

Title	減価償却の意義：会計学の考え方 (3)
Sub Title	The accounting way of thinking (3)
Author	友岡, 賛(Tomooka, Susumu)
Publisher	慶應義塾大学出版会
Publication year	2019
Jtitle	三田商学研究 (Mita business review). Vol.62, No.4 (2019. 10) ,p.1- 14
JaLC DOI	
Abstract	減価償却の意義 (significanceおよびmeaning) をめぐる議論のなかに会計ないし会計学の特徴的な考え方をもって探る。
Notes	論文
Genre	Journal Article
URL	https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN00234698-20191000-0001

慶應義塾大学学術情報リポジトリ(KOARA)に掲載されているコンテンツの著作権は、それぞれの著作者、学会または出版社/発行者に帰属し、その権利は著作権法によって保護されています。引用にあたっては、著作権法を遵守してご利用ください。

The copyrights of content available on the Keio Associated Repository of Academic resources (KOARA) belong to the respective authors, academic societies, or publishers/issuers, and these rights are protected by the Japanese Copyright Act. When quoting the content, please follow the Japanese copyright act.

減価償却の意義

— 会計学の考え方（3） —

友 岡 賛

<要 約>

減価償却の意義（significance および meaning）をめぐる議論のなかに会計ないし会計学の特徴的な考え方をもって探る。

<キーワード>

会計公準，期間計算，記録，計算，継続企業，減価，減価償却，原価配分，固定資産，資金準備，自己金融効果，資産評価，準備金，情報提供，適正な期間損益計算，鉄道会社，depreciation，発生主義，引当金

減価償却の意義（significance）

減価償却には実にさまざまな意義（significance）が認められる。

近代会計，そして今日の会計は「発生主義会計」と呼ばれる。また，経済学と会計学の異同はこれも，発生主義にある，とされる。某経済思想史家¹⁾いわく，「簿記や会計の大原則である発生主義という考え方を経済学分野の人間は理解しません」。

発生主義はこれを減価償却が代表する。したがって，けだし，減価償却には近代会計を知る手掛かりがあり，会計学の考え方を経済学の考え方との対比において考える場合の手掛かりもまた，減価償却にある。

<引用について>

原文における（ ）書きや太文字表記や圈点やルビの類いは，原則として，これを省略した。したがって，引用文におけるこの類いものは，特に断りがない限り，筆者（友岡）による。

また，引用に際して，旧字体は，原則として，これを新字体に改め，促音や拗音の類いが小文字表記されていない場合は小文字表記に改め，漢数字は多くの場合，算用数字に改めるなどの加筆を施している。

1) 池田幸弘「平成28年度学位記授与式式辞（通信教育課程）」『三色旗』第812号，2017年，21頁。

会計学業界にあっては会計という行為の基本的前提をもって「会計公準」と称し、これまで種々の立場から種々の会計公準が挙げられてきているが、一般にコンセンサスを得ているものとしては企業実体の公準、貨幣的測定¹⁾の公準、および継続企業の公準を挙げることができ、また、継続企業の公準は「会計期間の公準」とも称され、これらの3公準のうち、継続企業の公準、すなわち会計期間の公準は、これこそが近代会計にとって直接的な公準、などともいわれる。

継続企業の公準は、会計においては継続的な存在としての企業を念頭におく、というものであって、また、叙上のように、「会計期間の公準」とも呼ばれ、会計は期間ごとに行われる、というものである。

ここにいう継続企業は、逐語的に解すれば、継続的な企業、継続性をもった企業、ということになるが、いまいし具体的には、終了²⁾というものが予定されていない企業、と定義することができよう。終了がない企業、という言い様は適当しない。実際に終了があるかどうかは不明ながら、例えば、来年の3月末日まで、とか、この事業プロジェクトが完了するまで、とかいったように予定されているわけではない、ということである。

今日の会計はこうした継続企業を前提して行われている。別言すれば、今日の会計は企業の終了を予定していない。もしもそうでなければ、(予定されている)終了を待って、企業の全生涯について会計を行う(例えば全生涯における経済活動の成果、全生涯における利益を把握する)ということができようが、終了が予定されていなければ、(予定されていない)終了を待つことはできず、したがって、企業の経済活動の流れを時間的に区切ること、すなわち期間を定めることが必要となる。期間を定め、期間について会計を行う(例えば期間における経済活動の成果、期間における利益を把握する)ということである。この期間のことを「会計期間」といい、したがって、この公準は「会計期間の公準」とも呼ばれるのである。

そして、既述のように、継続企業の公準、すなわち会計期間の公準は、これこそが近代会計にとって直接的な前提、などともいわれる。期間を定め、期間について会計を行う、ということは、けだし、これが近代会計、すなわち今日の会計の最大の特徴として捉えられる。

「今日の会計はこうした継続企業を前提して行われている。別言すれば、今日の会計は企業の終了を予定していない」と前述したが、これは、かつての会計はそうではなかった、ということの意味している。

今日の企業は一般に継続企業として行われているが、かつての企業はそうではなかった。すなわち、終了が予定されていた。そうした企業は「当座企業」と呼ばれる。この「当座」は、その場かぎりの、という意味であって、したがって、その場かぎりの企業、ということである(そうした当座企業にあっては、終了を待って、全生涯における利益を把握するということができた)。そうした[当座企業 → 継続企業²⁾]という移行は会計の歴史において劃期的なできごと、すなわち期間利益計算の成立をもたらす。

また、近代会計、すなわち今日の会計の大きな特徴としてはいま一つ、発生主義、というもの

を挙げることができる（ただし、これは最大の特徴ではない。叙上のような、期間について行う、ということがあってこそ、この発生主義はある）。この発生主義は現金主義というものと対比されるものであって、[現金主義 → 発生主義] という移行（発生主義の成立）はこれも会計の歴史において（期間利益計算の成立に次ぐ）劃期的なできごととして捉えられ、この移行はこれをまずは信用経済の発達および「固定資産」という概念の出現がもたらす。

固定資産に該るものはつとに存在したが、その存在とそれを「固定資産」という概念をもって捉えることは同じくない。「固定資産」という概念があつてこそ、固定資産の会計問題があり、やがて減価償却がもたらされる。

「固定資産を知ったとき、そのとき、そこに近代会計がみえてくる³⁾。「固定資産を知った、ということは、すなわち、短期的にでたりはいつたりする流動資産、それと、すくなくも短期的にはそういった動きのない固定資産、この2種類のもの⁴⁾の存在が認識されたということであった」。[depreciation 概念が「減価償却」概念に転化する経済的基盤は経済発展に伴う企業資本の有機的構成の高度化であり、これが固定資本および流動資本の独自の回転様式を資本家に意識させることとなり、そこに減価償却概念生成の契機をみた⁵⁾」。

継続企業が期間をもたらし、期間（利益計算）が発生主義をもたらし、近代会計は発生主義をもって規定され、発生主義はこれを減価償却が代表する。

なお、「近代 (modern)」には二通りの意味がありえようが、ここにおける「近代会計」の「近代」は、今日に繋がる近代、今日にまで至る近代、ということであつて、現代と区別される近代、現代の前にあつた近代、ということではない。だからこそ、「近代会計、すなわち今日の会計」と前述された。

減価償却の意義 (meaning)

減価償却の意義 (meaning) を考える際に「減価償却」という語を用いることは適當ではないかもしれない。

減価償却は英語では「depreciation」というが、しかし、「depreciation」は第一義的には価値の減少、すなわち減価を意味し、また、いくつかの意味を有する。他方、減価償却の「償却」は費用化、すなわち、費用にする、ということであつて、したがつて、減価償却は、逐語的には、価値の減少（分）を費用にする、ということになるだろうが、これはいくつかの意味を有する「depreciation」に「価値の減少分を費用にすること」という唯一の定義を与えてしまっているようにも思われ、すなわち議論の余地をなくしてしまっているようにも思われる。果たして [depreciation = 減価償却] なのだろうか。

2) 注記40) をみよ。

3) 友岡賛『歴史にふれる会計学』1996年、192頁。

4) 同上、192頁。

5) 中村萬次『減価償却政策』1960年、337頁。

もっとも「減価償却」を逐語的に読むことをしなければ、議論の余地はあり、減価償却とは何か、をもって論ずることもできようか。あるいは、depreciationとは何か、をもって論ずるべきか。

取っ掛かりとして代表的な会計学のテキストにおける減価償却の定義を少しサーベイしてみよう。

減価償却とは「有形固定資産の取得原価をその耐用年数にわたり一定の方法で配分する手続⁶⁾」のことである。

「減価償却とは、資本財の取得に要した資本支出額を、耐用年数の各年度に費用として配分し、その資本財から得られる営業収入に負担させて回収しようというものである⁷⁾」。

「減価償却とは、固定資産の取得原価を、使用可能期間の効用の消費分を費用化し、配分する手続きである⁸⁾」。

「減価償却とは、有形固定資産の取得原価を、その耐用年数にわたって一定の組織的な方法で費用として配分するとともに、資産の貸借対照表価額を同額だけ減少させていく会計手続をいう⁹⁾」。

なお、最後の定義は「原価配分としての減価償却¹⁰⁾」と題する項において示されている。〇〇としての、というからには色々な、〇〇としての、があって、例えば資産評価としての減価償却もあれば、資金準備としての減価償却もあれば、原価配分としての減価償却もあるということかとも思ったが、このテキストには「原価配分としての減価償却」しか見当たらない。

それはさて置き、他方、経済学のテキストはどうだろうか。

「減耗 depreciation とは、摩滅や陳腐化した資本の量 (the amount of capital that wears out or becomes obsolete)¹¹⁾ である」。

「減耗 depreciation 資産価値の減少。特に、資本財が使用され古くなることによって価値が減少すること (the decrease in the value of an asset; in particular, the amount that capital goods decrease in value as they are used and become old)¹²⁾。また減少した価値額のことをいう」。

6) 広瀬義州『財務会計 (第13版)』中央経済社、2015年、277頁。

7) 伊藤邦雄『新・現代会計入門 (第3版)』2018年、273頁。

8) 同上、336頁。

9) 桜井久勝『財務会計講義 (第19版)』2018年、176頁。

10) 同上、176頁。

11) ジョセフ E. スティグリッツ、カール E. ウォルシュ／藪下史郎、秋山太郎、蟻川靖浩、大阿久博、木立力、宮田亮、清野一治 (訳)『マクロ経済学 (第4版)』2014年、194頁。

Joseph E. Stiglitz and Carl E. Walsh, *Economics*, 4th ed., 2006, p. 590.

12) ジョセフ E. スティグリッツ、カール E. ウォルシュ／藪下史郎、秋山太郎、蟻川靖浩、大阿久博、木立

「10年後に工場（建設費100億円）の寿命が来るならば、事業継続のため工場を建て直す必要がある。工場設備が毎年価値の10分の1である10億円ずつ減価するならば、その分を工場を建て直すための費用として準備しておく必要がある。具体的には、毎年10億円が、価値の減少分として、費用に計上されると考えるべきだろう。この価値の減少分としての費用を減価償却費用と呼ぶ¹³⁾」。

そもそも「depreciation」は「減耗」とされ、「減価償却」とは訳されていないが、これは経済学上の解釈が特殊ということではないだろう。「減価償却（depreciation）なる語は、会計上特殊な意味で用いられる語の顕著な例である。会計士がこの言葉を用いる場合の意味は、通常の会話の場合の意味と異なるのみならず、工学で用いられる場合の意味とも異なっている。それは、この言葉自体の本来の意味（価格または価値の減少）から遠く離れている。したがって、会計上の専門用語として用いられる場合のこの言葉の意味を明確にする責任は、会計士にある¹⁴⁾」とされる。

また、最後に引かれたテキストにおいては工場や機械設備に関わる固定費用として維持・修繕費用、機会費用（利子費用）、および減価償却費用が挙げられ、¹⁵⁾その上で如上の説明がなされ、「工場の現在価値（つまり、減価償却分を差し引いた……億円）」¹⁶⁾と^{くだり}いった件が後続する。「減価償却分を差し引いた……億円」が「現在価値」ということは「取得原価 - 減価償却 = 現在価値」ということになろうし、そうした減価償却は現在価値を知るためになされ、したがって、資産評価なのだろうか。

会計学における減価償却ないし depreciation と経済学における減価償却ないし depreciation は違うのだろうか。違うとしたら、異同点は何か。

また、「取得原価を基礎に費用の配分をおこなおうとする……費用配分としての期間的な配分¹⁷⁾」として減価償却を捉える立場「に対して、いま一つのアプローチは経済学的本質から減価償却を論ずるもので、大別して価値移転計算説と投下資本回収計算説（価値回収計算説）とにわかれ……前者は、生産的企業で生産的に使用される固定資産の消耗した価値は生産物のなかにはいりこみ、生産物の販売によって回収されることを重視するもので……それゆえ経済学的思考によって会計事実の本質を明らかにし、会計学に正しい基礎を与えようとするものである¹⁸⁾」などともされる。

会計学は経済学的思考に正しい基礎を与えてもらうのか。¹⁹⁾前稿に述べられたように、会計学

13) 力、宮田亮、清野一治（訳）『ミクロ経済学（第4版）』2013年、702頁。

Stiglitz and Walsh, *Economics*, 4th ed., p. A-2.

13) 奥野正寛（編著）『ミクロ経済学』2008年、101頁。

14) アメリカ公認会計士協会／渡辺進、上村久雄（訳）『会計研究公報・会計用語公報』1959年、184～185頁（ ）書きは原文。

15) 奥野（編著）『ミクロ経済学』100～101頁。

16) 同上、102頁（ ）書きは原文。

17) 成田修身『減価償却の史的展開』1985年、29頁。

18) 同上、29頁（ ）書きは原文。

は経済学に頼るべきなのか。

「会計学といわれるものの本質は、もともと経済学の一分化したものであると²⁰⁾もされ、「減価償却論とか会計学といわれるものの本質は、もともと経済学の一分化したものであるという経済学的本質から考えれば、価値移転説がもっとも妥当する²¹⁾」ともされているが、ただし、ここにいう「経済学」はマル経、すなわち「マルクスの『資本論』である²²⁾」。

「ただし、経済学上の減価償却と会計学上の減価償却とが、単純に今日では一致しないものとなっていることに注意しなければならない²³⁾」とされ、G. O. メイ (G. O. May) が引かれる。

メイいわく、「私的産業の分野における近代的減価償却理論の確立は、純粋に会計的な発展である²⁴⁾」。

減価償却引当金と発生主義会計

かつて減価償却費の相手勘定は減価償却引当金だった。

ただし、例えばアメリカ会計士協会 (American Institute of Accountants) (AIA) (1957年以降はアメリカ公認会計士協会 (American Institute of Certified Public Accountants) (AICPA) の『会計用語公報』 (Accounting Terminology Bulletins) は1940年代に「reserve」²⁵⁾について次のように述べ、減価償却費の相手勘定の引当金性を否定している。

「会計実践上、この言葉は少なくとも次の四つの意味で用いられてきている。……(1) (a) 回収不能の勘定にたいする引当金のよう、実現するものと期待される金額に到達するために、資産の記載額からの控除を示し、あるいは (b) 減価償却引当金の場合におけるように、将来の営業活動に適正に賦課することのできる金額を表わすために、資産の原価またはその他の基礎価額からすでに償却されまたは利益にたいして割当られた原価部分を意味する控除を示す。この意味で、この言葉は貸借対照表の資産区分に反映する評価性引当金を意味するものといわれてきた。……(3) (a) 改良または設備拡張のための準備金、(b) 財産取替の超過費用にたいする準備金、(c) 将来の棚卸資産損失にたいする準備金、または (d) 一般的な偶発損失にたいする準備金、の場合におけるように、純資産のうち一定額の——区分され、または特定されていない——部分が特別の目的のために保有されまたは留保されていることを示す。この意味で、準備金はしばしば留保利益の処分として示される。……会計実践上、^{リザーヴ}準備金という言葉の使用は、上記四つの意味の第3のもの

19) 友岡賛「会計学の考え方(2)」『三田商学研究』第62巻第3号、2019年、26～27頁。

20) 成田修身『現代会計学の科学的構築——歴史・理論・政策』1990年、126頁。

21) 同上、126頁。

22) 同上、126頁。

23) 同上、126頁。

24) G. O. メイ／木村重義(訳)『財務会計——経験の蒸溜』1957年、134頁。

25) アメリカ公認会計士協会／渡辺、上村(訳)『会計研究公報・会計用語公報』168頁。

——すなわち、一般的または特定の目的のために区分されていない資産が保有されまたは留保されていることを示す——に限定されるべきであるということ、および、損益計算書においてこの語を使用しまたは貸借対照表において資産からの控除あるいは特定の債務にたいする準備を表わすためにこの語を用いることは避けるべきであること、を1948年に当委員会は勧奨したのであった。この勧奨が妥当であるという認識が、漸次広がりつつあるようである。……第1の用法についていえば、いわゆる貸倒引当金または減価償却引当金は、それ自体は、ある目的のために資産——特定された、または特定されていない——を留保しまたは保有していることを意味しない。その機能はむしろ、特定の原因にもとづく資産の減損または減少額を示すための測定過程の一部である。準備金 (provision) なる語をもって置きかえようとする提案があるが、これが事態の改善となるものとは認め難い。なぜなら、いかなる準備金 (provision) も必然的にまた究極において、資産の割当または分離によってなされなければならないからである。この領域における差引・引当金 (less reserve) なる語は、差引・回収における見積損失 (less estimated losses in collection)、差引・発生減価額 (less accrued depreciation) 等のごとき測定過程を示す言葉によって漸次取替えられてきている²⁶⁾。

また、日本の場合には1982年(昭和57年)の企業会計原則の修正において「将来の特定の費用又は損失であって、その発生が当期以前の事象に起因し、発生の可能性が高く、かつ、その金額を合理的に見積ることができる場合には、当期の負担に属する金額を当期の費用又は損失として引当金に繰入れ、当該引当金の残高を貸借対照表の負債の部又は資産の部に記載するものとする²⁷⁾」と規定され、これは「引当金とは未発生費用または損失に照応する貸方項目であって、既発生のものにかかわる貸方項目は引当金ではない²⁸⁾」と解され、「既発生²⁹⁾の費用とみる減価償却費の計上においてあらわれる減価償却引当金は引当金ではない²⁹⁾という」こととなった。

しかしながら、「なぜ未発生³⁰⁾の費用または損失が当期に計上されなければならないのであろうか。現行の会計は発生主義会計であるといわれて……いるにもかかわらず、なぜ、未発生³⁰⁾のもの計上³⁰⁾がなされなければならないのであろうか」。

引当金と発生主義の関係については種々の解釈がなされてきているが³¹⁾、しかし、「なぜ、未発生³¹⁾のもの計上³¹⁾がなされなければならないのであろうか」と問う向きによれば、「引当金の設定による費用の認識こそが発生主義会計の特徴であり、この費用の認識方法こそが発生主義による費用の認識方法³²⁾であらう³²⁾」ともされる。これは異説ともされているが³³⁾、けだし、「なぜ」はまっ

26) 同上、192～194頁(ルビおよび()書きは原文)。

27) 大蔵省企業会計審議会、企業会計原則注解、1982年、注18。

28) 平井克彦『引当金会計論』1991年、33頁。

29) 同上、32頁。

30) 同上、34頁。

31) 同上、第2章。

32) 同上、49頁。

たくもってその通りといえよう。

今日の会計は「発生主義会計」と称されながらも、すべて発生主義をもって貫いているわけではない。費用収益対応の原則もあれば、実現主義もあろうし、これらの位置付け方については種々の解釈がありえよう。したがって、例えば、会計上の認識はすべてが発生をもって行われているわけではなく、事実、収益は実現をもって認識されているのではないか、ともいわれようし、さらには、すべてが発生をもって認識されているわけではないのだから、未発生のももの認識があってもおかしくない、ともされよう。

〔現金主義 vs. 発生主義〕であって、したがって、発生主義は非現金主義であって、非現金主義であるならば、未発生のももの認識も認められる、ともいえようが、「今日の会計は「発生主義会計」と称される」ということの意義は、今日の会計は現金ベースの会計ではない、ということであって、そうした発生主義については一般に「現金収支の如何にかかわらず……³⁴⁾」といった言い様がなされるが、これは、現金収支に拘らなくてよい、とも、拘るべきではない、とも解されようし、現金収支の如何にかかわらず、発生にもとづいてよい、とも、発生にもとづくべきである、とも解されようが、「べき」と解すべきか。

しかるに、いずれにしても、発生主義はあくまでも発生主義であって、「なぜ」未発生を認めることができるのだろうか。

「発生にもとづいてよい」と解した場合には、未発生でもよい、とはならないだろうし、「現金収支に拘らなくてよい」は未発生までを認めるものではない。また、「現金収支に拘るべきではない」は未発生を認めることもありえようが、しかし、「発生にもとづくべきである」は未発生を認めない。

また、実現主義の存在については、発生主義の下、ただし、収益に関しては、保守主義と利益の分配可能性が考慮され、実現をもってする認識が行われる、といえようが、しかし、発生主義はこれすなわち非現金主義とする場合、そして実現主義を現金主義に近しいものとみた場合には、非現金主義の下での実現主義、というものの解釈が些か悩ましく思われるかもしれない。

現金主義は、要するに、現金収入をもって収益とし、現金支出をもって費用とし、他方、実現主義は現金ないし現金等価物の収入をもって収益とする。³⁵⁾〔現金収支 → 発生〕というように移行をみた認識基準が、しかし、収益については少し戻された、というべきか、あるいは、発生までは行かなかった、というべきか。

なおまた、費用についても費用収益対応の原則の捉え方の問題があり、この原則と発生主義の

33) 横山和夫『引当金会計制度論——日本における引当金会計制度の史的変遷』2013年、334～335頁。

34) 友岡賛『会計学原理』2012年、121頁。

35) 「収入」と「現金収入」、「支出」と「現金支出」を同義に用いる向きも散見されるが、ここに「収入」は、収め入れる、「支出」は、払い出す、といった意味であり、あるいはまた、「収入」は、入ってきて自分のものになるもの、「支出」は、出ていって自分のものではなくなるもの、といった意味であり、したがって、ときに「商品支出」といった言い様も用いられる(友岡『歴史にふれる会計学』179～182頁)。

関係についても種々の捉え方がありえよう。

適正な期間損益計算と減価償却の意義

前々項に引かれた会計学のテキストには「原価配分としての減価償却」しかなく、「資産評価としての減価償却」や「資金準備としての減価償却」はなかった。

例えば「資金準備としての減価償却」についていえば、テキストにおいて資金準備の類いは減価償却の「自己金融効果」³⁶⁾、あるいは「ファイナンス効果」³⁷⁾、あるいは「自己金融作用」³⁸⁾などと称され、減価償却の機能ないし目的とはみられていない。機能ないし目的は原価配分であって、ただし、減価償却にはファイナンスの効果・作用が（も）ある、ということか。また、「資産評価としての減価償却」については減価償却とは別物として峻別される減損処理の存在が留意される。減損処理は資産評価だからである。減価償却とは峻別される減損処理が資産評価だからといって、減価償却は資産評価に非ず、とはならないが、まずはさて置く。ただしまた、前々項に引かれた経済学のテキストには「資産評価としての減価償却」とも解される「取得原価 - 減価償却 = 現在価値」という件があったことが想起される。

メイは次のように述べている。

「固定的財産についていう「減価償却」はいまや一つの術語であって、財産の最終的な廃棄をひきおこす総ての原因によるところの原価あるいは費用を、この原価が当期の維持費に含められないかぎり、広く記述するために用いられている。毎年の減価償却費の配賦は、有用な命数にわたる原価の済し崩しである。それは価値の変化の測定を試みるものではなく、また財産の取替えとはなんの関係も有するものでもない」³⁹⁾。

「原価配分としての減価償却」、原価配分を目的とする減価償却、その目的は適正な期間損益計算にある。

「適正な期間損益計算」⁴⁰⁾は近代会計の決め台詞⁴¹⁾だった。特に「企業会計原則 = 会計理論のスタンダード標準」と目された時代、⁴¹⁾「会計学 = 企業会計原則論」だった時代にはそうだった。ちなみに、例えばかつて公認会計士試験等の受験指導において講師いわく、「どんな問題の場合にも答案には必ず「適正な期間損益計算のため」と書くようにしてください」。

「決め台詞だった」としたのは「収益費用アプローチ → 資産負債アプローチ」という移行をみつつあるともされる現況に鑑みてのことながら、しかし、収益費用アプローチこそが会計、と考

36) 伊藤『新・現代会計入門（第3版）』337頁。

37) 同上、372頁。

38) 桜井『財務会計講義（第19版）』177頁。

39) メイ／木村（訳）『財務会計』134～135頁。

40) 筆者とすれば、企業の目的は、むしろ、利益にこそあって、損失にはなく、したがって、「適正な期間利益計算」としたいところながら、一般には「適正な期間損益計算」とされる。

41) 友岡賛「『会計学』の来し方——会計学の考え方（1）」『三田商学研究』第62巻第2号、2019年、27頁。

⁴²⁾ える筆者とすれば、過去形にはしたくない。

[資産負債アプローチ vs. 収益費用アプローチ] の議論において減価償却は一般に「収益費用アプローチの典型といわれ⁴³⁾」, 「誰も減価償却計算の目的が、各期末の償却後原価を算出するため⁴⁴⁾のものとは思っていない」ともされているが、しかしながら、資産負債アプローチの世界にあっても減価償却は「そう簡単には変わらない⁴⁵⁾」ともされ、それは減価償却が貸借対照表による財政状態の表示という点においても「長きに亘って許容されてきたもの⁴⁶⁾」だから、ともされ、これは興味深い。

なおまた、冒頭の辺りにおいて「経済学と会計学の異同は……発生主義にある、とされる」と述べられた本稿において「この発生主義は現金主義というものと対比されるものであって、[現金主義 → 発生主義] という移行は……会計の歴史において劃期的なできごととして捉えられ」とした筆者は、叙上のように、収益費用アプローチこそが会計、と考えているが、しかしながら、論者によっては、現金主義か発生主義か、ということは余り問題ではないらしい。[資産負債アプローチ vs. 収益費用アプローチ] というよりは [ストック vs. フロー] の議論というべきかもしれないが、この手の vs. において、フロー計算こそが会計、と考えつつ、フローでありさえすれば、現金主義か発生主義か、ということは余り問題ではないとする向きも見受けられる⁴⁷⁾。

閑話休題。適正な期間損益計算の目的は何か。まずは、投資意思決定に資するべく企業の収益性に関する適正な情報をもって投資者に提供すること、とされようし、あるいはまた、出資者に対する配当は利益の配分であることから、適正な配当額の算定のための適正な利益額の算定、ともされようか。

なお、このように、会計には情報提供⁴⁹⁾という面と計算という面がある。会計の情報は、むしろ、計算によって作成されることから、情報提供の面と計算の面、という捉え方は軸がずれている、とされるかもしれないが、情報の作成プロセスとしての計算と如上の計算は意味が異なる⁵⁰⁾。

ところで、「計算」といえば、会計学の考え方を経済学の考え方との対比において考える場合、その要となりそうな要の候補の一つが「計算」である。しかし、候補はいま一つあってそれは「記録」である。むしろ、この二つは択一的な関係にあるわけではないが、しかし、このいずれ

42) 同上, 32頁。

43) 西川郁生『会計基準の考え方——学生と語る23日』2018年, 14頁。

44) 同上, 15頁。

45) 同上, 15頁。

46) 同上, 15頁。

47) 辻山栄子談(慶應義塾大学会計研究室主催公開シンポジウム, 2018年)。

48) 「フロー計算こそが会計」と上記したが、ただしまた、「フローで測った利益の情報価値を否定ないしは軽視する会計基準の動向は、経済学をむしろ誤って適用した結果でもある」(斎藤静樹「渡邊泉著『会計学の誕生——複式簿記が変えた世界』(書評)』『産業経理』第78巻第1号, 2018年, 119頁)ともされる。

49) 友岡「会計学の考え方(2)」の注記39)をみよ。

50) 情報提供と計算の関係について下記のもの併せみよ。

友岡『会計学原理』77~78頁。

かが会計の要に思われてならない。例えば会計学業界における「原価 vs. 時価」の議論において原価、すなわち「取得原価」ないし「歴史的な原価」と称される原価が一定の支持を得ている（だからこそ、この業界にはこの議論がある）ことの意味もこうした要の候補との関係において考えてみたい。例えばエコノミストからは「時価を示さない会計はおよそナンセンス」などとされている（したがって、経済学業界には如上の議論はない）こととの対比において考えてみたい。むしろ、原価については数値の客観性が支持理由の一つとされようが、この客観性には、取得原価数値は客観的に決定された数値である、という意味と、歴史的な原価数値は客観的に存在する数値である、という意味の二つがある。敷衍すれば、取得原価数値は売り手と買い手の取引関係において客観的に決定された数値であって、また、歴史的な原価数値は過去の事実のなかに客観的に存在する数値⁵¹⁾であって、なおまた、過去の事実として記録された数値である。蛇足ながら、歴史はこれすなわち記録である。歴史的な原価は記録された原価である。ただし、筆者とすれば、取得原価会計・歴史的な原価会計については「客観性以外の論拠を用いたい。客観性では面白くない」⁵²⁾。

「計算」について寄り道したはずだったが、以上は「記録」のことに終始してしまった。ただし、会計と簿記の捉え方⁵³⁾によっては、計算は会計の範疇だが、記録は簿記の範疇、ということにもなるだろうか。

閑話休題。「reserve」はときに「引当金」と訳され、また、ときに「準備金」（ないし「積立金」）と訳される。むしろ、用語法には多様性が認められようが、ありうべき一つの解釈ないし整理の仕方は「収益 - 費用 = 利益」という等式の関係において「引当金」の場合は等式の左辺、「準備金」の場合は等式の右辺、というものであって、また、これらは適正な配当額の算定については同様ながら、収益性に関する適正な情報の提供については「準備金」の場合には問題あり、というものだろうか。

敷衍すれば、「引当金」の場合は

(借方) 減価償却費 XXX / (貸方) 減価償却引当金 XXX

であって、すなわち

(借方) 費用 XXX / (貸方) 減価償却引当金 XXX

であって、したがって、上記の等式の左辺となり、他方、「準備金」の場合は

(借方) 繰越利益剰余金 XXX / (貸方) 減価償却準備金 XXX

であって、すなわち

(借方) 利益 XXX / (貸方) 減価償却準備金 XXX

であって、したがって、上記の等式の右辺ということであり、かくして「引当金」の場合は損益

51) この辺りの議論については下記のを参照。

友岡賛『会計と会計学のレーゾン・デートル』2018年、54～56、275頁。

52) 同上、88頁。

53) 会計と簿記の捉え方については下記のを参照。

友岡賛『会計学の基本問題』2016年、第4章。

計算だが、「準備金」の場合は利益処分であって、減価償却が損益計算の外に置かれる。

もっとも「reserve」概念の解し方はさて置き、先述のように、引当金性が否定され、現行のように [(借方) 減価償却費 XXX / (貸方) 減価償却累計額 XXX] とされる場合にも、これはすなわち [(借方) 費用 XXX / (貸方) 減価償却累計額 XXX] であって、したがって、上記の等式の左辺ということになる。

ただし、「これらは適正な配当額の算定については同様」と前述はしたものの、例えば19世紀イギリスにあってリバプール・マンチェスター鉄道 (Liverpool and Manchester Railway) の会計において「注目すべきことは減価償却費を期間費用として収益から控除するのではなくて、配当後剰余金の処分として取扱っているところにある⁵⁴⁾」とされ、また、「収益性に関する適正な情報の提供については「準備金」の場合には問題あり」と前述はしたものの、19世紀イギリスにあって「鉄道会社は、減価償却費を計上すると同時に、同じ金額を減価償却準備金として設定し、さらに、これを預金あるいは現金の形で社内に確保していた⁵⁵⁾」とされ、「鉄道会社が行った減価償却に関する仕訳は次のようだったと推測される⁵⁶⁾」とされる。

(借方) 減価償却費 XXX / (貸方) 現金 XXX

(借方) 現金 XXX / (貸方) 減価償却準備金 XXX

上記の仕訳における「現金 XXX」にはどのような意味があるのか。「償却された実体は、基金として留保し (set aside), 銀行に預け入れられ……」とされていることからすると、それだけの現金を (現金ないし預金として) 取って置く (set aside) ということか。あるいは、減価償却費の特徴の一つはそれが現金支出を伴わない費用であるということにあり、しかし、にもかかわらず、「(貸方) 現金 XXX」として現金支出を擬制することによって、それだけの現金を取って置くということか。いずれにしても、「現金 XXX」がないと、この仕訳は [(借方) 減価償却費 XXX / (貸方) 減価償却準備金 XXX], すなわち [(借方) 費用 XXX / (貸方) 資本 XXX] となってしまう、会計を知っていると、これは容れることができない。

なおまた、貸借対照表の貸方の区分に目をやってみると、[(借方) 減価償却費 XXX / (貸方) 減価償却引当金 XXX] および [(借方) 減価償却費 XXX / (貸方) 減価償却累計額 XXX] はいずれも

(借方) 減価償却費 XXX / (貸方) 負債 XXX

であって、他方、[(借方) 繰越利益剰余金 XXX / (貸方) 減価償却準備金 XXX] は

(借方) 繰越利益剰余金 XXX / (貸方) 資本 XXX

であり、かくして「引当金」および減価償却累計額の場合は資産と負債の正味として当該固定資産の現在の価値らしきものが把握されようが、「準備金」の場合はさに非ず。会計 (複式簿記) の仕組みに資産と資本の正味はない。会計を知らなければ、資産と負債の相殺も資産と資本の相

54) 中村萬次『英米鉄道会計史研究』1991年、165頁。

55) 澤登千恵「株式会社制度確立期の財務報告実務」中野常男、清水泰洋 (編著)『近代会計史入門』2014年、186頁。

56) 同上、192頁。

57) 中村『英米鉄道会計史研究』165頁 (() 書きは原文)。

殺も同様になしえようが、会計を知っていると、資産と資本の相殺はこれを行うことができなくなる。

減価償却は資産評価に非ず、とされようとも、相殺をもって固定資産の現在の価値らしきものが示されることは強ち無意味でもあるまいか。

前に引かれた「誰も減価償却計算の目的が、各期末の償却後原価を算出するためのものとは思っていない」という件は、減価償却は資産評価に非ず、ということであって、「財政状態から見て、ある時点の償却後原価がそのときのFV（公正価値）のプロクシー（近似値）というのは、⁵⁸⁾無理がある」ともされているが、しかしながら、これも前に引かれたように、減価償却が貸借対照表による財政状態の表示という点においても「長きに亘って許容されてきた」ということは看過しえず、これは「正味」が「現在の価値らしきもの」として「許容されてきた」ということだろう。適正な期間損益計算のためにする「原価配分としての減価償却」による「償却後原価」は、しかし、「財政状態としてみたときも、長きに亘って許容されてきた」⁵⁹⁾のである。

閑話休題。叙上のことをまとみてみれば、以下のようになる。適正な期間損益計算にそぐうのは、すなわち適正な期間損益計算のためにする「原価配分としての減価償却」にそぐうのは、けだし、やはり引当金だろうし、適正な期間損益計算のためには[収益 - 費用 = 利益]の左辺においてことがなされなければならない。また、「資産評価としての減価償却」は、会計を知っていると、貸方は負債でなければならず、さらにまた、「資金準備としての減価償却」は、適正な期間損益計算をもって考えなければ、左辺でも右辺でも構わず、負債でも資本でも構わない、といえようが、適正な期間損益計算を考える場合には左辺でなければならず、会計を知っていると、貸方は負債でなければならない。

ちなみにまた、歴史上の実践は、19世紀イギリスの鉄道会社にあつて depreciation のまづもつての意義は概して当該資産の取り替えのための資金準備に求められた。「初期における鉄道事業の会計課題は、主として車輛の維持・更新という財務政策に関心が注がれ……そのため各種の財務政策が動員せられ、減価償却がその政策実現の方便として企業家の意識に反映した」⁶⁰⁾が、ただしまだ、しかしながら、[収益 - 費用 = 利益]の左辺における処理は経営者の好むところではなかった。そのかみにあつて鉄道会社の経営者にとっての最優先事項は株主対策、すなわち株主をして納得させることのできる額の配当を支払うことであつて、減価償却費の計上による利益の減少は決して好ましいことではなかった。しかも、鉄道会社にあつて固定資産の取り替えは遠い遠い将来のことではしないとされていた。敷衍すれば、原価配分は depreciation のまづもつての意義ではなく、原価配分のため、すなわち適正な期間損益計算のためにする減価償却費の計上は経営者の好むところではなく、資金準備のためにする depreciation はこれも決して切実なもので

58) 西川『会計基準の考え方』15頁（二つ目の（ ）書きは原文）。

59) 同上、15頁。

60) 中村『減価償却政策』24頁。

はなかつた。⁶¹⁾

文 献

- アメリカ公認会計士協会 (American Institute of Certified Public Accountants) / 渡辺進, 上村久雄 (訳) 『会計研究公報・会計用語公報』神戸大学経済経営研究所, 1959年。
- 平井克彦『引当金会計論』白桃書房, 1991年。
- 広瀬義州『財務会計 (第13版)』中央経済社, 2015年。
- 池田幸弘『平成28年度学位記授与式辞 (通信教育課程)』『三色旗』第812号, 2017年。
- 伊藤邦雄『新・現代会計入門 (第3版)』日本経済新聞出版社, 2018年。
- G. O. メイ (G. O. May) / 木村重義 (訳) 『財務会計——経験の蒸溜』ダイヤモンド社, 1957年。
- 中村萬次『減価償却政策』中央経済社, 1960年。
- 中村萬次『英米鉄道会計史研究』同文館出版, 1991年。
- 成田修身『減価償却の史的展開』白桃書房, 1985年。
- 成田修身『現代会計学の科学的構築——歴史・理論・政策』白桃書房, 1990年。
- 西川郁生『会計基準の考え方——学生と語る23日』税務経理協会, 2018年。
- 奥野正寛 (編著) 『ミクロ経済学』東京大学出版会, 2008年。
- 斎藤静樹「渡邊泉著『会計学の誕生——複式簿記が変えた世界』(書評)』『産業経理』第78巻第1号, 2018年。
- 桜井久勝『財務会計講義 (第19版)』中央経済社, 2018年。
- 澤登千恵『株式会社制度確立期の財務報告実務』中野常男, 清水泰洋 (編著) 『近代会計史入門』同文館出版, 2014年。
- Joseph E. Stiglitz and Carl E. Walsh, *Economics*, 4th ed., W.W. Norton, 2006.
- ジョセフ E. スティグリッツ (Joseph E. Stiglitz), カール E. ウォルシュ (Carl E. Walsh) / 藪下史郎, 秋山太郎, 蟻川靖浩, 大阿久博, 木立力, 宮田亮, 清野一治 (訳) 『ミクロ経済学 (第4版)』東洋経済新報社, 2013年。
- ジョセフ E. スティグリッツ (Joseph E. Stiglitz), カール E. ウォルシュ (Carl E. Walsh) / 藪下史郎, 秋山太郎, 蟻川靖浩, 大阿久博, 木立力, 宮田亮, 清野一治 (訳) 『マクロ経済学 (第4版)』東洋経済新報社, 2014年。
- 友岡賛『歴史にふれる会計学』有斐閣, 1996年。
- 友岡賛『会計学原理』税務経理協会, 2012年。
- 友岡賛『会計学の基本問題』慶應義塾大学出版会, 2016年。
- 友岡賛『会計と会計学のレーゾン・デートル』慶應義塾大学出版会, 2018年。
- 友岡賛『会計の歴史 (改訂版)』税務経理協会, 2018年。
- 友岡賛「『会計学』の来し方——会計学の考え方 (1)」『三田商学研究』第62巻第2号, 2019年。
- 友岡賛「『会計学』の考え方 (2)」『三田商学研究』第62巻第3号, 2019年。
- 横山和夫『引当金会計制度論——日本における引当金会計制度の史的変遷』森山書店, 2013年。

2018年6月6日成稿

61) 友岡『歴史にふれる会計学』199~211頁。