価償却費が10計上されるから、この例では損益はゼロとなり利益は計上されないことになる。このことから減価償却という手続きは、利益の留保という機能になっているということがわかる。もとよりこの留保額は、耐用年数経過後に固定資産の廃棄に際して計上される損失の額と通時的・金額的に一致するものである。しかし耐用年数の期間は利益が留保されて、耐用年数経過後の廃棄に伴う損失に対して準備をしていることになる。すなわち廃棄という物理的消却によって、損失が発生するのであるが、減価償却費の計上は、将来の損失に対する準備という性格をもつことになり、一旦費用としたものを配分するという費用配分という理解とは全く異なった意味をもっている。

しかるに同じ複数表現財・複式簿記においても、かかる理解はいわゆる流動資産にあてはまらない。複数表現財・複式簿記においては、流

動資産もまた表現財であるが、その費消による費用化が利益の留保すなわち準備金の積立になることはない。なぜならば費用の計上ということは、それ自体流動資産を物理的にも消費してしまうということになるからである。しかし叙上のように固定資産は数会計年度の間全体的に機能し、廃棄という損失はその数会計期間経過後に生じ、それゆえにその数期間の間の減価償却費の計上は、利益留保による廃棄の準備ということになるからである。もとより固定資産といっても繰延資産や「投資等」に属する勘定には適合しない。かかる意味では、基本的にはいわゆる有形固定資産あるいは「固定資本」といわれるものに適用可能な理解であるといえることができる。

かくてこのように考えてくると、減価償却という会計手続は、むしろ固定資産の廃棄という損失の発生に対応した準備（利益留保）であるといえることができる。したがってそれ故にこそ減価償却基金の金融効果といわれる現象が生じるのである。すなわち取得価額100万円、耐用年数10年（残存価額をゼロとして）の固定資産を購入し、定額法の減価償却を行う場合、毎年生じる減価償却償却費は、基金として耐用年数経過後まで使用することができるが、これを減価償却基金の金融効果といわれる。これは以上のような複数表現財会計における表現財として固定資産を認識することによって摘出できるのである。その理由は重ねていえば、減価償却が耐用年数経過後の廃棄という損失にそなえた準備金の設定だからである。

したがってかかる意味で、減価償却は更新のための準備金ではない。それゆえに減価償却準備金が更新コストに照応するというものではないことも意味する¹⁰⁾。さらにまた減価償却が減

価償却という会計手続きによって新しい純資産を「生み出」すものでもないということである。なぜならば基本的にはその性格は利益留保による準備金であるから、利益がなければたとえ減価償却という手続きをおこなっても、純資産は留保されない¹¹⁾からである。

しかし以上のような固定資産の流動資産に対する特徴は、前節で見たような「単一表現財・複式簿記」においてはみられない。この構造では貨幣以外の財はすべて被表現財であって、かかる意味では貨幣以外の財はすべて費用であったりあるいは一旦支出費用とされたものの「戻し」であって、固定資産と流動資産の区別はない。あるいは固定資産というカテゴリーそのものが「単一表現財・複式簿記」においてはなく、複数表現財会計においてはじめて成立しうることができる。

すなわち単一表現財会計においては固定資産も流動資産も被表現財であって、かくてまた B/S 上ではいずれも未費用として観念されるだけで、それらの区別は拭い去られている¹²⁾。貨幣のみが表現財である会計は、貨幣の純増減を損益とする会計であり、貨幣が経済活動に前貸しされ回収される会計である。したがってかかる意味で、誤解を恐れずにあえて資本循環公式でしめせば、G-G'の視点には、固定資産と流動資産の区別は映らないといえることができる。

他方固定資産と流動資産の区別は、複数表現財・複式簿記においてはじめて可能であるとい

10) Perry Mason 'Depreciation and The Finance of Replacements', The Accounting Review, VOL. 10, 1935

11) Perry Mason, 'The Financial Aspects of Depreciation Accounting' The Accounting Review, 1935, VOL. 2, p. 245-246

12) 馬場克三, 「減価償却における動態論の克服」『経済学研究』第23巻, 第三・四合併号, 191頁

うことができるが、複数表現財会計というのはすべての財・用役が表現財として機能し、その結果その増減でもって損益と考える会計構造であるから、すべての財・用役が生産のために前貸しされ、回収される会計構造である。かかる意味ではあえて資本循環公式で示せば、生産資本の循環 (P-P) という視点の会計があつてはじめて、生産資本の回転の相連、したがって固定資産と流動資産の区別があるといふことができる。

以上のことはまた固定資産が流動資産と区別されて議論されるには、複数表現財会計すなわち生産資本の循環の立場に立つことが必要であることを意味している。もとより単一表現財会計を主張することそれ自体を批判しているわけではない。ただ後者の会計構造は生産の場に利益の源をもつ活動の損益を計算することはできず、固定資産と流動資産の区別も構造そのもののなかで明確ではなく、したがって固定資産は流動資産の繰越在高のように未費用と同様にとらえかたをせざるを得ない構造になっている。しかし複数表現財会計では、決して固定資産は多数会計年度にわたって存続するということに特徴があるのではなくて、固定資産が全体的に企業活動に参加しているところに本質的な特徴がある¹³⁾ことを明らかにするとともに、それゆえにこそ減価償却は将来の廃棄に備えた利益からの準備であり、金額の確定不確定はともかく将来の修繕に備えて当期の負担を引き当てる会計手続きや将来の貸倒という損失に備えた貸倒引当金にむしろ相似していることを示す。

したがってたとえば減価償却費の相手勘定を減価償却「累計額」とするか、それとも減価償

却「引当金」とするかの問題についても、以上のような会計構造のいずれをとるかによって異なった理解を得ることになる。すなわち減価償却の記録にいわゆる間接法と直接法があるが、間接法は複数表現財会計に特有のものであつて、単一表現財会計では論理的には間接法の記録はない。というのは単一表現財会計では貨幣以外はすべて「被表現財」であるから、購入された固定資産も「被表現財」となり、減価償却という会計手続は「未費用」という形で戻すことによって、「過去の費用」を期間配分する手続きということになるからである。

しかるに複数表現財会計においては、固定資産の購入のために貨幣は支出されたが、しかしだからといってそれは費用ではなく、またしたがって減価償却は一旦費用となったものを未費用と戻すことによる期間配分ではない。固定資産の購入によって貨幣は支出されたが、その購入された固定資産はやはりまだ「表現財」であつて、「被表現財」とはなっていない。固定資産が廃棄される段階で費用化するのである。したがって費用化は過去ではなく、むしろ将来である。減価償却は将来に費用に対する当期の準備分である。したがって将来の費用化にたいする準備であつて、それは収益控除（すなわち損益計算書では費用発生側の記録）による利益からの準備であつて、むしろかかる意味において、間接法における「減価償却『累計額』」は、以上の論理から見れば、「減価償却『引当金』」と表現したほうが適切であるということになる。

さらにまた以上のことから減価償却という会計手続きの歴史的発生の条件を類推するならば、会計計算において固定資産を表現財と位置づける会計構造をとること、そして廃棄という将来の損失に備えた準備を各期間が負担すべき費用

13) 馬場克三『減価償却論』34-35頁

として認識するという条件がととなわなければならないことも理解される。しかるに固定資産を表現財と位置付ける会計は複数表現財会計であって、複数表現財会計が現れざるえない条件は、生産を利益の源とする産業が、会計の対象となる時代が出現しなければならないということである。なぜならば先にみたように流通過程に利益の源がある単一表現財複式会計では生産過程でうみだされる損益を認識することができないからである。さらに廃棄という損失を各期間が負担すべき費用として認識しなければならない状況は、その損失を1期間にのみ負担させてはならないという観念が一般的に受け入れられる状況がなければならないということである。それは期間毎に持分の所有者が交代する株式会社の普及がその背景になければならないということの意味する。

すなわちすでに前節でのべたが、歴史的には固定資産は、Perry Mason の掲げる史料が示すように、商品と同じ様に被表現財として位置付けられたときもある。被表現財として位置づけられるには、商品と同じようにたとえば交換過程においてそれ自体が価値変化を生じるという理解があったろうし、そのような理解を可能にするような状況があったといえる。たとえば1ベンチュアで解散することを予定している非継続的な事業の固定資産である。ここでは固定資産というカテゴリーすらないといえる¹⁴⁾。しかしながら継続的な事業においてはさらに先駆的には運河・鉄道において、そして一般的には工業において、固定資産はそれ自体は持ち手を替えることによって利益をうみだすものではないすなわち価値変化を生じない財として理解され、

かくてまた会計計算において表現財という位置付けを獲得してきたと思われる。なぜならば商業会計は複数表現財会計を必然とはしないが、生産に利益の源をもつ産業は、複数表現財なしに損益を計算することはできないからである。複会計制はその契機となった会計処理であろう。

しかしながら複会計制は、固定資産の廃棄という損失を現物で取替えることによって負担するという考え方で¹⁵⁾、したがって廃棄法ではなく、また減価償却費の期間負担という考え方もなかった。しかしやがて鉄道においては経験から保守・修繕費によって固定資産の経済的耐用年数を無限に引き伸ばすことは出来ないことが明らかとなり、どんなに更新しても設備の老朽化が生じることが認識され始めた。したがって複会計制はかかる意味で利益は過大表示され、その結果過剰な配当がなされることが気付かれた。さらに複会計制では固定資産全体の取替のための資金は、新しい株式の発行によって調達されなければならなかった。営業活動から得られた資金のみでは取替には不十分であったからである。さらに老朽化して使用できない資産が貸借対照表に原価のまま永久に繰り越された結果、資本の過大表示をもたらすということにもなった¹⁶⁾。またこの会計方法では、更新のタイミングをかえて利益の数値をかえ、配当利益をコントロールすることができるという問題点もあった¹⁷⁾。

このような試行錯誤のなかから、何時の時点ということが確定できるわけではないが、減価償却制度が確立していったと思われる¹⁸⁾。

14) 馬場克三,「減価償却における動態論の克服」『経済学研究』第23巻,第三・四合併号,191頁

15) D. A. Litherland, *ibid.*, p. 480

16) John Richard, *A History of Financial accounting*, London, 1989 p. 124

17) D. A. Litherland, *ibid.*, p. 479

四

ここでの主張のひとつは、複式簿記といっても会計構造は決してひとつではないということである。上で見てきたように、利益の源泉である価値変化すなわち表現されるものと表現するものによって異なった会計構造をしめすということである。それは単一表現財複簿記と複数表現財複式簿記の区別であ。前者は商業活動に適合するが生産活動の成果は計算することはできない。後者は商業活動においても利用可能であるが、むしろ生産活動から生まれたものである。今日の減価償却という会計手続きは、前者の単一表現財会計においてはありえない。単一表現財会計においては固定資産もまた商品勘定と同様に扱われ、かかる意味では固定資産とい

うカテゴリーさえない。複数表現財計が生産過程をとらえることによってはじめて、流動資産と区別された固定資産が確立するとともに、減価償却という会計手続きが誕生したのである。すなわち減価償却という会計手続きは、流動資産との区別において、独特な回転様式をもつ固定資産の会計的表現であるが、減価償却という会計手続きは、どのような会計構造においてもあるのではなくて、それ自体複数表現財会計を前提としてはじめて可能な会計手続きなのである。

そのことは次のことを意味する。すなわち会計構造とは利潤の認識の方法であるがゆえに、減価償却という会計手続きは一定の利潤認識方法すなわち生産過程においてうみだされる利益の認識方法を前提にして誕生した会計手続きであるということである。

18) W. C. Flewelling, Jr. 'Concept of Depreciation Accounting Held by the United States Supreme Court', The accounting Review, 1960, P.D. Woodward, 'Depreciation The Development of an Accounting Concept', The accounting Review, 1956, 馬場克三, 『減価償却論』1951, 第7・8章, 中村萬次『減価償却政策』1960, 森川博『減価償却論』1978, 新井益太郎『減価償却の理論』第1章, 1970