

減価償却と客観性の要請

津ノ國長四郎

—
時価主義減価償却を會計に於る客観性の要請との関連に於て問題とする若干の理由を述べよう。其の前にここに時価主義或は、原価主義減価償却を云々するその問題点は、それが結局斯る評価上の原則と計算方法としての減価償却との関連に於てであると云うことを述べて置く。

蓋し、それは一般に理解せられている様な素朴な主観的評価に基く、所謂、直感的減価償却方法に於ける場合とは其の實際的適用の様相を異にすると思うからである。詳しく云へば、吾々は狭義の減価概念を固定資産の物質的減耗の形式に依る価値の減少として規定するのであるが、其の限りに於て物質的減耗の度合が一応所謂減価却率決定の物的標準となる——それ故に且て用いられた減価銷却なる表現は、この点に關する限り適切なものがある——されば斯くて算出されるべき償却率こそは自然科学的、純技術的な客観性を以て決定され得るのである。従つて謂う処の時価或は原価主義減価償却の意味は実は斯る具体的な償却率が適用されるべき数字が当該固定資産の取得原価に基くか或は時価(後述の如き理由に依り吾々は再調達価格をとるのであるが)に基くか、ど

ちらであるかと云うこととなるのであって、此の点に於てここに時価主義或は、原価主義減価償却と云うのは、所謂直感的減価償却方法に於ける恣意的適用のそれといさゝかその趣を異にするのである。

扱て、一般に減価償却は其れが簿記計算上の手段として換言すれば費用計算的には原価主義が主張されるに反して、原価計算上の手段としては即ち原価要素的には時価に従うべきことが是認されている。

併乍、最初に断つておいた様に企業會計的な立場からは、原価計算も亦、本来的に損益計算の手段として理解される。従つて、簿記（損益計算は必ずしも簿記の同意語ではないが）と原価計算との一般的區別にも拘らず、吾々は斯る意味に於て両者は本質的に異ならないと云う前提に立つ。蓋し簿記に始り財務諸表の作製を以て一応の終点とする一連の會計方法に窮局的な任務と目的とは企業活動たる個別資本循環の期間的価値量の把握とその正しき表示にあると解するからである。然るに、従来原価計算の會計々算的性格について學者の意見を異にした所以のものは周知の如く會計方法自体が歴史的に、資本主義經濟の成立に呼応して發展し、展開され來たものであると云う結果、先ず素朴な商會會計として成立し、生産過程の計算的捕捉の發展としての原価計算の成立は比較的近来のことに属したと云うことにある。（それ故に先ず商業簿記から學ぶと云うやり方は這般の事情を如表に示すと謂うことが出来る。）

されば、所謂原価計算の會計々算体系上に於ける本来的任務は一給付單位當りの価値計算にあるのであって其の意味に於てそれは期間的總量の計算に本質的なエレメントとして理解されるべきであらう。Löwensteinは且て此の間の事情を、いま一定期間に企業に流入又は流出する諸価値についてその正の計算要素（収益或は給付を指す）を $P_1 P_2 \dots P_n$ を以て現わし、其の負の計算要素（費用或は原価を指す）を $K_1 K_2 \dots K_n$ を以て示せ

ば、損益計算（簿記計算）は計算要素をば $(P_1 + P_2 \dots P_n) - (K_1 + K_2 \dots K_n)$ と謂う具合に集める。之に反して原価計算は、それを $(P_1 - K_1) + (P_2 - K_2) \dots + (P_n - K_n)$ 等と云う様に集めると説くのであるがまことに両者は斯る意味に於て計算構造上の差異を有する。けれ共、本質的には等しく損益計算であると云い得るであらう。

以上に於て吾々は原価計算が企業会計的には損益計算の手段として理解せられるべきことを述べた。

そこではじめに還つて減価償却計算が時価で行われるべきか原価で行われるべきかの問題は、それが損益計算か原価計算かによつて決せられるべきではなくして、実は損益計算自体の問題であつた。換言すればそれは損益計算そのものを如何に解するかに依つて自ら明らかとなるべき問題であつたのであるが、それは又此処で論ずるべく余りにも根本的な問題である。併乍、吾々の解する限りに於て謂うことを許されるならば、企業は資本の組織単位であり、資本は自己増殖運動を営む抽象的価値である。従つてそれは具体的には企業資本の運動、換言すれば企業活動として現象する。而して所謂損益計算は斯る企業資本の価値増殖運動をそれとして追求把握する計算組織に外ならないと考える。従つて損益計算は斯る意味に於て資本計算であるし、価値計算であると謂う。而して其の故に吾々は時価主義減価償却を支持し度いのであり具体的には所謂再調達価格に基く評価方法に傾く。蓋し、吾々は価値を価格の基準として理解する。故に根本的には、需要と供給の変化が価値を決定するのではなくして、先ず価値の大きさが決定され、その価値に拠つて需要と供給が左右されるであらうことを認める（されば此の意味に於て価値と価格の剝離を認める）ものではあるが、併し、だからと云つて価格の変動から価値の変動を、勿論近似的にはあるが推定し得ると云い得ないであらうか。そしてそれが許される限りに於て前述の如き

減価償却率を固定資産の再調達価格に適用することにより当該固定資産の価値喪失分の可及的正確な把握が可能となると考ふる。

尚、このことは現実の簿記が一般に過去計算として取得原価主義に従って一貫的に行われていると云う事実と何等矛盾するものではない。蓋しそれは専ら記帳技術的（簿記の実現主義 Realization Principle）制約に基づくものであって、その故にこそ期末に発生主義 Accrual Basis の立場からの修正が要請されるのではあるまいか。（私のここに云う発生主義については立命館経済学第二巻第六号会計学上所謂発生主義と実現主義に関する若干の考察を参照せられたい尚、それとの関連に於る実現主義の意味については不日論じてみたいと思つてゐる）。されば簿記の教科書が時として減価償却費の計算を評価手続的に説明することあるは、斯る観点から云えば寧ろ適切である。

註 R. Löwenstein : Kalkulationsgewinn und bilanzmässige Erfolgsrechnung 1922 S. 24 und 28

土岐蔵工業会計三十六巻四号四二頁山辺六郎損益計算と原価計算との関係。

二

扱て減価 Depreciation に対する以上の如き概念規定と本質観に基く理論に適合的な減価償却計算方法を提出せんとするのであるが、先ず減価償却計算方法として専ら実践的に採用せられている二つのもの即ち、所謂、定額法 Flat Basis と残高定率法 Declining Value Basis に就いて若干考察しよう。

周知の如く前者は公式 $D = \frac{V_1 - V_2}{n}$ $D =$ 償却額

$V_1 =$ 取得原価 $V_2 =$ 残存価値 $n =$ 耐用年数に基いて毎期一定額を償却する方法であつて其の故に定額法と呼ばれ

るのであり、後者は同様に公式 $r = \sqrt[n]{\frac{V_2}{V_1}}$ 減価償却定率 に基いて算出せられたる一定率を毎期の帳簿価

類(取得原価より毎期の累積減価額を控除せる帳簿価額)に剩するものであつて、両者は共に資産の取得価格から予定廃残価値を差引いたものが資産の総減価額であると云う仮定に立ってゐる。そしてその意味に於て共に原価主義的であるのであるが、併乍定額法も亦、百分率として之を觀察すれば寧ろ定率法 Fixed percentage method と呼ぶ方が適當なものがある。故に時価主義減価償却を妥当とする吾々は、寧ろ前者を定率法と呼び、後者を残高定率法として區別し度いのである。併し其れにも拘らず一般に前者が定額法として後者が時として定率法として理解されていると云う事實は伝統的なコスト、コンヴェンションに立つ會計學説の立場を示すものに外ならな

いと云うことが出来る。然し、理論的に云えば当該資産の原始取得価格は当然には以後に於ける減価の基礎となるものではない。吾々は會計方法に於る客観性の要請と云うことに基いて減価償却の対象を既述の如く資産がその物的減耗 physical deterioration の形式に依る価値の喪失に限定したのであるが、資産の斯る減価分が自然科学的客観的に計算され得る限りに於て其の一定率の計算対象となる数字は、勿論当該資産の価値(時価)に對して適用されなければならないと謂うのであつて、それが云わば過去の価値を現わすに過ぎない取得原価に對して計算されても、斯くして算出される減価償却費は当該資産の価値喪失分とは關係のない所の、單なる数字となるであらう。次に這般の關係をより具体的に説明する為に K. Macneal の設例に依るならば、「一九二九年九月に甲会社は、翌三〇年一月受渡の條件で、或機械の購入を契約し代価として \$1,000 を支払つた。蓋し該機械は其の當時に於てはそれだけの価値があつたと認められたからである。そして此の種機械は全くの規格品であつて其の廢残価値は零であり且、耐用命数が五年であると云うことを既に一般に周知の事實とし、更に一九二九

(4)

再調達価格	経過年数	時 価	減価償却費	価格変動 (損)	(益)
1,000	購入	1,000	—0—	—0—	—0—
1,200	1	1,080	120		200
800	2	640	80	360	
1,000	3	700	100		160
500	4	300	50	350	
500	5	250	50	—0—	—0—
500	6	200	50	—0—	—0—
1,000	7	300	100		200
1,000	8	200	100	—0—	—0—
1,500	9	150	150		100
1,500	10	—0—	150	—0—	—0—
		計	950	710	660

年末の恐慌が此種機械に対する需要を大いに減退せしめた為に、その市場価格は遂に \$100 に迄暴落して、その後五カ年は大体その価格即 \$100 で取引されたと仮定して、20%の定額法 Flat Basis (私見に依れば定率法) を適用した場合に其の後の五カ年の間、甲会社は其の損益計算書に毎年 \$1,000 × 20% = \$200 の減価償却費を計上するであろう。

然るに他方乙会社は之と同じ機械を一九三〇年一月に \$100 で購入し同じく定額法に依り減価償却を計算したとすれば、機械は前に云った様に両者共に全く同一(規格品)であったから其の使用に基く物的減耗も亦年々同じであらう。然るに同じ償却率が異なる取得原価に適用せられる結果、甲は貸借対照表上に於て其の所有機械が乙社のその十倍であることを表示するのみならず、損益計算書に於ては減価償却費が、乙社の十倍に達すると云うことを株主、債権者並に大衆に報告することとなる。……」と、即ち原価主義

(ロ)

再調達価格	経過年数	時 価	減価償却費	価格変動 (損)	(益)
1,000	購入	1,000	—0—	—0—	—0—
1,200	1	1,080	100		180
800	2	640	120	320	
1,000	3	700	80		140
500	4	300	100	300	
500	5	250	50	—0—	—0—
500	6	200	50	—0—	—0—
1,000	7	300	50		150
1,000	8	200	100	—0—	—0—
1,500	9	150	100		50
1,500	10	—0—	150	—0—	—0—
		計	900	620	520

原価償却と客観性の要請(津ノ国)

減価償却の不合理は明であろうと彼は説いているのであるが。

前例に於て甲会社の損益計算書に発表された毎期の減価償却費 \$200 の内⁹は実は企業の経営活動とは関係のない外部的条件即ち市場価格の変動から惹きされたものであることを注意せねばならないのであり、之を営業経費としての減価償却費から区別すると共に価格変動損益として別除的に表示すべきことを主張する。

と、私は価格変動損益と敢えて謂うのであるが K. Maconal はやはりアメリカの会計思想と云うべき資本損益 Capital Loss and Gain なる表現を用いている。そして斯る価格変動損益の別除的表示が、他面に於ける減価償却定率の物的技術的客観性と相俟つて時価主義減価償却計算の今日的意義を形成するのであるが、以下に於てはかかる時価主義減価償却計算の具体的方法に就いてやや詳しく示そう。

今、耐用命数十年の或資産の買入価格が \$1,000 に

再調達価格	平均価格	経過年数	時 価	減価償却費	価格変動 (損)	(益)
1,000	—0—	購入	1,000	—0—	—0—	
1,200	1,100	1	1,080	110		190
800	1,000	2	640	100	340	
1,000	900	6	700	90		150
500	750	4	300	75	325	
500	500	5	250	50	—0—	—0—
500	500	6	200	50	—0—	—0—
1,000	750	7	300	75		175
1,000	1,000	8	200	100	—0—	—0—
1,500	1,250	9	150	125		75
1,500	1,500	10	—0—	150	—0—	—0—
			計	925	665	590

ありその一年経過後の再調達時価を \$1,200 として 10% の定額償却 Flat Basis を適用する場合に、当該資産の時価 Value in Present Condition が \$1,200 - \$1,200 × 0.1 = \$1,080 と計算せられ、償却定率が期末に於ける調達価格に対して適用せられるものとすれば第一年度の減価償却費として \$120 が算出され其の結果、 $(\$1,080 + \$1,200 \times 0.1) - \$1,000 = \200 は価格変動差益として後に述べる様にアメリカ近來の会計思想としての所謂資本剰余 Capital Surplus へと導入される。次に第二年度末に於ける当該資産の再調達価格 Value in New Condition を \$800 とすれば該資産の時価 Value in Present Condition が $\$800 - \$800 \times 0.1 \times 2 = \640 となり第二年末の減価償却費が $\$800 \times 0.1 = \80 であるから価格変動損失は $\$1,080 - (\$640 + \$80) = \360 となる訳である。

今少し説明を詳しくする為に前例の資産に就いて耐用年数 10 年残存価値を零として毎期末に於ける再調達

(二)

再調達時価	経過年数	時 価	減価償却費	価格変動 (損)	(益)
1,000	購入	1,000	—0—	—0—	—0—
1,200	1	960	240		200
800	2	512	128	320	
1,000	3	512	128		128
500	4	204.8	51.2	256	
500	5	163.84	40.96	—0—	—0—
500	6	131.07	32.77	—0—	—0—
1,000	7	209.72	52.43		131.08
1,000	8	167.77	41.94	—0—	—0—
1,500	9	201.33	50.33		83.89
1,500	10	161.06	40.27		
		計	805.90	576.00	542.97

註 800 × 20% 第一年度減価費
 $800 \times (1 - 20\%) \times 20\% = \frac{160}{288}$ (+ 第二年度
 $800 - 288 = 512$
 $960 - (512 + 128) = 320$ 価格変動

以下同様

価格に対する 10% の定額法償却の計算表を示せば、(イ)に示す如くであり、同じ条件の下に償却定率を毎期首の再調達価格に適用すれば(ロ)の如くであり、同様に償却定率を期首及期末に於ける再調達価格の平均数値に適用すれば、(ハ)の如くなる。

尚、以上三様の計算表を通じて各期末に於ける資産の時価は相等しく、減価償却費合計に価格変動損益合計を加減すれば夫々 \$1,000 となる。

而して(イ)に於て即ち期末の時価に定率を適用する場合には資産の経過年数とその再調達価格を知れば足るに反して(ロ)及(ハ)に於ては、

(ホ)

再調達時価	経過年数	時 価	減価償却費	価格変動 (損)	(益)
1,000	購入	1,000	—0—	—0—	—0—
1,200	1	960	200		160
800	2	512	192	256	
1,000	3	512	102.4		102.4
500	4	204.6	102.4	204.8	
500	5	163.84	40.96	—0—	—0—
500	6	131.07	32.77	—0—	—0—
1,000	7	209.72	52.43		131.08
1,000	8	167.77	41.94	0.01	
1,500	9	201.33	50.33		83.89
1,500	10	161.06	40.27	—0—	—0—
		計	855.50	460.81	477.01

更に前期末に於ける再調達価格を知らねばならないのであるが、吾々は勿論、可及的真実性を主張する立場から、従って減価償却費は期間の時価の平均に償却定率を適用することに傾く。其理由は云う迄もなく発生主義的立場から費用の計算を価値の変動に出来るだけ適合的に把握せんとするにある。以上定額法に就いて述べたのであるが、第二に残高定率法 Declining Value Basis に就いて其の再調達価格への適用を検討して見よう。

此の場合に於ても先ず毎期末に於ける夫々の調達価格を決定することが要件となる。次いで斯る価格に対して年次毎に、夫々の経過年数に応じて残高遞減的に一定率を剩じて各期の減価償却費を算出するのであって、此の点が償却率を取得原価に始まる帳簿残高に適用する原価主義の場合と異なるのである。

例えば償却率 20% の残高定率法を期末再調達価格に対して適用する場合に再調達価格 \$1,200 の減価償却

2

原価償却と客観性の要請(津ノ国)

再調達時価	平均価格	経過年数	時 価	減価償却	価格変動 (損)	(益)
1,000	—0—	購入	1,000	—0—	—0—	—0—
1,200	1,100	1	960	220		180
800	1,000	2	512	160	288	
1,000	900	3	512	115.2		115.2
500	750	4	204.8	76.8	230.4	
500	500	5	163.84	40.96	—0—	—0—
500	500	6	131.07	32.77	—0—	—0—
1,000	750	7	209.72	39.32		117.97
1,000	1,000	8	167.77	41.94	0.01	
1,500	1,250	9	201.33	41.94		75.5
1,500	1,500	10	161.06	40.27	—0—	—0—
			計	809.20	518.41	488.67

費は第一年度 \$200 であり、再調達価格 \$800 のそれは第一年度 $\$160$ 第二年度 $\$800 \times (1-0.2) \times 0.2 = \128 となる。同様に再調達価格 \$1,000 に対する減価償却費の計算は第一年度 \$200 第二年度 $\$1,000 \times (1-0.2) \times 0.2 = \160 第三年度 $1,000 \times (1-0.2)^2 \times 0.2 = \128 である。而して此の場合に於ても当該期間に於ける減価償却費と同期間の修正額との差額を価格変動損益として把握することは定額法の場合に述べた所と同様である。

以下に於ては 20% 残高定率法に就いてその每期再調達価格への適用を示して見よう。其処では取得価格 \$1,000 耐用年数十年、廃残価値を \$107.37 と一応見積り、而して一〇年末の物価に 50% の騰貴を仮定した。従つて当該資産の廃残価値も亦 50% を増加せしめて \$161.06 とし計算してあるのであるが、前例に準じて償却定率適用の価格をば(1)期末の再調達価格(2)期首のそれ(3)期首及期末の平均価格の三として次に示そう。

以上三方法の内当該期間を通じて平均的継続的に発生すべき固定資産の価値喪失の可及的正確な計算的把握の爲には償却率は期首並期末の再調達価格の平均数値に対して計算するのが事実に近いのであると思ふが故にここでも亦この方法を理論的な立場から推奨する。

要するに吾々は減価償却を固定資産の物質的減耗と云う形式に依る価値の喪失（価値移転）に限るのであって、然る限りに於て減価償却費は本来前以て計算せられ得べき性質のものではないのであって自然科学的客観的に算定される一定償却率が当該資産の再調達時価に対して適用されねばならない。而も発生主義的な意味に於て期間の平均価格に対して計算されねばならないと云うのが所謂時価主義減価償却計算の内容である。従つて謂う迄もなく減価償却費の計算はそれが時価と剩離する程度に比例して、不真実なものとなると謂わねばならない。而して其処では原始取得価格は、も早償却率算出上の単なる数字として存在するに過ぎない。

註 K. Maeneal, Truth in Accounting 1939 P. 249 参照併し私の謂ふ価格変動損益を Maeneal は資本損益 Capital Loss & Gain なる表現に依つてゐる。企業活動に基く剰余所謂 Earned Surplus に対する資本剰余 Capital Surplus へと導入されるべき資本損益を如何に考へるか、後にも触れる様に資本剰余の解釈をめぐつて見解の分れる所であらう。

三

次に、斯る時価主義減価償却計算に必然的にとりあげられるべきその記帳並貸借対照表の表示形式と問題点に就いて若干閑説しよう。

順序として例えば前掲減価償却計算表いに就いて其の五年間の取引処理と第五年末に於ける関係記帳諸勘定を示せば次の如くである。

贈入時	機 械	a/c	1,000	当座預金	a/c	1,000
第一年末	減価償却費	a/c	110	減価引当金	a/c	110
	価格変動較差	a/c	190	価格変動損益	a/c	190
第二年末	減価償却費	a/c	100	減価引当金	a/c	100
	価格変動損益	a/c	340	価格変動較差	a/c	340
第三年末	減価償却費	a/c	90	減価引当金	a/c	96
	価格変動較差	a/c	150	価格変動損益	a/c	150
第四年末	減価償却費	a/c	75	減価引当金	a/c	75
	価格変動損益	a/c	325	価格変動較差	a/c	325
第五年末	減価償却費	a/c	50	減価引当金	a/c	50

機 械 a/c

1. 当 預	1,000	
--------	-------	--

機械価格変動較差 a/c

1. 価格変動益	190	2. 価格変動損	403
3. ”	150	4. ”	325

機械減価引当金 a/c

		1. 減価償却費	110
		2. ”	100
		3. ”	90
		4. ”	75
		5. ”	50

蓋し第五年末に於ける該資産の再調達価格 Value in New Condition は \$ 500 と評価され 10% 定額法 Flat Basis を適用し当該特定資産の経過年数は五年であるから該資産の時価 Value in Present Condition は $\$500 - \$500 \times 0.1 \times 5 = \250 と算定されるのであるが、あたかも右に示した元帳では機械勘定は当該資産の取得原価が \$1,000 なることを示し、減価引当金勘定は償却累計が \$425 であること、価格変動較差勘定の貸方超過 \$325 は該資産購入以来の価格変動差額の累積を示しているのであって、之等諸勘定を綜合加減すれば当該資産の時価 Value in Present Condition を \$250 と決定し得る。

従つて、吾々は此の価格変動較差勘定を減価引当金勘定と共に固定資産(此の場合は機械勘定)に対する所謂評価勘定 Valuation a/c として理解しよう。K. Macneal も云つてゐる様にアメリカ式の表現に依れば謂う所の価格変動較差勘定は再評価勘定 Re-valuation a/c として、価格変動損益は資本損益 Capital Loss & Gain として表現される。企業会計原則も亦斯る表現に依つてゐることは周知のことであろう。併し、良く考えて見ると其処で、資本損益と呼んでいる場合と利益剰余 Earned Surplus に対する意味で資本剰余と呼んでいる場合とは同じく資本なる表現を用いながら大分其の趣を異にしている様である。私見に依れば、所謂資本損益 Capital Loss & Gain は実は、営業外損益 Non-operating profit & Loss 或は期間外損益の意味に於て使用されつてゐるが、資本剰余 Capital Surplus に於ける資本の意味は例えば取引の分類として屢々示される所のあの資本取引 Capital Transaction の意味に於て用いられてゐると云ふことである。換言すれば、一方は企業資本其のものの循環を標準とし、此の場合はその価値修正の意味をもつて対し他方は斯る企業資本の成立条件的規準に立っている。蓋し吾々の理解する所に依れば企業は自己資本が他人資本を補助的に借入れて一個の企業資本として

その価値増殖的機能を尽すことに於て成立する。斯くて資本は其の価値増殖機能の観点に立つ場合と其の所有關係の観点に立つ場合とでは其の單位的大いさを異にする。思うに所謂企業の立場とは資本が其の価値増殖上の機能に於て一個の獨立化された單位資本として、その所有關係とは別個に一定の運動を繰り返す事實を指すのであり、このことは決して企業資本の所有關係の観点の止揚を、換言すれば其の私的所有の立場をば止揚するものではない。蓋し資本の私的所有そのものの止揚は資本其のものの止揚を、従つて又資本の価値増殖的機能を止揚することとなるからである。それ故に企業資本の考察はその価値増殖上の観点とその所有關係の観点とからなされねばならないのであつて所謂資本損益が營業損益の意味を有し、資本剰余はいわばその前提の意味を有する。——所有關係的にはやはり自己資本が他人資本に対して中心的重要性をもつのであつて即ち先ず自己資本が他人資本を補助的に借入れて一個の企業資本として成立する——と謂う意味は斯る關係に於て理解せられ得るのである。あえて資本損益を価格變動損益と呼び資本剰余に就いては一般の称呼に其のまま従う所以は叙上の意味に於てである。

されば之に関連して問題となる点は例えば企業会計原則の財務諸表雛型AⅢ号表、剰余金計算書に於て、一方固定資産評価損益を資本剰余金に繰込みながら、他方に於てその売却損益を利益剰余金に繰り入れている点、原則の立場は資本剰余を如何に解すべきか、さきにも述べた様に吾々に依れば資本損益 *Capital Loss & Gain* は実には營業外損益の意味を有するのでありそこでは、企業資本としての循環に基く損益であるか否かが区別の標準となつてに反して利益剰余金 *Earned Surplus* に対する意味での資本剰余金は寧ろ斯る循環をなすべき企業資本成立の前提的増減を意味している。もっと適切に謂えば前者は利潤増殖過程の問題であり後者はその結果た

る利潤分配上の問題であつて資本の所有者的標準に従つていと謂うことが出来るであらう。随つて問題は所謂資本損益と資本剰余の意味上の區別を明確化するか或は統一的、一元的に規定するかの何れかに依つて解決されねばならないであらう。²⁾

以上の理由により所謂資本損益が一般的表現であるにも拘らず此の場合私は敢えて価格変動損益を別除的に取扱ひ度い。

次に、貸借対照表々示形式に就いて一般にとられる形式との関連に於て考察するならば、

先づ第一の形式は、貸借対照表上には単に時価 Value in present Condition を、即ち此の場合には \$250 のみを直接に表すのであつて、論者に依れば時、価主義減価償却計算の基礎に立つ限り、減価引当金勘定を表示しても其れはせいぜい減価償却引当として若干の準備金か内部留保されていると云うことを示すに止まり、貸借対照表の觀察者にとっては果して其の償却が適當なりや否を別段、明にするものではない。即ち余り意味のないものであると、蓋し其の価額たるや該資産の取得日以降に於いて変動する時価を基礎として計算された償却額の累計であるからと云うにある様である。併しながら寧ろ斯る表示方法こそは未だ近來の會計思想の特徴とも云うべき資本損益の問題を顧慮せざるものと云うべく、其の意味に於て貸借対照表を純靜態論的に或は財産目録的に考慮するに止まるものであると云い得よう。然るに吾々が時価主義原価償却を主張する根拠は飽く迄も動態論的即ち個別資本の運動の期間的価値量の把握と云う立場からの帰結に基く。

第二の方法は貸借対照表上当該資産の再調達価格 \$500 から計算上の償却累計 $\$500 \times 0.01 \times 5 = \250 を内訳的に控除して時価 Value in Present Condition を \$250 と表示するものであつて、之は資産の評価方法を示す

ものとしては適當であるが企業會計的表示としては勿論適切ではない。寧ろ固定資産減価却明細書の記載方法としてとられるべきものであろう。

其処で第三の方法として吾々は、貸借対照表上、先ず当該資産を取得原価 \$1,000 で表示し、此の \$1,000 に対して現実の償却累計である \$425 及び価格変動差損 \$325 を内訳控除（又は加減）することに依つて当該資産の時価を Value in Present Condition \$250 として結論的に表示することを適當と考える。今其の略式を示せば次の如くである。

斯くて此の方法は右に示した様に、元帳上の諸勘定を其のまま財務諸表上に展開する長所をもつものであつて、唯、表示をいささか複雑ならしめる嫌があるが事実を事実として正確に反映すると云う近代會計思想の要請（眞実性の原則）にマッチするものであると思う。加うるに若干の註記と相俟つて行われるならば企業經濟の理想に近き表示を可能とするに至るものであろう。

以上、吾々は企業會計的立場から時価主義減価却を主張し、そして斯る理論に適合的な一計算方法とその表示形式に就いて検討し來つた積りであるが、企業會計原則の第三項、貸借対照表の原則の五（資産の貸借対照表価額）に依れば「貸借対照表に記載する資産の価額は原則として当該資産の取得原価を基礎として計上しなければならない」と規定している。尤もつづけて「取得原価以外の評価基準に依つて資産を再評価した場合には、其の評価基準を貸借対照表に註記するものとす」とはしているが、更に「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依り各事業年度に配分しなければならぬ。有形固定資産の取得原価は当該固定資産の耐用期間に対して一定の減価償却方法に依り各事業年度に配分し……」と規定しているから。

貸借対照表

<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 10%;">流動資産</td> <td style="width: 10%;"></td> <td style="width: 10%; text-align: right;">× × ×</td> <td style="width: 10%;"></td> <td style="width: 10%;"></td> <td style="width: 10%;"></td> </tr> <tr> <td>固定資産</td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td> 取得原価</td> <td style="text-align: right;">1,000</td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td> 償却引当</td> <td style="text-align: right;">425</td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td> 価格変動較差</td> <td style="text-align: right;"><u>325</u></td> <td style="text-align: right;">250</td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td style="text-align: right;">× × ×</td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>繰延資産</td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td style="text-align: right;"><u>× × ×</u></td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td style="text-align: right;"><u>× × ×</u></td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> </table>	流動資産		× × ×				固定資産						取得原価	1,000					償却引当	425					価格変動較差	<u>325</u>	250						× × ×				繰延資産								<u>× × ×</u>						<u>× × ×</u>				<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 10%;">流動負債</td> <td style="width: 10%;"></td> <td style="width: 10%; text-align: right;">× × ×</td> <td style="width: 10%;"></td> <td style="width: 10%;"></td> <td style="width: 10%;"></td> </tr> <tr> <td>固定負債</td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>資本金</td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td style="text-align: right;">× × ×</td> </tr> <tr> <td>剰余金</td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td style="text-align: right;">× × ×</td> </tr> <tr> <td> 1. 資本剰余金</td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td> 固定資産評価損</td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td> 2. 利益剰余金</td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td style="text-align: right;">× × ×</td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td style="text-align: right;"><u>× × ×</u></td> </tr> </table>	流動負債		× × ×				固定負債						資本金					× × ×	剰余金					× × ×	1. 資本剰余金						固定資産評価損						2. 利益剰余金					× × ×						<u>× × ×</u>
流動資産		× × ×																																																																																																					
固定資産																																																																																																							
取得原価	1,000																																																																																																						
償却引当	425																																																																																																						
価格変動較差	<u>325</u>	250																																																																																																					
		× × ×																																																																																																					
繰延資産																																																																																																							
		<u>× × ×</u>																																																																																																					
		<u>× × ×</u>																																																																																																					
流動負債		× × ×																																																																																																					
固定負債																																																																																																							
資本金					× × ×																																																																																																		
剰余金					× × ×																																																																																																		
1. 資本剰余金																																																																																																							
固定資産評価損																																																																																																							
2. 利益剰余金					× × ×																																																																																																		
					<u>× × ×</u>																																																																																																		

立命館経済学（第三巻・第五号）

損益計算書

<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 10%;">売上原価</td> <td style="width: 10%;"></td> <td style="width: 10%; text-align: right;">× × ×</td> <td style="width: 10%;"></td> <td style="width: 10%;"></td> <td style="width: 10%;"></td> </tr> <tr> <td> (売上利益)</td> <td></td> <td style="text-align: right;"><u>× × ×</u></td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>一般管理及販売費</td> <td></td> <td style="text-align: right;"><u>× × ×</u></td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>減価償却費</td> <td style="text-align: right;">50</td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>(営業利益)</td> <td></td> <td style="text-align: right;"><u>× × ×</u></td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td style="text-align: right;"><u>× × ×</u></td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>営業外費用</td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td> (企業純益)</td> <td></td> <td style="text-align: right;"><u>× × ×</u></td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td style="text-align: right;"><u>× × ×</u></td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> </table>	売上原価		× × ×				(売上利益)		<u>× × ×</u>				一般管理及販売費		<u>× × ×</u>				減価償却費	50					(営業利益)		<u>× × ×</u>						<u>× × ×</u>				営業外費用						(企業純益)		<u>× × ×</u>						<u>× × ×</u>				<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 10%;">売上</td> <td style="width: 10%;"></td> <td style="width: 10%; text-align: right;">× × ×</td> <td style="width: 10%;"></td> <td style="width: 10%;"></td> <td style="width: 10%;"></td> </tr> <tr> <td>売上利益</td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td style="text-align: right;"><u>× × ×</u></td> </tr> <tr> <td>営業利益</td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td style="text-align: right;"><u>× × ×</u></td> </tr> <tr> <td>営業外収益</td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td style="text-align: right;">× × ×</td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td style="text-align: right;"><u>× × ×</u></td> </tr> </table>	売上		× × ×				売上利益					<u>× × ×</u>	営業利益					<u>× × ×</u>	営業外収益					× × ×						<u>× × ×</u>
売上原価		× × ×																																																																																			
(売上利益)		<u>× × ×</u>																																																																																			
一般管理及販売費		<u>× × ×</u>																																																																																			
減価償却費	50																																																																																				
(営業利益)		<u>× × ×</u>																																																																																			
		<u>× × ×</u>																																																																																			
営業外費用																																																																																					
(企業純益)		<u>× × ×</u>																																																																																			
		<u>× × ×</u>																																																																																			
売上		× × ×																																																																																			
売上利益					<u>× × ×</u>																																																																																
営業利益					<u>× × ×</u>																																																																																
営業外収益					× × ×																																																																																
					<u>× × ×</u>																																																																																

註 内訳欄に於て減価償却引当a/cを 取得原価から控除したものに再調達時価に対して算出された価格変動損益勘定を加減して当該資産の現価を表示すると共に価格変動損益勘定は貸対照表貸方側に於ける資本剰余 Capital Surplus に対応するものである。

原則の立場は要するに原価主義にある様である。併し減価償却計算が理論的に云つて、時価に適用されるべきであるか、将又原価に適用されるべきであるかの根本問題は勿論其の前に考えられるべき問題であらうし、K. Maecal⁹⁾「会計士にとって最必要なることは現、一般に理解されている方法名辭に従つて出来るだけ信実性に則して経済的事実をありのままに報告することであつて之が先ず実行されない内はそれ以上の理論的表示をのぞんでも無駄であらう⁴⁾」と述べているのであるが、私は又斯る意味から真実性の原則に次ぐ重要な会計原則として、いわば客観性要請の原則を提唱したのであつてそして又斯る意味に於て所謂 Cost approach を随つて原価主義の規定を了解したい。

会計方法に於る客観性の要請それはこゝで云うべく余りにも一般的な命題であらう。併し、本来個別経済の主体的計算方法として発達し來つた会計方法にはその客観性への要請が比較的に強いと云うことは許されるであらう。今日に至る会計方法はそれとして与へられたる各種の方法についてその取捨選択の根拠を会計方法全体に底流しているところのいわば客観性の要請に求めて來たと云い得ないのであらうか、蓋し企業会計原則は相互に競合し又そうであるべき各種の原則(技術概念)の調整を只一つの所謂真実性の原則に求めている様に見えるのであるが、私は斯る意味に於てこの真実性の原則を補保するものとして客観性の原則に想い到るのである。客観性勿論私はそれを相対的な意味に於て使つてゐるのではあるが、それはともかくとして謂う所の時価主義減価償却計算方法のもつ会計学的意義は第一にその物的客観性と第二には価格変動損益の資本剰余 Capital Surplus への導入にあつた。そして吾々は寧ろそこに於て伝統的なコストセオリー Cost Theory に対する価値のいはば Value Theory の露頭を注意し度うのである。

註① K. Macneal P. 247

註② 尤も吾々が資本損益と資本剰余を統一的に解するか或は二元的に解するかに依つて固定資産価格変動損益^{a)}の行方はそれが売却損益の処理と相反的な關係に立つ即ち前者の意味に解する時は共に資本剰余へと導入せらるべく後者の意味に解する時は寧ろ利益剰余へと導入せられて斯くて資本剰余は所謂資本調達關係に基く取引剰余としての所謂財政剰余を示すこととならう。

註③ K. Macneal P.264

註④ P.123