

經濟論叢

第153卷 第1・2号

流通系列の形成と松下電器グループ……………	下谷政弘	1
ケインズと第一次大戦期の「スターリングー ドル外交」(下)……………	岩本武和	23
電力事業と水資源開発……………	小森治夫	44
アメリカ電話事業におけるユニバーサル・ サービス(2)……………	西田達昭	62
追加償却会計および取替原価償却会計の 二極分化傾向……………	藤井深	79
政策協調下におけるアメリカ財政赤字削減策 の展開……………	河音琢郎	97

平成6年1・2月

京都大學經濟學會

追加償却会計および 取替原価償却会計の二極分化傾向

藤 井 深

I は じ め に

本稿の対象は、第2次世界大戦後間もない1947年から1949年にかけて、アメリカ大企業の一部で行なわれた有形固定資産の取替費補充を目的とした減価償却政策である。

別稿¹⁾で紹介したように、有形固定資産の取替費補充を目的として、1947年には、加速償却方式、追加償却方式、取替原価償却方式、利益処分方式、および剰余金処分方式の5つの減価償却政策が試みられた。ところが、1948年から1949年にかけて、当初の5つの減価償却政策が2つの減価償却政策に、つまり、加速償却方式と剰余金処分方式とに、概ね、収斂していく傾向が見られた。この傾向の中には、追加償却方式と取替原価償却方式とが加速償却方式と剰余金処分方式とに二極分化する側面と、利益処分方式が加速償却方式と剰余金処分方式とに二極分化する側面とが含まれていた。5つの減価償却政策の詳細内容および利益処分方式が二極分化する側面についての分析は別稿²⁾で示した通りである。

-
- 1) 拙稿「戦後アメリカ大企業における減価償却政策の展開——加速償却会計と追加償却会計の事例研究——」会計第142巻第5号，1992年11月。
 - 2) 拙稿「戦後アメリカ大企業における減価償却政策の展開——加速償却会計と追加償却会計の事例研究——」会計第142巻第5号，1992年11月。「追加償却会計と取替原価償却会計」経済論叢第148巻4・5・6号，1991年10・11・12月。「利益処分会計と剰余金処分会計」経済論叢第149巻1・2・3号，1992年1・2・3月。「利益処分会計の二極分化傾向」経済論叢第151巻1・2・3号，1993年1・2・3月。

本稿の課題は、有形固定資産の取替費補充を目的として試みられた5つの減価償却政策のうち、追加償却方式と取替原価償却方式とが加速償却方式と剰余金処分方式とに二極分化した原因を明らかにすること、および、有形固定資産の取替費補充を目的とした減価償却政策が何故5つの形態を採ったのか、つまり、有形固定資産の取替費補充を目的とした減価償却政策の多様性の原因を明らかにすることにある。

そこで、本稿では、前半部分で、追加償却方式と取替原価償却方式とが二極分化した原因として、会計研究公報第33号「減価償却と高原価」(1947年12月)³⁾を取り上げる。追加償却方式および取替原価償却方式の二極分化は、別稿⁴⁾で論じた利益処分方式の二極分化の場合とは異なり、公報第33号におけるアメリカ会計士協会の二元的な態度に主な原因があったと考えられる。利益処分方式の二極分化の場合には、アメリカ会計士協会の態度の他に、もう一つ、個別企業による追加償却費の位置づけも原因と考えられた。しかし、追加償却方式や取替原価償却方式の場合には、それらを採用したすべての企業が、追加償却費を収益賦課と位置づけていたから、追加償却方式や取替原価償却方式の二極分化の場合には、アメリカ会計士協会の態度が主な原因と考えられたのである。

そして、後半部分では、有形固定資産の取替費補充を目的とした減価償却政策が何故5つの形態を採ったのか、つまり、有形固定資産の取替費補充策の多様性の原因として、公報第34号「リザーヴという用語の使い方について」(1948年10月)⁵⁾を取り上げる。有形固定資産の取替費補充策の多様性は、リザーヴという用語の多様な使われ方と深い関連があったと考えられる。

3) 'Depreciation and High Costs', *Accounting Research BULLETINS*, No. 33, Dec. 1947.

4) 拙稿「利益処分会計の二極分化傾向」*経済論叢*第151巻1・2・3号, 1993年1・2・3月。

5) Recommendation of Committee on Terminology 'Use of Term "Reserve"', *Accounting Research BULLETINS*, No. 34, Oct. 1948.

II 追加償却方式および取替原価償却方式の二極分化の原因 〔会計研究公報第33号〕

さて、別稿⁶⁾で紹介したように、有形固定資産の取替費補充を目的として試みられた5つの減価償却政策のうち、追加償却方式および取替原価償却方式は、加速償却方式と剰余金処分方式とに二極分化していったと考えられる。この追加償却方式および取替原価償却方式の二極分化傾向については、1947年12月にアメリカ会計士協会が公表した会計研究公報第33号「減価償却と高原価 (Depreciation and High Costs)」が主な原因として考えられる。

すなわち、公報第33号では、有形固定資産の取替費補充を目的として試みられた多様な減価償却政策のうち、加速償却方式、追加償却方式、および取替原価償却方式の3つの補充策について検討した。この中で、アメリカ会計士協会は、有形固定資産の取替費補充策としては、純利益または剰余金の年次処分を勧告しつつ、追加償却方式と取替原価償却方式とを否認し、加速償却方式を容認した。純利益または剰余金処分は利益賦課であるが、追加償却や取替原価償却および加速償却は収益賦課である。前者は、追加償却費を利益決定から除外する方法であるのに対して、後者は、追加償却費を利益決定に関与させる方法である。だから、アメリカ会計士協会は、個別企業による有形固定資産の取替費補充要求に対して二元的な態度を示したと考えられる。こうしたアメリカ会計士協会の態度の結果を受けて、追加償却方式および取替原価償却方式を試みた企業は、加速償却方式と剰余金処分方式とに二極分化していったと考えられるのである。

以下に公報第33号の全文を紹介するが、その前に、この公報の私なりの解釈について詳しく論じておきたい。公報第33号の文面は、非常に簡潔であるが、反面、非常に抽象的で、誤りを恐れない推論なしに読解することは不可能だからである。

6) 拙稿「追加償却会計と取替原価償却会計」経済論叢第148巻4・5・6号，1991年10・11・12月。

まず、公報第33号の目的が、加速償却方式、追加償却方式、および取替原価償却方式との3つの形態の検討にあったという解釈についてである。公報第33号の文面では、以下に見るように、2つの実務が検討課題となっている。

「会計手続委員会は、最近になって、当期収益に対して、(1)より高い物価時での取替に備えて、生産設備の原価に基づく減価償却費を超える額を賦課したり、あるいは、(2)「合理的な」見積額を超える建設時価の一部または全部を表している、最近取得された新規設備原価の一部を賦課したりする実務の妥当性に関する会員宛声明の公表を認めた。」

このうち、前者の「より高い物価時での取替に備えて、生産設備の原価に基づく減価償却費を超える額を賦課」する実務という箇所を、私は、追加償却方式および取替原価償却方式に言及している箇所と解釈した。なぜなら、追加償却方式および取替原価償却方式は、いずれも、取得原価に基づく減価償却費に追加して減価償却費を計上する方法だからである。

また、後者の「「合理的な」見積額を超える建設時価の一部または全部を表している、最近取得された新規設備原価の一部を賦課」する実務という箇所を、私は、加速償却方式に言及している箇所と解釈した。なぜなら、加速償却方式は、一般に、戦後に導入された新規設備に適用されていたからである。

次に、公報第33号が、純利益または剰余金の処分を勧告しつつ、追加償却方式および取替原価償却方式とを否認し、加速償却方式を容認したと解釈した点についてである。公報第33号の当該箇所は以下の通りである。

「3. 委員会は、生産設備の原価と時価との間に甚だしい乖離がある場合に、経営者が、高物価時での取替を考慮して、純利益または剰余金の年次処分を行うことは全く適切だと考えている。」

「6. 委員会は、現在の物価水準によって引き起こされた過度なまたは異常な原価を表すと考えられる額を、当期収益に賦課し、設備原価を直接的に切り下げる事には不賛成である。しかしながら、委員会は、通常以下の耐用年数を持つ設備については、経済的有用性に関連した系統だった基準に基づい

て適切に償却されうるという事実に注意を喚起するものである。」

第3節が、純利益または剰余金の処分を勧告した箇所であると考えられるのであるが、この箇所を「勧告」と解釈したのは、公報第33号の公表に先立ってジャーナル・オブ・アカウンタンシーに公表された特別声明で、会計手続委員会が、明白に「勧告」と表現しているからである。また、公報第33号の翌年に公表された公報第35号「利益および利益剰余金の表示」の内容からも、会計手続委員会が、有形固定資産の取替費補充策として、純利益または剰余金の処分を勧告し、取替費補充費を純利益決定から除外すべきだと考えていたことが明らかである⁷⁾。第6節は二つの文章に分かれており、前者が、追加償却方式および取替原価償却方式を否認した箇所であり、後者が、加速償却方式を容認した箇所だと考えられるのである。

特別声明の当該箇所は以下の通りである

「償却性資産の取替に対する経営者の責任が認識されている。減価償却は引き続き原価に基づいて行われるべきであるという勧告がなされた。客観的基準の放棄が望ましくないと言われた。勧告された方向は、利益または剰余金の処分であり、収益賦課ではない。(Management's responsibility for replacement of depreciable assets is recognized. Recommendation is made that depreciation continue to be taken on cost. Undesirability of abandoning objective standards is cited. Recommended course is appropriation of income or surplus, not charges to income.)」⁸⁾

公報第33号の全文は以下の通りである。

「会計手続委員会は、最近になって、当期収益に対して、(1)より高い物価時での取替に備えて、生産設備の原価に基づく減価償却費を超える額を賦課し

7) 'Presentation of Income and Earned Surplus', *Accounting Research BULLETINS*, No. 35, Oct. 1948.

8) A Special Statement by the Committee on Accounting Procedure American Institute of Accountants 'Appropriation, Not Charges, Recommended To Cover Inflated Replacement Cost', *The Journal of Accountancy*, Vol. 84, No. 4, Oct. 1947, p. 289.

たり、あるいは、(2)「合理的な」見積額を超える建設時価の一部または全部を表している、最近取得された新規設備原価の一部を賦課したりする実務の妥当性に関する会員宛声明の公表を認めた (The committee on accounting procedure recently authorized the issuance of a statement to members of the Institute dealing with the propriety of charging to current income (a) amounts in excess of depreciation based on cost of plant facilities to provide for their replacement at higher prices, and (b) a portion of the cost of currently acquired new facilities representing part or all of the excess of current construction costs over an estimated "reasonable" cost.)。委員会は、現在、その声明を研究公報として公表するのが適切だと考えている。委員会の声明は以下の通りである。

1. アメリカ会計士協会会計手続委員会は、最近の急激な物価上昇にかんがみて、生産設備の取替のために適切なプロヴィジョンを行う問題について徹底的に検討した。問題は、より低い物価時に取得された設備の減価償却計算に関連した収益賦課についての考察を要求している。
2. 委員会は、経営者には、生産設備および機械設備の取替に備える義務があることを承知している。委員会は、また、利益報告との関わりでは、低物価時に資本が投資された生産設備の原価は、高購買力ドルで評価されるのに、原料費や労務費は、「低購買力」ドルで評価される現状も承知している。また、確かに、経営者は、製造原価、物価、および経営政策との関連で減価償却計算を考える場合には、生産設備および機械設備が、既存設備の原価より高い原価で取り替えられる蓋然性を考慮する必要がある。
3. 委員会は、生産設備の原価と時価との間に甚だしい乖離がある場合に、経営者が、高物価時での取替を考慮して、純利益または剰余金の年次処分を行うことは全く適切だと考えている (When there are gross discrepancies between the the cost and current values of productive facilities, the committee believes that it is entirely proper for management to make annual

appropriations of net income or surplus in contemplation of replacement of such facilities at higher price levels.)。

4. ある筋では、問題は、当期収益に対する減価償却賦課を増やすことで解決されると言われてきた。委員会は、これが、現時点における満足のゆく解決策であるとは考えない。委員会は、一般目的のための会計・財務報告は、少なくともドルがある水準で安定するまでは、原価に基づく減価償却という一般に認められた概念を守ることで、最もよくそれらの目的を果たすことになるだろうと考えている。減価償却計算に際して首尾一貫して時価を認識するためには、全ての資産に対して正式に見積時価を記録する真剣な一歩、および、新しい価値〔見積時価〕に基づく継続的かつ一貫した減価償却賦課とが必要であろう。そういう正式な一歩がなければ、当期収益に対する減価償却賦課額の妥当性を判断する客観的な基準がないことになるだろうし、記録された利益額の意味もひどく損なわれるだろう。
5. 他の会社が原価を固く守っているのに、いくつかの会社だけが見積価値〔見積時価〕に基づいて減価償却費を計上しても、公表利益数値の有用性は高まらないだろう。従って、委員会は、認められた会計手続における根本的な変更の検討は、少なくとも、安定した物価水準が、全ての会社が同時にこうした変更を行うことに現実性を与えるまでは、始めるべきではないと考える。
6. 委員会は、現在の物価水準によって引き起こされた過度なまたは異常な原価を表すと考えられる額を、当期収益に賦課し、設備原価を直接的に切り下げる事には不賛成である。しかしながら、委員会は、通常以下の耐用年数を持つ設備については、経済的有用性に関連した系統だった基準に基づいて適切に償却されうるという事実注意到喚起するものである (The committee disapproves immediate write-downs of plant cost by charges against current income in amounts believed to represent excessive or abnormal costs occasioned by current price levels. However, the committee calls attention

to the fact that plants expected to have less than normal useful life can properly be depreciated on a systematic basis related to economic usefulness.)。』

III 有形固定資産の取替費補充策の多様性の原因〔会計研究公報第34号〕

本稿の対象は、有形固定資産の取替費補充を目的とした減価償却政策であるが、これには5つの形態が存在した。加速償却方式、追加償却方式、取替原価償却方式、利益処分方式、そして、剰余金処分方式とである。別稿⁹⁾で詳しく分析したように、この5つの形態は、損益計算の側面から、すなわち、収益賦課か利益賦課かという観点から整理すると、加速償却方式、追加償却方式、取替原価償却方式および利益処分方式の一部は収益賦課であり、利益処分方式の一部および剰余金処分方式は利益賦課であった。そして、収益賦課たる追加償却方式および取替原価償却方式は、公報第33号を受けて、収益賦課たる加速償却方式と利益賦課たる剰余金処分方式とに二極分化し、また、利益処分方式は、公報第35号を受けて、追加償却費を収益賦課と位置づけていた部分は加速償却方式に、追加償却費を利益賦課と位置づけていた部分は剰余金処分方式に、二極分化し、こうして、当初存在した5つの形態は、収益賦課たる加速償却方式と利益賦課たる剰余金処分方式とに収斂したのである。

ところが、以上の分析では、有形固定資産の取替費補充策として歴史的に存在した5つの形態を前提し、これらの形態が2つの形態に収斂するその原因を示したにすぎず、出発点たる5つの形態の存在理由の分析は放置されている。結論から言えば、5つの形態は、リザーヴという用語の当時の多様な使われ方と深い関連があると考えられる。そこで、本節では、まず、リザーヴという用

9) 拙稿「戦後アメリカ大企業における減価償却政策の展開——加速償却会計と追加償却会計の事例研究——」会計第142巻第5号、1992年11月。「追加償却会計と取替原価償却会計」経済論叢第148巻4・5・6号、1991年10・11・12月。「利益処分会計と剰余金処分会計」経済論叢第149巻1・2・3号、1992年1・2・3月。「利益処分会計の二極分化傾向」経済論叢第151巻1・2・3号、1993年1・2・3月。

語の当時の多様な使われ方を紹介した後で、このリザーヴという用語の使用を処分済留保利益に限定するべく公表された会計研究公報第34号「リザーヴという用語の使い方について」(1948年10月)を紹介する。

1 実務におけるリザーヴという用語の多様な使われ方

有形固定資産の取替費補充を目的として減価償却政策を変更したアメリカ大企業は、当時、リザーヴという用語を、3つの意味で、すなわち、評価性引当金たる減価償却引当金、負債性引当金、処分済留保利益を表すために用いていた。

まず、1947年から加速償却方式を採用したクライスラー社、同年追加償却方式を採用し翌年に加速償却方式に転換したりパブリック・スチール社、および同年取替原価償却方式を採用し翌年利益処分方式に転換したりベイ・オウンズ・フォード硝子会社の3社は、いずれも、1947年の段階では、減価償却引当金を *less reserves for depreciation* と表示していた。また、1947年に利益処分方式を採用し翌年に加速償却方式に転換したサン・オイル社も、1947年から1949年までは、減価償却引当金を *less reserves for depreciation* と表示していた。また、1947年に利益処分方式から剰余金処分方式に転換したアームストロング・コルク社は、1947年から翌年までは、減価償却引当金を、*less reserves* または *reserves* と表示していた。しかし、公報第34号が公表された翌年の1949年に剰余金処分方式を採用し翌年には中止したグッドイヤー・タイヤ・アンド・ラバー社の場合には、減価償却引当金を、*less depreciation* と表示していた。このように、公報第34号が公表されるまでは、大体において、有形固定資産勘定控除科目たる減価償却引当金をリザーヴという用語で表示していたと考えることができる。

次に、1947年に取替原価償却方式を採用し翌年に加速償却方式に転換したデュポン社は、1946年から1950年までの間、減価償却引当金を、借方ではなく、貸方に表示していた。このことは、デュポン社が、減価償却引当金を、評

価性引当金ではなく負債性引当金と位置づけていたと考えられるが、その場合の繰り入れ先もリザーブ勘定であった。

最後に、以上に紹介した企業のうち、剰余金処分方式と利益処分方式を採用した企業の場合の追加償却費の繰り入れ先に注目すると、サン・オイル社もアームストロング・コルク社もまたグッドイヤー・タイヤ・アンド・ラバー社も、貸方リザーブ勘定に「有形固定資産の取替のためのリザーブ」(サン・オイル社)等の項目を創設してそこに繰り入れていた。剰余金処分方式の場合には、この場合のリザーブ勘定は、明らかに、処分済留保利益を表している。しかし、利益処分方式の場合には、別稿¹⁰⁾で論じたように、追加償却費を収益賦課と位置づけていた企業と、利益賦課と位置づけていた企業が存在したから、前者の場合には、リザーブ勘定は、負債性引当金であり、後者の場合には、処分済留保利益であったことになる。また、取替原価償却方式を採用し、減価償却引当金を負債性引当金と位置づけていたデュボン社の場合には、追加償却費は、減価償却引当金の繰り入れ先と同じ貸方リザーブ勘定に繰り入れられていたから、追加償却費を負債性引当金として位置づけていたことになる。

以上詳しく紹介したように、当時、有形固定資産の取替費補充を目的として減価償却政策を変更したアメリカ大企業は、評価性引当金たる減価償却引当金をリザーブと表示していた。また、デュボン社のように、減価償却引当金を評価性引当金ではなく負債性引当金と位置づけ、貸方リザーブ勘定に表示し、かつ、追加償却費についても貸方リザーブ勘定に繰り入れていたから、この場合のリザーブ勘定も負債性引当金であったと考えることができる。他方、剰余金処分方式や利益処分方式を採用した企業の場合には、貸方リザーブ勘定に新たな項目を創設してそこに追加償却費を繰り入れていた。これらの企業のうち、剰余金処分方式を採用した企業の場合は、リザーブ勘定を処分済留保利益と位置づけていたと考えられる。しかし、利益処分方式を採用した企業の場合には、追加償却費を収益賦課と位置づけていた企業と、利益賦課と位置づけていた企

10) 拙稿「利益処分会計の二極分化傾向」経済論叢第151巻1・2・3号, 1993年1・2・3月。

業とが存在したから、前者の企業の場合は、リザーブ勘定を負債性引当金と位置づけ、後者の企業の場合は、処分済留保利益と位置づけていたことになる。

以上のように、リザーブという用語は、当時、評価性引当金たる減価償却引当金を表す場合、そして、負債性引当金を表す場合、最後に、処分済留保利益を表す場合の3つの場合に用いられていたのである。

2 会計研究公報第34号「リザーブという用語の使い方について」 (1948年10月)

ところで、公報第33号が公表された翌年の1948年に公表された公報第34号の目的は、リザーブという用語に関して、「財務諸表のより容易な理解に資するであろう容認しうる定義や使用上の制限について (as to acceptable definition and to limitations on usage will serve to make the financial statements more readily understood)」勧告を行うことにあった。つまり、公報第34号の分析によれば、当時の実務では、リザーブという用語は、評価性引当金、負債性引当金、処分済留保利益、および、貸借対照表貸方に創設されるリザーブ勘定に対応する損益計算書上の賦課という4つの異なる内容を表現していた。その結果、「思考の明瞭さや表現の正確さが損なわれ、利用者による財務諸表の適切な理解が必要以上に困難となって」いたので、アメリカ会計士協会は、公報第34号で、リザーブという用語の使用を、処分済留保利益を指す場合に限定する勧告を行ったのである。公報第34号は最後の段落で次のように述べている。

「すなわち、リザーブという用語の会計における使用は、上に提示した4つの意味の最後の意味に、つまり、資産の未配当部分が、一般的または特殊な目的のために保持または留保されている事を示す意味に、限定されるべきであり、資産からの控除や、特定の負債のためのプロヴィジョンを表したりするような貸借対照表でのこの用語の使用、および、損益計算書でのこの用語の使用は、中止されるべきである。」¹¹⁾

11) Recommendation of Committee on Terminology 'Use of Term "Reserve"', *Accounting Re-*

また、公報第34号は、冒頭で、リザーブ勘定の貸借対照表貸方での表示箇所に関する混乱にも言及している。つまり、当時の実務では、リザーブ勘定は、多くの場合に、負債の部と株主持分の部との狭間に表示されていたのであるが、この表示箇所については、公報第34号ではなく、その翌年の1949年10月に公表された公報第39号「サープラスという用語の使用の中止」¹²⁾で、株主持分の部での表示を勧告した。

次に、本稿の対象である5つの減価償却政策を、追加償却費の繰り入れ先に着目して再分類してみると、まず、加速償却方式と追加償却方式とは、収益賦課たる追加償却費の繰り入れ先が、共に、借方減価償却引当金勘定であるから、当該企業は、追加償却費を評価性引当金と位置づけていたと考えることができる。また、取替原価償却方式と利益処分方式の一部については、収益賦課たる追加償却費の繰り入れ先が、借方減価償却引当金勘定ではなく、貸方リザーブ勘定であるから、当該企業は、追加償却費を負債性引当金と位置づけていたと考えることができる。最後に、利益処分方式の一部と剰余金処分方式については、追加償却費の繰り入れ先は、同じく貸方リザーブ勘定であるが、当該企業が追加償却費を利益賦課と位置づけていたから、この場合のリザーブ勘定は、処分済留保利益であったと考えることができる。

このように、5つの減価償却政策を、追加償却費の損益計算上の位置づけと貸借対照表上の繰り入れ先とを総合して再分類してみると、5つの形態は、3つの形態に、すなわち、加速償却方式と追加償却方式とは評価性引当金方式に、取替原価償却方式と利益処分方式の一部は負債性引当金方式に、利益処分方式の一部および剰余金処分方式は処分済留保利益方式に再分類することができる。

以上の事実および分析から、本稿が対象としている有形固定資産の取替費補充策の多様性は、リザーブという用語の、混乱しているとも言える多様な使わ

¹¹⁾ *search BULLETINS*, No. 34, Oct. 1948, p. 274.

12) Recommendation of Subcommittee on Terminology 'Discontinuance of the Use of the Term "Surplus"', *Accounting Research BULLETINS*, No. 39, Oct. 1949.

れ方と深い関連があっただろうと推測されるのである。

会計研究公報第34号の全文は以下の通りである。

「会計では、リザーブという用語は、非常に異なった、そして、相反した意味で使われている。その結果、思考の明瞭さや表現の正確さが損なわれ、利用者による財務諸表の適切な理解が必要以上に困難となっている。それに加えて、いわゆるリザーブ勘定の貸借対照表上での掲記および表示方法の多様さが、混乱を助長し、比較を困難にしている。そこで、この用語の使い方が再検討され、財務諸表のより容易な理解に資するであろう容認し得る定義や使用上の制限について、勧告をしてはどうだろうか。

財務の領域では、リザーブという用語は、特別な目的のために保持ないし留保された特別な資産を表すために用いられる。これは、例えば、預金システムでの使われ方と同じであり、この場合、リザーブという用語は、会員行が、中央ないしリザーブ銀行に預金を維持するよう要請される事実由来している。また、リザーブという用語は、将来の発展に備えて保持される石油やガス資源のような資産を指すためにも用いられる。以上のような使い方は、会計上の問題とは全然関係がない。というのも、会計では、預金や備蓄資源は、それらの性格に応じて表現され、特別な目的のための備蓄または預金として言及されるからである。

現在の会計実務では、リザーブという用語は、以下の4通りの意味で使われている。

1. この用語は、以下の2つの控除を表すために用いられている。(a)回収不能勘定のためのリザーブ (a reserve for uncollectible accounts) の場合のように、実現可能金額を算出するために、資産の額面からなされる控除。(b)減価償却のためのリザーブ (a reserve for depreciation) の場合のように、将来の収益に対して適正に賦課しうる金額を算出するため、償却または収益配分された (which has been amortized or allocated to income) 原価部分を表す、資産の原価または簿価からなされる控除。この意味でのリザーブは、一般に

は、評価性リザーブ (valuation reserves) と言われ、普通は、貸借対照表資産の部で控除される。

2. この用語は、以下の3つの見積額を示すために用いられている。(a)損害のためのリザーブ (a reserve for damages) の場合のように、不確定額に対する許容された負債の見積額。(b)追徴税のためのリザーブ (a reserve for additional taxes) の場合のように、決着後の予想請求額の見積額。(c)自家保険のためのリザーブ (a reserve for self-insurance) の場合のように、承認を要求するためには必要な発生が確実な負債または損失の見積額。これらのリザーブは、貸借対照表の負債の部の通常の負債のすぐ下、または、所有者の部に含まれる。保険の領域では、この用語は、上の意味では、将来の支払いに應ずるために請求される保険料から成る総資産を示すために用いられる。
3. 一般に認められ得る最善の実務とは言えないのだが、この用語は、時々、損益計算書に掲記された多様な賦課を示すために使われる。これには、回収不能勘定その他の原因の結果としての見積損失、減価償却、減耗償却、特別償却、予想損失、特別偶発損失等が含まれる (including estimated losses as a result of uncollectible accounts and other causes, depreciation, depletion, amortization, probable losses, specific contingencies, and similar items)。ここでは、この用語が、それによって貸方項目としてのリザーブが創設される賦課に関連している点に注意を喚起しておきたい。
4. この用語は、(a)改良または設備拡張 (betterments or plant extensions)、(b)設備取替のための過大な原価 (excess cost of replacement of property)、(c)将来予想される棚卸損失 (possible future inventory losses)、または(d)一般偶発損失 (general contingencies) のためのリザーブの場合のように、表示価額での純資産のうちの未配当または未特定部分が、特定目的のために保持または留保されている事を示すために使われている (is used to indicate that an undivided or unidentified portion of the net assets, in stated amount,

is being held or retained for a special purpose)。この意味では、リザーブは、しばしば、留保利益の処分 (an appropriation of retained earnings) と言われる。

辞書では、リザーブという用語は、一般に、また、事実上、この用語のもとの意味で、すなわち、一定の目的や、しばしば緊急事態のために保持または留保された物として定義されている。だから、上の第2段落目で言及した広義の使い方は、この用語の一般的な理解、すなわち、一定目的のために保持または留保された特別の資産を表すものだという事を明確に反映している。しかし、この意味でこの用語を使う機会が明確に限定されており、特定の資産が特定目的のために分離または保持される場合には、会計では、備蓄、預金、仮投資等の用語を使って表現する。これらを一語で表現する事は可能であるが、会計の領域での定義問題とは別の問題である。

上に提出されたこの用語の一番目の使用法は、明らかに、この用語の一般に受け入れられている意味に反するようである。いわゆる貸倒または減価償却のためのリザーブは、それ自身としては、特定またはその他の形での、特定目的のための資産の留保または保持を含んでいない。むしろ、その機能は、特殊な原因による資産の減少額を示す事にあり、したがって、この領域でのいわゆるリザーブの使用は、本質的には、測定の一過程を示している。英国会社法の最近の修正過程で、英国の会計士は、リザーブという用語の多様な使用法に困惑していたようだが、彼らの勧告の結果、今では、この種のいわゆるリザーブは、プロヴィジョンと表現されるべきだと規定されるようになった。この規定が改善であるかどうかは疑わしい。というのも、どんなプロヴィジョンも、必然的に、また、結局は、資産の配分または区分 (the allocation or segregation of assets) によって設定される他ないからである。明らかに、この領域からリザーブという用語を追い出す事が得策だろうし、リザーブという用語は、測定過程である事を示す、たとえば、「見積回収不能控除額」とか、「回収見積損失控除額」とか、「償却累計控除額」とかの用語で取り替えられるべきであろう

(While it seems clearly advisable to drop the term reserve in this area, it should be replaced by terms which indicate the measurement process, i. e., such terms as "less estimated uncollectibles," "less estimated losses in collection," "less amortization to date," etc.)。

上に提出された4つの会計的使用法の第2番目もまた、この用語の一般に受け入れられている意味に反している。もちろん、貸借対照表上のどのような負債も、資産の一定部分が負債の返済のために要求されるという事の表明だとも言い得る。この場合には、この表示は、プロヴィジョンまたはリザーブと見なされるかもしれない。しかし、明らかに、この表示は、所有主投資または純資産を算出するために必要な控除である債務それ自体を示していると思なすのが望ましい。だから、リザーブとして表現されたこの領域での諸項目は、「見積負債」とか「見積られた額の負債」のように表現される方がよいだろう。

上に提出された4つの使用法の3番目の使用法は、異なった事柄を含んでいる。というのは、それは、貸借対照表問題というよりは損益計算書問題だからである。ある意味では、減価償却のための賦課のような、損益計算書におけるこの種の賦課は、それが収益の形で受け取られた現金その他の資産が、示された範囲内で、特定目的のために使用または集中させられるべき事を示している限りでは、確かに「リザーヴ」である。しかし、これらの賦課の基本的な目的は、利益測定であり、そして、これらの賦課を、原価や費用や損失と呼ぶ事、つまり、利益測定の諸要素と思なす事は、これらの賦課を、リザーヴと呼ぶ事より、明らかにずっと理解しやすい事は明らかだろう。これらの賦課をリザーヴまたはプロヴィジョンと表示する事は、減価償却会計の機能が取替にある事を示唆するだけでなく、さらには、プロヴィジョンは見積将来原価に基づくべきだと示唆する事につながる。だから、リザーヴという用語を損益計算書で使うのを止める事が望ましいと思われる (The description of these charges as reserves or provisions suggests not only that the function of depreciation accounting is one of replacement, but in addition leads to the suggestion that

the provision be based upon estimated future cost. It seems desirable accordingly that the use of the term reserve in the income statement be discontinued.)。』

このリザーブという用語の一般に認められた意味は、上に提出された4つの使用法のうちの最後の使用法、つまり、特定目的のために保持または留保された、特定されないまたは区分されない資産の一定額の表示に、まさしくぴったりと一致している。多様な目的のための資産の留保は、会社経営および財務の重要な側面であるが、留保は、普通、区分を含まない。だから、この意味は、この用語の会計上での基本的な意味として採用されるべきだし、この用語の他の意味での使用は止めるべきである。英国の会計士が、1947年の英国会社法改訂の際に、この用語をこの領域へ限定するのに成功した事は、特筆すべき事である。

すなわち、リザーブという用語の会計における使用は、上に提示した4つの意味の最後の意味に、つまり、資産の未配当部分が、一般的または特殊な目的のために保持または留保されている事を示す意味に、限定されるべきであり、資産からの控除や、特定の負債のためのプロヴィジョンを表したりするような貸借対照表でのこの用語の使用、および、損益計算書でのこの用語の使用は、中止されるべきである。(To summarize, it is recommended that the use of the term reserve in accounting be limited to the last of the four senses set forth above, i. e., to indicate that an undivided portion of the assets is being held or retained for general or specific purposes and that the use of the term in the balance-sheet, in describing deductions from assets or provisions for particular liabilities and in the income statement be discontinued.)』

また、リザーブ勘定の株主持分の部での表示を勧告した会計研究公報第39号の当該部分は以下の通りである。

「リザーブとしての処分済留保利益は、留保利益の一部であることに変わりはない。また、一般偶発損失、見積将来棚卸損失、減債基金等のためのリ

ザーブのような、明らかに留保利益の処分または区分であるリザーヴは、株主持分の部に含まれるべきである。(Retained income appropriated as a reserve nevertheless remains part of retained income, and any reserves which are clearly appropriations or segregations of retained income, such as reserves for general contingencies, possible future inventory losses, sinking fund, etc., should be included as part of the stockholders' equity.)¹³⁾

IV おわりに

本稿では、有形固定資産の取替費補充を目的とした5つの減価償却政策のうち、追加償却方式と取替原価償却方式とが加速償却方式と剰余金処分方式とに二極分化した原因、および、有形固定資産の取替費補充を目的とした減価償却政策の多様性の原因を明らかにした。追加償却方式と取替原価償却方式とが二極分化した原因は、アメリカ会計士協会が、会計研究公報第33号で、有形固定資産の取替費補充策として、純利益または剰余金の年次処分を勧告しつつ、追加償却方式と取替原価償却方式とを否認し、加速償却方式を容認し、結果として二元的な態度をとったためだと考えられる。他方、有形固定資産の取替費補充を目的とした減価償却政策の多様性の原因としては、リザーヴという用語の、混乱しているとも言える多様な使われ方との深い関連を指摘しておいた。

以上で、私が研究対象とした、1947年から1949年にかけてアメリカ大企業の一部で行われた有形固定資産の取替費補充を目的とした減価償却政策の分析は一応の完結をみた。

13) *Ibid.*, pp. 297-298.