

減価償却論の構造（一）

別府，正十郎

<https://doi.org/10.15017/4403333>

出版情報：経済學研究. 29 (2), pp.25-50, 1963-06-25. 九州大学経済学会
バージョン：
権利関係：



減価償却論の構造(一)

別府正十郎

一 は し が き

「資本制生産が大規模経営として現われるとすれば、そこにおける固定資本の意義の重要さはいうまでもなく明らかである。現代の会計理論において、固定資産会計なканずく、減価償却の理論が重要な意義をもっていることもまた自ら明らかであろう。」(馬場克三、減価償却論、改訂増補版、小序、一頁)。

これは、馬場教授の「減価償却論」の序文の書きだしであるが、このことは、帝国主義の「基本的標識」の第一のものが、「経済生活のなかで決定的役割を演じている独占を創りだしたほどに高度の発展段階に達した、生産と資本の集積」(レーニン、帝国主義論、宇高基輔訳、岩波文庫、一四五頁)であることよりすれば、独占資本主義においても、固定資本そして減価償却の理論は重要な意義をもっているのみならず、その重要性をますます増大しているものといわねばならぬ。(注一)

ところで、この資本制生産は、それ以前の如何なる社会よりも比較にならぬほどより急速に生産力を発展せしめたのであるが、それは同時に周期的に発生する過剰生産恐慌——絶対的な過剰ではなくして、支払能力ある需要に比べの相対的な過剰にすぎないが——を伴っての発展であった。したがって、資本制生産発展の物的基礎をなした労働

手段すなわち固定資本に関する理論はこのような両側面との関連において考究されねばならない。しかも、「死滅しつつある資本主義」(レーニン、前掲書、二〇三頁)である帝国主義—独占資本主義においては矛盾は激化され、この時代においても、なお、「全体としては、資本主義は、以前とは比較にならないほど急速に発展する」(二〇一頁)ことを否定することは誤りであるとしても、「独占は……不可避的に停滞と腐朽化への傾向をうみだす」(二六一頁)ものであるとすれば、独占がとり行なうところの減価償却についての理論的考察も、このような発展と停滞ないし腐朽化との関連において考察されねば十分なものとはなりえないことは明らかであろう。

しかし、このような展望をもって減価償却の理論的考察を展開するためには、減価償却の基礎理論についての、すなわち、減価償却は回収計算となっていてそれが価値移転を基礎とするものであるということ、特に、「価値移転を基礎とする」ということについての理解が問題であると思われる。もし、この価値移転を基礎とすることが単に量的意味においてのみ把握されるならば、それは回収計算が過大償却となっていることを指摘する基礎となることはできて、前述したような関連において減価償却を取扱うという展望をもちうるような基礎となることはできないであろう。したがって、本稿においては、まず、「価値移転を基礎とする」ということの意味の吟味を行なわんとするものである。

(注一) クチンスキーは、第一部門の生産の増加が第二部門のそれより大で、さらに、第一部門の中で機械の生産が原料の生産より一層早く増大していることを資料的に示し、第一部門の中で流動不変資本が占める生産部分に対して固定不変資本の占める生産部分がめだつて増加していると述べている。(J. Kuczynski, Studien zur Geschichte des Kapitalismus, 1967, SS. 212-215.)

二 減価償却計算の基礎としての価値移転

企業会計上の減価償却計算が投下資本の回収計算であり、しかも、この回収計算が主観的なものであることは一般に認められたところとなっている。そして、このような主観性から、現実の減価償却計算が政策によって左右され、恣意的な計算とさえなっていることも広く明らかにされているところである。すなわち、固定資産の購入原価は客観的な数値であるとしても、残存価格・耐用年数は必然的に推定された数値である。したがって、このように主観的なものであるところに減価償却法の本質を求める見解さえも存するのである。たとえば、「減価償却を成立せしめている根本理念として認識しうるもの……それはすなわち減価償却計算における『推定要素の存在』である。減価償却計算が他の会計計算と異なるところは耐用年数並びに残存価額について推定が存在することである。……耐用年数計算自体が減価償却ではなく、耐用年数の決定に推定要素が存在することが減価償却計算を成立せしめるものである。」(沼田嘉穂、固定資産会計、昭和三十六年、九七―八頁)と。

それにもかかわらず、このような会計上の減価償却が、すなわち、減価償却という会計上の手続および減価償却費という費用概念が、固定資本の価値移転という客観的事実に基礎を置くところのものであるということも、また、今日では広く認められているところである。

それでは、この価値回収と価値移転とはどのような関係のものとして把握されるべきものであろうか。換言すれば、価値移転が基礎であるということは、一体、どのような意味において理解されるべきものであろうか。

この点について神田忠雄教授は次のように述べられている。「ふつう減価償却は、固定資本の価値が部分的に製品

にうつされていくのを計算する手段であると、考えられやすい。また経済分析——利潤や剰余価値などの——でも、しばしば、そういう前提に立っているものがみうけられる。だが、正確にいうと、もちろんこれは正しくない。たしかに減価償却は、こうした『価値移転』を一応、その基礎にもってはいるが、厳密には、両者のあいだに相当の喰違がある。この喰違いは大別して次の二点に要約できよう。Ⅰ 価値移転をこえて償却がなされ、または価値移転があったのにまったく、あるいは不十分にしか償却されない。Ⅱ 固定資本でないものまで固定資産にいられて償却されるときともに、固定資本の一部が流動資本のように取扱われ、一きよに費用化される。なお、このほかにも、喰違いは、価値と価格のひらき、とくに独占価格と価値のひらきによっても拡大される。(傍点、別府)と。(神田忠雄、現代における減価償却の問題点、経済評論、昭和三年一〇月号、五四頁)。

更に、歴史的な意味をも込めて、次のように書かれている。「資本家がおこなう減価償却という手続は、もともと価値移転計算ではない。しかし、これまでは、ともかくも物理的磨損が土台になって償却がなされる。あるいは減価償却とは、そういうものだと考えられてきた。そこでは曲りなりにも、物理的な耐用期間のあいだに資本価値を回収する——だからまた固定資本の価値は部分的に移転するものだという觀念がありえた。そこに、償却計算と価値移転事実のつながりがないわけではなかった。しかし、いまや、こうした觀念も、事実上のつながりも、サッパリとぬぐいさられた。いまや、独占にとって設備の物理的耐用は、償却計算上でも、また実際の使用上でも意味をもたなくなつた。(傍点、別府)と。(神田忠雄、前掲誌、六四―五頁)。

しかしながら、価値移転が基礎であるということは、このように「一応」のものでしかなかったり、独占段階において「サッパリとぬぐいさられ」るものであろうか。

資本価値の消耗は会計上費用として計上されるが、実現収益に対するこのような費用の計上は、企業にそれだけの資金を留保せしめ、消耗された資本価値の補填を確保せしめる。この資金の再投資によって、さきに消耗された生産要素が補填される。かくして、資本は維持され、再生産が確保されるのである。しかしながら、このように費用の計上によって消耗された資本価値が回収され留保されるというのは、さきに消耗された資本価値が生産的労働によって生産物価値の上に、不変資本についていえば移転、可変資本については再生産されているからにほかならない。したがって、企業計算における費用の計上は資本価値の移転、再生産に基づくものといわねばならない。減価償却はこのような費用計算上の一方法であるから、それはまた、資本価値移転の様式である固定資本の部分的価値移転に基礎をおくものということになるのである。

以上のように、減価償却の基礎が固定資本の価値移転であるということは、減価償却計算の行なわれる社会的一般の根拠を明らかにしているものである。しかし、このことは企業の減価償却計算が固定資本の部分的価値移転量を計算するものである、あるいはすべきものであるということを主張するものではない。勿論、価値移転は一定の量的な大きさであり、また、その価値は現実的な経済関係を意味するものである。しかしながら、価値は、企業が計算的に把握できるような現象的なものではなく、また、企業が計算しようとする望むものでもない。したがって、価値移転計算を企業におけるべき償却計算として主張することは現実性のない主張であるといわねばならない。^(注一)

(注一) ここで現実性がないといっているのは、価値移転計算を企業の会計々算として主張することの非現実性をいっているのである。あつて、社会的には、価値移転計算が例えば剰余価値率の計算などにとって重要なことはいうまでもない。しかし、企業の償却計算は必然的に価値移転とは異った費用計算でしかないから、これを基礎として近似値的でも価値計算、剰余価値率

計算に接近することは困難である。しかし、そのような把握への努力は行われている。例えば、Günter Goll, Bilanzen und Profite, 1958. Ottomar Kratsch, Die Wirkung der Amortisationen auf die Akkumulation des Kapitals im staatsmonopolistischen Kapitalismus, 1962. など。

さきに引用した神田教授の主張においては、このような主張とは逆に、独占の行なう減価償却が磨滅概念や固定資本概念を途放もなく拡大したもので固定資本の価値移転計算と一致するものでないということから、価値移転計算は非現実なものとされ、減価償却と価値移転のつながりが観念的にも事実上でもサッパリとぬぐいさられているのである。しかしながら、価値移転と企業計算上の償却費とのこのような量的な背離から両者の関連を否定することはできない。何故なら、両者の量的な背離は問題の出発点でしかないからである。^(注二)

(注二)「我々がいま剰余価値と呼ぶ生産物価値部分の存在は、マルクス以前から久しく確認されていた。また、それが何から成立つか、すなわち、取得者によって等価を支払われなかった労働の生産物から成るということも、大なり小なりの明瞭さで述べられていた。しかしそれ以上には出ていなかった。一方の人々——古典派ブルジョア経済学者たち——は労働者と生産手段所有者とのあいだに労働生産物が分配される量的関係を研究するのがせいぜいだった。他の人々——社会主義者たち——はこの分配の不正なことを見出し、不正を除去すべきユートピアの手段を探し求めた。両者とも彼らの眼前にあった経済学的諸範疇に囚われたままでいた。……先行者たちがすでに解決をみたところに、彼(マルクス)はただ問題のみを見た。彼は見た……ここで肝要なのは、一経済的事実の単なる確認でもなければ、この事実と永遠の正義及び真の道德との衝突でもなく、全経済学を變革すべき使命をもつところの、そして全資本主義的生産の理解のための鍵を、使い方の心得ある者に提供するところの、一つの事実であることを。」(K・マルクス、資本論、向坂逸郎訳、岩波文庫、第二卷 第一分冊、F・エンゲルスの序文、三〇頁)。

それにもかかわらず教授が、減価償却と価値移転との量的な背離から両者の関連を否定されるに至るのは、「価値

移転が減価償却の基礎である」という主張は、「減価償却は価値移転を計算するものである」と主張しているものと理解されているからに外ならない。価値移転計算をあるべき償却計算として主張されるのではなく、それとは逆に、価値移転計算を非現実的なものとし、そこから価値移転と償却計算との関係を否定されているのであるが、「価値移転が減価償却の基礎である」という主張を、「減価償却は価値移転を計算するものであると主張している」ともと理解されている点では同じである。

しかし、価値移転が減価償却の基礎であるということは、減価償却を価値移転計算に解消することではない。逆に、それは減価償却（費用計算）の一般的根拠を明らかにするとともに、次には、この価値移転すなわち価値過程を基礎にしてその展開として減価償却を理解（批判）せんとするものである。したがって、価値移転を減価償却の基礎とすることによって、価値移転的減価と陳腐化減価等の財産的減価それに単なる利益の留保（利益の隠蔽）である減価償却などの差異が明らかにされたのちには、これらの間の内的連関が明らかにされねばならない。^(注三)そして、この問題解決（内的連関の究明）の基礎は、さきにおかれわれが減価償却の基礎としたところの価値過程の中に求められるのである。これが価値移転を減価償却の基礎としたことの意味である。したがって、価値移転は減価償却の「一応」の基礎にすぎないものでもなければ、その関連が「ぬぐいさられる」ものでもない。減価償却は価値移転の上しかりと基礎づけられねばならないものである。しかしそのためには、価値過程が単に量的な大きさにおいてだけではなく矛盾において把えられていなければならないであろう。節を改めて考察する。

(注三) Ottomar Kratsch は「かくして、前貸資本の価値回転は、その現実の再生産期間またはその諸構成部分の現実の回転期間から分離される」(K・マルクス、資本論、岩波文庫、第二巻、第二分冊、五二頁) というマルクスの敘述を根拠にして、

「加速償却制度によって、すなわち、過大な、免税の減価償却の商品価格による実現によって、前貸資本の回転期間の特別に大きな短縮が達成される」(Ottomar Kratsch, a. a. O. S. 231)と述べるに至っているが、この Kratsch の論述は後節でみるごとく、加速償却すなわち利潤の留保を資本の回転と混同している点で問題であると思われる。しかし、津守常弘講師の次の論述のごとく、固定資本の価値移転と加速償却制度の関連を切離してしまわれるのも問題である。「経済的現象としての減価償却は、本来、不変固定資本の価値移転という客観的過程に関連する。他方、計算上の、制度的減価償却は、本来、独占利潤に関連し、利益の公表に関連する。両者は本質的に別物であり、両者のあいだになんらかの法則的関連があるというよりは、両者は、それぞれ、まったく異なった法則によって規定されている。」(津守常弘、紹介 O・クラッチ著

『国家独占資本主義における資本蓄積におよぼす減価償却の作用』、立命館経済学、第一巻 第二号、八六頁)と。

加速償却などの現在の企業会計上の減価償却が独占利潤を前提とするものであることは明かである。その限りでは、それらは固定資本の価値移転とは一応別個のものである。しかし、減価償却は価値移転計算に解消されてはならないが、また、独占利潤の問題に解消されてもならないであろう。固定資本の価値移転を基礎とするのは、資本の価値過程の展開として企業計算上の減価償却を問題とせんがためであって、勿論、独占利潤との関連を否定せんとするものではない。「利益を減価償却費の形にすることが、独占価格、独占利潤のインペイなどの点で独占に有利なことは……のべた。だが、こんにち減価償却が注目されるのは決してそれだけの理由からだけではない。むしろ設備投資の大規模化に伴う償却費の増大、さらには、こうした莫大な資金をつぎこんだ設備の短かい耐用、早急な更新のための計画的回収の必要が、減価償却を注目させているのである。」(神田忠雄、前掲誌、六一―三頁)。

三 価値回収視点の成立とその独立化

減価償却の基礎を固定資本の価値移転に置くと、減価の二つの基本的形態が析出される。価値移転的減価と財産的減価である。このことを、すでに昭和十三年に、「減価償却の吟味」(九大、経済学研究、第七巻 第四号、昭和十三年一月、

馬場克三、減価償却論、第一版、昭和二十六年、改訂増補版、昭和三十一年、第一章、所収）なる論文において明らかにされた馬場克三教授は、この二つの減価を次のように説明されている。価値移転的減価は労働手段の生産的労働による磨滅によって生じた価値の減少で、生産的労働によって媒介されていることによって、その価値は生産物価値の上に移転される。したがって、投下資本価値に変化はない。その存在形態が変るのみである。これに対し、財産的減価は市場価格の変動、ヨリ優れた発明の出現―偶発的災危などによる価値減少で、生産的労働に媒介されたものでないから、生産物の上にその価値を移転することはない。したがって、投下資本価値の決定的減少となるものである。現実の減価償却はこの二つの形態が種々な原因との結合によって示すところのものに外ならないが、最も基本的な減価は価値移転的減価である、と（五―七頁）。

価値移転的減価は価値を移転しているので必然的に回収されるのであるが、財産的減価は価値を移転しないのであるから回収される理由はない。それが回収されねばならないとすれば利潤（剰余価値）の留保によって補填される以外にない。前節でみたごとく、費用計上の一般的（社会的）根拠は価値移転である。しかるに、企業の計算においては、両形態の以上のような本質の相違は無視され、消耗された資本価値は全て回収さるべきものとして一様に費用に計上される。では、このような顛倒・本質的相違の無視が生ずるのは何故であろうか。これが減価形態の分析のつきにくる問題である。「企業家はかく考えざるをえないという必然の筋みちを明らかならしめることなくしては、我々は企業計算の意味を理解することを得ない。」（馬場克三、前掲書、一三頁）からである。

マルクスは費用価格を資本家的生産費とし、これを商品の価値である社会的生産費と対比して次のように述べている。

商品の価値 $W = c + v + m$ のうち、「消費された生産手段の価格と充用された労働力の価格とを補填する商品の価値部分は、その商品が資本家自身にとって要費するものだけを補填し、したがって資本家にとって商品の費用価格をなす。商品が資本家にとって要費するものと、商品の生産そのものが要費するものとは、もちろん二つの全く異なる大きさである。商品価値のうち剰余価値から成る部分は、資本家にとっては何ものをも要費しない、というのは、それが労働者にとって不払労働を要費するというまさにそのゆえである。とはいえ、資本主義的生産の基礎の上では、労働者そのものは、生産過程に入った後には、機能しつつある資本家に属する生産資本の一要素をなすのであり、したがって、資本家は現実の商品生産者であるから、必然的に商品の費用価格が彼にとつては商品そのものの現実の費用として現われる。……商品の資本主義的費用は、資本における支出によって計られ、商品の現実的費用は労働における支出によって計られる。(傍点、別府) (K・マルクス、資本論、第三卷 第一分冊、八〇—八一頁)。

この社会的な費用と資本家的費用の対立は、 m 部分については資本家は何ものをも要費しないという、資本主義社会の階級対立に根差すものである。「生産費なる概念の二義性は、資本家的生産自体の性質から現われて来る。」 (Karl Marx, Theorien über den Mehrwert, Dritter Teil, Dietz Verlag, 1962, S. 74.) それでは、費用価格はこの資本家的制約によってどのような内容のものとなっているであろうか。

この費用価格 k を構成する c と v は本来すなわち価値形成上は異なった性質のものである。 c は消耗された生産手段の価値 (不変資本) の委譲されたものであり、 v は新しく形成された新価値のうち充用された労働力の価値 (可変資本) を補填するものである。しかしながら、ブルジョア社会の表面では、労働力の価値は労働そのものの価格すなわち労賃として表示される。したがって、労賃形態においては搾取関係が隠蔽される。現実の関係を隠蔽してその

正反対を示すこの現象形態は、「一つの想像的表現である」とはいえ、「生産関係そのものから生ずる」(K・マルクス、資本論、第一卷 第三分冊、三八三頁) 必然的なもので、資本家的に制約された表現である。

この労働力の価値の労賃への転形によって、「前貸資本の可変価値部分は、労働賃銀に支出された資本として、生産において支出されたすべての労働の価値または価格を支払う資本価値として、現われる。」(K・マルクス、資本論、第三卷 第一分冊、八五頁)。労働力の価値形成的特殊性は抹殺され、労働力の購入に投ぜられた資本部分は生産手段に投ぜられた資本部分とは単に質的に異なった生産要素に投ぜられたにすぎないことになる。この関係は、可変資本の増加分である剰余価値が、可変資本に対してではなく、投下資本全体に対して平均的に帰属する平均利潤率の成立によって完成される。

ここにおいて、「不変資本と可変資本と(いう本質的な——別府) 区別は消え去」り、「全費用価格は今や二重の意味を得る。すなわち第一には、それは……商品価値のうち、商品の生産において支出された……資本を補填する構成部分であるという意味と、第二には、商品のこの価値構成部分そのものが存在するのは、前もってそれが、充用された生産要素、すなわち生産手段及び労働の費用価格として、すなわち資本前貸として、存在していたからにはかならないという意味とが、それである。」かくして次のような関係が生ずる。「資本価値が商品の費用価格として復帰するのは、それが資本価値として支出されたからであり、またその限りにおいてである。」(K・マルクス、資本論、第三卷 第一分冊、八七頁)。すなわち、費用価格は支出資本の回収であると。正に、価値回収視点の成立である。

資本家はこの現象形態の下に隠されている本質的諸関係にまで立入ることなく、この現象的關係において事物を把握する。したがって、資本家のとり行なう企業の計算は投下資本の回収計算とならざるをえないが、この回収計算

は、資本家が要費した費用を計算するものであり、しかも、可変資本と不変資本という価値形成・増殖上の本質的差異を隠蔽したものである点で、資本家的・階級的観点に制約された計算であるといわねばならない。

このように、回収視点は費用価格において成立する。そして、この基礎の上に回収視点の独立化が展開するのである。

この回収視点の独立化を明らかにされた馬場教授の説かれるところは次のごとくである。

企業は、具体的には、少なくとも、同一産業部門内の他の資本と競争関係にある個別資本として把握されねばならない。いま、平均的組成のA資本が一〇の固定資本価値を消耗しているとした場合、平均以上の優れた組成のB資本が六、平均以下の組成のC資本が一五の固定資本価値を消耗しているとしても、社会的には、したがってAはもとよりB、Cにとっても、価値移転的減価は平均の一〇としてのみ通用する。「しかるに、個々の企業家はかかる平均的なものを計算するものでなく、また、計算しうるものでもない。彼等はそれぞれ特殊なもの（Bは六、Cは一五…；別府）を計算するのである。しかし、その結果、企業における減価償却分の計算は価値移転の計算とはなりえずして、価値回収の計算とならざるを得ないのである。すなわち、企業は幾何が価値回収を要するものとして計上されねばならないかを専ら問題とするに至るのである。かくして、価値移転と価値回収が分岐し、価値回収という視点が独立化する。投下された資本は、それが消耗するかぎり、その原因の如何を問わず、回収されねばならない。企業の損益計算は、かく考えることによって、価値移転的減価と財産的減価との差別を払拭するのである。その結果は……競争によって生ずる経済的減価や災厄的減価も、それが予測されるかぎりで、通常の減価償却に加えられる。」（馬場克三、前掲書、一五頁）ことになるのである。

価値を移転する減価と価値を移転しない減価との相違が払拭されるに至る過程すなわち磨滅概念の拡大過程が、価値過程の矛盾すなわち個別的価値（個別資本）と社会的価値（社会的総資本）の矛盾・対立の中に客観的に基礎づけられている。そして、これによって、現実の会計計算の内容が価値過程から独立した単なる投下資本の回収計算ではないことが明らかにされているのである。

このように、個別価値と社会的価値の対立は、回収計算の価値過程からの拡大すなわち回収視点の独立化を根拠づけるものである。しかし、回収視点そのものの成立を根拠づけるものではない。何故なら、それは不変資本と可変資本の本質的相違の無視を説明するものではないからである。回収視点はこの不変資本と可変資本の本質的相違の無視によって成立しているのである。そして、この無視は費用価格概念においてみられるのである。

勿論、このことは、この無視を生ぜしめている資本家的階級的観点に全てを帰することを意味するものではない。このようにして成立した回収視点が、更には拡大されてゆく過程を価値過程の矛盾の中に根拠づけてこそ、われわれは現実の企業会計を資本家の単なる恣意（政策）としてではなく、客観的必然において理解することになるのである。

× × × × × × ×

すでに、前節でのべたごとく、減価償却は価値移転を基礎とするということは、費用計算（減価償却計算）の行なわれる一般的（社会的）根拠を明らかにしたものであるが、同時に、それは、本節でみたごとく、そのような費用計算（償却計算）が資本家的（階級的）計算（拡大された回収計算）であることを明らかにするものであった。しかも、それは価値過程（正確には価値増殖過程）自身に内在する矛盾に根拠づけられているのである。勿論、価値移転

は一定の価値量であり、この価値量が拡大された減価償却計算批判の基準となることは明らかであり、その重要性もいうまでもないが、もし、価値移転ということがこのような量的意味においてしか扱えられないとすると、価値移転と償却計算との現代におけるあまりにも大きな背離の前に、両者の関係が拭いさられるをえなないことになるのである。しかし、固定資本の価値移転は現代の独占が行なう減価償却計算の基礎であり、両者の関連は分離の側面においてのみではなく内的連関と相俟ってしかも内的連関を基礎にして理解されるべきものと考えられる。

四 減価償却と固定資本の再生産

減価償却は固定資本の価値移転を基礎とするということは、第二節においてみたごとく、減価償却計算が行なわれる社会的・一般的根拠を示したものであるが、それは同時に、第三節でみたごとく、減価償却計算が資本家的計算であること(内容的には拡大された回収計算であること)を明らかにするものであった。前者が使用価値的側面にかかわるものとすれば、後者は価値的側面を示すものである。

しかし以上は、減価償却計算を含む企業における費用計算について一般的に言えることであって、減価償却計算にかぎらない。本節においては、減価償却独自の問題についてその基礎としての固定資本の価値移転との関連を考察する。しかし、そのためには、価値移転は使用価値過程との統一において扱えられなければならない。何故なら、固定資本の独自性はその回転様式の独自性にあるからである。

マルクスは固定資本を次のように規定している。

「この労働手段に固定された資本価値部分も、流通することは他の各部分と変らない。……しかしここで考察され

る資本部分の流通は独特のものである。第一に、それはその使用形態において流通するのではなく、ただその価値だけが流通するのであり、しかも、それがこの資本部分から商品として流通する生産物に移るに比例して漸次に小部分ずつ流通するのである。その全機能期間にわたって常に労働手段の価値の一部は、その助力によつて生産される商品に対して独立に、この労働手段に固定されている。この特性によつて、不変資本のこの部分は、固定資本という形態を与えられる。これに反して、生産過程で前貸された資本の他のすべての素材的構成部分は、この固定資本に対して、流動資本を形成する。」(K・マルクス、資本論、向坂訳、岩波文庫、第Ⅱ巻 第2分冊、一三頁、以下本節においては巻数と分冊数のみ示す)。

労働手段に投下された資本価値は、その一部が常に旧来の使用形態に繫縛されていることによつて、固定資本という形態規定を受取るのであるが、このように資本価値の一部が旧来の使用形態に繫縛されるということは、その生産手段が一回の生産で消耗され尽さないということ、すなわち、漸次的にしか消耗されないということに基づいているのである。^(注一)漸次的にしか消耗されないとすると、「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、決して生産に移すものではない」(I、2、一一〇頁)から、固定資本価値の一部は移転されず残留せざるを得ないのである。

(注一) 「生産資本の一方の価値構成部分が固定資本なる形態規定を与えられるのは、この……生産手段が、生産物が完成されて商品として生産過程から突き離される時間で消耗しきれないという限りにおいてのみのことである」(Ⅱ、2、二七頁)。「耐久的素材がその労働手段を固定資本とするのではないが、しかし……労働手段の素材の耐久性は……労働手段を固定資本とする流通様式の物質的基礎でもある」(Ⅱ、2、一〇九頁)。

しかしながら、労働手段は、労働過程における使用価値の漸次的消耗の過程で、特殊な仕方では機能する。

「原料及び補助材料は、それらが使用価値として労働過程に入ったときの独立の態容を失う。本来の労働手段にあっては……元来の態容を保持して、明日も再び昨日と全く同じ形態で労働過程に入る限りにおいてのみ、労働過程において役立つ。」(I、2、一〇九頁)。

漸次的に消耗しながらも、元来の態容 Gestalt で、同じ形態 Form で機能するのが労働手段の労働過程(使用価値の生産過程)での独特の機能の仕方である。かくして、次のように特徴づけられることになる。

「ある機械が、たとえば一〇〇〇ポンド・スターリングに値し、そして一〇〇〇日で磨損したるものとする。この場合には、毎日機械の価値の一〇〇〇分の一が、機械そのものからその日々の生産物に移行する。同時に、漸減する生活力をもってであるとはいえず、常に機械全体が労働過程において作用する。かくして、労働過程のある因子は、ある生産手段は、労働過程には全体として入るが、価値増殖過程には一部分しか入らない、ということがわかる。ここでは、同一生産過程において同一生産手段が、労働過程の要素としては全体として算えられ、価値形成の要素としては部分的にのみ算えられることによって、労働過程と価値増殖過程との区別が、それらの対象的諸因子に反射するのである。」(I、2、一一一頁)。

原料・補助材料等の労働対象が、労働過程に全部的に参加するのと同様、価値増殖過程にも全部的に参加するのに対し、機械等の労働手段は、労働過程には全体として参加しながら、価値増殖過程には部分的にしか参加しないという独自の価値形成様式において特徴づけられるのである。^(註二)しかも、この矛盾した性格は資本家的生産様式における労働過程(使用価値過程)と価値増殖過程の対立の現われなのである。したがって、減価償却の基礎は固定資本の部分

的価値移転であるという場合、この部分的価値移転は常に労働過程における全体的機能との統一において把握されなければならないものであって、価値過程の一面のみが独立的に取り上げられて論じられてはならないのである。何故なら、資本家的生産過程は労働過程と価値増殖過程との矛盾・対立とともに統一の過程であるからである。

しかし、この部分的価値移転と労働過程における全体的機能という対立が統一されるのは固定資本の再生産においてである。このことは社会経済においても個別資本においても——勿論、その統一の仕方は異なりうるであろうが——同様である。したがって、減価償却は固定資本の価値移転を基礎とするものであるといわれるが、このことは、固定資本の部分的価値移転が労働過程における全体的機能との対立と統一においてのみ存在するものであるかぎり、減価償却が固定資本の再生産を基礎にして把握されるべきことを意味するものと理解されねばならないであろう。

(注二) 高寺助教教授は「固定資本はその投下された価値額が使用価値としては全部的に機能しながら価値的には部分的にしか商品資本に移行しないという特殊の性質を有するのである。」(馬場克三、減価償却論、改訂増補版、三三頁)という規定は、固定資本といえども使用価値を失うに比例して価値を生産物に交付するのであるから、「誤っている」(高寺貞男、減価償却と自己金融との関係、経理知識、第七巻 第一号、昭和三四年十月、九二頁)と評されている。しかし、馬場教授自身他の個所でききに引用したものと同様の規定に続けて述べられているごとく、「固定財産の使用価値の喪失は、年々潜在的なものとして量的累積を重ねてゆき、この累積がある程度以上に達するとき、初めて外形的に触指しうべき使用価値の喪失となつて現われる」(馬場克三、前掲書、四頁)という特質をもつものであり、また、流動資本との対比において、「原料貯蔵高や鉱石埋蔵量は決して、それらが全一として企業に機能しなければ意義のない存在たるわけではない。毎年度の消耗高だけが企業活動に参加しているにすぎない。これに反して、機械設備のごときはその年度の費用となるのはその価値の十分の一であるとしても、常にその全一を以て企業内に機能しているのである。使用価値として全体的に機能するとい事実を看過して、ただ多数会計年度にわたって存続するという外形のみに着目すると……固定資産概念……減価償却概念の拡張を結果

するのである。」(馬場克三、前掲書、三四―三五頁)といった意味合いにおいて理解されるものであるならば、「全部的に機能」という規定は使用価値の消耗、喪失を否定したものと理解しなければならぬものではない。問題は高寺助教授の主張よりすれば、使用価値と使用形態との区別にある。ちなみに、高寺助教授の主張は次のごとくである。「私見によれば、直接法をとった場合の『帳簿価値』が価値に相当する概念であり(……)、耐用年数がつきるまでに生産しうる生産量をあらわす『全体生産能力』が使用価値に相当する概念であり(……)、ある一定期間に生産しうる生産量をあらわす『期間生産能力』または『効率』が使用形態(現物形態)に相当する概念である。いまここに当初価値一〇〇万円、使用価値一、〇〇〇単位、機能期間(耐用年数)一〇年、したがって年間一〇〇単位を生産しうる使用形態(現物形態)をもって機能する固定資本(機械)があると仮定しよう。一年を経過すれば、同一の使用形態(現物形態)をもって機能しつづけるが、価値は九〇万、それに比例して使用価値は九〇〇単位となる。ところで、右の固定資本の価値減少分が流動化され、再び固定資本へ投下されると使用形態(現物形態)は一〇〇単位の純増となるが、価値および使用価値は前の減少分がそれぞれ一〇万円、一〇〇単位だけ補填されるにすぎないのだから、全然変化しない。このように価値補填と使用価値補填とは常に平行して行われるが、他方、使用形態(現物形態)はこの場合年間生産能力にして一〇〇単位だけ純増となる。」(高寺貞男、前掲誌、九三頁)。尚、ハックスは「企業実体は明かに期間生産能力ではなく全体生産能力と同一に考えられる」(Karl Hax, *Die Substanzerhaltung der Betriebe*, 1957, S. 238)と述べている。馬場教授の前述の規定の意義は、減価償却論の基礎を固定資本における労働過程すなわち使用価値過程と価値過程との矛盾の上に置かれたことにあるのである。

ところで、労働過程としては全体的に、価値過程としては部分的に機能することの結果として、固定資本はその再生産において独自の回転様式を示すことになる。

「固定資本の特有の流通からは特有な回転が生ずる。……今やその価値は二重の存在を与えられる。その一部分は、生産過程に属するその使用形態または現物形態に縛りつけられたままであり、他の一部分はこの形態から貨幣として解放される。……ここに生産資本のこの要素の回転における特性が示される。この要素の価値の貨幣への転化

は、その価値の担い手である商品の貨幣蛹化と同じ歩調で進む。しかし、貨幣形態から使用形態へのその再転化は、その他の諸生産要素への商品の再転化からは分離されて、むしろその固有の再生産週期によって、すなわち、労働手段が消耗し尽して同種の他の品によって代置されねばならなくなる時間によって、規定されている。……この再生産期間が始まるまでは、機械の価値は漸次に、差当たりは貨幣予備基金の形態で、蓄積されるのである。」
(Ⅱ、2、二〇—二二頁)。

労働過程としては全体的に、価値過程としては部分的に機能するという矛盾は、固定資本の再生産においては素材補填と価値補填の対立となって現われるのである。原料・補助材料などに投下された資本(流動資本)が使用価値的にも価値的にも全部的に消耗・移転し、資本循環の全形態を価値的にも素材的にも絶えず通過し、したがって、回収された貨幣はたえず現物で更新され、その回転が中断されることがないのに対し、機械などの労働手段に投下された固定資本にあつては、部分的な価値の生産物への移転、その実現によって部分的に回収された貨幣は、労働手段はなを全体的に機能しつづけるが故に、労働手段への再転化が中断される。その結果、固定資本価値は二重の存在となり、流動化された部分は減価償却基金を形成するものとなる。この償却基金は、労働手段の機能期間が終ったとき、はじめて労働手段の素材補填のために投下されるべきものとなるのである。

この素材補填と価値補填の矛盾・対立に減価償却に関する諸問題の基礎があるとともにその限界もあるのである。例えば、既述の如く減価償却計算は固定資本の価値移転を基礎とするのであるが、この減価償却計算が利益操作の手段として有効性を發揮するのは、この価値移転したがって価値補填と素材補填との分裂によって、固定資本の回収計算が弾力性を得ていることに基づくのである。勿論、このことは前節でみた回収計算の価値移転からの独立化という

一般的根拠を前提にしているのであるが、この独自の根拠によって、流動資本ではその過少評価による利益の隠蔽は次の回転期間には顕在化するのに対し、固定資本においては、過大償却による利益の隠蔽は、固定資産の売却時か償却額が価値移転額を下廻るに至るまでは顕在化されないものである。しかし、この回収計算の弾力性が素材補填と価値補填の分裂に基礎をおくものであるかぎり、この分裂は結局統一されるのであるから、過大償却による利益操作には一定の限界が置かれている。この技術的限界は設備への新投資の継続的投下によって打破できるのであるが、このことはまた、設備過剩・利潤率の低下等の矛盾を蓄積する点で経済的な限界をもっているのである。

(注三) 減価償却計算が利益操作の手段として有効性を発揮し、広く問題とせられるに至るには、更に、有機的構成の高度化にもなう固定資本したがってまた減価償却費の比重の増大、そして、この利益操作が固定資本を基礎とするが故にこの手段の独占的利用を独占企業に可能にするという、歴史的、社会的な根拠が存在することによるのである。

また、漸次的・部分的に回収された貨幣資本の素材形態への再転化の中断、すなわち価値補填と素材補填との分裂は回収された貨幣資本を遊離せしめ、減価償却基金を金融要素として機能せしめるのである。^(注四)しかも、固定資本が価値的には部分的に機能するとしても労働過程においてはつねに全体的に機能するものであることが、この金融要素を^(注五)して拡大的に作用せしめることになる。

「固定資本価値中のかように貨幣に転化された部分は、事業を拡張するために、または機械に改良を加えて効果を高めるために役立つ。かくして、長短の期間中に再生産が、しかも——社会の立場から見れば——拡大された規模における再生産が行なわれる。生産範囲が拡張される場合には外延的に。生産手段の効果が高められる場合には内包的に。この拡大された規模における再生産は、蓄積——剰余価値の資本への転化——から生ずるのではなく、固定

資本の本体から分れて貨幣形態で分離した価値の、同種の新たな、追加的かまたは少なくともより効果的な固定資本への再転化から生ずるのである。」(Ⅱ、2、三三—三四頁)。

もちろん、部分的に回収され流動化された貨幣の生産要素(労働手段)への再転化の中断は一時的なものであり、労働手段の機能期間の終りにおいては再転化が行なわれ現物での更新が行なわれる。したがって、減価償却基金の遊離とその拡大的效果にも一定の限界が置かれることになるのである。

(注四) アンソニーは「減価償却は資金の源泉でも運用でもなく」(Robert N. Anthony, Management Accounting, Revised Edition, 1960, p. 303)と述べているが、中村万次教授も減価償却の自己金融機能について次のように述べられている。「……減価償却費……が資金の源泉となるのではなく、営業収入と営業支出の差額が資金の増加となる……。減価償却費を資金の源泉と表示するのは単なる擬制なのである。このことは……欠損金が発生し、売上によって減価償却費の回収がなされない場合を想定すれば十分であろう。例示では……償却前純利益は0である。この場合減価償却費は、収益に負担回収せしめられないから、償却によって資金は増加しないことを明かにしている。」(中村万次、資金計算書、昭和三四年、五九頁)。しかし、価値の実現がなされなかったという特別の場合をもって、減価償却費の自己金融的機能を一般的に否定することはできないであろう。減価償却費は、本来、価値を移転しそれによって回収された貨幣を一時遊離せしめるものであることを否定することはできない。減価償却費ではなく、「営業収入と営業支出との差額が資金の増加となる」(前出)といわれるが、この差額そのものを生み出す諸要因の一つを減価償却費は形成しているのである。減価償却費は価値を移転し商品の価値を形成し営業収入をもたらしながら、直ちにその費用補填のために支出されるを要しない独自の費用要素であるが、このような償却費が、資本の有機的構成の高度化と集中およびその生み出す矛盾によって、企業金融の中で金融的要素として占める意義が増大していることが、自己金融に特徴づけられる現代の企業金融の——独占利潤と並ぶ——一つの問題なのである。したがって、それは優れて独占的大企業の問題である。それを「営業収入と営業支出の差額」としたのでは、このような問題性が見失なわれるか、または、独占利潤の問題に解消されるか、の何れかである。また、「償却によって資金は増加しない」(前出)ということが理由とされている。減価償却費の会計上の計上によって、流出すべかりし資金

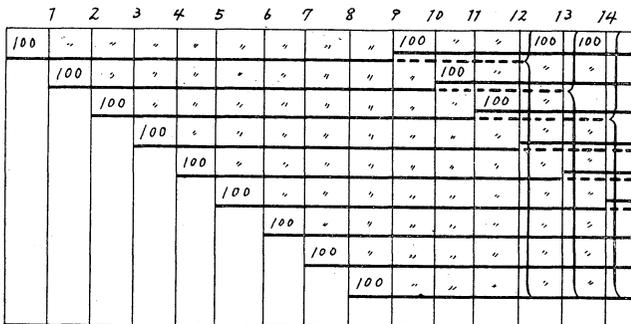
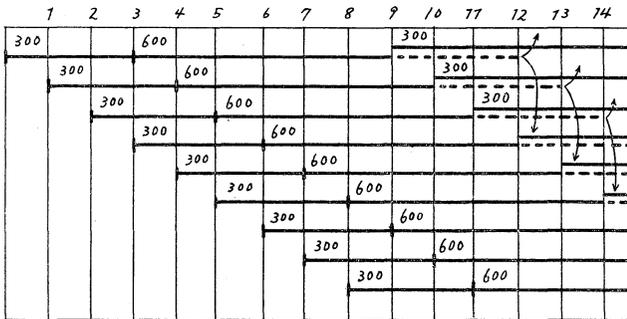
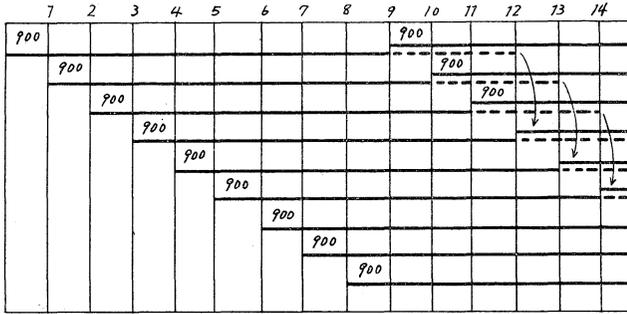
の流出を節約することはできる(例えば配当・税金等)が、積極的に資金を増加できないことは教授のいわれる通りである。その意味では、計上しなかったからといって資金が減少するわけのものでもない。しかし、このことは、会計的措置が資金を積極的に増加するものでないことを示すのみであって、減価償却費すなわち固定資本の消耗・価値移転による流動化部分が遊離し金融要素として機能するという事実を否定するものとはならない。恣意的な会計政策による過大償却と固定資本の回転を反映する償却とは本質を異にするものであって、両者は区別して考へべきである。何故なら、過大償却は本質的には利潤の留保であるからである。

(注五)

この拡大の効果は機械の生産性は同一でその再調達価値も同一であるとした場合でも生ずるもので、所謂ローマン・ルーフ効果またはマルクス・エンゲルス効果といわれる。この効果は馬場教授もすでに回転法なる名の下に明かにされていたところのもので、教授はこの論文で、分割投下の可能性の大なるほどその拡大効果も大であること(このことは大資本ほど有利であることを示しているが)もすでに明かにされている。(馬場克三、減価償却と経営財務、九大、経済学研究、第十六卷、第四号、昭和二十六年、減価償却論 所収)。この拡大効果は、同一調達価値であっても生産性のより高い機械に更新される場合、または、同一生産性の機械でも再調達価値が低下している場合には、勿論より大となる。

生長している(拡大再生産の)経済では、年々の減価償却費は年々の設備取替えに必要な額よりも大で、したがって、減価償却による貯蓄の一部(すなわち取替費を超える分)が生産能力の拡大のために融資されうるものとなる(E. D. Domar, Depreciation, Replacement and Growth, The Economic Journal, Vol. 63, 1953, p. 7~8)と云ふのも、この減価償却基金の拡大的機能に基礎を置くのである。高寺助教は「貨幣的補填を現物での補填よりも大ならしめ、それを契機として再設備投資によって使用形態および自然的(現物)形態を増加させる真の原因は、拡大再生産の不可欠の条件たる純投資である。」(高寺貞男、減価償却金融の経済学、京大、経済学部創立四十周年記念、経済学論集、七七〇頁)といわれている。勿論、新投資がなければならぬが、新投資があつても、もともと減価償却基金が拡大的效果をもたないならば、投下された資本の回収にすぎない減価償却費が更新費を超え、それが拡張のために利用されるものとはならないのである。すなわち、この超過分は、年々なされた新規の拡大投資のうち、いまだ耐用年数の経過しない分についてみられる償却費であつて、それが遊離され拡張に利用されているのであるが、償却費がこのように拡張的に利用されるのは、それが新規投資についてみられる耐用年数経過前の拡大的效果が累積されて現れたものであるからである。したがって、減価償却基金の

減価償却論の構造 (一)



(注六) 拡大的效果が——したがってまた、固定資本における労働過程と価値過程の矛盾が——真の基礎といわねばならない。
 この分割投資の可能性が大であるほど拡大的效果が大であるということは、流動資本の場合には前貸資本量の節約となっ

て現われる。例えば、生産期間九週間、流通期間三週間したがって資本の現実的回転期間が十二週間であるとする。この場合、一週当りの資本投下額は仮りに一〇〇ポンドであるとしても、生産期間の九週間分が生産期間の初めに一括して投下されねばならぬとした場合には、生産が連続的に行なわれるためには一〇、八〇〇ポンド（現金九〇〇、商品二、七〇〇、仕掛品七、二〇〇）の資本が必要であるが、三週間分三〇〇ポンドと六週間分六〇〇ポンドに分割して投下することが可能である場合には九、〇〇〇ポンド（現金九〇〇、商品二、七〇〇、仕掛品五、四〇〇）の資本が必要となる。しかし、毎週一〇〇ポンドに分割して投下が可能であるとすると七、二〇〇ポンド（現金九〇〇、商品二、七〇〇、仕掛品三、六〇〇）の資本が必要となるにすぎない。最後の場合には、貨幣の遊離は全くみられない。これが前貸資本が節約される理由である。固定資本としても理由は同じである。

更に、固定資本特有の回転様式は市場との関係においても特殊性を示す。

「固定資本に投ぜられた生産資本価値部分は、固定資本を構成する生産手段部分の全機能期間にわたって全部が一度に前貸され……一度に流通に投ぜられる。しかしそれは、固定資本が少しずつ商品に附加する価値部分の実現によって、漸次に少しずつ再び流通から引上げられるに過ぎない。他面では、生産資本の一構成部分がそれに固定されるところの生産手段そのものは、一度に流通から引上げられて、その全機能期間にわたって生産過程に合体されるが、しかしこの機能期間中は同種の新品による代置を要せず、再生産を要しない。それは、それ自身の更新のための諸要素を流通から自分で引上げることなしに、流通に投入される諸商品の形成に寄与することを、大なり小なりの期間にわたって続行する。したがって、それ自身としてもこの期間中は資本家の側からの前貸の更新を必要としない。……この、生産手段の現物形態への貨幣の再転化は、生産手段が全く使い尽されたその機能期間の終局において初めて行なわれる。」(Ⅱ、2、二七一―二八頁)。

価値補填と素材補填の矛盾によって生みだされるこのような独自の流通様式によって、固定資本の運動は、景気の

週期的循環をつくりだし、恐慌の週期性を規定する基礎的原因となるのである。

「この、資本がその固定的構成部分によって縛りつけられているところの、多年にわたる連続的諸回転の循環によって、週期的恐慌の、すなわち、事業が不振、中位の活況、過度の繁忙、恐慌という継起的諸時期を通過するところの週期的恐慌の、一つの物質的基礎が生ずる。資本の投下される諸時期は極めて種々様々である。とはいえ、恐慌は常に一大新投資の出発点をなす。したがってまた——社会全体として考察されるならば——多かれ少なかれ直ぐ次の回転循環のための一つの新しい物質的基礎をなす。」(Ⅱ。2、五三一—五四頁)。

恐慌が一大投資の出発点となるのは恐慌の破壊作用によるのである。この破壊作用によって、既存資本価値は減失を蒙り、過剰設備は退場を余儀なくされる。旧設備価値の破壊は改善された新しい設備の採用を容易にする。かくして、均衡が回復され、利潤率が回復されるにしたがって、固定資本の更新・拡張が開始されるのである。新しい価値水準での競争は改善された労働手段の採用を強制する。マルクスは、労働手段の自然的死滅以前の更新について次のように述べている。

「労働手段の大部分は産業の進歩によって絶えず変革される。したがって、それは当初の形態をもってではなく変革された形態をもって補填される。一面では、一定の現物形態で投下されて一定の平均耐久期間中その形態で存続せねばならない大量の固定資本が、新たな機械等がただ漸次的にしか採用されない一原因をなし、したがって、改良された労働手段の急速な一般的採用に対する一障碍をなしている。他面では、競争戦が、殊に決定的変革の行なわれた場合には、古い労働手段をその自然的死滅以前に新しいものに取りかえることを強制する。かような早期の経営設備更新を比較的大きな社会的規模で強要するものは、主として恐慌という破局である。」(Ⅱ。2、三二頁)。

新しい改善された設備の投下が好況期に行なわれた場合には、増大する需要の前に、旧来の設備は必ずしも廃棄されることなく、新旧設備が並んで利用されるであろう。新旧設備が並んで利用される結果、それぞれの生産物の個別価値の平均としての生産物価値の低下は少なく、価格は必ずしも低下しないであろう。そうであるとすれば、新しい改善された設備によって技術的には既に旧設備の上に陳腐化が生じているとしても、経済的には、この陳腐化は現実化されていないのである。恐慌・過剰生産はこのような旧式の労働手段の「自然的死滅以前」の退場を余儀なくせしめ、旧式の労働手段の資本価値を減少せしめる。陳腐化が経済的減価として現実化せしめられるに至るのである。

このことは、陳腐化を生産力の発展の側面においてのみ問題とするのでは十分でないことを示しているものではないか。しかも、恐慌・過剰生産というも、それは絶対的な過剰生産ではなく、支払能力ある需要に比べての相対的な過剰（労働の搾取に充用される生産手段の過剰）でしかなく、したがって、貧困の蓄積・相対的な過剰人口と並んで存在するものであることを思うとき、「すでに生産された生産諸力を犠牲としての労働の生産諸力の発展」(Ⅲ、2、六八頁)を、社会主義社会における、すなわち労働力不足の下における、生産力発展のための旧来の生産力の犠牲と同一に取扱うことはできないであろう。陳腐化の問題も再生産——しかも、資本主義に特有の再生産の形態——を基礎にすることによって、全面的に明らかにされるものとなるであろう。

× × × × × × ×

以上、減価償却に関する主要な諸問題をとりあげ、それが固定資本の矛盾的性格とそれに基く特有の再生産様式に基礎をおくものであることについて述べた。したがって、個々の問題についての論述は勿論不十分であるが、それは、後節においてそれぞれの問題を取扱うときになされるであろう。

(一九六三・七・二九) (未完)