

減價論 (三)

鎌田恭一郎

本稿はクスター著會計學第二卷第十一章より第十七章までの譯述したるものである

三 減價率決定の要因

減價消却の根本目的

減價に關する會計、これが本章及び以下各章の主題となるのであるが、この題目の下に、次の事項を考察するであらう。

- 一 減價消却の目的
- 二 減價率、並にこれと修繕、更新及び置換との關係
- 三 減價計算の諸法及びその効果
- 四 帳簿上に於ける減價の處理
- 五 減價に關する財務、並に減價に關聯せる若干の問題

會計的立脚點より減價を論ずるときは、いつでも、評價即ち貸借對照表の觀點、及び作業即ち損益計算の立脚點の双方から觀察して、減價消却の根本目的を慎重に考慮しなければならぬ。減價消却の主要目的並に之が考察の必要は、最初に投下したる資本の價值を其の儘に維持することにあると屢々述べられる。それ故に、収益に對して每期賦課を爲し、以て収益を擧げる若干の資産を特定若くは不特定の何れかの形式で、企業内に留保する結果とならしめる必要のある以上は、企業の作業即ち損益計算の局面は影響を受けるのである。かくして資本の原始資金は、資産の消耗部分の填補が済むまでは、収益的收入を株主への分配に利用し得ないやうにすること衝に依つて、その完全が確保せられる。減價に對する此の見解は、貸借對照表に於ける正確なる價値の表示を其の動的目的としてはをるが、減價消却費を作業に賦課することにより果される目的は、殆ど之を顧慮してゐない。斯くの如く評價問題を強調するのは、元來技術的觀點であると通常看做されてをる。

作業費たる減價

他方に於いて、この問題を研究する多くの者は、減價消却費を目して、正確なる企業經營費の決定といふ唯一の目的のために蒙らされる費用なりとする。無論、減價は一つの生産費である。設備の用役壽命の一部分が生産品の各單位に遣入り、減價は原價を構成するのであるが、これは生産品の由つて作らるゝ原料、及び之に作りと形とを與へる勞働力と同じ程度の理由を以て、生産品が負擔せねばならない所のものである。

減價に對するこの見解は、作業表に於ける正確なる費用の表示は之を試みるけれども、貸借對照表に於ける減

價の影響は之を餘り顧慮しない。作業に賦課する有らゆる費用が資産に影響を與ふるものである限り、減價を作業費として事實上包括するときは、これは、影響を受けたる資産の價値を明かにする手段としても、自働的に作用するとなすのみである。この見解の下に於いては——會計士の觀點と稱せられるが——生産品の眞實の原價を表示する努力が強調せられ、資産の眞實なる評價は、單に附隨的であるに過ぎない。

會計期が短期間なるに因る錯綜

理論上こゝには見解の衝突はない——唯だ強調する點に相違があるのみである。然しながら何れの見解も之を十分に適用しようとすれば實際上遭遇する困難を若干示さうと思ふ。初めの方の一章に於いても述べたやうに、減價の關係する限りでは、財政上の結果を決定する理想的な時期は、生産品に這入る生産の要素の全部が完く使ひ盡された時である——若しもこれが可能であるならば、然るときは棚卸、見越項目、或は繰延費用に關し面倒な問題は一つも生じないであらう。會計期は凡ての生産要素の生來の用役壽命期間と合致するであらう。さうなると減價の問題は簡單なものとなり、設備の價値全額がその壽命期間中に産出せられたる生産品に賦課せられるであらう。企業の財政上の結果を決定する斯かる方法は、勿論單なる空想に過ぎない。工場設備の種々なる單位の壽命期間は、常に一部重複してをりまた將來も常に然るであらう。加ふるに近代の事業及び競争に基く實際上の必要は、會計期を一層短縮し、以て更に屢々結果を計算し状態を示すことを要求する。減價問題の困難が生じ表示の不正確が意識的に又は無意識的に爲されるのは、會計期を一個月、六個月又は一個年に短縮する此のこと

に基くのである。

この問題の取扱は減價消却費分配の正確なる基準に關する問題の解答に依りて定まる。作業を爲しつゝある設備の用役壽命決定の基準として、任意の長さの會計期を用ふべきであらうか。或はまた無生なる設備の壽命も、丁度人間の壽命及び年齢が、思想及び行爲の強度に依り測定されるが如くに、生産したる單位數、提供したる用役、成し遂げたる結實に依りて測定すべきであらうか。然しながら、一たび減價消却費が取決められると、この同一額の消却費が絶えず適用せられ、事情の變化に對する修正が殆ど行はれないのは眞實であり、斯くして用役強度の變化は、毎期の消却費には反映せられないのである。

空 費 時 間 なる 要 因

時間單位の代りに生産品の單位に依つて、用役壽命の長さを豫言することが可能であるならば、事實上の結果は一層よく概算されるであらう。このことこそ、殆ど凡ての減價見積法に於いて試みられるのであり、また斯くの如き凡ての方法の主要なる考慮事項たるのである。設備の壽命期間は、設備を平均に正常に使用することを假定して見積られる——この假定は作業が正常にして平均なる時、及び然る限りに於いては、實際上好結果を與へるであらう。然しながら不景氣な時期が到來し設備の多くが遊んでをるときには、使用に由る磨損が有效減價であるならば、明かに其の期は、用役壽命の年數又は月數に基きたる減價消却費を、不當に負擔せしめられるであらう。他方に於いて、狂熱的活躍期は消耗資産の負擔の正當なる分前を背負はないであらう。實際過大に負擔し

たる期間は必然的に之を資産の過小評價として反映せねばならぬ——使ひ果したるよりも多くが賦課し去られたのであるから。同時にこの反對は過小負擔の時期に就いて眞である。勿論、平均の理論に依れば、資産の壽命期間の終までには不平等は悉く火熨斗で平かにはされるであらう。原價計算の或る方法では、この強度てふ要因を勘定に入れ減價消却費を職工時または機械時を基準として分布するが、この基準は、日または月で數へたる經過壽命に對してでは無く、機械を使用して産出したる生産品に對して、減價消却費を幾分公平に割當てるのである。最善を希望するも希望し得られるものは、出來るだけ眞實に近い概算たるに過ぎない。

財務手段たる減價

減價消却費の目的に關する今一つの見解は、これは減價に關する財務を處理する方法即ち手段であると言ふにある。この見解にありては中間期間に於ける減價消却の影響は見落され、資産の用役壽命の終に於いて、其の置換に關する財務を處理するに足る資金を、手中に收める手順としてのみ用ひられる。換言すれば、減價消却費を毎期計上して資産價値の正確なる即ち必然的に眞實なる表示を確保しようとも、與へられたる期間の生産品が全體の費用の正當なる分前を負擔するかを確かめようとも、少しも試みられないのである。尤もこれは附隨的目的とはなるであらう。

財務的觀點の危険

然しながら財務的觀點は、減價消却費が消耗資産の壽命の中間期に於いて、之をそれだけに評價する者である

といふ不可避的な事實を見失つてをる。前項述べたる此の觀點の所説を極限にまで持つて行くならば、減價の如何なる方法に對しても、之を以てその根據と爲し得るであらう。その方法に依り資産壽命の終までに、之が置換のための用意が出来ればよいのであつて、消却費の賦課が壽命期間に亘りて平均に振り撒かれたか、全部が一個年に爲されたか、與へられたる年度末の純益額に據ることゝされたかは問ふ所では無いであらう。此のうちの最後の方法は危険な方針であつて、常に非とすべきものである。何となれば減價は利益が決定せられ得る前に勘定に入れらるべき生産費であるからである。

畢竟するに、重大なる矛盾の生ずる恐れなく、かう言ひ得るであらう。三つの見解、即ち技術的、會計的及び財務的觀點は、減價なる事實を適當に處理するには何れの場合に於いても之を悉く心に留めねばならない。商業的にして會計的な立脚點から觀て重要な點は、各會計期の負擔が等額であるや否やは顧慮しないで生産品の各單位に對する公正にして公平なる費用の賦課を確保することである。此のことは使用に由る磨損が減價の有効要因なる時に特に明白である。尙また陳腐化及び不適應化する要因を企業の生産高に依り見積つても、年數に依り見積りたると同様好結果であり且つ適切であらうと主張される。この結果が資産の不正確なる評價となるとしても——時々斯かる結果を生ずるものと技術的觀點からは認められてをるが——この不正理といふことは重要な事項ではないのである。固定資産評價の一般法則に依れば、一般的の事柄として市價の變動は、資産が繼續企業の帳簿に載せられる價值に影響を及ぼす必要はなくまた及ぼすべきではない。勿論、財務上の事柄として——

減價の事柄としてではなく——減價といふ事實に依つて必要となつて来る資産置換の財務を處理するために、用意をしなければならぬことは認められてをる。この置換の財務處理は後章に於いて之を論ずる。

減價率の標準化

與へられたる資産の減價率の決定は、本質的には技術上の問題である。けれども減價に關する會計は減價率に依據するものであり、會計部の諸記録は減價率の見積に資するための、情報の多くを供給せねばならぬのであるから、減價率決定の全問題はこれを一個の題目の下に考察しよう。諸事情——その下に於いて資産が減價する諸事情を悉く共通なる基準に引直し、而して各組の事情に對し確定的に表示せられたる減價率を得んとする非常なる研究と努力とは、これまでのところ徒勞に歸し、資格ある専門家は悉く、減價率は個々の問題であると言つてをる。種々變化する事情の下に於ける、異なる資産の壽命の豫想に關する統計が一層集められて、遂には保險表に相當する表が供給せられ、知られたる又は豫期せられたる事情の下に於いて特個の資産に對し、かなり正確な減價率がこの表に依つて得られるやうになることは待望せらるべきである。然しながら保險の率とは異り一たび選定せられたる減價率は必しも不變なるべきではなく、反つて新しき資料と事情とに照らして行はれる定期的改正を受けねばならない。

局部的事情の影響

多數の原因が減價率には這入る。これらを「不動又は正常」要因及び「偶發」要因として大きつげに分類し得る。

この問題の保險數學的發展の現状に於いては、一般率即ち再修正を要せずして適用し得る率が決定し得られないことを、絶えず心に留めねばならぬ。個別率の決定には局部的事情が常に支配的要因である。フロイの與へたる割切なる實例は、三十一の異なる會社がその車輛設備の減價に對し、種々變つた率を用ひてをるのを示す。これらの方法は殆ど各場合毎に異り、任意の金額を年々賦課するもの、原始原價の百分率、或は車輛哩仙に依るもの、不規則に所得から任意に差引くもの、總收入の百分率、或は現在の見積價值の百分率に依るものを包含してをる。共通の標準に引直してみると、百分率法では、豫想壽命が十年から百年の間に亘つて變動してをるのが判る。異なる會社に對する減價率の決定が同一の専門家の手中にあるならば、斯くも方法が不同となつて人を當惑せしめるやうな結果を招來しさうにもないが、しかも同時に、事實を鮮明に示すのはかういふことである。それは局部的事情が支配的要因であるといふこと、また局部的事情が幾らか標準化され得るまでは、一般に適用される減價率設定の望の無いといふことであつて、この事實は専門家には能く認められてをるが、この問題の技術的諸相に通じてゐない者には、非常に屢々見落されるところのものである。

減價率決定の要因

減價率の決定に當り勘定に入れらるべき要因は次の如し。

- 一 正常の作業状態
- 二 正常の荷重即ち作業の正常の強度

三 正常の修繕方針

四 正常の氣候状態

これらが最も重要な不動要因即ち正常要因を成す。偶発的要素のうち最も重要なものは左の如し。

五 起り得べき酷使及び粗略。これは商賣上の需要に依り齎らされ其の結果正常強度の原因に變化を來す。

六 起り得べき所有主の變更、及びその結果たる方針の變更。

七 起り得べき市場要求の變化。これは最初には所期されなかつた用法に、設備を順應せしめることを強ひる。

創設に際しては減價率は正常要因——合理的確實さを以て勘定し得る事物——にのみ基礎を置かねばならぬ。資産壽命の中間期間に於いては、實地検査を行ひ、財産の事實上の減價と見積減價とを比較しなければならぬ。そのとき若し偶発要因の何れかゞ現實となつてをること、若くは合理的に豫期し得る迄に到達してをることが判明するならば、資産の殘餘壽命期間に對する減價率を修正する基準が、これに依り供給されるのである。

正常率の基準

正常率に關しては次の事項を先づ考慮する必要がある。

「一 外部的又は可動的諸裝置

(a) 使

(b) 粗 略

(c) 氣 温

(d) 酸 化

(e) 使用中の不規則なる衝撃。始動、制動の如きに由り、また路面若くは軌條の缺陷に由る。

二 据付けられたる作業機械及び發生機關

(a) 反轉。急速力により増加し衝撃により加重される。

(b) 不規則なる荷重又は用役。急速度及び突發事により加重される。

(c) 過度の使用。部分々々の熱度の昇騰を來す。

三 固定設備、汽罐及びパイプを含む。

(a) 過度なる及び不規則なる張力

(b) 頽廢の内部的原因

(c) 化學作用

——これらは凡て、日々の使用時間の長短並に休止期間の不足の度合に依り、その及ぼす影響が増減するものである。」

修繕に關する方針

疑もなく、減價率決定の最も重要な一つの要因は、修繕維持に關する正常の方針である。物質的損傷は絶えず作用してをる。この作用が、維持を十分に行ふといふ方針に依り阻止されるならば、用役の能率増進が確保されるのみならず、用役壽命の延長が保證されるのである。修繕が必要となるや否や、資産の能率が直に害はれるわけではないけれども、状態が是正されない限り、損傷の度合は非常に促進される。損傷は日々發生するが、斯かる短時間毎に修繕を加ふことは明かに不可能である——何となれば發見が困難であり、且又かゝる方針は經濟的には實際的でないであらうから。各企業は何れも其の獨特の問題を考察し、以て正常なる修繕方針を如何に組立てるかを決定しなければならぬ。而して之を出来る限り固守せねばならぬのである。修繕費は多かれ少かれ不規則性を帯びる傾きを有する。その處理法は後に之を論ずる。

樹立せられたる方針の如何を問はず、之が嚴重なる固守を不可能ならしめる事情も、確かに起つて來る。慣例として修繕が爲されるときに資金の不足することも時々あらう。必要な専門家の勞力、又は磨滅せる單位を置替へる部分品の得らなれないこともあらう。或は修繕の必要が活動の激しい時期と同時に生じよう——これは最も屢々起ることであつて、この時には工場設備は極度まで働かされてをるがために修繕を行ふ機會が無いのである。一交替制にて設備を八時間正常に使用することを基礎としたる率が、三交替制二十四時間の使用には適合しないであらうことは明白である。何となれば作業強度が三倍となるに加へて、八時間制に基ける正常の修繕方針を固守することが不可能となるから。

技術上の問題たる減價率

以上論じたる所により、減價率の決定が本質的には技術的問題たることは明かである。然しながら會計士は、減價率決定に關する根本的なる考慮事項と必要條件とを識り、此の問題の困難を了解することを要する。フロイの言ふが如く「與へられたる装置の何れかゞ又は……財産が全體として受ける酷使と粗略、或はまた注意と高度の維持について、なほ併せて氣候の變化、荷重の状態、經營者の變更、及び公衆の要求について、次の五年又は十年間のことでさへも、之を如何なる技術者が豫め言明することが出來ようか。他方に於いて今一人の卓越せる技術者の意見では「これらの事項(酷使、粗略等)に關する考察は結局、壽命の確率即ち危険の平均を組織的に鑑定する基準を作り上げ、機械壽命の保險の一方法を備ふるであらう。」

この議論の相對的得失論は茲では試みないが、次の事實は之を指摘して置かう。この問題に固有なる多くの偶發事項及び不確實事項の存在するにも拘はらず、技術者は意氣沮喪しないのである。彼等は絶へず資料を蒐集し之に依り減價率に關する斷案を作りつゝあるのであつて、取締機關も之が斷案の利用を強制しつゝある。此の問題が遂には解決せられ、或る種の保險基準が得られるのは可能事たるのである。

取締機關の態度

現在に於ける大多數の取締機關——公益企業監督局、聯邦委員會、及び稅務官——の態度はニュージャーシー公益企業委員會の規定によく表はれてをる。その規定に言ふ「別段の指令無き限り、磨損、陳腐化及び不適應化

にして何れの月に累加したるものと雖も、之を償ふに必要なべき金額は、會計を處理する當該會社の決定すべき準則に基き之を見積るべし。斯かる準則は當該會社の歴史と經驗とを考慮し之に由りて作成することを得。各會社の使用する準則總覽は、其の基礎となりたる一般報告書と共に、之を公益企業委員局に提出するを要す。現在の趨勢は多くの公益企業監督局及び他の行政機關の側に於いて、減價率につき一層十分なる監督を爲すといふ方向に向つてをる。

修繕の處理法

帳簿上修繕及び更新を處理する方法に三つの異なる慣行がある。最も一般的なる方法は適用の容易なるがために行はれるのであつて、平均の原理に基いてをる。損傷の有らゆる程度、頽廢及び年齢の有らゆる段階に在るところの減價する設備に對し、年々繰返へされる修繕の金額はかなり不變なる計數であるから、これに依り、異なる年々の生産品に亘つて、公平なる分配が確保されるといふ原理に基いてをるのである。工場設備の大なるほど、また使用設備の多種多様なほど豫期に近い結果が得られる。

減價の計算に用ひられ諸種の方法が、消却費分配の平等に及ぼす影響を後章に於いて論ずるとき、この點については更に考察しよう。

今一つの方法は、生産費の非常に正確なる決定を要望する工場に於いて用ひられるものであるが、その著しき特色は、資産を備付ける際に、資産壽命の全期間若くは一定部分期間に必要な修繕費の豫想額を、豫め見積るこ

とである。定期的はこの見積額若くは其の比例部分が、修繕費への借方記入及び修繕準備金への貸方記入として記帳せられ、斯くして資産の用役壽命に亘り平均に分布される。修繕が現實に行はれたるときには、その費用は作業に賦課されないで、正にその目的のために設けられたる準備金に賦課されるのである。與へられたる時に於ける準備金勘定の状態は、(1)設備が丁度正常なる程度の修繕を受けたときは、事實上必要となりし修繕費額を過小に又は過大に見積りたることを表示し、(2)設備が修繕せられざるときは、準備金勘定は繰延維持費の見積額につき指標を與へる。これらの事項の何れを知りたるときは、財産を適當に管理するについて價值のあるものである。資産壽命の初年に於いては修繕費が輕少なるがために、かなり多額の貸方残高が準備金に存在すべきことは、勿論期待しなければならぬ。かくの如くにして集積せられたる貸方残高は、後年に於いて維持費が重くなる時に必要となるであらう。

第三の方法は第二の方法の變形であるが、其の特徴は修繕費を減價消却費に包含することである。これまた同様に、資産壽命期間の修繕豫想額を豫め見積ることを必要とする。別々に處理する代りに減價率に加へ、かくして生産品に賦課するのである。この方法は或る公益企業の場合に命ぜられた。かくて紐育市のインターポローラピッドトランシットカムパニーの場合には、總収入の或る百分率を每期取つて置き、この準備金に對し修繕の都度その凡ての費用を賦課すべきことを命じてをる。與へられたる時に於けるこの準備金の残高は、減價に對し備へられたる用意を指示する。修繕なる要因についても減價なる要因についても、其の状態を明瞭に觀察するためには別々の記録が最良とは思れるが、右の方法も満足なる結果を與へるものゝ如くである。(未完)