

## 固定資本の耐用年数と道徳的磨滅の問題

馬場, 克三

<https://doi.org/10.15017/4362491>

---

出版情報：経済學研究. 26 (1), pp.21-50, 1960-05-25. Society of Political Economy, Kyushu University

バージョン：

権利関係：

## 固定資本の耐用年数と道徳的磨滅の問題

馬 場 克 三

は し が き

会計上の減価償却という手続ないしは減価償却費という費用の概念が、基本的には、経済学でいうところの固定資本の概念および固定資本の磨滅という経済上の事実に基づきをおくものであることはいうまでもない。ところが、会計上の減価償却においては、一方では固定資本概念の極限に至るまでの拡張が行われるとともに、他方では、磨滅概念の途放もない拡張が行われる。固定資本の概念はその本来の生産資本の範囲をこえて流通過程にひろげられるばかりでなく、収益の価格たる擬制価格や一括前払いという単なる貨幣支出形式にまで拡大される。磨滅概念の拡張においては、固定資本の磨滅そのものが感性的にとらえられるものではなく、いわば観念的な計算で把握するよりほかないという事情がある。この事情が、あらゆる恣意的な理由づけによつて磨滅概念を拡張しようとする要求を拒否しえなくさせ、固定資本価値の生産物価値への移転という磨滅本来の範囲をこえて、投下資本の早期回収へと走らせるばかりでなく、設備拡張資金の調達へまでこれを押しひろげさせる。

固定資本概念の会計的拡張についてはかつて詳細に論じたことがあるので、ここでは触れない。磨滅概念の拡張につい

ても、それが価値移転から価値回収へと推転し、いかにして価値回収が独立化せられるかを明かにし、その恣意性を指摘しておいた。<sup>1)</sup>したがつてこの問題についても再説することを避ける。しかし、最近、技術革新の進展につれて広範な道徳的磨滅が起つてきたと信ぜられ、これにともなう巨額の設備投資の必要と、この投資を一定の範囲まで、減価償却資金を含む自己金融でまかなうことによつて成長経済の安定を図ろうとする意図にもとづいて、高率な減価償却を正当づけようとする主張が表面化してきている。<sup>2)</sup>他方、前述したように、磨滅の計数的把握には大きな困難がつきまとつているところから、従来行われてきたような耐用年数計算を無意味とし、減価償却を企業の財政政策にゆだねようとする主張や、固定資本廃棄統計によつて耐用年数を測定した従来の方法とは全く異つた年度費用比較の方法でいわば採算的に固定資本の更新期限を決定しようとする試みが現われてきている。<sup>3)</sup>かくて現在、減価償却概念が混乱に陥つていゝことは否定できず、それはいまや崩壊にひんしているといつてもいいすぎではないほどである。

本稿は、減価償却概念の右に指摘したような混乱にかんがみ、磨滅(価値移転)の意義について反省するとともに、減価償却計算の基礎となる耐用年数の意義を検討し、技術革新期の問題であるいわゆる道徳的磨滅と価値移転との関連について立ちいつて考えてみようとするものである。

注 (1) 拙著、減価償却論。改訂増補版、第一章、第二章参照。

(2) 産業計画会議、減価償却制度はいかに改善すべきか。一九五九年。拙稿、産業計画会議の減価償却観を評す。「税経通信」、一九六〇年七月号参照。

(3) 拙稿、設備政策におけるMAPIの考え方。「税経通信」、一九六〇年三月号参照。

## 一 耐用年数概念の成立

以下では、会計上の用語に従つて、固定資本を固定資産とよびかえるが、固定資産がその使用にもなつて費用に転化する年々の転化額を計算する方法として今日、耐用年数計算法が用いられていることは周知の通りである。耐用年数計算は、まず固定資産の耐用年数を過去の経験にもとづいて推定し、ついでこれを計算の基礎として、固定資産の取得原価から耐用年数経過後に残る残存価値を控除した額を、この推定期間に一定の方法にもとづいて配分するという計算方法である。この方法がいつ頃から初まつたか、そしてその生成過程においてどのようなことが問題となつたかをまず確かめておきたい。

さて、減価償却に関して何らかの形で耐用年数について語つてゐる資料を探つてみると、次のようなものがあげられる。

(1) 一八三三年、Balimore and Ohio 鉄道会社の第七次報告書には、鉄道設備の見積耐用年数が十二年であると記され、<sup>(1)</sup> また(2) 一八三八年、ロンドンで創立された内航汽船会社の目論見書には、William Bentinck 卿が一八三五年に鉄船の耐用年数を二〇年、従つて年五パーセントと見積つたとの記述がある。<sup>(2)</sup> (3) 一八五一年、James River and Kanawha 会社の第十七次報告書のなかでは、汽船およびミュールの耐用年数を一〇年とみて運輸原価のなかに減価償却費を見積るとの技師の説明があり、さらに(4) 一八五八年には、機械更新期間がマンチェスターで平均五カ年であるとしたページの所論に対するマルクスの疑問に対しエンゲルスは、それが通常十三年四カ月であり、償却率は七・五パーセントであると答えている。<sup>(4)</sup>

これらの資料はもちろん、いずれも今日的な減価償却概念およびこの計算方式が成立するまでのもの、もしくはその過程上のものであり、またそのおのおののケースが同じ意味合いのものであつたとは決していわれない。しかしその意義はどのようであれ、ともかく耐用期間についてのなんらかの考え方が一八四〇年前後の時代に現われていたことが以上でわかるわけである。しかし、減価償却を固定資産の耐用年数とかかわらしめて把握するということは、右の時代においてもまだ決して一般化した考え方ではなかつたと考えられる。むしろ一般的には、費用としての減価償却概念そのものがまだ十分に明確な形をととのえるに至つておらないのであつて、固定資産の価値減少が使用にもとづく減耗であることは知られていたにしても、これを財産計算的視点からする評価損と考える減価償却以前の思考からは抜け出してはいないのである。しかも固定資産の使用にもとづく減耗は突地棚卸によつて明確に把握しうる性質のものではないから、この減耗の見積りはおのづから、取得原価の一定割合あるいは後に現われるように、生産物（用役）原価の一定割合、もしくは利益の一定割合というふうに捉かまれていたのである。

百分率で減価をとらえている例を探してみると、(1)一七七二年の Magelsen の簿記書には、<sup>(6)</sup> 動産たる什器についてであるが、その消耗を控除するために、評価にかえて期末帳簿残高の四ないし五パーセントを損失に計上する、と書いており、<sup>(6)</sup> ずつと降つて、(2) W. English の Book-keeping, 1853 では、建物および機械に関して、その退化損耗に対して原始価格の五ないし一〇パーセントを減額するとしており、<sup>(6)</sup> また John Q. Pilsen の Complete Reform in Book-keeping, 1877 においても家具、什器、設備、家畜、借地権などについて棚卸をなし、使用による損耗に対し総原価の百分率を除去することを提唱している。<sup>(6)</sup> その他、(4) American Railway Journal, (1837) における W. Edward の報告には、機関車、炭水車は修繕費と合わせて二五パーセントを償却する<sup>(6)</sup>とあり、(5) 同年以降、<sup>(6)</sup> London and Birmi-

ingham 鉄道は「實際原価」に対し、毎年五パーセントの減価償却を行なったといふ<sup>(9)</sup> (6) Colburn's Railroad Advocate, (1855) は鉄道の適切な減価償却率として年八・三分の一パーセントを示唆した<sup>(10)</sup> といふ。

(1)・(2) Perry Mason, Illustration of the Early Treatment of Depreciation, The Accounting Review, 1930. Sept.

中村万次、減価償却概念の萌芽的形成。「会計」第七五卷二号、四二頁。

(3) 中村万次、鉄道狂時代の減価償却政策。「経理知識」第七卷一号、三二—二頁。

(4) Marx-Engels, Briefe über "Das Kapital", Dietz Verlag, 1954, S. 82. 神田忠雄、減価償却技術の生成過程。「企業会計」

一九五九年五月号、三三—三頁。

(5) 拙著、減価償却論、改訂増補版。一二四頁参照。

(6)・(7) A.C.リトルトン、片野訳、会計発達史。三三二—二頁。

(8) 同右 三三六頁。

(9)・(10) 中村万次、前掲論文、「経理知識」八一—九頁、三三頁。

(10) H. Pollins, Aspects of Railway Accounting Before 1868, in Litterton and Yamay, Studies in the History of Accounting, 1956, pp. 349. 菅原秀人、H・ポリンス一八六六年前のイギリスの鉄道会計。経済学研究(北大)、第一七冊。

これら百分率による減価の見積りは、はたして当該固定資産の耐用年数を前提とし、そこから百分率を算出したのか、それとも減価の把握が困難であるため、大約の見当で百分率として表現したのか、そのいずれであるかが明白ではない。もちろん、右の諸例には、年代による相違があり、産業部面による差もある筈である。ことに鉄道事業の場合は、経常的修繕と部分的取替との混同があり、修繕によつて固定資産価値は永久に維持されるとの観念がこびりついており、これが減価認識を財産評価視点にいつまでもしぼりつけ、減価を修繕費を上廻る固定資産の敗壞として、評価損もしくは偶発費用的に取扱っているのである。そしてこのような財産評価にとらわれた考え方が減価償却を百分率的に表示させる大ま

な理由となつたであろうことは想像に難くない。

しかも、このような百分率によつて計上された額は、固定資産の消耗を代表する費用としてというよりは、固定資産の将来の取替または建設のための準備金と理解されていた。そしてこのことがまた、百分率の見積りを一層便宜的なものたらしめざるをえなかつたのである。しかしともかく、イギリス鐵道業では一八四〇年前後から、利益の社外流出を防止する目的で右のような固定資産更新償却準備金が設けられてきた。しかるに六〇年前後になると、もはやそのような積立はかえりみられなくなり、固定資産の修繕、維持、取替のためになされた年々の支出額を固定資産のその年度の消耗とみなす<sup>11)</sup>といわゆる取替法をもつて減価償却にかえるという考え方が一般化するに至つていたのである。これは百分率によるおまかな準備金の形成では経営目的に役立たなかつたことを示すものであろう。

エンゲルスの事例にみられる紡績業などの場合は、鐵道事業のような部分的取替の問題はなかつたから、おそらくより素直に減価償却の費用性の認識に到達しえたであろうと考えられる。エンゲルスがイギリス紡績業における減価償却が七・五パーセントで耐用年数は十三年四ヶ月と答えていることは前段でも指摘したところである（一八五八年三月四日、エンゲルスからマルクスへの手紙）。そして全く同じ数字が約一〇年後の一八六七年八月二六日のエンゲルスのマルクスあての手紙にもみえている。ところが、この後の手紙のなかで、エンゲルスは減価償却の二つの計算方法すなわち定額法と定率法に相当する計算方法に言及して、われわれは後者（定率法）を採用しているとのべている。しかるに七・五パーセントの償却率が磨滅期間一三年四ヶ月になるというのは定額法の計算の場合であり、もしそれが定率法であるとすると磨滅期間は二九年ないし三〇年とならなければならないのである。もちろん、これはエンゲルスの計算ちがいであるかも知れないが、ともかくこのような錯誤があるということと、磨滅期間が一三年四ヶ月という半端な数字で出されていると

いうことからもうかがわれることは、矢張り、百分率がまず与えられていて、耐用年数はこれから逆算されたのではないかと想像されるのである。

しかし資本論第二巻第八章でマルクスが依拠したと思われる Royal Commission on Railways. Minutes of Evidence taken before the Commissioners. Presented to both Houses of Parliament. 1867. ではその年、枕木の寿命は十二年ないし、一五年、機関車の寿命は一〇年ないし十二年と計算されたというから、<sup>(12)</sup>前段の事情にもかかわらず、耐用年数の観念は一八六〇年代には次第に形成されつつあつたものと考えねばならない。

しかし減価償却の工場への適用を論じた最初の文献といわれる Ewing Matheson の The Depreciation of Factors, 1885 においても、減価償却の目的は固定資産の価値を確定するにありとし、「固定資産の眞の価値 (real value) を確定する方法は理論上は、もしそれが可能ならば、示された期間ごとにすべてを再評価 (Re-value) するのが最も有効であろう……」<sup>(13)</sup>といつており、明らかに財産評価の視点に立つて減価償却をみている。しかも減価の計上を再評価によつて行なうのは「あまりにも面倒であり、費用がかかるので」「固定資産原価 (capital value) の一定率をもつて計算するのが望ましいのだ、と彼はいつている。かつ、この率は営業活動の繁閑に応じて年毎に変更してもよく、またこの率は特にそれが経常的な磨滅 (wear and tear) のほかに偶発的損失 (contingencies) をも含むときは、工場開始以後数年間にそれを試験的なものとしておいてしばしば調整を加えるがよい、ともいつてゐる。<sup>(13)</sup> Matheson の記すところでは、当時の組合企業においてはしばしば減価償却の率を予め固定して定款に記載することが行われ、<sup>(14)</sup>それが利潤の一定割合で示される場合もあれば生産高、または生産原価の一定割合とされる場合もあつたというが、彼は上記のごとく固定資産原価の一定率を望ましいとしたのである。



減価の把握は最初は什器や家畜の場合にみたように、棚卸資産の減耗と同じ形で処理され、在高の一定パーセントで測定された。これはいわば素朴な形態の減価認識であり、それは財産評価による評価損の形をとつた。やがて鉄道や製造工業の巨大な設備の場合になつてくると、財産評価による減価認識という考え方は依然として残存しながら、設備に投下された資本の維持という財務政策的要求が強く前面に打ち出され、利益配当前に、ある額が控除されもしくは積立てられねばならないとする形で、減価が認識された。この段階では固定資産の価値移転としての減価の認識はまだ表面に浮かびあがつてきていないのである。そしてこのことから当然に——設備の耐用年数を見積るといふ三、四の事例はあつたけれども——概してある率を固定資産の原価でもよし、生産高でもよし、利潤でもよし、なんらかのものに割掛けてその額を留保するという「割掛け型」の減価償却計算法がおのずから広く用いられたものと考えられる。

しかし、すでに Matheson<sup>(15)</sup> においては、損失のときにおいても腐朽化は進行するのだから、利潤に対する割掛けでは不合理であるとの主張があり、減価償却の費用性の認識もみられるのである。そしてそれと同時に、この一定の割掛け率なるものはなんらかの客観的基準にもとづいて決定されねばならないことにやがて気づいてくるのであつて、右の費用性の認識と相まつて、ここに固定資産の耐用年数が意識にのぼつてくることになるわけである。

さて、固定資産の耐用年数を減価償却計算の一要素として明確にかかげている文献は、私の知るかぎりでは、前節でも言及した Ewing Matheson の書である。すなわち、彼は次のように書いてゐる。

「減価償却の公正な率を見出すための主要な要素は、1 原価 (Original value)、2 見込みの使用年限 (the provable working life)、3 磨滅してしまふ (worn out) か、もしくは劣性化 (superseded) した場合の最終価値 (Ultimate value) の比である」<sup>(16)</sup>

では右の使用年限はどのようにして定められたか。これについては Matheson はなんら原理的なことはのべておらない。これはおそらく彼自身もその一人であつた技術専門家が若干のデータを基礎として、その個人的な経験の範囲内で個々の推定するという方法を用いたものである。しかもそれは耐用年数としては現わされないので、設備残高に対する平均償却率 (average rate) の形で把握されている。<sup>(17)</sup> 従つて本来的な意味での、耐用年数概念は、また成立していないといつても誤りではないであらう。彼は「機械の腐朽化 (Deterioration) は多数の事情に依存する。その事情のあるものは機械それ自身に、他のものは機械の使用状況に關連する」とのべ、機械の材質、その据付けの安定性如何、機械に課せられる仕事の強度、修繕の適時性、清掃注油など保全状況、作業時間の長さ、などによつて機械の生命が左右されると説いている。そして「作業が中庸で、機械に過度の負荷をなさず、週業作時間が平均五十時間をこえない機械工場では、通減する価値高の年五パーセントの償却で機械の磨滅に対しては充分であらう」となし、このような形で平均償却率を考えたのである。陳腐化については、もちろん考慮にのぼつてゐるが、これは耐用年数の決定（ここでは償却率の決定）には加えられておらず、別途の準備金によつて処理すべきものとされている。<sup>(18)</sup>

なお Matheson よりおくれること三年、一八八七年には E. Garcke and J. M. Fells の Factory Accounts, their Practice, 1st ed., 1887. が現われており、ここでは減価償却決定の四要素の一として耐用期間 (estimated tenure of life) があげられている。<sup>(20)</sup> しかし耐用年数測定の方法については何事も述べられていない。

Garcke and Fells においては、この耐用年数計算は、当時一般に行われていた恣意的な減価償却の見積りに代わるべきもつとも科学的な方法であると推奨されているのであり、また、「減価償却率を算出する理想的な最上の方法は率の基礎として建物あるいは機械の生命をとることである」といつてゐることからわかるように、当時はまだ大約の見当で償却

率または償却額を決定していたものと考えられ、耐用年数計算の方法はまた生成過程にあつたと考えてよからうと思う。陳腐化 (obsolescence) という言葉はここでも散見されるが、これもまた重要な問題としては意識されていない。

- (11) 資本論、第二編、第八章、向坂訳、第二卷、第二分冊、三〇頁。
- (12) E. Matheson, *The Depreciation of Factories, Mines and Industrial Undertakings and their Valuation*, 4th ed., 1910. p. 33.
- (13) *ibid.*, p. 53
- (14) *ibid.*, p. 52.
- (15) *ibid.*, p. 53.
- (16) *ibid.*, p. 76.
- (17) *ibid.*, p. 35, 82.
- (18) *ibid.*, p. 82.
- (19) *ibid.*, p. 38, 41.
- (20) E. Garcke and T. M. Fells, *Factory Accounts, their Principles and Practice*, 1st. ed., 1887, p. 97.
- (21) E. Garcke and Fells, *ibid.*, p. 108-9.

## 二 耐用年数計算と道徳的磨滅

このようにして、一八〇〇年代の後半においては、また耐用年数計算は十分に確立されるには至っていないのである。しかし、一九〇〇年代に入ると、耐用年数計算法の上に減価償却理論が立てられるようになってくるのである。そして、そのような情勢をつくり出したものは、一方では企業利益の分配に関連して、他方では課税所得の決定に関連して、

固定資産の減価が正当な費用として承認されるかどうかをめぐつて争われた法律上の諸事件であつた。イギリスではすでに一八七八年の *Customs and Inland Revenue Act, 1878.* は「磨滅による減価」(diminished value, by reason of wear and tear) を収入から控除することを認めており、<sup>(1)</sup> 同様の主旨を認めた訴訟事件では一八七九年の *Davison v. Gillies* 事件の判決が最も早いものといわれている。<sup>(2)</sup> しかしこの時期にはまだ、道徳的磨滅はとりあげられていない。もつとも、一八六七年八月二十六日のエンゲルスからマルクスあての手紙のなかでは、「無形の磨損に対する一種の保証として」<sup>(3)</sup> 減価償却計算を多く計上するという意味のことが述べられているから、実践では道徳的磨滅についての考慮が払われていたことは推測できる。イギリスで道徳的磨滅の問題が法規上に現われるのは、一八九七年のいわゆる“Leicester” letter (一八九七年五月二八日の *Chancellor of Exchequer* から *Secretary of the Association of Chambers of Commerce* あての手紙) において、新発見によつて排除された旧設備の現在価値を損失として収入より控除することを認めたのが最初である。<sup>(4)</sup> この場合はしかし、排除による損失が現実に発生したときにその全額を考慮するものであつて、予め道徳的磨滅を年々の磨損として考慮するものではなかつた。

アメリカでは、一八九三年の *Conville v. Shook* 事件の判決が磨滅を正当の費用と認めた最初の法的措置であるといわれるが、<sup>(5)</sup> 一九〇七年には *Interstate Commerce Commission* が鉄道事業に対して *Accounting Rules* を公布し、そのなかで鉄道資産を七クラスに分類し、それぞれに規則的な減価償却引当を行うべきことを定めており、一九〇九年には株式会社税法 (*Corporation excise tax law*) は「消耗、減耗もしくは陳腐化から生ずる使用資産の価値減少」を年々の正当な減価償却費と認めるに至つてゐる。<sup>(6)</sup> (もつとも陳腐化に関しては、後述のように、後にまた取扱いが變つてゆくのではあるが)。

さて、一九〇〇年代に入つてからの減価償却理論としては、まず E. A. Saliers の Principles of Depreciation, 1915 があげられるが、それに先立つてイギリスでは P. D. Leake の Depreciation and Wasting Assets, 1912 があり、アメリカでは H. Floy, Valuation of Public Utility Properties, 1912 があつた。だが、やむに趣いて H. R. Hatfield, Modern Accounting, its Principles and Some of its Problems, 1st ed., 1909 があつたことを見せよすわけにはいかならう。

Hatfield においてわれわれは、固定資産の消耗すなわち減価はいかなる修繕によつても阻止することのできないものであり、原料費と同じ意味における費用であり、この費用の控除をなさずしては利潤の計算ができないものである、との正しい見解を見出す。財産計算的な減価観や初期鉄道会計に見られた混乱がはじめて克服されてゐる。しかし減価償却の当時の実践は、彼によれば「不幸にしてこの正しい原理にまでは到達してゐない」のであつて、利潤の大小に影響される償却の仕方が通例であつたのである。償却計算方法としては、定額法、定率法、年金法が説かれており、償却計算の要因として原価、耐用年数 (tenure of use)、残価があげられているが、耐用年数の測定方法については疑問は提起されてゐない。ただ、陳腐化に関しては、これを固定資産減価の一理由と認めはするものの、その予測可能性については「陳腐化はたしかに漠然かつ不確定であり、これには発明の天才の将来の活動を予測する能力を前提とすることになる」といふ、この種の減価は「もし価値の損傷が充分確実な（事前に）計算できるときは普通の減価に極めて近いが、もし確かさがより少く、しかもそのことが無視できないときには、それはむしろ（偶然事件）に対する準備金に類似するものである」<sup>(8)</sup>といふ。

陳腐化についてのこの慎重な考え方は成立期の減価償却理論の健全さを示しているものといつてよいが、やがてこの慎

重さは全く失われてしまふのである。たとえば比較的年代の早い H. Floy について考えると、彼においては、物理的磨滅も道徳的磨滅も全く同等のものとして取扱われているのである。彼においてはまだ減価償却の費用性の認識は明確ではないが、しかし売却価値の低下もしくは用役価値の低下に現われる固定資産価値の減少を財産計算的に把握しようとするところの絶対的償却 (absolute depreciation) を排斥して理論的償却 (theoretical depreciation) をとり、毎年一定率の償却によつてこれを積立て、投下資本の維持回収をはかる必要があることを認めている。<sup>(10)</sup> 減価償却の計算方法としては、直線法、減債基金法、定率法が語られており、これらが固定資産の推定された耐用年数を前提（それがしばしば實際と喰いちがつたのだが）とした上で計算される立てまゑとなつてゐる。

ところで、ここでも耐用年数はいかにして見積られたかという問題に当面するわけであるが、この点について Floy において二つの注目すべき事項が指摘される。一つは Kester の名をもつて知られている有効償却年数の考え方であつて、これはすでに Floy において定式化されているのである。すなわち、腐朽化 (Age) の予想年数が二〇年であつて、陳腐化の到来が三〇年後、不適應の発生が一五年後と予想されるときは、一五年が減価償却の計算の基礎とされるのだと<sup>(11)</sup> べてゐる。ここでは經濟的減価 (不適應を含む広義の陳腐化) が明白に耐用年数計算に入れられることになつてゐるわけである。

次に注目すべき点は、Floy が一種の耐用年数表を集成していることである。彼は、電気、通信、鉄道、水道などの公益事業を中心としてであるが、約九〇種にのぼる固定資産について信頼される専門家もしくは公益事業委員会などによつて測定された公認の減価償却率 (直線法) を示してゐる。すなわち “Approved Rates Used in Estimating Theoretical Depreciation” <sup>(12)</sup> としてゐる。これはエンヂニアの個人的経験にのみ依存してゐた耐用年数 (償却率) の測定が、

より広い経験範囲に拡大されてきたものと考えることができよう。Floy はこれに関連して、「あらゆる種類の物的財産の減価償却に関して利用しうべきデータを集成する目的をもつて製造業者、技師、公益事業財産の所有者間の協力がさし迫つて必要である」と訴え、データの集成に當つては減価の生じた原因を区別し、腐朽化による減価と陳腐化による減価とを分離しなければならぬと強調している。<sup>(13)</sup> こうした耐用年数(償却率)を客観的な基礎に据えようとする努力の背景には、公益事業の場合は料金統制からんで、利益率算定の基礎となる固定資産の現在価値確定の必要があつたことがあげられるが、他方、一般産業の分野では、G. O. May の説くところによれば、一八九七年から一九〇三年に至る企業合同時代に、合併する会社の会計を統一基礎に調整するために減価償却会計が検討されねばならなかつたという事情が大きく作用したと考えられる。<sup>(14)</sup> こうした事情を背景として、アメリカでは一九一三年の歳入法で改めて減価償却の控除が認められることになるのである。だが減価償却算定の基礎が果してこの時期に確立したといえるであろうか。

いま、本稿では十分な文献史的考察を加える余裕はないが、ここで耐用年数測定に疑問を提起している二つの著書をおぼきたいと思う。一つは H. E. Riggs, *Depreciation of Public Utility Properties*, 1922 であり、他は著名な E. A. Saliers, *Depreciation, Principles and Applications*, 1923 である。

Riggs は右の書物の「減価償却の見積りの不確実な性格について」と題する章で、「用役期間 (service life) の年々の損耗の見積りなるものが不確かな大略的なものであることはいくら強調しても強調しすぎることはない」といい、個々の具体的な財産につき精密なデータをそろえても条件があまりにも複雑となつてかえつて目的を達しない結果となるから結局、一定種類の固定資産に関して平均的な耐用年数を考えるよりほかはないとの結論に達するが、しかし生命保険の場合とは異なつて、固定資産については信頼しうべき生命表はまだ存在しない。なるほど今日、技師たちによつて作られた

見積り表があるが、それは(1)非常に限られたケースの経験にのみ基づくもので生命表とはいえない。(2)そこではその財産の性質と使用の範囲が生命に影響を与えている。(3)また修繕維持の質と範囲が著しく生命に影響を与えている。(4)陳腐化の要素は計数化できない。<sup>(16)</sup>このように主張し、技師たちの作つている「いわゆる生命表なるものはしばしば善をなすより害をつくり出すものであり、……財産価値から控除すべき数値を推定するためにそれを使うことは犯罪をおかすのと異なるものではない」とまで極論している。耐用年数測定<sup>(17)</sup>の統計理論がまだ確立していない焦慮がここに表明されているといえよう。

ところで Riggs において極めて強く主張されているもう一つの問題は陳腐化の問題である。そしてこの点については Sellers も全く同一の見解をもつのである。Riggs によると、陳腐化は耐用年数計算に加えられるべきではないというのである。その理由は、(1)「陳腐化を測定するいかなるルールも知られていない」<sup>(18)</sup>ということ、および(2)「陳腐化による」取替の費用はより経済的な設備から利益を引出す将来の料金支払者の負担となるべきもので、現在の料金支払者の負担であつてはならない」という二点である。

Sellers は陳腐化と不適応が耐用年数計算に加えられるべきでない理由として、次の四点をあげている。(1)陳腐化も不適応もともに予見することが不可能なものであるから、前もつて適当な準備をなしておくことができないものである。(2)物理的磨滅に関しては時間の要素は決定的だが、陳腐化や不適応は時間と関係がない。それは物理的磨滅や利子や賃金のように価値を付加(accrete)するものではない。(3)陳腐化が生ずるとその設備全部が無価値となるのであつて、年々部分的に陳腐化が生じ、それを償却することができる性質のものでない。(4)陳腐化は相対的費用(relative cost)の問題<sup>(19)</sup>であつて、設備の物的条件(physical condition)すなわち耐用年数の問題ではない<sup>(20)</sup>。



以上のごとく主張しているが、この主張のなかに深い洞察が認められると私は考えている。けれども事態の推移はこうした洞察を全く顧みないで進むのである。

なお、ここで付言しておくが、Riggs も Saliers も陳腐化と不適応が発生した場合の損失を資本損失として処理しようとはせず、これを cost of production ではなうが、cost of replacement であると考え、新設備の原価に加算して回収しようとするものである。すなわち、その発生前に償却費として計上することは排斥するが、現実が発生してその額が確定したのちは、これをその後の期間に負担せしめようとするのである。しかし反面では陳腐化に備えて利益からの準備金を形成することも認めているのである。<sup>(21)</sup>この点、陳腐化の本質の洞察には鋭いものを示しているが、その会計的処理については必ずしも首尾一貫してはいないといわねばならない。

アメリカでは一九一八年の歳入法までは、陳腐化による損失は、陳腐化資産が処分された上でなければ認められなかったが、一九二一年法では物理的磨滅と同様に陳腐化にも reasonable allowance が認められることになった。Saliers はこの取扱を誤謬であると批判しているが、資本の利益の前にはこのような主張は聞かれる由もなかつたであろう。Kester の Accounting Theory and Practice, 1917 に至ると、物理的減価と機能的減価は同一平面にならべられ、いわゆる有効耐用年数の公式が通説として受け入れられてゆくのである。そしてそれとともに耐用年数への反省はしばらくの間、影をひそめてゆくのである。

一九三〇年に E. B. Kurtz は The Life Expectancy of Physical Property. を著わし、また一九三六年には The Science of Valuation and Depreciation. を書き、生命保険における生命表と同じものを固定資産について考へ、減価償却をこの死亡率理論の基礎の上に据えようと試みた。だがここでは、前記の陳腐化の問題の解決がなされてい

ない。

一九四〇年代に入つてようやく、G. O. May の Financial Accounting, 1943. において右の問題を指摘している。すなわち、May は生命保険の数理を耐用年数計算に準用する考え方に対して、次のような批判を下している。「保険数学者は、老年保険を準備する社会と、種族の生活にとつて十分な寄与とみなされることができなくなるや否やその構成員を殺してしまう社会との両方に使用されるような生命表を作ろうとはしないであろう。また、この二つの社会の経験を結合して生命表が得られるとしても、それはどちらの社会にも有用なものではないであろう」と。<sup>(2)</sup>つまり自然死や病死に等しい物理的磨滅だけでなく、自殺死あるいは他殺死とみられる道徳的磨滅が固定資産については大量的に起るのであり、しかも後者が極めて不規則なものであることを May は強調するのである。

「生命保険をかなり正確な基礎にもとづいて可能にするものは、大部分の死亡の原因となる諸条件が、内在的なもの、予知しうるものであり、かついつもゆるやかに変化するものであり、そのゆえに過去が将来への信頼しうべき指針となることである。しかるに、これと同様のことがいえるのは設備のほんの一小部分だけであつて、大部分のものは陳腐化のごとき外部的性格の、発生の時期が予知できずかつ不規則である諸原因に帰しうるのである」。<sup>(3)</sup>しかも「陳腐化の衝撃は「新しい方法を最初に試みた人」と「古い方法を最後に放棄した人」とでは同じではないのである」。

このように道徳的磨滅の問題を媒介として耐用年数計算への不信がのべられている。物理的磨滅そのものは、かりにそれが精密に把握できなくてもなお信頼に値する材料を提供する。しかし、投下資本の早期回収を求めるあまり、陳腐化要素が強調されればされるほど、耐用年数計算への不信は高まらざるをえないのである。

G. O. May はつづいて、「毎年の減価償却費の配賦は、有用な命数にわたる原価の洩し崩しである。……有用な命

数は、財産がまったく使用しえなくなるまで続くものではなく、またその財産が最高の使用効率を有しなくなつたときに終るものでもない。この両極端の中間のどこで有用な年数が終るかは、判断と、ある程度、政策との問題であつて、これには一般的原则が立てられない」と。<sup>(24)</sup>

太田教授は右の May の文章を引用されながら「償却の年数計算は……全く予測に基礎をおくものであつて、それが実際に適合することはむしろ不可能である。……不幸にして償却計算はほとんど全部が実際とは合致しない」といわれ、<sup>(25)</sup> いわゆる「財政償却」<sup>(26)</sup>を示唆される。この財政償却の意味は番場教授によると「財政的な見地からの回収期間としての意味の年数」によつて償却をなすことであると解されている。<sup>(27)</sup> 沼田教授の「自由償却論」も耐用年数の正確な測定が困難であると認識に基礎をおくものである。かくして、企業の財務政策への委任という形で減価償却の原理がここで大胆に放棄され、資本回収、自己金融のための減価償却政策へと計算視点が旋回をとげる。

だが、会計学者が懷疑と放擲のうちにして去つた耐用年数計算に対して現在、アメリカの二人のエンジニアが解決を与えようと試みており、それぞれにある業績をあげている。一人は E. L. Grant であり、<sup>(28)</sup> 他は G. Terborgh である。<sup>(29)</sup> この二人の試みは全く相反した方向を歩んでいるのであるが、この二つの試みの成果をそれぞれ位置づけまたこれをいかに評価すべきであるかは今後の大きな問題である。また、固定資本の磨滅と更新の問題を社会経済的な再生産の基礎の上で総合的に把握しようとする考え方が可能であるが、この方向もまた今後の研究にまたなければならぬ。<sup>(30)</sup> 耐用年数計算を放棄して、滔々たる資本回収、蓄積計算への同調を奏するのはまだ早いのである。

注

(1) Garcke and Fells, *ibid.*, 1st ed., p. 163.

- (2) H. R. Hatfield, *Modern Accounting, Its Principles and some of its Problems*, 1906. p. 124-5.
- (3) Marx-Engels, *Briefe über "Das Kapital"* S. 146. なお資本論、第四編第十三章、註一四六には、マンチェスターの紡織業者が道徳的磨滅にそなえて、機械装置減損基金を設け、この基金への繰入れ額を機械装置の費用のうちに表示している、との一八六二年十一月二十六日のタイムズの記事が引用されている。向坂訳、第三分冊、一六三頁。
- (4) Garcke and Fells, *ibid.*, 6th ed., 1911, p. 215. Matheson, *ibid.*, 4th ed., 1910, p. 27-9.
- (5) Hatfield, *ibid.*, p. 124-5.
- (6) E. L. Grant and P. T. Norton, 1955, p. 209.
- (7) Hatfield, *ibid.*, p. 136.
- (8) Hatfield, *ibid.*, p. 139-40
- (9) H. Floy, *Valuation of Public Utility Properties*, 1912, p. 170.
- (10) *ibid.*, p. 175-6.
- (11) *ibid.*, p. 202.
- (12) *ibid.*, p. 188-193.
- (13) *ibid.*, p. 167.
- (14) G. O. May, *Financial Accounting, A Distillation of Experience*, 1943, p. 123. 大村重義訳、財務会計。一三九一四〇頁。
- (15) H. E. Riggs, *Depreciations of Public Utility Properties*, 1922, p. 93.
- (16) *ibid.*, p. 99-100.
- (17) *ibid.*, p. 101.
- (18) *ibid.*, p. 136.
- (19) *ibid.*, p. 100.
- (20) E. A. Saliens, *Depreciation, Principles and Applications*, 1923, p. 26-8.
- (21) *ibid.*, p. 26.

- (22) G. O. May, *ibid.*, p. 119. 前掲訳書、一三五—一六頁。
  - (23) G. O. May, *ibid.*, p. 119. 同右、一三六頁。
  - (24) G. O. May, *ibid.*, p. 118. 同右、一三四—一五頁。
  - (25)、(26) 太田哲三、固定資産会計、二七三頁、二二九頁。
  - (27) 「産業経理」第十七卷八号、八四頁。
  - (28) 拙稿、固定資産耐用年数への統計的アプローチ。「産業経理」、一九五六年三月号参照。
  - (29) 服部俊治、減価償却概念への機能的接近。「企業会計」、一九五九年十二月号参照。
  - (30) 拙稿、減価償却における費用配分理論の限界。「会計」、三十四年七月号、八七頁参照。
- (付記) 陳腐化の取扱いについて批判的な見解をもつものに、Gilman があるが、これについては本稿では参照の機会がなかった。
- なお、E. B. Kurtz については沼田嘉穂、固定資産会計、昭、一五年を参照。
- なお耐用年数に関しては、取扱い方は異なるが、森川博、耐用年数概念の歴史的变化について「経済理論」(和歌山大) 第四九、五〇号、参照。

### 三 価値移転と道徳的磨滅

さて、本来の意味の固定資本は、いうまでもなく、生産過程において機能するところの生産手段の一要素であるが、しかし生産過程においては、生産手段は本来受動的な要因たるものである。生産過程において生産物に新たな価値を付け加え、さらに生産手段に含まれている価値を保存し、かつこれを生産物に移転するものは、いうまでもなく、労働の機能である。しかし労働が生産手段の価値を保存し、これを生産物の価値構成部分として生産物に移転するのは労働の特別な有用的性格によるのであり、労働の合目的な生産的な活動の結果にほかならない。しかるにこのことは、さらに次のこと

がらを意味する。すなわち、生産手段から生産物への価値移転は、労働の合目的な生産的なはたらきによつて生産手段がその使用価値を消耗せしめられるがゆえに生ずるのであつて、生産手段は、その生産手段としての使用価値の態容における価値を失ふことによつて、その価値を生産物の新たな使用価値の上に移転するのである。このことは生産手段のすべての要素に共通することである。

しかしながら、生産手段のうち、機械、工場建物、容器などの労働手段は、原料、補助材料などの労働対象たる生産手段とは異つた仕方でのその価値を生産物に移転する。すなわち原料は、それが生産の用に供せられたかぎりでは、使用価値として労働過程に入りこんだときの独立の姿を全く失ひ、その使用価値消滅とともにその価値を一挙に生産物に移行させる。これに反し、機械や工場建物はもともとの態容(Gestalt)をもちつづけながらその価値を部分的に生産物に移転するのである。いいかえれば、原料は労働過程においても、価値形成過程においても、その全体をもつて機能するのに対し、機械は労働過程においては、その全体をもつて参加しながら、価値形成の要素としては、部分的にしか参加しないという特質をもつてるのである。しかし、機械が価値形成過程には部分的に、労働過程には全体的に機能するということは、機械が労働過程においてその使用価値を消耗することがないということの意味するものではないのである。

いま、一つの労働手段が生産に役立つ全期間をとつてみるならば、この期間の終りにおいてその使用価値のごとくが消耗され終つてゐることは明かである。そしてそのことによつて、労働手段の価値もまた、この期間の終りにおいて、残骸価値を除いて、そのことごとくをこの期間中の総生産物に移転しつくすのである。労働手段の全生涯についてみられる右のことはその生涯の任意の期間についても当てはまらなければならない。一〇年使用にたえる機械は毎年、一〇分の一づつ磨損し、それだけの使用価値を喪失し、それに応ずるだけの価値を生産物へ移転するものと計算することができる。この

場合、一労働手段の生産に役立つ期間の長さは経験によつて予測されうるものとの前提に立つことはいうまでもない。

さて、以上の素描によつて確認したことは、固定資本の生産物への価値移転は労働手段としての使用価値の消耗にともなうものであるということ、いいかえれば使用価値の消耗をともなわない価値移転はありえないということである。このことはマルクスの次の言葉に明確に示されている。すなわち、「生産手段は、それが労働過程においてそれ自身の使用価値の消滅によつて失う以上の価値を、決して生産物に移すものでない」と<sup>1)</sup>。この言葉は価値移転概念拡張のあらゆる可能性に対する明白な制限として銘記せらるべきである。

さてマルクスにおいては、固定資本の磨滅は物理的磨滅と道徳的磨滅の二つの形で考えられているが、前段でのべたことが磨滅の一般的な形態としての物理的磨滅に関するものであることは説明するまでもない。そこで、問題は物理的磨滅についての規定が同様に道徳的磨滅についても当てはまるかどうかということである。

周知のごとく、マルクスは道徳的磨滅に二つの形態を区別している。一つは同じ構造の機械が従来より安価に再生産できざる場合、すなわち再生産価値の低下の場合である。ソヴェートの学者はこれを道徳的磨滅の第一形態とよんでいる。もう一つは現在のものより優れた機械が競争者となつて現われることによつて機械がその交換価値を失う場合である。ソヴェートの学者はこれを道徳的磨滅の第二形態とよんでいる。「機械は、物質的磨損のほかにいわば道徳的磨損をも受ける。同じ構造の機械がより廉価に再生産され得るか、またはより優良な機械が競争者として現われるかの程度に従つて、機械は交換価値を失う。いずれの場合にも、その機械はまだ若くて生活力をもっているにしても、もはやその価値は、事実上機械自体に対象化されている労働時間によつて規定されるのではなく、それ自身の再生産またはより優秀な機械の再生産に必要な労働時間によつて規定される。したがつて、それは多かれ少なかれ価値を減じている」<sup>2)</sup>。このようにマルクス

は書いている。しかしマルクスが道徳的磨滅は物理的磨滅と同様に生産物に価値を移転する作用をもつものと認めていたかどうかには疑問がある。このことはなお後段で明かにする。

一般に、資本主義会計における減価償却計算は、前二節において検討してきたように、最初は道徳的磨滅が例外的偶発的なものであるとしてこれを経常的な固定資本の消耗とは認めなかつたのであるが、次第にこれを経常的な減価に含まされるようになり、それにつれ耐用年数を不明確ならしめ減価償却計算を恣意に委ねるに至つた。資本主義会計では道徳的磨滅を経済的減価もしくは機能的減価または陳腐化とよんでいる。そして陳腐化としては改良発明によつて旧機械が凌駕され経済的競争力を失う場合（第二形態）のみを考え、このほかには経営政策の変更による既存設備機械の使用不可能を経済的減価に加え、これを特に「不適応」または「不充分」とよんでいる。広義では陳腐化のなかに不適応も不充分も含まれることになつてゐるのはいうまでもない。資本主義企業において道徳的磨滅の第二形態のみが認められ、第一形態は全然考慮にはいらぬことについては理由がある。というよりは、これこそ資本主義的減価償却の性格を端的に示すものといふのであろう。すなわち、道徳的磨滅の第一形態は生産性増大のために同一構造の機械がより安価に生産されるようになることによつて生ずる従来の機械の価値低下を意味するのであるが、このことは当然、その機械を用いて生産される生産物の価値を低下させ、それに含まれる減価償却分の社会的平均的な大きさを低下させる筈である。したがつて道徳的磨滅の第一形態を認めることは資本家的立場からすれば、既投下資本の一部分の回収を原理的に断念することを意味する。しかし資本家は既投下資本はこれを回収しなければならず、回収計算としての減価償却を切下げるわけにいかない。ここに機械設置の初年度に出来るだけ多額を償却させる遞減償却法の愛好される理由が潜むわけである。ところで、資本主義減価償却制度で物理的耐用年数と陳腐化を含めた耐用年数とはどのように區別されてゐるであろうか。固定資産耐用



年数調査の場合に、物理的消耗による廃棄と陳腐化による廃棄とが統計上区別されて集計されているかどうかは疑問である。しかも一般には、右のような疑問もたれる方法によつて得られたものによつて物理的耐用年数を見積り、これに陳腐化の見込みを加えるために、物理的耐用年数の八割程度をとり、この短縮された年数を有効耐用年数とするものようである。これは太田教授の指摘されるように「合理的であるとはいい得ない」のである。<sup>2)</sup>このように資本主義企業における陳腐化の処理が便宜的なものであるにもかかわらず、その不合理性があえて不問とされているのではそれが投下資本の早期回収に役立つがゆえである。

ソヴェート社会主義計画経済のもとにおける減価償却制度が資本主義社会におけるそれと原理を異にすることは当然のことである。しかし固定資本（固定ファンド）の磨滅が生産物の価値を形成する場合の一般的な原理に相違はない筈である。したがつて、社会主義計画経済における減価償却制度と資本主義企業におけるそれとの相違はむしろ、前者が国民経済の再生産と直接結びつけられているという点に求めなければならない。ソヴェート工業において減価償却基準がはじめて設定されたのは一九二三年といわれるが、この時期における減価償却率に含まれていた大修繕費のなかには、単純な維持である小修繕費のほか部分的更新費が加えられており、後者は一部、拡張再生産を賄うものとされていた。<sup>5)</sup>他方、ソヴェート工業では機械の道徳的磨滅は発生しないものと考えられていた。ただし一経営で廃棄された機械であつても、物理的にまだ使用可能である限りは、下級経営に払い下げることにより物理的磨損の最後まで使用することができるからであり、このことは資本主義経済に対する社会主義経済の一つの優れた点であるとさえ考えられていた。<sup>6)</sup>このように道徳的磨滅のいわゆる第二形態は明かに従来は否定されていた。また道徳的磨滅のいわゆる第一形態は次のような形で事実上考慮に入れられなかつたと考えることができる。すなわち、同一構造の機械の再生産費が低下した場合、これを道徳的磨

減の発生と認めるとすれば、その発生以後は減価償却の大きさを切下げねばならないわけであるが、従来ソヴェート工業ではその切下げを行うことなく当初の取得原価に対する償却額をそのまま継続したのである。この意味ではソヴェート工業においても、資本主義企業の場合と同様に、明かに第一形態を認めていなかつたわけである。しかしその際、当初の取得原価による回収総価値と低下した再生産価値との差額はおのずから拡大再生産のための資金源泉となることが予定されていたのであり、この意味では第一形態が事実上では認められていたこととなつていたのである。<sup>7)</sup>

しかし前段でも指摘しておいたように、ソヴェート工業における減価償却の特質は経営における償却計算が国民経済的再生産と直接に結びついている点に存するものであつて、この点から道德的磨滅の第一形態にあつては、明かに個々の経営における償却が国民経済的再生産に必要な限度まで、当然に引下げられるべきものであつた。この点は一九四六年にストルーミリンが指摘したところであつて、この場合、彼は減価償却を当初価値（取得原価）によらず再生産価値によるべきことを主張し、第一形態発生以後の償却額は当然に引下げらるべきことを論じた。次に、道德的磨滅の第二形態に関しては、一九五五年新減価償却率の実施を期にして、「経済学の諸問題」誌上に多数の学者の見解が示され、従来の社会主義経済における道德的磨滅否定論の誤謬が指摘されたが、一九五六年第二〇回党大会におけるブルガーニンの報告は「道德的磨滅が存在しないという非科学的な理論」を激しく非難し道德的磨滅否定論に終止符をうつにいたつた。<sup>8)</sup>かくしてソヴェート工業においては現在、第一形態と第二形態のいずれもが減価償却において考慮されるべきものであるという見解が支配的となつた。

ところで、ここで問題となるのは道德的磨滅の第二形態、すなわち技術の進歩によつて従来の機械より一層進歩した機械が出現することによつて従来の機械がその価値を失う場合が価値形成的と考えられるかどうかということである。

だが、この問題に入る前に、少し主題からはずれるが、道徳的磨滅という用語について付言しておきたい。この言葉はいうまでもなく資本論における *moralische Verschleiss* という言葉にもとづくものである。この言葉について、ストルミリンは表現が妥当でないとして、これを経済的磨滅といいかえるよう提案し、現在多くの学者がこれに従っている。ところが、道徳的磨滅に对照されている通常用語でいうところの物理的磨滅は資本論においては物質的磨滅 (*materielle Verschleiss*) とよばれており、*moralische* を「無形の」というふうに訳すれば *materielle* は「具体的有形の」というふうに訳してもよい意味を含んでいるのである。結論からいえば、通常いうところの物理的磨滅も本質的には経済的な現象として理解されねばならないのであつて、マルクスが「物質的磨滅」を経済的な現象と理解していなかつた筈はないのである。その意味で、道徳的磨滅も物質的磨滅とともに経済的磨滅と考えるべきであつて、したがつてストルミリンの提案は認めがたいのである。事実、物理的磨滅は経常的な修繕維持費の支出を前提とするものであり、その支出が経済的にみて効果がないと判断されるに至つたときが物理的磨滅の限界点なのである。

さて、第二形態の問題にもどうう。

機械の再生産価値低下の場合(第一形態)に道徳的磨滅が発生することを認めることは、その程度だけ年々の減価償却額が引下げられることを意味する。この場合は機械の耐用年数に変更を生じないのである。しかしその結果、耐用年限到来の際、投下された資金の一部分が未回収のままのこることになる。ソヴェート工業においてはこの未償却残は国庫の負担となることになる。ところが新機械の出現による第二形態の場合について、ペー・ブーニチは次のようにいつている。

「新機械は旧来のものより一層生産的かつ経済的で一層長期間機能し、活労働と流動資産を一層節約し、ヨリ質のよい製品をつくる、……その場合には旧来の機械の価値が一定の割合で引下げられる。……新しい、ヨリ改善されたものの出現

によつて、旧來型の使用価値も低下する。」だから、「第二形態の……經濟的磨滅は、耐用命數短縮の可能性を前提してゐる」と。<sup>(10)</sup>また、「ある種の機械、設備の耐用命數の短縮は、一定範圍内においては社会的に不可避な現象とみるべきであり、従つてそれは減価償却控除率に反映されなければならない」ともいつてゐる。すなわち、第一形態にあつては生産物原価に入りこむ減価償却分が減少するのに反し、第二形態にあつては耐用年數の短縮を通じて生産物原価に入りこむ減価償却分が増加する立てまゑとなるのである。第一形態の場合は、耐用年數に変化はなく、その發生後において価値低下しただけ償却を減少させればよいわけであるが、第二形態の場合は、その發生によつて旧機械が価値低下を来すといわれており、その点では第一形態と本質的に異なるものがないにもかかわらず、それが社会的不可避な現象であるとの理由で、耐用年數の短縮とならねばならないのであり、しかもそのためには当初からその發生を予想して耐用年數の短縮を当初から計画しておかねばならないのである。だが、社会的に不可避という意味では、第一形態も同様ではないであろうか。第一形態と第二形態とが何故異つた取扱いを受けねばならないのであろうか。

マルクスはこのように第一形態と第二形態とを本質的に區別したのであろうか。そして第二形態の磨滅を価値形成的なものと考へたであらうか。

まゑに引用した資本論第一卷第四編第十三章にみえる言葉を再引用するなら、この二つの場合においても、「機械の価値は、事實上機械自体に対象化されてゐる労働時間によつて規定されるのではなく、それ自身の再生産またはより優秀な機械の再生産に必要な労働時間によつて規定される。それは多かれ少なかれ価値を減じてゐる」<sup>(11)</sup>のである。第一形態と第二形態は同列で論じられてゐる。いずれも社会的に価値が減じてゐるものであれば、その減じた価値が償却を通じて生産物に移転される理由はないであらう。マルクスの考へ方を追跡していけば、このような結論とならざるをえない。

生産手段の価値移転についてのマルクスの見解は資本論の各章に散見されるが、第一巻第三編第六章では「この過程（生産過程——引用者）においては、機械が、それがこの過程には関係なく有するよりも、ヨリ多くの価値を引渡すいうことは決してないのである」<sup>13)</sup>とのべられている。また、第一巻第四編第十三章では「機械装置は、その消耗によつて平均に失う以上に、価値を付加するものではない」<sup>14)</sup>といつてゐる。この場合、消耗 (Abnutzung) というのは生産過程における消費という意味であることはいうまでもない。さらに、第二巻第二編第八章においては「磨損は（無形のそれを別として）、固定資本がその消耗によつて、その使用価値を失う平均程度に比例して漸次に生産物に引渡す価値部分である」<sup>15)</sup>と書いてゐる。無形のそれは別として、とことわつており、明かに道徳的磨滅については、マルクスは物質的磨滅とは異つて、価値移転するものとは認めていないのである。道徳的磨滅が価値移転するものでないからこそ「資本家は……この機械（新たな機械——引用者）を採用すれば、彼の従来はまだ磨損してゐない機械を簡単に無価値にし、それをただの古鉄にしてしまい、したがつて積極的な損失を蒙るであらう」<sup>16)</sup>とマルクスは資本家の苦惱を指摘してゐるのである。従来、固定資本への大規模な改良投資が恐慌期に強制的に集中せしめられざるをえなかつた理由がここにあることを指摘してゐるのである。

だが、ソヴェートの経済学者たちも第二形態の道徳的磨滅を価値形成的であると主張するに際して、資本論に根拠を求めなかつたわけではない。

ペー・ブーニチは、まず経済的磨滅について、「経済的磨滅なるものは、物質的磨滅や天災のような偶発事と関係なく生らず候僅だけの、または使用価値と価値の、喪失のことである」<sup>17)</sup>と規定し、使用価値に何らの変化がないにもかかわらず価値を喪失する場合の経済的磨滅を第一形態とし、第二形態は使用価値と価値の双方を失う場合であるとする。この

場合、この節の初めに引用したマルクスの、生産手段はそれ自身の使用価値の消滅によつて失う以上の価値を生産物に移転するものではない、という言葉が、(ペー・ブーニチはこれを引用してはいないが)一つの根拠となつていたのであることは推測される。ペー・ブーニチの根拠としてゐるのは、資本論第三卷第一編第六章の次の句である。

「既存の機械装置、工場設備から相対的にそれらの使用価値を奪い、したがつてまたそれらの価値をも奪う不断的改良」<sup>18)</sup>によつて固定資本の価値減少が生ずるといふ一句である。それから、右にすぐつづく文章も引用されている。「機械装置の短い作用期間(予想される諸改良を見越しての短い寿命)がかようにして埋合わされなければ、機械装置はあまりに多くの価値部分が無形の磨損分として生産物に移すことになり、そのため手労働とさえも競争し得なくなる」<sup>19)</sup>、というところがそれである。右の引用文に「かようにして埋合わされなければ」とあるのは、資本家が無制限の労働時間延長や、昼夜交替作業によつて投下資本の急速な回収を企てることができないならば、という意味であることは文章のつきからいつて明かであり、したがつて右のマルクスの言葉は固定資本から生産物への価値移転を正面からとりあげているものではなく、資本家的回収計算の必然を説いているものにすぎないのである。断片的に引用されることによつて、いかにもマルクスが第二形態を価値形成的であると説いたかのような錯覚を与えるが、そのように解することは誤りである。<sup>20)</sup>

ソヴェート工業において、道徳的磨滅の第二形態を価値形成的のものと考へるに至つた現実の経済的背景、さらには独立採算制との関連において固定フォンド管理上、どのような事情があつたかは改めて検討しなければならないが、以上をもつて道徳的磨滅の問題への一応の結論としておきたい。なお、資本主義経済における陳腐化の処理においても、これを物理的磨滅と混同して処理することなく、普通の減価償却引当金と区別した陳腐化準備金という形で別途処理する方法が工夫されるべきものであると考へる。

- (1) K・マルクス、資本論。向坂訳、第一卷第二分冊(二)、一一〇頁。
- (2) K・マルクス、同上、同、第一卷第三分冊(三)、一六二—一三頁。
- (3) 太田哲三、固定資産会計。昭和二十六年、二二八頁。
- (4) 松尾憲橋、社会主義会計学。昭和三〇年、三四五頁。
- (5) 片野一郎、ソヴェート企業会計制度、昭和二十六年、一四二頁以下。
- (6) アー・ゴロフツォフ、工業企業における減価償却の若干問題。ソ連財務省財政研究所編、杉本金馬訳、ソ連工業における減価償却。昭和三二年、九四頁。
- (7) 片野一郎、前掲書。一四五頁。
- (8) 安平哲二、道徳的磨損と投資効率にかんするストルーミリンの理論について。東京都立大、「経済と経済学」第五号、二九頁以下。
- (9) 松尾憲橋、社会主義減価償却論の展開、「企業会計」、一九五八年五月—六月号。
- (10) ペー・ブーニチ、ソ連工業における減価償却控除について。杉本訳、前掲書、五一—六頁。
- (11) ペー・ブーニチ、前掲論文、二〇頁。
- (12) K・マルクス、向坂訳前掲書、第一卷第三分冊(三)、一六二—一三頁。
- (13) K・マルクス、向坂訳前掲書、第一卷第二分冊(二)、一一二頁。
- (14) K・マルクス、同、第一卷第三分冊(三)、一三二頁。
- (15) K・マルクス、同、第二卷第二分冊(六)、三一頁。
- (16) K・マルクス、同、第三卷第二分冊(九)、五八頁。
- (17) ペー・ブーニチ、前掲論文、前掲訳書、四頁。
- (18) K・マルクス、向坂訳、第三卷第一分冊(八)、二一九頁。ペー・ブーニチ、前掲訳書、五頁。
- (19) K・マルクス、同、第三卷第一分冊(八)、ペー・ブーニチ、前掲訳書、二二頁。
- (20) 河合信雄、道徳的磨損と社会主義減価償却制度—張維達のソヴェート会計学批判。関西大学「商学論集」第二卷二号、一四頁参照。