

固定資産と減価償却について

三 国 道 夫

I はじめに

会計学において固定資産会計、とくに減価償却会計は中心的なテーマであり、古くから研究の対象とされているが、今日にいたっても減価償却概念は混とんとしており、定説というものが無いのが実情で、いまだに解明されていない会計の一分野であるということができよう。

減価償却の本質を例にとってみると、減価償却資産の取得原価を費用のかたまりとみなして、資産が消費される期間（耐用年数）にしたがって各会計期間に費用として配分するものとする考え方（費用配分説）、減価償却資産に投下した資本を、減価償却をすることにより流動資産として回収するという考え方（資本回収説）や減価償却資産は、使用するのにもないその価値は各会計期間に一定の割合で、生産物の価値へと移行するものであるとする側面から減価償却をとらえようとする考え方（価値移転説）のように、さまざまな見解が述べられているが、本稿では減価償却概念を費用配分理論にたって考察する。

II 固定資産の意義

減価償却の概念を把握するためには、その前提として固定資産（fixed assets）についての理解が不可欠である。流動資産（current assets）は、一回の使用により消費されるのに対し、固定資産は企業内において、企業が経営活動を遂行して行くうえで長期に永続的に保有し、売却を目的として所有するものではないために、それに投下された資金は、長期的に企業に固定化される使用資産である。

馬場教授は、固定資産概念に対してつぎの2項目を掲げておられる。1.ある財産に一括的に資本が投下され、且つその資産価値が数回の会計年度にわたって全般的に又は部分的に未解消のまま存続すること。2.その資産は貨幣価値的には企業計算に部分的に参加し、使用価値的には企業活動に全般的に関与することである¹⁾。わが国企業会計原則では固定資産を有形固定資産、無形固定資産および投資その他の資産に区分している。有形固定資産には建物、構築物、機械装置、船舶、車輛運搬具、工具器具備品、土地、建設仮勘定が属する。営業権、特許権、地上権、商標権等は、無形固定資産に属するものとし、つづけて、子会社株式その他の流動資産に属しない有価証券、出資金、長期貸付金並びに有形固定資産、無形固定資産及び繰延資産に属するもの以外の長期資産は、投資その他の資産に属するものとする²⁾としている。

このうちで会計処理上の便宜を考慮に入れて、2年未満に消耗する工具器具備品は固定資産から除き棚卸資産とし、土地に関しては他の有形固定資産と異なり価格は一般的に、騰貴し特別な事情（天災や地変等）を除いて減価しないので償却をしない。建設仮勘定は、建設途上にあるものをこの勘定に収容して会計処理を行なう暫定的、一時的な勘定科目であり、実質的な勘定科目ではないので償却をしない。なお、税法では書画骨とう（複製のようなもので単に装飾目的のみ使用されているのを除く。）のように時の経過によりその価値が減少しない資産は、非償却資産であると規定している³⁾。このような例外を除いた有形固定資産は、経営活動の進行につれてその価値を徐々に喪失してゆくために費用化を行ない、収益へチャージするために減価償却を行なう必要がある。

減価償却会計は、資産の本質と関連がある。資産の本質の概念については、歴史の進展につれて見解の発展がみうけられる。初期における財産計算を中心とした静態論に始まり、動態会計理論や最近の用役可能性（Service Poten-

注 1) 馬場克三著「減価償却論」千倉書房 昭26 p.33.

2) 貸借対照表原則 4 (1) B

3) 法人税取扱通達 7-1-1

tials) で把えようとする見解がある。静態論によるものは会計上の資産を債務弁済能力を重視するために、貨幣価値をもった財貨および権利であるとして通俗的な把え方をし、そこには繰延資産や前払費用という擬制資産を包含しないのである。しかし、企業規模の拡大をみるにいたり、資産を主として損益計算的観点から解釈するものとして動態論的思考が導入された。動態論を確立したのはシュマーレンバッハ (E. Schmalenbach) である。彼の貸借対照表は、未解決の項目と未収支項目とを集計することによって、収入支出計算と費用収益計算をつなぐ連結帯の役目を果すものである。その積極側にある項目は将来の期間に対して効用を与える価値を示して、これを前給付といい、それに対して消極側にある項目は将来企業経営が給付しなければならない項目であるから、これを後給付とし、全体計算としての収入支出計算から貸借対照表と損益計算書とを統一的に説明しているがその理論的構造は内部的にも分裂を余儀なくされている⁴⁾。彼は、支出されたがまだ消費されていない未消費のもの、つまり原価部分を収容する貸借対照表を当期の損益計算書と次期の損益計算書を結ぶ連結帯として貸借対照表論を展開し、すべての資産を費用化という観点から一元的に把握しようと試みており、棚卸資産、固定資産あるいは繰延資産等については説明がつくのであるが、現金、売掛金および受取手形のような現金項目については費用性の観点からみて一元的に把えるには無理が生じてくるのである。

アメリカ公認会計士協会の会計用語委員会によれば、資産について会計帳簿の締切にさいして、会計諸基準または諸原則にしたがって適正に繰越されるまたは繰越されるであろう借方残高（かかる借方残高が事実上負債側にたいする控除的残高でないかぎり）——それが財産権または取得した価値を表わすか、または財産権を生みだした、あるいは将来に適正に割当ることのできる支出を表わすことにもとづいて——によって表わされるものである。かくて、設備、受取勘定、棚卸資産および繰延資産はすべて、貸借対照表の分類においては資

4) 木内佳市著「減価償却論」同文館 昭32 p. 6.

産である⁵⁾と定義づけ、資産を貸借対照表の借方勘定科目として、財産と同義語でもなく、また財産に限定されるものでもなく、また発生した原価または費用のうち、次期に繰越される部分を含むとしている。

ペイトン・リトルトン⁶⁾は資産に関して、生産のために取得された要素で経営過程のなかで正当に「売上原価」(cost of sales)または「経費」(expense)として取り扱われうる点にまでまだ達していないものは「資産」(assets)と呼ばれており、そのようなものとして貸借対照表中に表示されている。しかしながら、このような「資産」が事実上「未決状態の対収益賦課分」(revenue charges in suspense)であり、次期以降に費用または経費として収益と対応せしめられるのを待っているのだということを見逃してはならない⁶⁾と指摘しており、費用性資産については説明がつくのではあるが貨幣性資産について妥当するものではない。ヴァッター(W. J. Vatter)とその見解をくむアメリカ会計学会(A. A. A.)の1957年のステートメント「会社財務諸表会計および報告諸基準」によれば、資産とは特定の会計的実体の中で企業の諸目的に充用されている経済的資財(economic resources)である。資産は予想される業務活動に利用しうるあるいは役立ちうる、用役潜在分の総計額(aggregate of service-potentials)である。さらに続けて資産の意義は、企業実体の諸目的と独自の意味で結びついている場合があり、そして、企業の継続性を前提としている。資産の取得はいろいろな様式を通じて行われる。資産の形態もきわめて多種多様である。また、その企業にたいする効用の程度および種類もいろいろと異なる⁷⁾ここに資産を経済的諸資財(源)、用役潜在性あるいは効用(有用性)という抽象的用語を使い統一的、一元的に説明をしているが繰延資産を包含するかどうか明確ではないが、現在のところ有力な資産概念を構成している。

5) 渡辺進・上村久雄共訳「アメリカ公認会計士協会・会計研究・公報・会計用語公報」神戸大学経済経営研究所 昭34 pp.176—177.

6) 中島省吾訳「会社会計基準序説」森山書店 昭33 p.43.

7) 中島省吾訳「AAA会計原則」中央経済社 昭54 pp.194—195.

資産を一元的よりも二元的に把握すれば、資産の本質についての重要な概念をより簡明に表現できるのである。中村教授の言をかりれば、会計が確實性、客観性を要求するのは当然であり、従って勘定体系は少なくとも二元的とし、しかもその一つは何らか増減、変化が確実に把握できるような具体的なものたらしめることが必要である。現に資産と資本との関係では、資本の抽象性に対し資産の具体性が強調されている。すなわち資本は名称だけで中味がないのに対し資産はその具体化されたものである。このことは資産と収益との関係についても同様であると述べられ、資産を次のように定義づけられる。すなわち、資産とは、貨幣、貨幣等価値物および貨幣支出（現在および将来の、ただし、非成果作用的支出は除く）の結果、時には贈与、発見等により、得られたものであって、将来における消費が少なくとも同額の貨幣を回収できる見込がある。または負債の弁済等につき支払能力あるために金銭価値を与えられた物財、用役または権利、時に有利な条件等であって、資本の具体的な運用形態を表わすものである⁸⁾。

次に評価 (valuation)⁹⁾ であるが、評価とは一定時点における資産、負債および資本の貸借対照表価額を決定することである。紺野教授は評価の意味としてつぎの2つをあげている。すなわち、第1の意味は、資産に会計上の価額を附与することであり、換言すれば、評価とは原則的には会計上の資産科目にどのような価額をもって帳簿残高を決定するかということについて判断を下すことである。第2の意味は、資産の価値についての判断である¹⁰⁾。一般的に会

8) 中村謙著「財務会計論要説」税務経理協会 昭51 pp.38—59.

9) 染谷恭次郎訳「コーラー—会計学辞典」丸善 昭48 p.505.

選好、相対的承認または不承認を明示もしくは暗示する判断で、しばしば貨幣で表現されるもの、しばしば見られるように、証拠、関連した経験、訓練、天賦の敏捷さ、その他の要素の綿密な比較考量による場合、それは、論理的な原則を形式的に行使した結果の判断とは一致しないこともある。評価の方法および基準は、多種多様である。判断は、入札、付け値あるいは引受、不動産の査定、あるいは貸借対照表またはその他の財務表の表示の場合のように、数量的に、しかも貨幣単位で表現される。判断は、単一の資産、一群の資産、あるいは企業全体に対して適用され、種々の評価の基準および方法によって決定される。

10) 紺野俊雄著「貸借対照表会計」中央経済社 昭50 pp.70—71.

計上の評価といえば、継続企業を前提とする決算評価をさしているのであって、特別の場合たとえば、企業の合併、譲渡、破産や清算、組織の変更、課税標準の決定等のような特殊の評価をさすものではない。

最近では、動的会計論の影響により資産概念を費用配分により次期以降の収益に対応すべき原価であるという前払費用分であると考えられる結果、評価問題を費用配分論における測定と混同視される傾向にあるが、両者は本来異なる概念であることに注意しなければならない。ペイトン・リトルトン¹¹⁾は、会計上の原価の処理について3つの段階 1. 当初の認識・測定および分類 2. その後の内部的な移動および再結合の跡づけ 3. 当期または次期以降のいずれかの会計期間における収益との究極の対応をあげ、原価のその後の取り扱い、収益に照応せしめるというもっとも重要な過程をも含めて、かかる当初の取り扱いによって著しく影響され、第一段階たる原価の認識に関する基準は当初の適用にとどまらずその先にまで影響をおよぼすものであり¹¹⁾、原価の決定には注意が必要とされる。

貨幣価値決定基準として 1. 原価主義 (cost basis) 2. 時価主義 (market price basis) 3. 低価主義 (cost or market, whichever is lower method) の3つに一般に分類することができる。わが国企業会計原則は、資産の貸借対照表価額について、資産の価額は、当該資産の取得原価を基礎として計上しその資産の取得原価は、資産の種類に応じた費用配分の原則によって、各事業年度に配分しなければならない¹²⁾。と規定し原価主義を採用している。ペイトン・リトルトンは会計の基礎概念として、企業実体、事業活動の継続性、測定された対価、原価の凝着性、努力と成果、検証力ある客観的な証拠および諸仮定をあげており、測定された対価について、企業には相互に関連し合った(経営)活動の継続的な流れ (stream) が存在する。その流れのなかでは、当期に報告されている事実の妥当性を次期以降の事件の推移によってテストす

11) 中島省吾訳「会社会計基準序説」森山書店 昭33 p.42.

12) 貸借対照原則5.

ることが多い。それゆえ財務諸表に描写された事実はその性質上暫定的なものであることを認識せねばならぬ。一般に、交換取引を客観的に表わしたそれを同質的に表現するに用いる明確な事実、その交換に内包された価格総計（price-aggregate）のみである。それゆえかかる資料（すなわち 価格総計）が会計の基本的な対象を構成する。会計は交換を数量的に表現しようと試みる。それゆえ会計の基本的な対象は、交換活動に内包されている測定された対価（measured consideration）であり、それは価値（value）という言葉より適当である。ある交換の対価または価格総計はその交換の瞬間において買手と売手とが相互に同意しあった評価をあらわすもので、かかる価格総計の記録はこのような限定された意味においてまたその瞬間について（のみ）価値の記録とみなされる。その交換の瞬間以後は、その価値は変わるかもしれない。しかし記録された価格総計は変ることはない。会計にとってはこの価格総計こそ多種多様の取引を同質的な尺度であらわすための最上の手段である¹³⁾。ここに価格総計とか測定された対価という用語を使用し、取得原価を記述しており資産が企業内にもたらされるのは交換取引によってであり、主観性や恣意性の介入を防止し客観的な事実が存在し、直接かつ確実に評価することができる。原価という検証力ある客観的証拠は、会計の重要な要素となり、信頼しうる情報を提供するという会計の機能を正当に遂行するうえに必要な附属物となっている¹⁴⁾。

原価主義が、資産評価の基本原則として認められている根拠として次の4つがある。

1. 財務会計は、貨幣価値一定の公準のもとに、原初貨幣資本額の維持を基礎とした期間損益計算を基本的としていること。
2. 期間損益計算を通じて計算された貨幣資本の回収剰余としての期間利益に、分配可能利益の基準値としての機能を果たさせていること。

13) 中島省吾訳「前掲書」 pp11—19.

14) 中島省吾訳「前掲書」 p. 29.

3. 財務諸表との信頼性との関連において確実性が重視されていること。取得原価は通常第三者との取引にもとづいて成立するため、計算の確実性が保証される。

4. 経営者が過去に行なった意思決定の結果は貨幣収支と直結しているため、委託者が経営者による受託責任遂行の適否を判断するさい、取得原価による計算書は適切な情報を提供すること¹⁵⁾。

原価主義による場合でも欠点がないわけではない。原価主義による資産の評価は、その時の現在の価値を示すものではなく、過去の数字となってしまう。したがって資産の取得した後に生じる貨幣価値の変動を貸借対照表上に示すことができず、負債の支払能力や将来における利益の予測を知るうえで不合理性をもっているということに留意する必要がある。

Ⅲ 原価配分

企業会計原則によれば、資産の取得原価は、資産の種類に応じた費用配分 (cost allocation) の原則によって、各事業年度に配分しなければならないとし、さらに続けて費用配分の例として有形固定資産は、当該資産の耐用期間にわたり、定額法、定率法等の一定の減価償却の方法によって、その取得原価を各事業年度に配分する¹⁶⁾とのべており、費用配分の見地から減価償却の適用を規定している。また、減価償却概念については連続意見書に、減価償却の最も重要な目的は、適正な費用配分を行なうことによって、毎期の損益計算を正確ならしめることである。このためには、減価償却は所定の減価償却方法に従い、計画的、規則的に実施されねばならない。利益におよぼす影響を顧慮して減価償却を任意に増減することは、右に述べた正規の減価償却に反するとともに、損益計算をゆがめるものであり、是認し得ないところである¹⁷⁾。減価償却

15) 染谷恭次郎・森藤一男共著「講座財務諸表論」中央経済社 昭51 pp. 223—224.

16) 貸借対照表原則 5.

17) 連続意見書、第三、第一(二).

の要件は、まず第1に費用配分の原則にもとづき各会計年度に資産の取得原価を適正に配分することにより毎年度の期間損益計算を正確にすることである。この適正な費用配分を行なうさいに各種の減価償却計算が導入されることになり、減価償却を無視した会計処理方法は認められない。第2に、その減価償却計算は、計画的、規則的に行なう必要があり、企業の経営政策的な見地から恣意的な処理をすることはできない。費用配分の方法として採用される手続として次の二つをあげることができる。

1. 棚卸資産の費用配分

これは、商品、製品、半製品、原材料等の棚卸資産についての費用配分であり、その手続を一般に棚卸手続とよんでいる。この場合の費用配分としては、棚卸計算法、継続記録法および逆計算法があるが、いずれにしても大きな特徴としては棚卸資産の払出量や残存棚卸量を基礎とした数量計算により、まず繰越される未費用（資産）額を決め、その結果当期の費用として処理されるべき金額を決定することになる。

2. 固定資産の費用配分

これは、有形固定資産および無形固定資産ならびにこれらに準ずる繰延資産等に関する費用配分であり、一般にその手続は、償却手続とよばれる。この償却手続は、上にのべた棚卸手続とは逆に、はじめに当期の費用発生額を期間的に算出し、その結果繰越すべき未費消の費用額を決定することを特徴としている。このなかで有形固定資産の償却手続、つまり減価償却の概念についてのべる。

固定資産は企業が経営目的をはたすために、通常1年を超える長期にわたって継続的に使用する資産であり、よく費用の前払であるとか用役のかたまり（貯蔵分）であるという用語で表現される。したがって、その固定資産を取得するうえで投下された原価は、使用されるにつれて、用役の一部を徐々に喪失しそこには減価¹⁸⁾がみられるわけである。用役の消費の事実をまず正しく把握す

18) コーラーによれば機械などの減価は、次に掲げるものの関数であると考えている
染谷恭次郎訳「前掲書」pp.168—169.

る必要がある。馬場教授は減価を経済的減価ないし災厄的減価および価値移転的減価とに明確に区分し、その両者を区別する基準は生産的労働であるとして、つぎのような例をあげておられる。棉花の塵埃が何故、綿糸の価値を形成しうるかを考えよう。それは勿論、棉花の一部の塵埃化が紡績労働に伴う不回避な結果であるからである。しかし、ある事実が不可避的に伴われるということは未だ以て、それを価値形成的たらしめる条件ではない。では積極的に如何なる条件がある事項を価値形成的たらしめるのであるか。我々は目的を持った労働がそれであるという。一般に生産手段の価値をその生産物の上に移行せしめるものは有目的労働である。石炭がボイラーの下で灰となるということは、同じ石炭が貯蔵所で失火のため灰となるということとは異なるのである。同様に、もし棉花が紡錘の上でその一部を燃焼せしめることなくしては、綿糸とはなり得ないとすれば、その棉花の焼失は価値形成的である。しかし、棉花が倉庫で焼尽することは価値形成ではなくして財産＝資本破壊である¹⁹⁾。

1. 使用：機械は毎日運転されると摩耗するし、1日16時間開使用した場合には少なくとも2倍の速さで摩滅すると見込むのがふつうである。この用役能力の喪失は通常減価の主要な原因とみなされ、しばしば「通常の消耗摩滅」といわれる。

2. 不使用：ながく遊んでいる機械は時の経過に応じて潜在的にだんだん有用性を失なう。屋外に置かれている農具のような機械は、使用している時に比べて、使用していない時のほうが急速に老朽化する。

3. 維持：維持の基準を高めると資産の耐用年数は延びる。維持しないため、あるいは維持の技術または操作が悪いことによって、機械は急速にこわれることがある。

4. 生産における変化：その機械を使用する製造工程が変わると、機械はその変化に適応し得ないことがあり、その所有者に対する将来の生産性がいちじるしく低下することがある。

5. 生産の制限：ある機械で加工する原材料の供給が減少またはまったく停止した場合、それ以降の期間においてその機械が産出する利用可能な用役量は減少する。

6. 需要の減退：その機械が生産する製品の消費者による使用量の低下、または競争の激化も、またその機械の将来の利用可能性を低下させる。

7. 技術の向上：新しい装置が完成されて、同じ作業をより簡単に、より早く、またはより安くし遂げる別な機械が利用できるようになれば、どの所有者にもその機械の将来の有効性は非常に限られたものとなるか、あるいはまったくなくなってしまう。

19) 馬場克三著「前掲書」pp. 17—22.

減価償却は、固定資産の価値の一部を生産活動において労働手段として費用化し、それが生産物の価値として転化し製品原価の一部となり、価値移転をみるにいたり最後に、売上収益に賦課されることになる。費用配分された原価部分が、当期の収益に対応する当期の減価償却費となり損益計算書へ計上されることになり、配分されなかった残余部分（次期以降の減価償却費）が貸借対照表の当該固定資産の評価額になるのである。このように費用配分は、費消された原価の決定をみ、他方においては未費消原価の評価につながり、資産評価の原則と表裏一体となっているのである。

連続意見書によれば、およそ固定資産は土地のような非償却資産を除くと、物質的原因又は機能的原因によって減価し、早晚廃棄更新されねばならない状態に至るものである。物質的減価は、利用ないし時の経過による固定資産の磨滅損耗を原因とするものであり、機能的減価は、物質的にはいまだ使用に耐えるが、外的事情により固定資産が陳腐化し、あるいは不適応化したことを原因とするものであり²⁰⁾、減価償却計画の設定に当たって予見することのできなかつた新技術の発明等の外的事情により、固定資産が機能的に著しく減価した場合には、この事実に対応して臨時に減価償却を行なう必要がある。この場合生ずる臨時償却費は、所定の計画に基づいて規則的に計上される減価償却費と異なり原価性を有しない。なお、災害、事故等の偶発的事情によって固定資産の実体が滅失した場合には、その滅失部分の金額だけ当該資産の簿価を切り下げねばならない²¹⁾とのべさらに続けて固定資産の耐用年数は、物質的減価と機能的減価の双方を考慮して決定されなければならない。物質的減価は技術的に比較的正確に予測されうるが、機能的減価は偶然性を帯び、これを的確に予測することがはなはだ困難である。このために従来、耐用年数は主として物質的減価を基礎として決定され、機能的減価はあまり考慮されないのが実情であった。しかしながら、今日のように技術革新がめざましい勢いで進行しつつある

20) 連続意見書第三，五

21) 連続意見書第三，三

時代においては、機能的減価を軽視することは許されない。したがって今後における耐用年数の決定に際しては、機能的減価の重要性を認め、過去の統計資料を基礎とし、これに将来の趨勢を加味してできるだけ合理的に機能的減価の発生を予測することが要求される²²⁾。

このように有形固定資産の減価原因を予測可能な減価と予測不可能な減価の二つに分類し、前者の減価原因については、利用および時の経過に基づく物質的減価と陳腐化および不適応化に基づく機能的減価をあげている。また後者の減価原因については臨時的原因に基づくものと、偶発的原因に基づくものとをあげている。確率のない経済価値の消耗は、減価償却の計算外におくことが、減価償却の理論性、客観性を得るうえから必要である。このため、確率のない経済価値の減少、例えば天災、災害等不測の事態によるものは減価償却とは別に、評価減 (Reduction of Value) として把握する²³⁾ことが必要である。固定資産の減価原因に関しては種々な原因があり、それぞれの原因が複合して存在することになる。したがって有効とされる耐用年数を決定するにさいしては、過去の経験により減価予測を比較的容易に見積ることが可能である物質的原因にもとづくものを基礎として考察し、そのうえに機能的原因にもとづく減価を加味することになる。

SHM会計原則によれば、減価償却に関する会計規定の目的について主要な目的としてすでにのべた営業費用の正しい金額を会計期間に配分することであり、さらに次の目的としては、投下資本を維持することである²⁴⁾と主張している。ここにいう減価償却の第二次目的である資本維持(回収)の目的は一般的には減価償却の機能とか効果であるとかよばれているもので、減価償却の資本留保機能を重視する見解である。有形固定資産と生産物との関係をみてみると、固定資産は企業がその経営活動を達成するために長期的に所有する資産である。固定資産の減価償却費は、材料費、労務費および経費と同じようにその

22) 連続意見書第三, 八

23) 沼田嘉穂著「減価償却の理論の実務」同文館 昭57 p.38

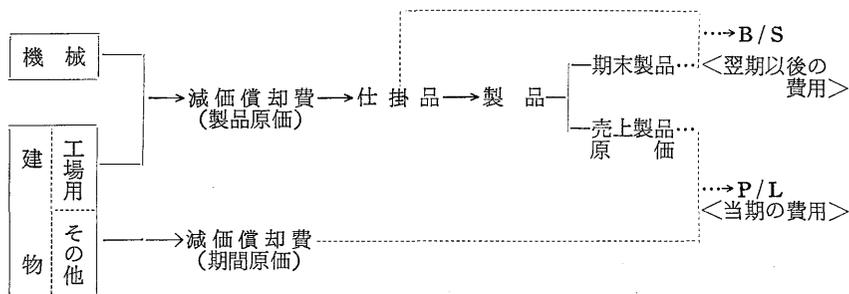
24) 山本・勝山・小関共訳「SHM会計原則」同文館 昭54 pp.35—36.

生産物の原価を構成する一部分となる。それは製造勘定をへて製品勘定へと移転し、その生産物が売却されたときに売上原価勘定の借方に計上されることになる。この売上原価に対応する収益が売上収益であり、売上勘定の貸方に計上される²⁵⁾。この売上収益から獲得される現金預金、売掛金および受取手形等の流動資金を企業内に留保することになるために、結果として減価償却費は、固定資産に投下された長期資金を回収する効果を有することになる。したがって、固定資産に投下された資本は減価償却費を計上することによってはじめて回収することが可能とされる。このようにして回収された流動資金を再び新しい固定資産の取得のために投下することができる。

この点において注意すべきことは、企業はその経営活動を遂行するうえで、種々の支払（諸経費、借入金の支払等）をその回収された流動資金で行なうのであるから、新規に取得するための固定資産に充当する金額が現金というような特定した資産の形で存在することはありえないということである。その金額についても、価格水準が安定している場合においては、費用と収益との同価格水準的な対応がなされ、固定資産の取替資金を留保することができるが、取替時においては一般に貨幣価値変動がみられるのであるから、流動化した金額では取替資産を購入することができずに、不足をきたし問題が生じることになる。それは、損益計算上の費用、収益はつねに同一時点ないし同一期間内に発生するものとは限らないし、また売上収益に対応されるべき売上原価は、原則

25) このような関係を図示すれば次の通りである。

飯野利夫著「財務会計論」同文館 昭52 p.173.



として、売上時点より以前の過去期間に発生しているので、その間に招来する一般的貨幣価値変化は、そこに費用、収益としての収・支額に質的な差異を与え、それが損益計算によって維持される企業資本の大きさに重大な影響をもつものとなるからである²⁶⁾。そこで貨幣価値の変動がある場合、とくにインフレーションの場合には、取得原価主義による減価償却費の計上では、名目資本は維持されることになるであろうが、企業の資本を維持することが不可能となり、資本の食いつぶしが行なわれることになる。現在の企業会計は、取得原価主義を減価償却計算の基礎としているが、実質資本の維持を計り正確な期間損益計算を行なうためには、固定資産について再評価が今後の重要な課題であるということができよう。

26) 山下勝治著「会計学一般理論—決定版—」千倉書房 昭43 pp. 69—70.