

Title	減価償却と取替法：会計学の基本問題（VI）（6）
Sub Title	Depreciation and replacement method
Author	友岡, 賛(Tomooka, Susumu)
Publisher	慶應義塾大学出版会
Publication year	2024
Jtitle	三田商学研究 (Mita business review). Vol.67, No.2 (2024. 6) ,p.1- 11
JaLC DOI	
Abstract	減価償却における利益処分方式と収益賦課方式の異同とその意味，あるいは取替法と廃棄法を同一視し，すなわち [減価償却法vs. 取替法・ 廃棄法] とする捉え方，あるいは [取替法vs. 廃棄法] ないし [取替法vs. 廃棄法・ 減価償却法] とする捉え方等々について云々し，とりわけ取替法の意義について思量する。
Notes	論文
Genre	Journal Article
URL	https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN00234698-20240600-0001

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.

減価償却と取替法

—— 会計学の基本問題〔VI〕（6） ——

友 岡 賛

<要 約>

減価償却における利益処分方式と収益賦課方式の異同とその意味、あるいは取替法と廃棄法を同一視し、すなわち「減価償却法 vs. 取替法・廃棄法」とする捉え方、あるいは「取替法 vs. 廃棄法」ないし「取替法 vs. 廃棄法・減価償却法」とする捉え方等々について云々し、とりわけ取替法の意味について思量する。

<キーワード>

簡便法、減価償却、原価配分、現金主義、固定資産、自己金融、実体（実物）資本維持、収益賦課方式、主体論、積立金、鉄道会社、取替法、廃棄法、配当、発生主義、引当金、費用、複会計システム、名目資本維持、利益処分方式

¹⁾
前稿をもって承け、前稿が言及し残した下記のような論点について云々したい。

19世紀イギリスの鉄道会社における減価償却の処理については大別二通りの方法があったとされるが、それらの違いは奈辺にあるのか。

19世紀イギリスの鉄道会社の固定資産における会計実践には「減価償却法 → 取替法」という移行がみられるが、その意味、あるいはまた、取替法の意味は奈辺にあるのか。

<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のものは、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) 友岡賛「複会計システムの諸相——会計学の基本問題〔VI〕（5）」『三田商学研究』第67巻第1号、2024年。

利益処分方式と収益賦課方式

「多くの鉄道会社では、財務報告に際して、減価償却の会計処理を配当後の剰余金から引き当てるという方法で処理していた²⁾」ともされているが、初期の鉄道会社において「減価償却の財務会計的処理には二つの方法が併存していた³⁾」とされ、以下のように説明される。

「第1は、償却準備基金として、剰余金を留保する方法である。この方法はさらに、配当計算前に純利益から控除する場合と、配当引当後の剰余金処分とする場合とがある。この二段階の処理は、弾力的な利益操作および配当政策の基盤を提供する⁴⁾」。

「第2は、減価償却費を当期費用として、収益にチャージする方法である。すなわち発生主義⁵⁾の処理法である」。

しかしながら、「前者（第1の方法）は現金主義に立脚し、厳密な意味では減価償却会計とはい⁶⁾い難い」とされる。

しかしながら、これはどうして現金主義なのだろうか。どういう意味において現金主義なのだろうか。

確かに「ときに減価償却は発生主義をもって代表するともされ⁷⁾」、確かに第1の方法は、発生主義に非ず、といえようが、しかしながら、発生主義はこれすなわち非現金主義⁸⁾ながら、果たして非発生主義はこれすなわち現金主義なのだろうか。第2の方法はこれを「収益賦課方式」と称することができようし、収益に賦課されるものは費用であって、減価をもって費用とするこの方式は発生主義といえよう。他方、第1の方法はこれを「利益処分方式」と称することができようし、これは発生をもって費用を認識するものではなく、すなわち発生主義ではないが、しかし、とすれば現金主義なのだろうか。

確かにそのかみの鉄道会社の「財務諸表は現金主義をベースとして作成され⁹⁾」ており、また、これに先行する「18世紀から19世紀にかけての運河会社においては……現金主義によって利益を計算していた¹⁰⁾」。例えばフォース&クライド水運（Forth and Clyde Navigation）の利益計算においては資本的支出が費用として扱われ、これは現金主義にほかならず¹¹⁾、「その意味では現金収支計算書であり現代的意義での損益計算書ではない¹²⁾」とされ、また、リバプール&マンチェスター鉄

2) 村田直樹『鉄道会計発達史論』2001年、134頁。

3) 中村萬次『英米鉄道会計史研究』1991年、191頁。

4) 同上、191頁。

5) 同上、191頁。

6) 同上、191頁。

7) 友岡賛『会計と会計学のレーゾン・デートル』2018年、119頁。

8) 友岡賛『会計学原理』2012年、121～122頁。

9) 村田直樹「18・19世紀運河、鉄道そして市街鉄道会社の会計実務——現金主義会計と減価償却」村田直樹、春日部光紀（編著）『企業会計の歴史的諸相——近代会計の萌芽から現代会計へ』2005年、144頁。

10) 同上、142頁。

11) 中村『英米鉄道会計史研究』29～33頁。

12) 同上、33頁。

道（Liverpool and Manchester Railway Company）の「損益計算は現金主義に徹し、「費用」は「支出」として認識されていた¹³⁾」とされ、「イギリスの鉄道会社が発生主義会計に移行できなかったのは、不況期に現金主義会計では計上する必要のない未払利息や減価償却費を発生主義会計によって計上することで、配当源泉を失うことをおそれたからである¹⁴⁾」とされているが、しかしながら、現金主義の減価償却とはどういうことか。前掲の「第2」の方法は現金主義に風穴を開けるものだったが、しかし、「第1」の方法はさにあらず、したがって、現金主義の減価償却ということか。

現金主義は現金収入をもって収益を認識し、現金支出をもって費用を認識するが¹⁵⁾、しかしながら、利益処分方式は現金支出をもって減価償却を費用として認識するものではない。

なお、「減価償却」はこれを逐語的に解すれば、「価値の減少（減価）額の費用化（償却）」であって、したがって、前の文の「減価償却を費用として認識云々」という言い様は「価値の減少額の費用化」を費用として認識云々」ということになってしまい、些かおかしい。そもそも「depreciation」には「減価償却」のみならず、「減価」の意味もあり、いや、まずもっては「減価」の意味があり、したがって、文脈によって「減価償却」と「減価」を遣い分け、すなわち文脈によっては「減価」の語を用いるべきだろうが、ただし、本稿においてはこれを控える。引用対象の文献においては概してそうした遣い分けがみられないため、一貫性のある用語法を採ることができないため、である。

閑話休題。[現金主義 vs. 発生主義] については[利益処分方式 vs. 収益賦課方式] よりも、むしろ、下記のような[取替法 vs. 減価償却法] にかかわらしめて云々されようか。

減価償却法

（借方）設備 XXX /（貸方）現金 XXX

（借方）減価償却費 XXX /（貸方）設備 XXX

取替法

（借方）取替費 XXX /（貸方）現金 XXX

例えば「L&NW 鉄道（ロンドン & ノース・ウェスタン鉄道（London and North Western Railway Company））は……毎期の軌道更新支出額が均一となり、それが減価償却費金額と一致するレベルとなったと判断した時点で、減価償却法に比して会計处理的に簡便な取替法の採用を決定するに至った¹⁶⁾」とされる。いわく、「われわれ取締役は、今後、これまでのような固定的な金額ではなくて、実際に支出した金額を毎年収益に賦課することを提案する¹⁷⁾」。

13) 同上、56頁。

14) 村田「18・19世紀運河、鉄道そして市街鉄道会社の会計実務」146頁。

15) 友岡『会計学原理』124頁。

16) 佐々木重人「減価償却」野口昌良、清水泰洋、中村恒彦、本間正人、北浦貴士（編）『会計のヒストリー80』2020年、68頁。

17) 同上、68頁。

これこそ現金主義だろう。

閑話休題。表 1 の各式をどうみるか。①ないし②と③の異同は奈辺にあるのか。

表 1 利益処分方式と収益賦課方式

利益処分方式	①収益 - 費用 = 利益；利益 - 減価償却 = 配当
	②収益 - 費用 = 利益 = 減価償却 + 配当
収益賦課方式	③収益 - 費用（減価償却をふくむ）= 利益 = 配当

③は減価償却を収益に賦課しており、他方、①は減価償却を利益に賦課している。これらの相違は何だろうか。③の「[収益 - 費用 = 利益]」において費用は、収益を得るために費やしたものの、として捉えられ、したがって、収益に賦課される、収益をもって回収されるとされようが、他方、①の「[利益 - 減価償却 = 配当]」の左辺はこれをどう捉えるのか。減価償却をもって、利益を得るために費やしたものの、として捉え、したがって、利益に賦課する、利益をもって回収すると捉えるのか。③の場合は費用は、収益を得るために費やしたものの、として捉えられ、その額は、少なくとも概念的には、収益を得るために費やした額、として捉えられようが、他方、①の場合はまずもって利益の額があり、その額に賦課しうる額として減価償却の額が決まるのか。利益額に比例しての減価償却額、という関係は、自己金融ないし資金留保の面に鑑みれば、それなりの合理性をもって有するともいえようか。

また、[利益処分方式 vs. 収益賦課方式]の問題は「積立金と引当金との異同」¹⁸⁾の問題と重ね合わせて捉えられるべきものかもしれない、「極めて類似している点が多いので、両者はしばしば混同されることがある」¹⁹⁾とされる積立金と引当金については「しかし、会計上は、両者は明確に区別されなければならない」²⁰⁾とされる。

すなわち「貨幣性資産が企業内に留保される点では、引当金も積立金も同様であり、したがって、資金的には、両者は同一の効果をもつ」²¹⁾ため、引当金は利益のある場合に設定すればよい、引当金は利益算定後に設ければよい、とされることがしばしばあるが、しかし、「金銭の支出を伴う支払利息も、金銭の支出を伴わないが当然当期に行われるべきであった修繕を作業上の理由等のために次期に繰延べた場合の見積修繕費（それを計上すれば修繕引当金が設定される）も、損益計算的には、ひとしく費用であって、とくにこれら2つのものは区別されるべき理由はない」²²⁾とされ、「かくて、純利益が計算される前に設けられる引当金と、純利益が計算された後に設け

18) 飯野利夫『財務会計論（改訂版）』1983年、12-6 頁。

19) 同上、12-6 頁。

20) 同上、12-6 頁。

21) 同上、12-7 頁。

22) 同上、12-7 頁。

23) 同上、12-7 頁（（ ）書きは原文）。

られる積立金とを混同してはならない²⁴⁾」とされる。

しかしながら、如上の行論は些か釈然としなない。述べられているのは、引当金の設定は現金の支出がなくとも費用である、ということのみであって、けだし、「積立金と引当金との異同」が述べられているわけではない。どうして「かくて」なのだろうか。

完全な現金主義であれば、[(借方) 設備 XXX / (貸方) 現金 XXX] といった仕訳はなく、あるのは [(借方) 設備購入費 XXX / (貸方) 現金 XXX] といった仕訳であって、すなわち設備等の費用性資産は記録されず、したがって、[(借方) 減価償却費 XXX / (貸方) 設備 XXX] といった仕訳の [(貸方) 設備 XXX] はない。

さすれば、設備等についてのこの手の仕訳については [(貸方) 現金 XXX], [(貸方) 引当金 XXX], および [(貸方) 積立金 XXX] の三つの貸方が考えられようが、一つめの [(貸方) 現金 XXX] は [(借方) 取替費 XXX / (貸方) 現金 XXX] にほかならず、取替法にほかならない。二つめは [(借方) 減価償却費 XXX / (貸方) 減価償却引当金 XXX], 三つめは [(借方) 利益 XXX / (貸方) 減価積立金 XXX] であって、いずれも利益の減少(資金留保)が結果されるが、[(借方) 減価償却費 XXX / (貸方) 減価償却引当金 XXX] は現金主義と齟齬する。[(借方) 利益 XXX / (貸方) 減価積立金 XXX] は前出の利益処分方式であって、これは現金主義と齟齬はしないが、しかし、齟齬しなければ現金主義なのだろうか。

さらにまた、主体論²⁵⁾に鑑みれば、企業の外部者(資本主説の場合は株主以外、企業主体説の場合は株主をもふくむすべての者)の報酬は[収益 - 費用 = 利益]の左辺の費用として捉えられ、企業の内部者ないし所有者、すなわち出資者(資本主説の場合は株主、企業体説の場合は株主のみならず、すべての者)の報酬ないし取り分は[収益 - 費用 = 利益]の右辺における利益の分配として捉えられようが、表1の①ないし②のように、減価償却をもって右辺に置くことは減価償却の対象たる固定資産をもって資本とみていることを意味するのだろうか。

確かに鉄道会社を首めとする公益事業会社²⁶⁾にあっては[固定資産 = 資本]であって、右辺に置かれた減価償却は固定資産の取り分ということか。固定資産に投下された資本、固定資産の取得に充てられた資本の提供者には配当ないし利息が報酬として支払われ、そのため、固定資産の取り分の存在は二重の報酬とも捉えられようが、ただし、減価償却には支払いがない。

取替法の意義

減価償却がそうだったように、取替法も配当政策とともにあり、「取替法は、原初資本投資がその取替期間まで費用化されないために、最も資本の必要とする事業開始の初期年度に報告利益

24) 同上、12-7頁。

25) 主体論について下記のものを参照。

友岡賛『会計学の行く末』2021年、第4章。

26) 友岡「複会計システムの諸相」9～10頁。

を最大化することができ、鉄道が魅力のある投資であることを印象づけるため、配当政策を意図する鉄道経営者にとっては、魅力的な方法であった²⁷⁾」ともされているが、取替法ならではの意義は奈辺にあるのか。

「取替法なる固定資産会計方法は、もともと、かの複会計制度を母体として生成・発展したものである²⁸⁾」とされ、まずは次のように説かれる。

「複会計制度においては……今日のいわゆる固定資産部分を、資本そのものないし資本的資産たる性格のものと観念し、これをその他の資産と本質的に異質の資産として区別するとともに、こうした観念にしたがって、会計処理上、かかる固定資産部分は、通常の投下資本回収計算の方式によってそれ自体が費用化の対象とされることなく、逆に、当該資産の価値を実質的に維持するための取替に要する金額を費用化していくことによって、それ自体は全一体的な資本価値の集塊として、恒久的に、原初取得価額で（資本勘定に）維持・滞留せしめられるのである」²⁹⁾。

「取替法は、ほかでもなく、このような会計思考を具体的に達成するための手法として生成したものであった³⁰⁾」とされ、「このような会計思考」は現代の企業会計と対峙するものとされ、「複会計制度 vs. 現代の企業会計」として捉えられ³¹⁾、今日の企業会計は「複会計制度のもつ欠陥を³²⁾超克することによって成立している」とまでいわれる。

すなわち「現代の企業会計では、適正な期間損益計算達成の目的のために……すべての資産は対収益的見地において全く等質のものと考えられ……減価償却会計が、こうした考え方によって費用の集塊と観念された固定資産を、収益との対応関係において、適正に原価配分していくための手法にほかならない³³⁾」とされ、すなわち「複会計制度 vs. 現代の企業会計」と「取替法 vs. 減価償却法」が重ね合わせて捉えられている。

しかしながら、果たして複会計システム（複会計制度）と取替法はセツトなのだろうか³⁴⁾。もっとも「取替法を極度に遵守した例として有名なものは、1868年に制定された英国鉄道業法（Regulation of Railways Act³⁵⁾）であり、これを複会計制度と呼んでいる³⁶⁾」とまでいう向きもある。1868年法は取替法をもって強制するものではなかったが、ただし、同法は「会社間での決算書の

27) 村田『鉄道会計発達史論』133頁。

28) 上村久雄「取替法適用上の諸問題」『研究年報経済学』第26巻第4号、1965年、57頁。

29) 同上、58頁（圈点および（ ）書きは原文）。

30) 同上、58頁。

31) 同上、58頁。

32) 同上、57頁。

33) 同上、58頁。

34) 友岡「複会計システムの諸相」8頁。

35) 31 & 32 Vict. c.119.

36) 沼田嘉穂『減価償却の理論と実務』1982年、102頁。

比較可能性の向上を目的として、決算書の統一化を図るため³⁷⁾に設けられた法であって、複会計システムは同法によって鉄道会社の統一的な会計システムとして強制され、前出の引用によれば、「取替法は、ほかでもなく、このような（複会計システムの）会計思考を具体的に達成するための手法として生成したものであった」という関係にあるということか。

19世紀の鉄道会社の会計実践は複会計システムを用いつつ、減価償却を行い、しかしながらまた、やがて取替法へと移行をみる。前項に引かれたように、ロンドン&ノース・ウェスタン鉄道は「……と判断した時点で、減価償却法に比して会計処理的に簡便な取替法の採用を決定するに至った」とされ、そうした簡便性については次のように説明される。

「いかなる理由によって取替法はその存在を主張しうるのであろうか。この点に関して、とくに実践的立場から、しばしば、取替法の会計処理手続的・技術的簡便性いいかえれば、廃棄法によれば期間費用画定のための会計処置事務がきわめて煩雑となり、技術上多大の困難性³⁸⁾があることが指摘される」。

ただし、この引用文は「しかしこれは採れない³⁹⁾」と続き、「この点は、実務上はたしかに考慮されてよい一因であろうが云々⁴⁰⁾」とされ、「これを理由として取替法が採られるべきであるとする論理的必然性はない⁴¹⁾」とされるが、しかし、けだし、論理的必然性のごときをもって実務上の簡便性のごときを論難することはおよそ無意味というよりほかない。とにもかくにも「設備の計算について、実用性⁴²⁾のあるものとして取替法をあげることができる」。

ところで、取替法の簡便性とはどういう意味か。これについては例えば次のように説明される。

「公共事業を営む鉄道事業者、電気事業者及びガス事業者が有している設備は、その大部分が多数の同一物品の集合からなり、新設後ある年数を経過し取替状態に達するとその後の取替額は毎事業年度ともほぼ一定の金額となる。減価償却計算が費用の各年度への均分負担とする限り、取得費がほぼ均等になれば煩雑な償却計算を行う代わりに、取得費をそのまま損失と処理し、これをもって減価償却計算に代替したほうが簡便であると考えられている⁴³⁾」。

37) 澤登千恵「株式会社制度確立期の財務報告実務——19世紀イギリスにおける鉄道会社の会計実務」中野常男、清水泰洋（編著）『近代会計史入門（第2版）』2019年、180頁。

38) 上村久雄「取替法小考」『経済経営研究年報』第13巻第2号、1963年、53頁。

39) 同上、53頁。

40) 同上、53～54頁。

41) 同上、54頁。

42) 沼田『減価償却の理論と実務』101頁。

43) 坂元左「特別な償却法である取替法についての一考察」『税経通信』第64巻第6号、2009年、191頁。

如上の説明はこれをどのように解するべきか。

減価償却法はこれが資産の予定耐用年数等にもとづいて先験的な費用認識を行う方法であるの⁴⁴⁾に対し、取替法は資産の廃棄更新の事実にもとづいて経験的な費用認識を行う方法であるとされ、すなわち「減価償却法 vs. 取替法」と捉えられ、また、廃棄法はこれも資産の廃棄更新の事実にもとづいて経験的な費用認識を行うという意味において取替法と同様とされ⁴⁵⁾、すなわち「減価償却法 vs. 取替法・廃棄法」と捉えられ、他方、取替法においては新資産の原価が費用化されるの⁴⁶⁾に対し、廃棄法においては旧資産の原価が費用化され、この点については「取替法 vs. 廃棄法」⁴⁷⁾と捉えられ、また、減価償却法は廃棄法から派生したものとされ⁴⁸⁾、すなわち「取替法 vs. 廃棄法・減価償却法」と捉えられ、以上は表 2 のようにまとめられよう。

表 2 固定資産における費用認識の方法

対象 性格	旧資産の原価	新資産の原価
先験的	減価償却法	
経験的	廃棄法	取替法

「経験的」をもってする取替法と廃棄法の同一視については例えば以下のように説かれる。

「取替法は資産の廃棄更新という事実……にもとづいて経験的に原価の配分を行なう方法である。これは他面からみれば、取替法では資産の廃棄更新の事実が発生しないかぎり、たとえその利用あるいは損耗等の事実がある期においても費用は原則として認識されないものであることを意味する。……廃棄法も同様の性格を有している。この方法もまた……廃棄の事実……にもとづいて経験的に費用を認識測定するものであって、こと会計手続に⁴⁹⁾関するかぎりでは取替法と基本的に異なるところはないからであるからである」。

「かかる会計手続の同類性のゆえに、二つの方法は、しばしば同一種族に属する原価配分方法であるとされる。両者が往々一括して取替法あるいは（逆に）廃棄法の名で総称される⁵⁰⁾のは、この点に着目してのことである」。

「物価の変動を前提として、会計学上、取替法の計算に二つの仕方がある。一つを

44) 上村「取替法小考」45頁。

45) 同上、47頁。

46) 同上、48頁。

47) 同上、49頁。

48) 以上にもとづいて筆者が作成。

49) 上村「取替法小考」51頁。

50) 同上、48頁（（ ）書きは原文）。

Retirement or Repairs Method といい、他を Replacement Method という。前者を除却法または廃棄法と訳し、後者を取替法という者もある。しかし両者は、評価法を除いては全く同一の方法であり、ただ取替費の計上についての評価法が異なるのみである⁵¹⁾」。

「Retirement M. では……取外された資産をその帳場価額で帳簿記入から控除するとともに、この価額を費用に計上する。……Replacement M. では以上と反対に、資産の取替が現実に行われても、取替えられた資産の帳簿記入は従来のままとし、取替えた新資産の価額を費用として処理する⁵²⁾」。

「往々一括して取替法あるいは廃棄法の名で総称される」とまでされ、あるいは「取替法の計算に二つの仕方がある」とまでされる。

取替法における「経験的」は、けだし、要するに〔(借方) 取替費 XXX / (貸方) 現金 XXX〕の〔(貸方) 現金 XXX〕であって、他方、減価償却法における「先験的」は、けだし、減価を経験することなく、ということであって、したがって、予定耐用年数等の見積もりがなされ、そうした見積もりに比して取替法の〔(貸方) 現金 XXX〕は簡便ということだろうか。

「取替法は減価償却方法の一つではなく、減価償却を行わないで、それを行ったと同一の結果を得る方法である。いわば減価償却の代替法である。……取替法は支出額によりうるから、計算も簡単である⁵³⁾」。

しかしながらまた、廃棄法と減価償却法を較べた場合、減価（費用の発生）を経験的に把握する困難を回避する術がこれすなわち減価償却法^{すべ}であって、すなわち減価償却法は廃棄法よりも簡便、あるいは廃棄法における簡便法ということになろうか。したがって、[先験的 vs. 経験的] については、経験的ゆえに簡便、という場合もあれば、経験的に非ざるがゆえに簡便、という場合もあり、簡便性においては〔取替法 > 減価償却法 > 廃棄法〕という関係にあるということになろうか。

減価償却法は廃棄法における簡便法と上述したが、他方、取替法は減価償却法における簡便法でもあるのか。

ロンドン&ノース・ウェスタン鉄道は「毎期の軌道更新支出額が均一となり、それが減価償却費金額と一致するレベルとなったと判断した時点で、減価償却法に比して会計处理的に簡便な取替法の採用を決定するに至った」ということだった。あるいは公益事業における設備の場合、「減価償却計算が費用の各年度への均分負担とする限り、取得費（取替額）がほぼ均等になれば煩雑な償却計算を行う代わりに、取得費をそのまま損失と処理し、これをもって減価償却計算に

51) 沼田『減価償却の理論と実務』101頁。

52) 同上、101～102頁。

53) 同上、100～101頁。

代替したほうが簡便であると考えられている」ということだった。

すなわち「取替法……の根拠として、減価償却計算との同一効果性があげられる⁵⁴⁾」とされる。すなわち「取替資産つまり軌条、枕木等のごとく、同種の物品が多数集まって一つの全体を構成し、老朽品の部分的取替を繰り返すことによって全体が絶えず同一の状態に維持される性質の固定資産に対してであれば、減価償却を適用しなくとも、取替法の適用によって減価償却を行なったのと同じ効果が得られるからである⁵⁵⁾」とされる。

減価償却法と同額ゆえに簡便な取替法を、ということは納得することもできようが、ただし、取替法は減価償却法における簡便法と捉えられるのか。

減価償却法は廃棄法に由来し、その廃棄法と取替法は氏素性をもって異にし、「取替法は原理的に実物資本維持（実体資本維持）の所得概念を達成する原価配分方法として特質づけられ……減価償却計算法に属する諸方法は、もともと廃棄法から発展したものとして、すべて名目資本維持の所得概念を達成する性質のもの⁵⁶⁾⁵⁷⁾」とされる。資本維持概念を異にすれば、利益概念が異なり、利益概念は費用認識（原価配分）によって規定され、そうした両者間に一方が他方の簡便法といった関係を認めることができようか。

文 献

飯野利夫『財務会計論（改訂版）』同文館出版、1983年。

壹岐芳弘「費用測定における取替法的論理と廃棄法的論理——ゲルトマッハー説とシュミット説の相違」『情報研究』第6号、1985年。

上村久雄「取替法小考」『経済経営研究年報』第13巻第2号、1963年。

上村久雄「取替法適用上の諸問題」『研究年報経済学』第26巻第4号、1965年。

村田直樹『鉄道会計発達史論』日本経済評論社、2001年。

村田直樹「18・19世紀運河、鉄道そして市街鉄道会社の会計実務——現金主義会計と減価償却」村田直樹、春日部光紀（編著）『企業会計の歴史的諸相——近代会計の萌芽から現代会計へ』創成社、2005年。

中村萬次『英米鉄道会計史研究』同文館出版、1991年。

沼田嘉穂『減価償却の理論と実務』同文館出版、1982年。

坂元左「特別な償却法である取替法についての一考察」『税経通信』第64巻第6号、2009年。

佐々木重人「減価償却」野口昌良、清水泰洋、中村恒彦、本間正人、北浦貴士（編）『会計のヒストリー 80』中央経済社、2020年。

澤登千恵「株式会社制度確立期の財務報告実務——19世紀イギリスにおける鉄道会社の会計実務」中野常男、清水泰洋（編著）『近代会計史入門（第2版）』同文館出版、2019年。

友岡賛『会计学原理』税務経理協会、2012年。

友岡賛『会计学の基本問題』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。

54) 上村「取替法小考」51頁。

55) 同上、51頁。

56) 同上、49頁。

57) ただし、壹岐芳弘によれば、実体資本維持説の創唱者と目されるのはE. ゲルトマッハー (E. Geldmacher) と F. シュミット (F. Schmidt) ながら、ゲルトマッハーが実際再調達価格をもって費用を捉えるのに対し、シュミットは販売日における再調達価格によって費用を捉えており、前者は取替法的論理、後者は廃棄法的論理とされる（壹岐芳弘「費用測定における取替法的論理と廃棄法的論理——ゲルトマッハー説とシュミット説の相違」『情報研究』第6号、1985年）。

友岡賛『会計の歴史（改訂版）』税務経理協会，2018年。

友岡賛『日本会計史』慶應義塾大学出版会，2018年。

友岡賛『会計学の考え方』泉文堂，2018年。

友岡賛「会計と会計学のレーゾン・デートル」『企業会計』第71巻第1号，2019年。

友岡賛『会計学の地平』泉文堂，2019年。

友岡賛「会計ファームはプロフェッショナルに徹すべき」『Best Professional Firm 2020』プレジデント社，2020年。

友岡賛「「会計ルール弾力化」の不思議」『旬刊 経理情報』第1610号，2021年。

友岡賛『会計学の行く末』泉文堂，2021年。

友岡賛「福沢諭吉と複式簿記の伝播」『福澤諭吉年鑑』第48号，2021年。

友岡賛『会計学を索ねて——基礎概念と存在理由』慶應義塾大学出版会，2022年。

友岡賛「人間資産の会計——会計学の基本問題〔Ⅵ〕（1）」『三田商学研究』第66巻第1号，2023年。

友岡賛「資本等式と貸借対照表等式——会計学の基本問題〔Ⅵ〕（2）」『三田商学研究』第66巻第2号，2023年。

友岡賛「静態論と動態論——会計学の基本問題〔Ⅵ〕（3）」『三田商学研究』第66巻第4号，2023年。

友岡賛「簿記と複式簿記の内と外——会計学の基本問題〔Ⅵ〕（4）」『三田商学研究』第66巻第6号，2024年。

友岡賛「複会計システムの諸相——会計学の基本問題〔Ⅵ〕（5）」『三田商学研究』第67巻第1号，2024年。

2023年2月20日成稿