

森 川 博 著

減 価 償 却 論

—アメリカ減価償却制度史論—

東 京 森 山 書 店 発 行

著 者 略 歴

1927 年伊賀上野生，上野中学，姫路高校，大阪
商科大学に学び，1953 年同大学卒，和歌山大学
経済学部助手となり，1967 年以来助教授。現住
所は大阪府泉南郡阪南町和泉鳥取 1133-24。

著者との協定に
より検印を省略
いたします

減価償却論

1978 年 10 月 20 日 初版発行

著 者 © ^{もり}森 ^{かわ}川 ^{ひろし}博

発行者 菅 田 直 実

発行者 有限 森 山 書 店 〒101 東京都千代田区神田小川町
会社 1-3 小川町ビル

電話 東京 (03) 293-7061 (代表) 振替口座 東京 8-32919

落丁・乱丁本はお取りかえいたします。印刷・長塚印刷 製本・永澤製本

は し が き

およそ会計とは、いかなる社会事象であるのか。その目的、その機能、その性格、そして、その将来の方向はいったい、なんであり、どのようになるのか。この問いは、問われてすでに長く、しかもかつ、依然として、あきらかになったとはいいいがたい。

たとえば、今日、企業がおこなう減価償却は、たんに専門会計領域の問題であるにとどまらず、ひろく国民諸階層の判断素材とさえなっている。しかし、いったい減価償却とはなんであるのか。

現代経済社会をリードする大企業が、その資金を自己金融にもとめ、その自己金融なるものの重要部分が、減価償却という名の控除項目である。この事實は、その裏面に、集積・集中の結果としての独占のよりはげしい進行、大衆との税負担の不均衡、管理価格による大衆収奪などの事実をはらんでいる。

ところが、一方では、この減価償却という手続きが、いわゆる近代会計学によって理論的根拠をあたえられ、強力な技術的概念のとりでによってまもられている。これもまたひとつの事実である。ここから、問題がおこる。いったい「近代」会計学とはなんであるか。それは、歴史の課題に即して組立てられた経済的利益擁護の体系にすぎないのではないか。したがって、それが守るべき経済実体に変化がおこれば、その理論は、いともあっさりと脱ぎすてられ、まったく「新しい理論」が登場する。その理論も一定の役割をおえれば、また、次のものと交代をする。

したがって、それらの「理論」は理論の内部構造にかかわりなく、どのような役割を、果たそうとして果たしえたか、果たしえなかったかによって、その性格を規定すべきである、ということになる。会計学・会計理論の社会経済的分析がおこなわれたのはそのためである。その結果、その社会経済的背景には、資本・独占資本・国家独占資本があり、会計・会計理論は、それに奉仕するものである

と規定された。いわゆる「批判会計学」の成立である。

ところが、その「批判会計学」の「批判」は、同じ答えを、いつでもどこでも繰返すものだと印象を割合ひろく与えた。その印象が適切なものであったかどうかは、とにかく、問題は次のように展開された。①社会経済的分析からなにを生み出すか、経済学批判から、新しい経済学がでてきたが、「批判会計学」からなにがでてくるのか。②経済学では、そうであっても、会計学ではちがう。経済学の対象と会計学の対象とでは、根本的に性格がことなる。③批判をするからには、自分自身に物差があるはず。その物差が、新しいものの基準のはずだ。④物差はないわけではないが、資本主義のもとではつかえない。だから、物差を考えるよりは、現実の会計現象の矛盾をあきらかにすることで、資本主義の根本法則の貫徹をより精密につかむことに意義がある。

いわゆる会計学方法論争である。しかし、論争それ自体は、あまり生産的ではなく、ふたたびそれぞれの根拠にもとづいて、具体的な研究が展開された。

私が、研究をスタートさせたのは、会計理論の社会経済的性格の解明に、簿記・会計学の通説・常識をこえる新しさを感じとったからであった。社会経済的背景の精密な探究はすでに先学によって広汎におこなわれていて、私はむしろ逆に、近代会計の枠組自体の性格変化を、経済政策への従属移行としてとらえる試みをおこなった。これが方法論の出発となった。(第1章)

しかし、経済政策が、ほかならぬ会計政策としてあらわれる固有の論理はなにか。なぜストレートな減税政策とならず、会計政策となって、会計方法の変更もしくは会計方法論の変革をともなう方法・処理の変更となって、現実にあらわれるのか。この問いかけが、一貫して私から消えさることはなかった。

「道にまよったものは、出発点にもどる」の例にもれず、私は近代会計理論成立の源流をたどった。1900年代初頭の減価償却理論と、その背景の追及は、私に、さらにその前史のあることをおしえた。それは、会計制度、として、企業の前にある。それでは、その前提として、企業の成立期には、どのような会計制度が、企業の会計を規定し、それは、どのような会計理論から生まれてきたのか。これが第2章で展開されている。この第1部は会計研究の諸範疇を、私なりにあ

きらかにしようとしたものである。

第2部では、方法論で提示された現金主義思考と減価償却との矛盾の展開をあきらかにしようとした。本来、現金主義は、現金の出のないところに、費用をみとめないものであるし、減価償却は、現金の出のないところに費用をみとめようとするもので、まったく相反するカテゴリーである。それが、鉄道企業という準公共企業であるがために、とくべつに、つよく深い対立・矛盾となって展開してゆく。しかし、これは鉄道業だけの特殊現象ではなく、会計の「近代会計」化の本質を典型的に示すものである。第3章では、規制立法としては世界最初とおもわれるマサチューセッツ州鉄道法の意義をあきらかにする。第4章は、マサチューセッツ州法の展開が、ゆきつく、ひとつの終点であるアメリカ州際商業委員会 I.C.C. 会計規程の減価償却条項の意味を、とくに、制定者 I.C.C. の論理と、それに反対する企業の側の論理とを、対抗関係としてとらえたものである。第5章のシカゴ・オルトン鉄道の例は、規制法としての I.C.C. 規則成立前後の会計報告の実態を示している。

この第2部は、いずれも、会計理論書、つまり「書かれた会計」にもとづくすじみちではなく、まさに「行なわれている会計」のすじみちである。とくに、典型的な、あるいは先進的な一部企業の実践だけを、飛石づたいにあとづけたものではなく、鉄道会社営業報告書の集合の中からみちびき出したものである。会計理論は、理論として存在するだけでは、なんの力にもならない。それが、おおくの企業＝資本の担い手をとらえ、それによって支持される時に、はじめて、経済社会での一定の要因となる。もし、この小著の特色があるとすれば、この方法上の特長であるとみていただきたい。

第3部では、会計理論と現実の会計政策とのかかわりを、1900 年前後の鉄道・公益事業においてみた。そこでは、会計理論は政策にたいして、諸刃のやいばとなっている。すなわち、公表利益削減を目的として、減価償却を採用すれば、そこでは目的をはたすが、料金基礎の算定においては、その分だけ減価をみとめないわけにはいかず、したがって、料金収入は低下減少する。まさに袋小路的矛盾におちいる。この矛盾をきりひらくのは、まったく別の新しい論理以外にはな

い。

それは、料金基礎の算定に財産評価を使うことをやめる——これ以外にない。二律背反を、そのひとつの律法を切捨てるわけである。そこに、損益理論に徹する、近代会計の動的思考のはたす役割がある。その「新しい論理」が減価償却という姿で、会計領域の周辺に浸透し、そのことによってまた、会計領域を規定するものとなって行く。その過程を鉄道独占資本形成期の財務政策、最高裁判決、所得税法の中に見出そうとした。そして、そこに会計制度、政策主体の対抗、理論の取捨、そしてより強力な政策への統合、その理論的整備、その上皮として最終的に成立する「近代」会計学、このような土台と上層の重層構造をあきらかにする、ほんの一里程として、このささやかな研究を、送りだす次第である。

この小著の資料蒐集には、次の方々の援助をえた。とくに記して感謝の意を表したい。

千葉商科大学図書館、同遠藤嶺郎、同島田栄一、同真瀬美代子、神戸大学六甲台図書館、神戸大学定道宏、関西学院大学小島男佐夫、ハーバード大学ベーカーライブラリー R. ロヴェット博士、同クレスライブラリー K. カーペンター博士、名古屋大学図書館川原和子

おもえば、森山書店のみなさんには、御迷惑のかけ通しであった。同社の菅田直実、小梅弥一両氏から上梓のすすめをうけたのは、10年も前のことであった。この間、終始かわらず、懶惰な私を見守って下さった両氏にあつく謝意を表する。

最後に木村和三郎先生、父森川専之助の霊前に、この「あまりにもおそすぎた報告書」をささげ、かえらぬ悔いのせめてものすすぎとしたい。

1977 年秋

森 川 博

目 次

第 1 部 減価償却制度の前提

第 1 章 減価償却概念の成立と展開3

——とくに耐用年数概念の歴史的変化——

ま え が き3

I 減価償却認識成立以前における耐用年限概念4

1 評価損損益勘定移記＝評価損償却期4

2 取換会計＝修繕費償却期6

II 減価償却の確立と耐用年限概念の成立10

III 耐用年限を中心とした価値再配分闘争14

1 平均耐用年限概念の成立と分裂 1861～192014

2 耐用年限概念の経済政策への従属移行 1920～194218

む す び25

第 2 章 減価償却制度成立の前提27

——19 世紀における資産会計——

は じ め に27

I 会計原理と実務の展開30

1 永久＝準公共企業……現金会計から取替会計へ30

2 準公共企業以外の企業……減価償却による評価36

3 コ メ ン ト41

II 法制度の影響42

1 減 価 償 却	46
2 評 価 (増).....	52
3 資本的支出と収益的支出.....	53
Ⅲ ブリーフの結論とそれへのコメント	55
1 ブリーフの結論	55
2 コ メ ン ト	58

第2部 アメリカ減価償却制度 の鉄道における展開

第3章 州鉄道委員会の償却規程——その起源——	67
ま え が き (第2部のために).....	67
ま え が き (第3章のために).....	69
I 1846年規程の前史(1)	70
II 1846年規程の前史(2)	72
1 ボストン・ウースター鉄道の場合	75
2 ナシュア・ローウェル鉄道の場合	81
3 減価償却を計上しない鉄道の場合	83
III 1846年鉄道会社法	93
IV 1846年見積減価償却記載の実情	99
V む す び	102
1 定款主義からの離脱	102
2 現金主義基底と発生主義思考の交錯.....	103
3 更新を超える見積減価償却	104
あ と が き.....	105

第4章 州際商業委員会償却規程の形成と 企業の対応……………107

- I I.C.C 統計・会計規制における減価償却の形成 ……107
- II 鉄道会社の対応……………112
- III む す び ……125

第5章 シカゴ・オルトン鉄道における 減価償却制度の適用 ……129

- I シカゴ・オルトン鉄道会社 Chicago & Alton Railroad Co.
の概況…………… 129
- II シカゴ・オルトン鉄道の営業報告の変遷 ……132
- III シカゴ・オルトン鉄道の会計報告体系の変化 ……137
- IV シカゴ・オルトン鉄道の会計政策の展開 ……141
- V む す び……………145

第3部 独占形成と減価償却制度

第6章 アメリカ鉄道独占の財務政策と減価償却……………151

- I アメリカにおける鉄道独占の確立 ……151
- II 鉄道の管財人管理 ……154
- III 鉄道資本水増と減価償却……………159
- IV シカゴ・オルトン鉄道の資本水増問題……………166
 - 1 リプリー＝I.C.C.のハリマン告発……………166
 - 2 ケナンのハリマン擁護とボンブライトの再反論……………169

3 『ジャーナル・オブ・アカウンタンシー』の反響	171
第7章 最高裁判決と減価償却	175
Ⅰ 1907年以前の判決の展開	175
Ⅱ 1897年スミス・エームズ判決	178
Ⅲ 1909年ノックスビル水道会社判決	182
1 判決の要点	182
2 公認会計士協会の対応	183
Ⅳ 原価主義への最高裁の転進	187
Ⅴ 最高裁償却概念の矛盾	190
第8章 所得税法上の減価償却	193
Ⅰ 初期イギリス所得税法上の規程	193
Ⅱ アメリカにおける所得税成立までの税と減価償却	200
1 ユニオン Union 時代と所得税	200
2 南部盟邦所得税の減価償却規程	201
3 所得税復活期の償却規程	203
Ⅲ アメリカ所得税法上の償却規定の確立	204
索引	211

第1部 減価償却制度の前提

第1章 減価償却概念の成立と展開

——とくに耐用年限概念の歴史的変化——

まえがき

減価償却の歴史において、第二次大戦中から戦後さらに現在にかけての、理論的・実質的な変化は、たんに量的な拡大というにとどまらないものがある。すでに多くの人々によって論じられてきた減価償却における国家権力による政策的な推進、すなわち資本蓄積と企業合理化の旗印のもとに、資本主義国のほとんどすべてにおいて、相前後して、きそうがごとくに採択された減価償却政策、その歴史的な意味がまずとらえられねばならない。

第二に、もし、これらの政策が、いわゆる国家と資本との癒着あるいは国家の資本への従属を論証すべきものとしての性格をあきらかに具えているとしうるならば、そのような国家と独占との結合がそのように強固な、一箇の体制としてさだまっていない段階、いわゆる独占資本主義の前半の段階、さらには、それ以前の自由競争の資本主義精神にささえられた産業資本主義はなやかなりし頃、そのような段階において減価償却なるものは、いかに概念づけされていたものであるか。

減価償却一般については、すでに1930年代よりペリー・メースン Perry Mason⁽¹⁾、アナライアス・リトルトン Analias Charles Littleton⁽²⁾、わが国において

(1) Perry Mason, "Illustrations of the Early Treatment of Depreciation," *Accounting Review*, 1933 Sept., p.209.

Perry Mason, "The Financial Aspects of Depreciation Accounting" *Accounting Review* 1935, p.238.

Perry Mason, "Depreciation and the Financing of Replacements," *Accounting Review* 1935, p.318.

Perry Mason, "The Supreme Court on Public-Utility Depreciation," *Accounting Review* 1936, p.234.

Perry Mason, *Principles of Public-Utility Depreciation*, Chicago: American Accounting Association 1937.

(2) A.C. Littleton, *Accounting Evolution to 1900*, New York: American Institute

は、木村和三郎教授⁽³⁾、あたらししくは中村万次教授⁽⁴⁾のすぐれて歴史的な資料ないしは資料解釈の業績が残されている。

したがって、これらの資料による以外には減価償却の生成、発展のあとをたどることは到底不可能であったことを、ここに記しておかなければならない。

ただ、現代資本主義の命法たる最大限利潤の追求のもとにうまれてきた最近の減価償却にたいする諸政策、理論の中に、耐用年限に関する基本的な概念づけが根底からくつがえされようとしていること、このことに関して産業資本主義的な経済法則、ここではとくに平均的な価値にもとづく価格決定という論理構造を考えながら、そのような論理のカテゴリーがおそらくは歴史的に成立していたであろう歴史的時代を把握し、そのような価値決定の中における固定資本価値の移転、その社会的・平均的大きさの現象形態としての、固定資産価値の平均耐用年数による価値再配分思考⁽⁵⁾の成立の具体的形態、これを追考したいというのが本章の目的である。

I 減価償却認識成立以前における耐用年限概念

1 評価損損益勘定移記＝評価損償却期

減価償却の歴史は、その言葉の意味をとるひろさにしたがってかわってくる。もっとも素朴な意味に解して、その起源をもとめるならば、「1408年12月31日バレンチャにおいて、家事用の諸道具を125・10フローリンと評価して21・3・8フローリンを損失におとしている。諸道具は年の経過により損傷する(Sono pegio-

Publishing Co., Inc. 1933, 片野一郎訳、『リトルトン会計発達史』同文館 1955.

(3) 木村和三郎、『減価償却研究』淡清堂出版 1947.

同、『新版減価償却論』森山書店 1968.

(4) 中村万次、「資本蓄積と減価償却」木村和三郎編、『資本蓄積と企業会計』森山書店 1955. 110頁以下に所収

同、「減価償却概念の萌芽の形成」『会計』昭34年2月, 29頁以下。

同、『減価償却政策』中央経済社 1960.

その他、グラントとノールトン Grant & Norton, セーリアーズ Saliers, ハットフィールド Hatfield, メイ G.O. May, カークハム E.J. Kirkham, 等の著書, 論文にも教示されるところが多かったが、それらはそれぞれの注によって示させて頂く。

(5) 資本主義経済下における価値価格関係の下での、社会的・平均的なものの個別資本計算における貫徹の視点から減価償却の理論構造を探究されたものとして馬場克三『減価償却論』昭26, が示唆にとんでいる。とくに23-27頁の「減価と平均計算」の節を見て頂きたい。

rate in quest'ano) からである⁽⁶⁾」という記述にまでさかのぼりうるであろう。

いな、はるかにさかのぼって、紀元前一世紀にかかれたヴィトラヴィアス Vitruvius の著作に注目せよとハットフィールド Henry Rand Hatfield はいっている。そこでは石造塀の評価にさいして、毎年原価の $\frac{1}{80}$ を控除する規則が定められていたという⁽⁷⁾。

紀元前1世紀、あるいは、15世紀初頭のこの記録をもってただちに今日いうところの減価償却概念の生成がすでにはじまったとすることはもちろんできない。

16世紀から19世紀末までの期間の減価償却を類型的に研究し、減価償却の生成と発展を概念の成立と発展でとらえようとしたリトルトン⁽⁸⁾は、初期の減価償却の中に2つのちがった原型をとらえている⁽⁸⁾。ひとつは、減価償却資産をあたかも個人営業における売残り商品のごとくに考察するものであり、他は、減価償却を株式会社の長期資産の維持に関連せしめて考察するものである。

前者の例示としては、ジョン・メリス John Mellis (1588) の掲げる家具勘定の減損、ステフエン・モンタージュ Stephen Monteage (1683) の家畜勘定の「売れ残り家畜の評価」損、18世紀における代表的なものとして、ジョン・メア John Mair の『解説簿記 *Book-Keeping Methodiz'd*, 5th ed.』(1757) および、『当世簿記 *Book-Keeping Modernized*, 2nd ed.』(1768) における船・家屋・その他の財産の混合勘定の取扱をあげている。

このような方法は、減価といい減損というとも、すべて固定資産の評価損という形式をとっているものであり、いわば、後にディオニシアス・ラードナー Dionysius Lardner によって、ただしくも指摘されたように「市場的減価償却 (marketable depreciation)⁽⁹⁾」であって、磨滅による減失と市場価格による価値減

(6) 田中藤一郎、「パチオリ以前における、イタリー簿記の展望」、『会計』36の2、37頁。

(7) Henry Rand Hatfield, "What they say about Depreciation," *Accounting Review*, 1936, p.19, この記述は H.E. Hale の論文 (*Railway Age*, Vol 26, p.403) に負っているという。

(8) A.C. Littleton, *Ibid*, p.223, 片野訳, 前掲書, 327頁。

(9) しかし、ラードナーのマーケットタブル・ディプリシエーションは、たんなる市場価格変動ではない。鉄道初期の急速な技術革新による価値低下を意味している。「たとえば、1等客車は1837年420ポンドだったのが、1847年には380ポンドになり、しかも使用価値は増大した。それを加味すれば、この10年間に25%減価した。」Dionysius Lardner, *Railway Economy*; A Treatise on the New Art of Transport, New York: Harper & Brothers 1850, p.118.

失とを分離して意識するところにまでいたっていなかった。したがって、もし、新生産方法による資産の価値低下による価格低落がおこなうならば、ただちに、その価値低下が減失として意識せられ、使用による減価と混然として損益勘定にチャージされるのであるから、道徳的減価はたえず反映照応の関係にあったわけである。

このことは、逆にいえば、固定資本というカテゴリーが成立していない段階においては、生産物への価値の漸次的移転という認識は、もとより発生しなかったのは当然であろう。「早い時代に、価値が会計において大きな役割を演じていた頃、減価は価値の変化として考えられていた。消耗磨滅による減価は、価格水準の変化のような偶然の事情による増価と相殺されるかもしれない、その場合にはなんの認識も必要とされなかったであろう」とジョージ・メイ George O. May もまたいっている⁽¹⁰⁾。したがって、その漸次的価値移転の期間をしめす耐用年限という概念もまた当然生成さえていかなかったと考えられるであろう。

2 取換会計＝修繕費償却期

リトルトンのいまひとつの例示は1830年代以降の鉄道業発展の初期における減価償却概念の形成過程を例証するものである。

それらの例証の中には、メースンのいうように千差万別の取扱い方が示されているが⁽¹¹⁾、他の資料によって補足して総括的に、この1830年から19世紀末までの過程での減価償却概念はまったく異った2つの要因、いわば対立した側面をもって展開しているといえるであろう。

第1の側面は、鉄道資産の修繕、維持という視点にもとづいたものである。この視点から形成された概念は、使用価値における損壊とその現物上の修理、回復、したがって、使用価値的な資産の維持という方向の発展をたどっている。この系列の概念の生成はすでに1764年、ジョン・スミートン John Smeaton による運河水門設備更新計算書⁽¹²⁾の中にみとめられるところであって、鉄道会社の

(10) George O. May, *Financial Accounting, A. Distillation of Experience*, New York: Macmillan 1943, p.120, 木村重義訳、『財務会計』ダイヤモンド社、昭 32、136頁。

(11) Perry Mason, "Illustrations,....." p.209.

(12) Perry Mason, *Ibid.*, p.210, 中村万次「減価償却概念の萌芽的形成」38頁。ここで中村教授はスミートンの認識は「価値の損耗」という減価償却概念形成上の基本的類型とは別に、18世紀において「設備の更新」という基礎概念に立つもので、「そのまま帳簿記録であったわけでもな