

インフレーション会計概説

第1節 総 説

5

インフレーション会計の基本形態

インフレーション会計の基本的形態は、次のとおりである。

1. 一般物価変動会計（修正原価会計）

これは、歴史的な原価会計を基礎としつつ、その数値を貨幣の購買力の変動に応じて修正するものである。

その場合、貨幣のどのような購買力についての変動を問題にするかにより、修正に適用される指数は異なる。その結果、次の如き形態が成立する。

ア. 一般物価水準修正会計

イ. 消費財価格指数修正会計

ウ. 投資財価格指数修正会計

いずれの形態をとるにせよ、一般物価変動会計の特徴は、財務諸表上のすべての数値が、取引数値を期末時点の貨幣に修正したものによって表現されると共に、貨幣の購買力変動による損益を認識し計上する点に求められる。

2. 個別価格変動会計（時価会計）

これは、当該企業が保有し、または消費した資産の時価を、その歴史的な原価に代えて、費用計算または費用計算と資産評価の両者の基準とするものである。

この場合に適用される時価は、取替原価（再調達価額）が一般的であるが、費用計算において適用される取替原価が費用発生時点のそれであるか、または実際取替原価

ア. 現在原価会計

費用の計算基準として費用発生時点の取替原価を適用すると共に、資産評価には、期末取替原価を適用する。

イ. 取替原価会計

費用の計算基準として、消費した資産の実際取替原価を適用する。資産評価基準としては、歴史的な原価または期末取替原価を適用する。

このテクニカル・ノートは経営管理教育の教材として日本会計研究学会スターディ・グループ「インフレーション会計」（1976～1977年）の報告の内容を、同グループ主査片野一郎氏の厚意ある許可を得て、初心者向きに編集作成したものである（制作 高橋吉之助）。

両形態の根本的な違いは、アが保有利得と操業利益を区別して計算・把握することを主眼とするのに対し、イが物的資産の維持ないし再調達を費用計算を通じて保証しようとする、という点に求められる。

以上の二形態のほか、時価として割引現価、売却時価、あるいはそれらと取替原価を総合した価値概念である現在価値を適用しようとする提案もあるが、測定上の確実性やインフレーション会計としての意義等に関して、問題が多い。

3. 結合会計（修正時価会計）

これは、個別価格変動会計をベースにしながら、一般物価変動会計の手続、すなわち貨幣の購買力変動に関する修正手続を適用する形態である。

形式的には、すべての形態の個別価格変動会計と、すべての種類の指数修正との結合がありうるが、貨幣の購買力変動に関する修正は貨幣資本概念を前提とする会計体系においてのみ意味をもつものであるため、取替原価会計をベースとする結合会計は単純には成立し難い。したがって、結合会計は、具体的には、現在原価会計をベースにして、これに指数修正を施した形で考えられている。すなわち、修正現在原価会計とも呼ぶべき形態である。

この形態においては、現在原価会計におけると同様に、保有利得と操業利益が区別して計算・把握されると共に、それらを含めた財務諸表上のすべての数値が期末時点の貨幣で統一的に測定され、更に、貨幣の購買力の変動による損益が認識・計上される点に、その特徴が見出される。

以上は、インフレーション会計の基本的形態として考えられるものであるが、これを実務に適用するにあたっては、更に各種のバリエーションがありうる。すなわち、かかる基本的形態を全面的に適用する形と部分的に適用する形、每期継続的に適用する形と一定のインターバルをおいて適用する形、基本財務諸表において適用する形と補助財務諸表で示す形などである。

インフレーション会計の諸形態が有する特徴ならびに問題点を明確にし、更に、相互の比較を通じて共通点と相違点を明らかにするために、以下において、統一的な仮設例により、主要な形態における会計処理を具体的に例示する。

ここでとりあげる形態は、①一般物価水準修正会計（GPLA）、②現在原価会計（CCA）、③取替原価会計（RCA）、④結合会計（ここでは、現在原価会計に一般物価水準修正をほどこした会計、すなわち、一般物価水準修正現在原価会計——CCA-GPLA）の4種類である。

設 例一 歴史的原価会計 (HCA)

次に示す資料は、歴史的原価会計 (HCA) により作成した設立後第 3 年度末の貸借対照表、および、第 4 年度と第 5 年度の取引、ならびに、両年度の財務諸表である。

第 3 年度末 B/S		(単位: 円)	
現金	1 0 0	支払手形	1, 1 0 0
受取手形	1, 2 0 0	長期借入金	2, 0 0 0
貸倒引当金	<u>△ 2 4</u> 1, 1 7 6	資本金	1, 0 0 0
棚卸資産	5 0 0 ①	利益剰余金	8 6
土地	1, 5 0 0		
建物	1, 0 0 0		
減価引当金	<u>△ 9 0</u> 9 1 0		
	<u>4, 1 8 6</u>		<u>4, 1 8 6</u>

- 3.1 棚卸資産は先入先出法 (FIFO) で評価する。
- ① FIFO によると、 $10 \times 50 = 500$ 円であった。
- 3.2 固定資産の取得はすべて初年度期首に行なわれた。
- 3.3 決算日は 3 月末日
- 3.4 建物の減価償却は、耐用年数 30 年、残存価額率 10% の定額法を用いて計算する。
- 3.5 受取手形について 2% の貸倒引当金を設定する。
- 3.6 税金は考慮しないものとする。
- 3.7 資本金は全額初年度期首 (設立時) 出資額である。

第 4 年度中の取引 (期中平均的に返生)

- | | | | | |
|-----|------------|---------|------------|-----------|
| 4.1 | 商品の仕入 | 1 4 0 個 | 1, 5 1 0 円 | (手形を振出した) |
| 4.2 | 支払手形の現金決済額 | | 9 0 0 円 | |
| 4.3 | 商品の売上 | 1 2 0 個 | 1, 5 6 0 円 | (手形を受取った) |
| 4.4 | 受取手形の現金決済額 | | 1, 3 0 0 円 | |
| 4.5 | その他費用 | | 1 5 0 円 | (現金支出) |

第4年度 P/L (単位：円)

売上高		1,560
売上原価		
期首棚卸高	500	
当期仕入高	1,510	
	<u>2,010</u>	
期末棚卸高	770 ②	1,240
売上総利益		320
減価償却費	30	
貸倒引当金繰入高	5 ③	
その他費用	150	185
当期純利益		<u>135</u>

② FIFO によると、 $11 \times 70 = 770$ 円であった。

③ 差額補充法により、5円の追加が必要となった。

第4年度末 B/S (単位：円)

現金	350	支払手形	1,710
受取手形	1,460	長期借入金	2,000
貸倒引当金	<u>△29</u> 1,431	資本金	1,000
棚卸資産	770	前期繰越利益	86
土地	1,500	当期純利益	135
建物	1,000		
減価引当金	<u>△120</u> 880		
	<u>4,931</u>		<u>4,931</u>

第5年度中の取引（期中平均的に発生）

5.1	商品の仕入	130個	1,595円	（手形を振出した）
5.2	支払手形の現金決済額		1,400円	
5.3	商品の売上	140個	2,030円	（手形を受取った）
5.4	受取手形の現金決済額		1,600円	
5.5	その他費用		220円	（現金支出）

5

第5年度 P/L (単位：円)

売上高		2,030
売上原価		
期首棚卸高	770	
当期仕入高	1,595	
	<u>2,365</u>	
期末棚卸高	750④	1,615
売上総利益		415
減価償却費	30	
貸倒引当金繰入	9⑤	
その他費用	220	259
当期純利益		<u>156</u>

④ FIFOによると①2.5×60＝750円であった。

⑤ 差額補充法により9円の追加が必要となった。

第5年度末 B/S (単位：円)

現金	330	支払手形	1,905
受取手形	1,890	長期借入金	2,000
貸倒引当金	△38	資本金	1,000
棚卸資産	750	前期繰越利益	221
土地	1,500	当期純利益	156
建物	1,000		
減価引当金	△150		
	<u>5,282</u>		<u>5,282</u>

第2節 一般物価水準修正会計（GPLA）

計算構造の概要

- ① HCA を基礎とする。
- ② HCA 上の非貨幣項目を一般物価指数で修正する（具体的には、取引価額に、期末指数／取引時指数を乗ずる）。
- ③ HCA 上の貨幣項目は修正しない。
- ④ 上記の②と③の結果、貨幣項目の保有によって生じた購買力損益が認識される。

設 例

これらの特徴を、前提のHCAの設例を基礎として次に具体的に示すことにするが、GPLAのために次のように設例上の仮定を変更ならびに追加した。

- ① 仕入、売上、およびその他の費用は各年度中に平均して発生した。
- ② 一般物価指数の動きは次の〔表1〕のとおりであった。

〔表1〕 一般物価指数

年度	年度末指数	年度中平均指数
	62	
1	65	64
2	73	69
3	89	81
4	100	95
5	110	105

第3年度末 B/S		(単位：円)	
現金	100	支払手形	1,100
受取手形	1,200	長期借入金	2,000
貸倒引当金	△24	資本金	1,435⑤
棚卸資産	549①	利益剰余金	749⑥
土地	2,153②		
建物	1,435③		
減価引当金	△129④		
	<u>5,284</u>		<u>5,284</u>

- ① $500 \times \frac{89}{81} = 549$
 ② $1,500 \times \frac{89}{62} = 2,153$
 ③ $1,000 \times \frac{89}{62} = 1,435$
 ④ $-90 \times \frac{89}{62} = -129$
 ⑤ $1,000 \times \frac{89}{62} = 1,435$
 ⑥ 差額として計算

第4年度 P/L		(単位：円)	
売上高		1,642	⑦
売上原価			⑧
期首棚卸高	617		⑨
当期仕入高	1,589		⑩
	<u>2,206</u>		⑪
期末棚卸高	811	1,395	⑫
売上総利益		247	
減価償却費	48		⑬
貸倒引当金繰入	5		
その他費用	158	211	
		36	
購買力利得		230	⑭
当期純利益		<u>266</u>	

⑬ 長期貨幣項目 $2,000 \times 100 / 89 - 2,000 = 247$ (購買力利得)

短期貨幣項目

	期中増減	GPL 修正率	購買力計算
期首純短期貨幣項目	176	100/89	198
売 上	1,560	100/95	1,642
仕 入	△1,510	100/95	△1,589
貸倒引当金繰入	△ 5	100/100	△ 5
その他費用	△ 150	100/95	△158
期末純短期貨幣項目	<u>71</u>		88
			<u>71</u>
			<u>17</u> (購買力損失)

(∴) 購買力利得 $247 - 17 = 230$ //

第4年度末 B/S (単位:円)

現金	350	支払手形	1,710	⑭	$770 \times \frac{100}{95} = 811$
受取手形	1,460	長期借入金	2,000	⑮	$1,500 \times \frac{100}{62} = 2,419$
貸倒引当金	△29	資本金	1,613 ^⑯	⑰	$1,000 \times \frac{100}{62} = 1,613$
棚卸資産	811 ^⑭	前期繰越利益	842 ^⑱	⑲	$\triangle 120 \times \frac{100}{62} = -194$
土地	2,419 ^⑮	当期純利益	265 ^⑳	⑳	$1,000 \times \frac{100}{62} = 1,613$
建物	1,613 ^⑯			㉑	$749 \times \frac{100}{89} = 842$
減価引当金	△194 ^⑰			㉒	P/Lとの計算誤差1
	<u>6,430</u>		<u>6,430</u>		

[5 年度]

第 5 年度 P / L (単位 : 円)

売 上 高	2,127 ^㉑		㉑	$2,030 \times \frac{110}{105} = 2,127$	
売 上 原 価			㉒	$770 \times \frac{110}{95} = 892$	
期首棚卸高	892 ^㉓		㉓	$1,595 \times \frac{110}{105} = 1,671$	
当期仕入高	1,671 ^㉔		㉔	$750 \times \frac{110}{105} = 786$	
	2,563		㉕	$30 \times \frac{110}{62} = 53$	
期末棚卸高	786 ^㉕	1,777	㉖	$220 \times \frac{110}{105} = 230$	
売上総利益	350		㉗	長期貨幣項目	
減価償却費	53 ^㉖			$2,000 \times \frac{110}{100} - 2,000 = 200$ (購買力利得)	
貸倒引当金繰入	9			短期貨幣項目	
その他費用	230 ^㉗	292		期中増減	71
		58		GPL修正率	110/100
購買力利得	182 ^㉘			購買力計算	78
当期純利益	240			期首純短期貨幣項目	
				売 上	2,030
				仕 入	△1,595
				貸倒引当金繰入	△ 9
				その他費用	△ 220
				期末純短期貨幣項目	277
					295
					277

(購買力損失) 18

(∴) 購買力利得 $200 - 18 = 182$ //

第 5 年度末 B / S (単位 : 円)

現 金	330	支 払 手 形	1,905	㉘	$750 \times \frac{110}{105} = 786$
受取手形	1,890	長 期 借 入 金	2,000	㉙	$1,500 \times \frac{110}{62} = 2,661$
貸倒引当金	△ 38	資 本 金	1,774 ^㉚	㉚	$1,000 \times \frac{110}{62} = 1,774$
棚卸資産	7,866 ^㉙	前 期 繰 越 利 益	1,218 ^㉛	㉛	$\triangle 150 \times \frac{110}{62} = \triangle 266$
土 地	2,661 ^㉚	当 期 純 利 益	240	㉜	$1,000 \times \frac{110}{62} = 1,774$
建 物	1,774 ^㉛			㉜	$1,107 \times \frac{110}{100} = 1,218$
減価引当金	△266 ^㉜				
	7,137		7,137		

GPLAの本質

1. GPLA の測定単位

HCA は貨幣を計算単位として過去の実際取引価格を基礎とする検証可能で確実な計算体系とされている。物価安定時には、この計算による数値そのものは相互に比較可能であり、この数値を用いた会計計算により、企業の購買力資本維持に関する情報が提供されている。しかしインフレ下では、貨幣の購買力は、その支出用途により、程度の差はあれ、下落する。この場合、GPLAの立場では、次のように考えられている。

- ① 貨幣の購買力下落を考察しないHCA の計算単位は単なる名目的測定単位であり、貨幣購買力を考慮した実質面では、測定単位の要件たる単一性を欠いている。
- ② この結果、HCA の計算で用いる数値そのものが同一企業内においても、異なる企業間でも、比較可能ではなくなる。
- ③ HCA は購買力資本の維持について情報を提供しない。
- ④ 貨幣項目に生ずる購買力損益をとらえていない。
- ⑤ したがって、貨幣の一般購買力下落を考慮に入れた貨幣単位を会計の測定単位に採用する必要がある。
- ⑥ 貨幣の一般購買力下落は一般物価指数をもって測定可能である。

2. GPLA のねらい

GPLA は過去の実際の取引価格を基礎とし、HCA と同様の計算を行なうことによってHCA における計算の検証可能性と確実性を保持するのであるが、ただし、その測定単位は、貨幣の一般購買力の下落を考慮した期末の購買力をもつ貨幣である。いいかえれば、時点により異なる購買力の貨幣を測定単位として測定されたHCA の数値を、期末時点の購買力をもつ貨幣を測定単位として統一的に測定し直す。これによって次の効果をもつことをねらいとする。

- ① GPLA の計算で用いる数値そのものは、購買力の観点で、同一企業内においても異なる企業間でも比較可能となる。
- ② 購買力資本維持に関する情報が提供される。
- ③ 貨幣項目に生ずる購買力損益がとらえられる。

3. GPLA の基本思考

GPLA のねらいは以上のとおりであるが、その背景にある会計についての本質観は次のようなものであると考えられる。

- ① 会計は貨幣を測定単位とする計算である。
- ② 貨幣の本質は一般購買力である。

- ③ 企業の資本は貨幣資本であり、その本質は一般購買力である。
- ④ 企かの利益は一般購買力としての資本に生じた増加分である。
- ⑤ 貨幣の一般購買力という概念は企業会計にとって意味のある概念である。

計算上の特徴

GPLAはHCAの測定金額を修正するが、これはあくまでも測定単位の変換にすぎない。したがって、HCAの収益・費用はすべてGPLAの収益・費用であり、HCAの資産・負債の計上基準はそのままGPLAに引継がれる。このかぎりでは、HCAとGPLAにおける損益認識の基準は完全に一致しており、単に測定単位の変換にともなう測定金額の修正があるだけである。

しかし、GPLAでは貨幣購買力損益を期間損益として認識しており、この点において、そして、この点においてのみHCAとは損益認識の基準を異にする。

GPLAの問題点

〔1〕 GPL修正に用いる指数

GPLAの基本的前提は、貨幣の一般購買力という概念が企業会計にとって意味のある概念であるということ、および、その下落は一般物価指数をもって測定可能であるということであるが、第一の点については、一般物価変動会計の批判者は当然否定的立場をとるが、指数修正を支持する者でも、この点について消極的立場をとるものがある。第二の点については、貨幣の一般購買力下落を的確に測定する指数について現在のところきめてとなる理論がない。

〔2〕 貨幣負債に生ずる購買力利得

貨幣負債に生ずる購買力利得（いわゆる債務者利潤）の認識については、これをすべて当期の利益として認識するという立場の他に、種々の考え方があり、見解がわかれている。

〔3〕 財務諸表利用者にとっての意味

各種の経済的意思決定がおおむね名目貨幣単位による計算をベースにして行なわれている状況下では、GPLAの計算が一般の財務諸表利用者にとってなじみ薄く、その意思決定に直感的に結びつきにくい。たとえば、GPLAの貸借対照表上、土地の価額は、土地に投下されて未回収の貨幣の購買力を意味するだけであるということ、会計専門家には理解しえても、一般の財務諸表利用者には理解しにくいといわれている。

また、名目貨幣単位による計算に長い間なじんできた一般の財務諸表利用者が、GPLAの数値をどのように利用できるかという問題の検討は、将来に残されている。

第3節 現在原価会計（CCA）

計算構造の概要

- ① 会計上の測定単位として、測定時点の貨幣を採用する。
- ② 損益計算上の費用は、その発生時点における取替原価（現在原価）を基準にして測定する。 5
- ③ 貸借対照表上の資産は、期末時点における取替原価（現在原価）を基準にして測定する。
- ④ 以上の結果、次の三つの自己資本の増加原因が明らかにされる。
 - ① 操業利益……これは当期中に実現した収益と、現在原価で測定された費用との差額である。 10
 - ② 実現保有利得……これは当期中に費消した資産の現在原価と歴史的な原価との差額である。
 - ③ 未実現保有利得……これは期末に存在する資産の現在原価と歴史的な原価との差額である。 15
- ⑤ 貨幣項目について生ずる購買力利得または損失は認識されない。

設 例

固定資産 C C	土 地	建 物	棚卸資産現在単価		
			年度	期末	期中平均
3年度末	2,400	1,400			
4年度末	2,700	1,550	3	10	
5年度末	3,000	1,700	4	11.5	10.75
			5	13.0	12.25

〔第4年度末〕

	A	B	C	D	E	F	G	H	I (C-F)
	期首 簿価	期末 C C	評価 差額	減 価 償 却 額			D+E+F	期末 C C 純簿価	固定資産 評価差額
				既 償却分	当期分	バックログ			
土地	1,500	2,700	1,200	—	—	—	—	2,700	1,200③
建物	1,000	1,550	550	90	47	50	187	1,363	500④

F欄の「バックログ」(backlog depreciation) はCCA 基準による当期の償却額とHCA 基準による当期の償却額と差額に経過年数を乗じて求める。

第4年度棚卸資産の実現保有有利得の計算

	HC	CC		
期首棚卸高	500	538(注1)	当期減価償却分	47
当期仕入高	1,510	1,510	償却分の歴史的原価	30
	2,010	2,040	実現保有有利得	17①
期末棚卸高	770	753(注2)	[CCAのB/S]	
	1,240	1,295	未償却現在原価	1,363
CC原価	1,295		[HCAのB/S]	
HC "	1,240		未償却歴史的原価	880
実現保有有利得	55②		建物の未実現保有有利得…	483(④-①)=⑤

○当期実現保有有利得 ①+②=55+17=72

○当期末実現保有有利得 ③+⑥=1,683

(注1) $50 \times 10.75 = 538$

(注2) $70 \times 10.75 = 753$

} 期中に平均的に販売されたと仮定して、期中平均原価により評価する。

第4年度 P/L (単位：円)		第4年度末 B/S (単位：円)	
売上高	1,560	現金	350
売上原価	1,295	受取手形	1,460
売上総利益	265	貸倒引当金 △29	1,431
減価償却費	47	棚卸資産	770(注3)
貸倒引当金繰入	5	土地	2,700
その他費用	150	建物	1,550
操業利益	63	減価引当金 △187	1,363
実現保有有利得	72		
当期純利益	135		
		支払手形	1,710
		長期借入金	2,000
		資本金	1,000
		前期繰越利益	86
		未実現保有有利得	1,683
		当期純利益	135
			6,614
			6,614

(注3) FIFOによって評価されていることから簡便的に期末現在原価により評価されているとみなす。

〔第5年度末〕

	A	B	C	D	E	F	G	H	I (C-F)
	期首 簿価	期末 CC	評価 差額	減 価 償 却 額				期末CC 純簿価	固定資産 評価差額
				既 償却分	当期分	バックログ 額	D+E+F		
土地	2,700	3,000	300	—	—	—	—	3,000	300③
建物	1,550	1,700	150	187	51	16	254	1,446	134④

	HC	CC
期首棚卸高	770	858(注4)
当期仕入高	<u>1,595</u>	<u>1,595</u>
	2,365	2,453
期末棚卸高	<u>750</u>	<u>735(注5)</u>
	1,615	1,718
CC原価		1,718
HC "		<u>1,615</u>
売上原価修正		<u>103②</u>

当期減価償却分 51

償却分の歴史的原価 30

実現保有利得 21①

○当期実現保有利得

①+②=103+21=124

○当期末実現保有利得

③+(④-①)=300+(134-21)=413

(注4) 70×12.25=858

(注5) 60×12.25=735

第5年度 P/L (単位:円)

第5年度末 B/L (単位:円)

売上高	2,030	現金	330	支払手形	1,905
売上原価	<u>1,718</u>	受取手形	1,890	長期借入金	2,000
売上総利益	312	貸倒引当金 △ 38	1,852	資本金	1,000
減価償却費	51	棚卸資産	750	前期繰越利益	221
貸倒引当金繰入	9	土地	3,000	未実現保有利得	2,096(注6)
その他費用	<u>220</u>	建物	1,700	当期純利益	156
繰上利益	32		254		
実現保有利得	<u>124</u>		1,446		
当期純利益	<u>156</u>		<u>7,378</u>		<u>7,378</u>

前期まで 当期
(注6) 1,683+413=2,096

CCAの特徴

- ① CCA は売却時価会計、割引現価会計、現在価値会計とともに「価値の会計」として分類される会計の一形態である。すなわち、この会計は、HCA およびGPLA が「原価の会計」であるのと対照的である。
- ② CCA では、操業利益の計算上、収益および費用が、それらの取引時点または発生時点における個別価格を基準にして測定される。収益をその取引時点の個別価格を基準にして測定するという手続は、HCA と同じものであるが、費用をその発生時点の個別価格で測定するという手続はCCA に特有のものである。この手続を通じて、操業利益は同一価格水準を反映する収益と費用との差額として求められることになる。この利益は当該企業のカレントな収益力を示すものと考えられることができる。
- ③ CCA では、貸借対照表上の資産（非貨幣資産）は、期末現在における個別価格を基準にして測定される。この手続を通じて、期末貸借対照表は当該企業のカレントな財政状態を示すものとなる。
- ④ 上述のように資産および費用を、それぞれ測定時点現在の個別価格で測定することによって、HCA では把握しえなかった（または把握を否定された）保有利得を把握することが可能となる。
- ⑤ バックログ償却額が収益にチャージされず、固定資産の評価差額にチャージされるという形式的手続が採られることから明らかなように、CCA は後述するRCA にみられるような物的資産の維持を基準とする会計とは異質のものである。CCA は、損益計算を通じて取替資金の回収留保をはかることを直接の目的とはしていない。
- ⑥ CCA では、貨幣の購買力の変動が会計上考慮外におかれるため、購買力利得または損失は明らかにされない。

CCAの問題点

- ① CCA においては資産の現在原価を求めるにあたって、実務上、多くの困難性を伴う。仮りに保有資産と同等の資産グループの個別価格指数を用いて歴史的な原価を修正するという方式を採用としても、適切な指数を十分に入手できるかどうかの問題が残る。
- ② 現在原価と歴史的な原価との差額として求められる保有利得を配当可能利益および課税所得の計算上、どのように取扱うかについて十分な議論が行なわれていない。
- ③ 固定資産の減価償却引当金は、当該資産の現在原価を明らかにするための評価勘定にすぎず、これに収益チャージされていないバックログ額に見合う金額が含まれているにもかかわらず、あたかも当該引当金の金額に相当する額が収益チャージを通じて社内に留保されているかのごとき誤解を招くおそれがある。

第4節 取替原価会計（RCA）

計算構造の概要

① ここにいう取替原価会計（RCA）とは、物的資産の維持を費用計算の基準とする会計を意味する。

② CCA では、費用を第一次的にはその発生時点の取替原価（現在原価）で測定、計上するが、これが物的資産の物的・数量的維持、すなわち、当該資産の再調達に要する資金額の留保を費用計上を通じて可能ならしめるものでないことは、前述のとおりである。

これに対してRCA では、物的資産の再調達に要する資金額を費用計算の基準とする。

③ ここにいうRCA の物的資産に関する費用計算基準は、いわゆる実体資本維持説のそれと同じであるが、ここでは、理論上の実体資本維持説を全面的に適用しているわけではない。特に貨幣資産に関する取扱については、この説自体、なお具体的には不明確な点を残しているからである。

④ 本例における如く、営業継続中の企業が中途からRCA に切替える場合には、どの時点の物的資産量を維持計算の基準とすべきかという問題が生ずる。特に固定資産に関しては、⑦切替の時点に存在する固定資産のそれぞれの取得時点を基準とする考え方（この場合は、当該固定資産の新品の再調達を可能ならしめるような費用計算が行なわれる）と、④統一的に切替の時点を基準とする考え方（この場合は、その時点の残存耐用年数と償却累計額から、当該固定資産の新品に対する物的・数量的割合も計算し、その割合の再調達を可能ならしめるような費用計算が行なわれる）の二通りがありうる。

前者⑦においては、切替時点が固定資産の除却直前であっても、取得時点にさかのぼってバックログ計算が行なわれるのに対して、切替がたまたま更新直後の時点であれば、かかる計算は一切行なわれないことになる。現存資産の取得時にさかのぼってバックログをするという考え方を更におしすすめれば、現存資産の取得時点までさかのぼるにとどまらず、すでに取替更新された前資産、前資産にまでさかのぼってバックログする余地を含むものであり、理論的にも問題が多い。

後者④は、理論的には明確であるが、複雑な計算を伴う。

本例では、現存固定資産の取得時点を基準として維持計算を行なっている。

⑤ 棚卸資産については、維持の対象とならない投機的在高の存在を仮定し、固定在高の維持を費用計算の基準とする方法を「RCA 別法」として述べた。

⑥ 物的資産の維持を費用計算の基準とするRCA においては、貸借対照表における資産評価に関して特定の評価基準を指定するものではないが、本例では、期末取替原価

による評価を適用した。この場合、資産評価差額は資本修正項目と解されるものであり、利益性はない。

計算例

時価（取替原価）に関する資料は、すべてCCAの例示におけるものと同一である。

初期値（第3年度末B/S）修正

① 利益剰余金

建物減価償却不足額修正

$$\begin{aligned} & \text{建物期末RC} \times (1 - \text{残存価額率}) \times \text{経過手数} / \text{耐用年数} - \text{HCA減価引当金} \\ & = 1400 \times (1 - 0.1) \times 3 / 30 - 90 = 36 \end{aligned}$$

$$\text{HCA利益剰余金} - \text{償却不足額} = 86 - 36 = 50 //$$

② 資産評価差額

建物	400	資産評価差額	1,300
土地	900		

③ 棚卸資産は期末現在価値で評価する。

HCAにおいてFIFOにより評価されていることから第3年度末については簡便的に期末現在原価により評価されているとみなす。（@10×50=500）

第3年度末 B/S		(単位：円)	
現金	100	支払手形	1,100
受取手形	1,200	長期借入金	2,000
貸倒引当金	△24	資本金	1,000
棚卸資産	500③	資産評価差額	1,300②
土地	2,400	利益剰余金	50①
建物	1,400		
減価引当金	△126		
	<u>5,450</u>		<u>5,450</u>

第4年度

P/L項目	① 売上高	HCA=1,560
	② 売上原価	RCA期首棚卸高+仕入高-RCA期末棚卸高 =500+1,510-805=1,205
	③ 時価償却費	建物期末RC×(1-残存価額率)×1/耐用年数 =1,550×(1-0.1)× $\frac{1}{30}$ =46.5
	④ バックログ	時価償却費×期首経過年数-RCA期首減価引当金 =46.5×3-126=13.5

⑤	その他費用	HCA=150
⑥	貸倒引当金繰入	HCA= 5
B/S 項目	⑦ 棚卸資産	期末現在単価×期末数量=11.5×70=805
⑧	建 物	期末RC=1,550 減価引当金 $1,550 \times (1-0.1) \times \frac{1}{30} \times 4 = 186$
⑨	土 地	" = 2,700
⑩	資産評価差額	当期 建物 1,550-1,400=150 土地 2,700-2,400=300 前期繰越 1,300 1,750

第4年度 P/L (単位:円)		第4年度末 B/S (単位:円)	
売上高	1,560①	現金	350
売上原価	1,205②	受取手形	1,460
売上総利益	355	貸倒引当金 △29	1,431
減価償却費		棚卸資産	805⑦
時価償却額	40.5③	土 地	2,700⑨
バックログ	13.5④ 60	建 物	1,550⑧
貸倒引当金繰入	5⑥	減価引当金 △186⑩	1,364
その他費用	150⑤		6,650
当期純利益	140		6,650

第5年度

P/L 項目	⑪ 売上高	2,030
	⑫ 売上原価	$805 + 1,595 - 780 = 1,620$
	⑬ 時価償却費	$1,700 \times (1-0.1) \times \frac{1}{30} = 51$
	⑭ バックログ	$51 \times 4 - 186 = 18$
	⑮ その他費用	220
	⑯ 貸倒引当金繰入	9
B/S 項目	⑰ 棚卸資産	$130 \times 60 = 780$
	⑱ 建 物	1,700 減価引当金 $1,700 \times (1-0.1) \times \frac{1}{30} \times 5 = 255$
	⑲ 土 地	3,000
	⑳ 資産評価差額	当期 建物 1,700-1,550=150 土地 3,000-2,700=300 前期繰越 1,750 2,200

第5年度 P/L (単位:円)		第5年度末 B/S (単位:円)	
売上高	2,030	現金	330
売上原価	<u>1,620</u>	受取手形	1,890
売上総利益	410	貸倒引当金	<u>△38</u> 1,852
減価償却費		棚卸資産	780 ^⑰
時価償却額	51 ^⑱	土地	3,000 ^⑲
バックログ	<u>18</u> ^⑳ 69	建物	1,700 ^㉑
貸倒引当金繰入 ^㉒	9	減価引当金	<u>△255</u> ^㉓ 1,445
その他費用 ^㉔	<u>220</u>		<u>7,407</u>
当期純利益	<u>112</u>		<u>7,407</u>

(補) RCA別法

棚卸資産について、固定的有高の存在を仮定し、この固定在高の維持を費用計算の基準とすると、固定在高法を用いて売上原価の計算をすることになる。

この維持すべき固定在高が、50ヶ(第3年度末の数量と一致)と仮定した場合のP/L及びB/Sは次のようである。

第4年度

⑰ 売上原価

$$\begin{array}{l}
 \text{期末数量} \quad 70\text{ヶ} \quad \left\{ \begin{array}{l} 50\text{ヶ} \cdots \cdots @10 \quad 500 \\ 20\text{ヶ} \cdots \cdots @11.5 \quad 230 \end{array} \right\} 730 \\
 500 + 1,510 - 730 = 1,280
 \end{array}$$

⑱ 棚卸資産

$$\text{期末RC} = 70\text{ヶ} \times @11.5 = 805$$

㉒ 資産評価差額

当期	}	棚卸資産	$805 - 730 =$	75	25
		建物		150	
		土地		300	
		前期繰越		<u>1,300</u>	
				<u>1,825</u>	30

第4年度 P/L (単位:円)		第4年度末 B/S		(単位:円)	
売上高	1,560	現金	350	支払手形	1,710
売上原価	<u>1,280</u> ⑭	受取手形	1,460	長期借入金	2,000
売上総利益	280	貸倒引当金	<u>△29</u> 1,431	資本金	1,000
減価償却費		棚卸資産	805⑮	資産評価差額	1,825⑯
時価償却費	46.5	土地	2,700	前期繰越利益	50
バックログ	<u>13.5</u> 60	建物	1,550	当期純利益	65
貸倒引当金繰入	5	減価引当金	<u>△186</u> 1,364		
その他費用	<u>150</u>		<u>6,650</u>		<u>6,650</u>
当期純利益	<u>65</u>				

第5年度

⑭ 売上原価

$$\begin{array}{l}
 \text{期末数量} \quad 60 \text{ケ} \quad \left\{ \begin{array}{l} 50 \text{ケ} \cdots \cdots @ 11.5 \quad 575 \\ 10 \text{ケ} \cdots \cdots @ 13 \quad 130 \end{array} \right\} 705 \\
 805 + 1,595 - 705 = 1,695
 \end{array}$$

⑮ 棚卸資産 期末RC = 60ケ × @13 = 780

$$\begin{array}{l}
 \text{⑯ 資産評価差額 当期} \left\{ \begin{array}{l} \text{棚卸資産} \quad 780 - 705 = 75 \\ \text{建物} \quad 150 \\ \text{土地} \quad 300 \end{array} \right. \\
 \text{前期繰越} \quad 1,825 \\
 \hline
 2,350
 \end{array}$$

第5年度 P/L (単位:円)		第5年度末 B/S		(単位:円)	
売上高	2,030	現金	330	支払手形	1,905
売上原価	<u>1,695</u> ⑭	受取手形	890	長期借入金	2,000
売上総利益	335	貸倒引当金	<u>△38</u> 1,852	資本金	1,000
減価償却費		棚卸資産	780⑮	資産評価差額	2,350⑯
時価償却額	51	土地	3,000	前期繰越利益	115
バックログ	<u>18</u> 69	建物	1,700	当期純利益	37
貸倒引当金繰入	9	減価引当金	<u>△255</u> 1,445		
その他費用	<u>220</u>		<u>7,407</u>		<u>7,407</u>
当期純利益	<u>37</u>				

RCAの特徴

- ① ここでいうRCAは、物的資産の維持、すなわち、物的資産の再調達に要する資金を取替原価による費用計上を通じて賄うる利益計算の形態として考えたが、すでに述べたように、これは、いわゆる実体資本維持説の部分的適用、あるいは、その実践的形態とみることができよう。
- ② したがって、この形態の会計においては、計算された利益は、物的資産を維持してなお分配可能な額として性格づけうるものであり、これは、CCAと比較した場合、それと根本的に異なる特徴といえる。

RCAの問題点

- ① RCAの最大の問題点は、同一の物的資産が再調達されなくなった場合に現われる。もともと、RCAの理論的背景を形成する実体資本維持説においては、一定の給付能力の維持を費用計算の基準とするものであり、その前提として、物的資産の維持を考えるのであるから、たとえ、従来と異なる生産設備が再調達される場合であっても、それにより生産される製品が変らない限り、一定の給付能力の維持の確認は可能であり、したがって、その前提として維持すべき物的資産量の確認もまた可能であるので、RCAはなお成立する。

しかしながら、生産される製品が変わった場合には、かかる維持すべき物的資産量の確認は不可能であり、RCAは適用できなくなる。ここにRCAの限界がある。

- ② この限界は、実体資本維持説の資本概念といわれる物的資本概念の限界であるが、このような点にかんがみて、われわれはRCAをどう評価すべきかが問題となる。

RCAの背後に予定されている物的資本概念にこのような限界があるということは、RCAは理論上、成立しえないことを意味するので、RCAはインフレーション会計の一形態としては主張できない、という考え方もとり得よう。その場合には、RCAに最も近いCCAの形態をとることになるだろうが、そこでは、厳密な意味での生産力の維持は主張できないことになる。

- ③ 他方、RCAを、貨幣資本概念を前提とする会計の形態として説明する可能性が残されているように思われる。これは、HCAに含まれている貨幣資本についての拘束性の考え方を更に拡張することであり、それによって、少なくとも、同一財が再調達されている限り、RCAの形態を貨幣資本概念を前提として説明することが可能と思われる。

- ④ ③の考え方を採用した場合でも、同一財が再調達されなくなった場合には、RCAの形態は成立し得なくなる。この段階においては、なんらかの形での指数修正の適用が必要となるだろう。ただし、それには、次に述べるCCA-GPLAの形態とは手続的に異なるものになるだろう。

第5節 結合会計（CCA-GPLA）

計算構造の概要

- ① 資産（および費用）の測定基準として、現在原価基準を採用する。
- ② 測定単位として、期末現在の購買力をもつ貨幣を採用する。
- ③ 以上の結果、次の四つの自己資本の増加原因が明らかにされる。
 - ④ 実質操業利益……これは GPL 修正を施した後の実現収益と、GPL 修正後の現在原価で表わされた費用との差額である。
 - ⑤ 実質実現保有利得……これは当期中に費消した資産の GPL 修正現在原価と GPL 修正歴史的な原価との差額である。
 - ⑥ 実質未実現保有利得……これは期末に存在する資産の現在原価と GPL 修正歴史的な原価との差額である。
 - ⑦ 貨幣購買力利得または損失……これは GPLA と同じ手法によって求められる。

設 例

一般物価指数および現在原価に関する資料は、それぞれ、前掲の GPLA および CCA において示した設例による。

第4年度 P/L	(単位:円)	
売上高	1,642 ①	① 期中CC×GPL修正率=1,560×100/95
売上原価	<u>1,363 ②</u>	② " =1,295×100/95
売上総利益	279	" "
減価償却費	47 ③	③ 期末CC×GPL修正率= $47 \times \frac{100}{100}$
貸倒引当金繰入	5 ④	④ " = $5 \times \frac{100}{100}$
その他費用	<u>158 ⑤</u> <u>210</u>	⑤ 期中CC×GPL修正率= $150 \times \frac{100}{95}$
実質操業利益	69	
購買力利得	<u>229 ⑥</u> <u>298</u>	⑥ GPLAと同じ
実質実現保有利得		
棚卸資産	△32 ⑦	⑦ 売上原価 期中CCA-GPLA-期中GPLA=1,363-1,395
固定資産	<u>△1 ⑧</u> <u>△33</u>	⑧ 減価償却費 " = 47-48
当期純利益	<u>265</u>	

GPL修正 a/c

売上高	82	売上原価	68
購買力利得	229	その他費用	8
資本金	613	実現保有利得	105 ^⑩
GPL修正差額	<u>756</u>	未実現保有利得	<u>1,499^⑨</u>
	<u>1,680</u>		<u>1,680</u>

第4年度期首HCA繰越利益 86

当期GPLA修正差額 756

第4年度末前期繰越利益 842^⑪

実質未実現保有利得計算(第4年度末)

棚卸資産	期末CCA-期末GPLA=770-811=△41
土地	" =2,700-2,419=281
建物	" =1,363-1,419=△56
	合計 <u>184^⑫</u>

⑨ 棚卸資産	期末GPLA-期末HCA=811-770=41
土地	" =2,419-1,500=919
建物	" =1,419-880=539
	合計 <u>1,499</u>

⑩ 当期実現保有利得(CCA)-実質実現保有利得(CCA-GPLA)=72=(-33)=105

第4年度末 B/S

(単位:円)

CCAに 同じ	現金	350	支払手形	1,710	} CCAに同じ	
	受取手形	1,460	長期借入金	2,000		
	貸倒引当金	<u>△29</u>	1,431	資本金	1,613	} GPLAに同じ
	棚卸資産	770	実質未実現保有利得	184 ^⑫		
	土地	2,700	前期繰越利益	842 ^⑪		
	建物	1,550	当期純利益	265	} GPLAに同じ	
	減価引当金	<u>△187</u>	1,363			
	<u>6,614</u>		<u>6,614</u>			

第5年度 P/L (単位:円)

売上高	2,127 ^⑬	⑬ 期中CC×GPL修正率= $2,030 \times \frac{110}{105}$
売上原価	1,800 ^⑭	⑭ " = $1,718 \times \frac{110}{105}$
売上総利益	327	
減価償却費	51 ^⑮	⑮ 期末CC×GPL修正率= $51 \times \frac{110}{110}$
貸倒引当金繰入	9 ^⑯	⑯ " = $9 \times \frac{110}{110}$
その他費用	230 ^⑰ 290	⑰ 期中CC×GPL修正率= $220 \times \frac{110}{105}$
実質操業利益	37	
購買力利得	182 ^⑱ 219	⑱ GPLAと同じ

実質実現保有利得

棚卸資産	23 ^⑩	⑩ 売上原価 期中CCA-GPLA-期中GPLA= $1,800 - 1,777$
固定資産	$\triangle 2$ ^⑲ 21	⑲ 減価償却費 " = $51 - 53$
	<u>240</u>	

G P L 修正

売上高	97	売上原価	82	第5年度期首HCA
購買力利得	182	その他の費用	10	繰越利益 221
資本金	774	実現保有利得	103 ^㉑	当期GPLA修正差額 <u>997</u>
GPL修正差額	<u>997</u>	未実現保有利得	<u>1,855^㉒</u>	<u>1,218^㉓</u>
	<u>2,050</u>		<u>2,050</u>	

㉑ 棚卸資産 期末GPLA-期末HCA= $786 - 750 = 36$

土地 " = $2,661 - 1,500 = 1,161$

建物 " = $1,508 - 850 = 658$

合計 1,855

㉒ 当期実現保有利得(CCA)-実質実現保有利得(CCA-GPLA)= $124 - 21 = 103$

実質未実現保有利得計算

棚卸資産	750 - 786	=△36
土地	3,000 - 2,661	=339
建物	1,446 - 1,508	=△62
		<u>241^㉔</u>

第5年度末 B/S (単位：円)

第5年度末 B/S		(単位：円)	
現金	330	支払手形	1,905
受取手形	1,890	長期借入金	2,000
貸倒引当金	<u>△38</u>	資本金	1,774
棚卸資産	750	実質未実現保有利得	241 ^㉔
土地	3,000	前期繰越利益	1,218 ^㉔
建物	1,700	当期純利益	240
減価引当金	<u>△254</u>		
	<u>7,378</u>		<u>7,378</u>

CCA - GPLAの特徴と問題点

CCA - GPLA は、① CCAの基本的な目的であるカレントな収益力およびカレントな財政状態の開示という目的に加えて、GPLA で考えられている次の目的、すなわち、② 損益計算書および貸借対照表上の数値を、すべて期末現在の購買力をもつ貨幣によって统一的に測定・表示し、会計数値の比較可能性を確保するという目的、③ 投下貨幣資本の購買力を維持しようとする会計を行うという目的および④ 貨幣項目について生ずる購買力利得および損失を明らかにするという目的を、同時に遂行することを狙いとしている。

この会計は、CCA および GPLA が、それぞれ独自では果し得なかった上記の会計目的を相互に補完しようという長所をもつ。しかし、この会計はCCA とGPLA のそれぞれについて指摘した問題点をそのまま受け継いでいる。

また、この会計では、CCA とGPLA における計算の複雑性が、さらに増幅されることになるという新たな問題が生ずる。

設問：第4年度第5年度について、HCA, GPLA, CCA, RCA, CCA - GPLA の比較一覧表（損益計算書と貸借対照表）を作成し考察を加えなさい。

sample

sample

sample

sample

sample

sample

sample

sample

sample

sample

sample

sample

sample

sample

sample

sample

sample

sample

sample

sample

sample

sample

sample

sample

sample

sample

sample

sample

sample

sample

sample

sample

sample

sample

sample

不 許 複 製

慶應義塾大学ビジネス・スクール

Contents Works Inc.