

# 農業計算における減価償却

——序説，減価償却問題の発展と農業計算における重要性——

貝 原 基 介

## 1 は し が き

減価償却は，農業計算の上でかなりの額であり，とくに自立的で，近代化をめざす経営では，きわめて重要である。

たとえば，昭和39年度における農林省の農業経営調査報告より計算すれば，その大きさは，次のようになっている。

	経営形態別一戸平均		
	減 価 償 却 費 (1,000円)	減価償却費の農 業経営費に対す る割合 (%)	減価償却費の農 業用資本額に対 する割合 (%)
田 作 経 営	216±122	15±5	10±3
田 畑 作 経 営	136± 57	10±3	9±2
畑 作 経 営	178± 86	10±4	8±4
やさい作経営	203± 64	12±4	11±4
みかん作経営	288±135	20±8	6±2
施設園芸経営	590±241	26±6	16±4

昭和39年度 農業経営調査報告—先進的自立経営農家の実態—(耕種編)

昭和41年3月より計算

この減価償却は，農業計算において，期間的に適正な損益計算，妥当な所得計算，および，財産計算をする上にきわめて重要な要因である。

また，農業計算組織におけるその取扱いは，農業の経営経済，ないし，農家経済の発展計画に関連し，重要な意味をもっている。

本稿は，減価償却に関する問題の発展をたどり，農業計算におけるその重要性を明らかにすることを目標とする。

## 2 減価償却とは何か——その制度

減価償却のおもな対象となるものは，実物資本であって，生産のために投下されている耐久生産財である<sup>(1)</sup>。そして，この財の特性と，制度的要因とのふたつが，減価償却の問題を形成

する基盤となっている。

すなわち、耐久生産財は、第1に、その獲得に経済的犠牲を必要とし、第2に、それが多くの期間にわたって、多量の生産物の生産に役立つこと、第3に、耐久的に生産に役立つといっても、その耐用期間には限度がある、という3つの著しい特性をもっている。

他方では、その実物資本の耐用年数よりも短い期間が、広い意味で、制度として、会計期間、ないし、会計年となっている。しかも、財務諸表、つまり、会計期間のはじめ、および終りに、財産の額、その状態、その間における増減、ならびに、その間における投入、産出に関する価値計算をし、その結果を明らかにしなければならないばあいもある。計算される所得が税や利益分配に関係する。また、経済の主体は、経済条件の変動に即応して、耐久生産財の耐用期間中、それに関係のある他の投入と産出について、経済目標を達成するように計画し、経営経済を運営しなければならない。このような理由で、減価償却が重要な問題となるのである。

減価償却は、経済学や会計学においては、かなりちがった概念としてとりあげられているが<sup>(2)</sup>、限定された意味では、ひとつの会計制度的計算である。

いまのわが国では、『減価償却とは、固定資産の耐用年数、および残存価額について、合理的な仮定をたてて、残存価額（もしあれば）を控除した原価、または、その他の基礎価格を組織的な方法で配分することを目的とする会計制度』<sup>(3)</sup>という定義がかなり一般的にみとめられているといつてよい。しかし、さらに、『固定資産の取得原価を、資産が使用される各期間に費用として配分する会計方法を減価償却と名づける』<sup>(4)</sup>と限定しているものもある。

アメリカにおいても、ほぼ同じで、会計士協会は、『減価償却会計は、系統的、合理的方法によって、有形的固定資産から、残存価額（もしあれば）を差引いた原価、または、その他の基礎価額を、その資産の見積耐用期間に配分することを目的とする会計制度である。それは、配分の手続であって、評価の手続ではない』<sup>(5)</sup>と述べている。

これらは、いずれも、基本的には、いわゆる費用配分説にもとづくものであって、経営経済が、固定的実物資本を獲得した日付けにおいて、そのために支払った全価値額を取得原価といひ、原則としてこの取得原価を、減価償却の基礎価額とし、それから、推測される残存価額を差引いた額を、見積り耐用期間中に配分する。その額は、配分された期間における費用とみなされ、生産物に対する原価の構成要素とされている。

1) わが国でも『無形固定資産』が減価償却資産としてみとめられている。 — 法人税法施行令第13条 — (28) 19~20

なお、暖簾が、その対象となるかどうかについては(3) 39~62 参照

2) たとえば(3) 参照

3) (26) 148

4) (13) 311

- 5) "Depreciation accounting is a system of accounting which aims to distribute the cost or other basic value of tangible capital assets, less salvage (if any), over the estimated useful life of the assets in a systematic and rational manner. It is a process of allocation and not valuation."

(4) も引用、なお(3) 350 には日本語訳した引用がある。

### 3 経済変動と減価償却問題の発展

もちろん、このように、取得原価を基礎価格とする減価償却は、いちおう、貨幣価値不変の会計的公準をもとにしているのであるから、変動する経済の下では、それが問題となるのはむしろ当然であるといつてよい。

第1次大戦後の経済変動において、ドイツでも、アメリカでも、それがひとつの大きな問題となり、とくにドイツでは、1928年4月、ドイツ経済省に提出された炭坑業に関するいわゆるシュマーレンバッハ意見書を契機として、かなり活発な減価償却に関する論争がおこっている。

シュマーレンバッハ意見書の主文にあたる一般意見書は、減価償却について『固定資産の正常な取替えを目的とする』という立場をとり、設備の更新を目標とし、したがって減価償却の基礎価格は、時価とすることが妥当であると主張した<sup>6)</sup>。また、これにつけ加えられたベードの特別意見書は、要するに、減価償却の任務が、生産力の維持にあるから、調達時価、つまり、固定資産が償却日において、市場できまる価格にもとずいた時価をもって償却の基礎価格とすることを提議している<sup>7)</sup>。

これらは、いずれも減価償却が、経済の変動によって変わることをみとめ、歴史的な取得原価によらないで、時価にもとづく計算の妥当性を主張したものである。

しかしながら、他面では、これらの意見書が、減価償却についてのちがった概念によっているとも考えられるから、意見書に対してこの点からの批判があらわれている。

意見書がいうように、減価償却を固定資産減価の取替え相応価額と限定すれば、なによりもまず、旧・新の取替えとはどういうことであるかを明らかにしなければならない。技術の進歩や経済の発展は、当然に考えられる筈の条件であるから、旧・新の取替えが、全く同じものであるとみるのは無意味であるといわなければならない。意見書が、素朴な実体資本維持論をだしているともみられないが、しかし、実質的資本に増減がなく、しかも、それを維持するような正常な合理化がおこなわれる旧・新の取替えを意味するものとみられるから、結局、資本の増減とか維持とはどういうことか、というように、問題をかえて提出したに過ぎないことになる。したがって、その点で、意見書の減価償却に関する定義そのものが、きわめて不明確で、提案そのものも、素朴な実体資本維持論の範疇に属する減価償却論に終わっているとみられている<sup>8)</sup>。

ベードの特別意見書——生産力維持論に立つ減価償却に対しては、その基調が、経営経済政策的であって、理論的には、減価償却そのものを問題にしていない、という批判もある<sup>(9)</sup>。減価償却は、本来、固定資産に形態をかえた費用を期間的に割当てて計算の技術的手段であるから、固定資産のために投下した金額だけが減価償却の基礎となり得るのである。その後における新規の設備のための取替え価格とか、将来における技術的変化などは、減価償却には全く関係のないことである、というこの立場は、歴史的な取得原価のみがその基礎価格であるというのである。しかし、事実、インフレーションによって、貨幣が、価値計算および安定的な価値貯蔵機能を失っているのであるから、歴史的な取引価格にもとずいた財務諸表をみても、そのままでは、意味のないものとなる。したがって、その経営経済政策的利用上貨幣価値の修正をみとめようとしている。

このような取得原価主義による批判に対して、一般に原価計算の目的は『得られるべき価格』の計算にあるから、理論的にも、実際的にも、時価にもとずくのが通説である。したがって、減価償却についても、資本の実体維持論からではなく、妥当な期間的損益を計算する基礎として時価をとるのが至当であるという主張もある<sup>(10)</sup>。

また、取得原価主義が、貨幣計算に、むしろ過大の信頼をよせているのに対して、貨幣制度そのものが、次第に金本位制をはなれてきたのであり、貨幣の名目的価値と実質的価値が変わっている。したがって、貨幣価値に修正が必要であり、かつ実際的には、それが指数計算によって可能であるという見解もある<sup>(11)</sup>。

市場価格の変動、その他の原因によって、固定資産の価格に変動があるとみとめるのが適当であれば、減価償却も増減されるのが妥当である。さらに、過去に計算した利益さえも、減価償却準備金に対する事後的修正によって改める必要があるという立場もある<sup>(12)</sup>。もちろん、これが、費用配分説に対立して、実体資本維持説、ないし経営経済政策的立場に立つことはいうまでもない。

一方、対応原則の極限をとり、費用は、収益との関係においてのみ評価され得るものである。したがって、減価償却についても、収益財が、経営に入った時点において、その減価を実質的に補償されるかどうか、ということを経準にして、費用として評価されなければならない。減価するのは、特定の時期における固定資産自体の実質的価値額なのである。過去の取引において、取引過程を通じて決定された歴史的取得原価が、名目的に費消されるのではない。収益に対応して、固定設備の継続的使用を補償する価値が対象となる。したがって、減価償却にとっては、収益発生時点における固定資産の現実、または、再調達価格が基礎とされなければならない、という立場もある<sup>(13)</sup>。

減価償却の基礎価格は、時価が妥当であるという見解は、有機的貸借対照表学説を展開し、有機的経営観をもって知られているシュミットによっても主張されている。インフレーション

の下においては、生産のために取得した投入の歴史的原価は、生産物販売の時点で対応させても無意味であるから、販売日における時価をもって対応させる。そして、個別の経営経済の計算を社会的変動に即応させようとしている。このように、時価を基礎価格とする減価償却は、個別の経営経済、および国民経済における生産力を維持するような基礎計算として、妥当な損益計算の要因である。時価の変化にもとずく固定資産の増加は、いちおう、貸借対照表にはみとめるが、それは、単なる名目的変化であって、それから算出される額は、利益と区別しなければならぬという立場をとっている<sup>(14)</sup>。

動的貸借対照表論を確立したシュマーレンバッハは、減価償却の基礎価格に、取得原価をとる立場をとっている。時価によると、損益計算において、総体利益と期間利益の総和とに、一致の原則が貫かれないことになる。したがって、損益計算確実の原則から、基礎価格としては、取得原価が妥当であるというのである。

しかし、大災害、戦争、インフレーション等においては、特別償却をとり、減価を時価とすることをみとめてはいるが、これは、貸借対照表上の設備の価額とは別のことであり、それによって、貸借対照表における資産を、時価にかえようというのではない<sup>(15)</sup>。

減価償却に時価が問題となるもうひとつのばあいは、経営をちがった時点において比較するためであって、いわば、それは経営経済政策的目的をもっている。このばあい、時価は、沈下固定している資産に対して、仮想的時価をいうのではなく、経営の総収益価値を、固定資産に割当てた部分だけ、つまり、現実的個別価値が問題になるというのである。しかし、こういう時価にもとずくシュマーレンバッハの時価減価償却論には、まず、経営の総収益価値の算定が前提であり、収益価値の基礎は事業の収益である。ところが、収益決定の一つの要素は減価償却であるから、シュマーレンバッハの時価による減価償却は、循環論をなしているという批判がある<sup>(16)</sup>。

6) (1) 13-16

7) (1) 16-19

8) (1) 15-16

9) Rieger, W.: "Das Wertproblem in der Abschreibung" *Magazin der Wirtschaft* Januar 1929, 40-45 (1) 19-20

10) Lehmann, F.: "Das Abschreibungsproblem" *Magazin der Wirtschaft* Januar 1929, 143-147 (1) 20-23

11) Schulz-Mehrin, O.: "Das Wertproblem in der Abschreibung" *Zeitschrift für Betriebswirtschaft* Mai 1929, 375-377 (1) 23-24

12) Scott, D. R.: *Theory of Accounts* Vol. 1, 1925 Part IV (1) 52-53

13) Geldmacher, E.: *Wirtschaftsunruhe und Bilanz* Bd. I 1923 (1) 66-67

14) (1) 第4章 (3) 第6章 (10) 第8章

15) (23) 訳書下 290

16) Hoffmann, A.: *Wirtschaftslehre der kaufmännischen Unternehmung-Betriebswirtschaftslehre* 1932, 315, 333 (1) 64

#### 4 時価をめぐる減価償却論争の要約

変動する経済の下における減価償却についての論争は、次のように三つの論点に要約できるであろう。

第1に、減価償却の本質は、固定資産に投下した費用の期間的配分にある。したがって経済の変動があっても、減価償却そのものには直接関係がない。貨幣価値が変動したならば、それを修正すれば、経営経済的政策の資料として役立つというものである。

特定の固定資産を対象とするばあい、経済が変動しても、相対的な価格変化が無視されるほどのものであるか、あるいは、全くないと考え、当の固定資産の価格指数をもって修正すれば、貨幣の計算機能的变化は、それに関する限り、いちおう修正されて実質的な減価償却の額になる。

特定の固定資産を使って生産する財、とくに消費者財について、その需要が増加し、一時的に固定資産用役の価格が上り、それが同じ範疇の耐久財生産を刺戟し、その供給の側から、価格の低下をもたらすことも、またこの逆のこともあり得る。しかし、この限りでは、以上の前提から問題はないといつてよい。

ところが、耐久財の生産が、革新的なものをつくりだし、固定資産を使う上に、徐々にあるいは急激に、技術進歩を伴うとすれば別な問題を形成することになる。つまり、かなり長い耐用期間をもった耐久財にとっては、技術進歩を考えると、その概念を限定する内包が同じでなくなるのである。たとえば、1台の自動耕耘機といっても、馬力が変わり、エンジンの方式が変わり、燃料が変わり、効率が変わり、作業方式さえも変わる。耕やす深さも変わり、効果がちがってくる。だから単に、1台の価格、といつても、単純に価格指数を得ることができない。

しかし、このような変化があるとしても、取得原価を基礎価格とする減価償却にとっては、全く無関係である。他の適切な物価指数によって、貨幣価値の修正をし、減価償却の実質的価額を求めることができるなら、それでよいことになるからである。

第2に、減価償却は、収益に対応した時点での、実物資本の減少額でなければならないという立場である。これは、さいきんにおける国民所得推計になお支配的であるといつてできる。

国民所得の推計では、物的固定資本の減耗に充当した引当金を資本減耗引当と限定し、これを減価償却費と資本偶発損との二つに分ける。そして、減価償却費は、当該期間の総生産のために消耗される有形固定資産の経常的減耗に対する引当額であり、陳腐化は、減価償却に類する資本減耗と限定している<sup>(17)</sup>。

第3は、減価償却の本質が、実体資本の維持にある。したがって、各期間に配分される減価

償却をその時点において、計算しても、それだけでは十分であるといえない。貨幣価値が、継続的に低下しているならば、第2のような減価償却では、耐用期間が経過しても、その累積額で新たな実体資本に取替えることができない。つまり、過去の損益計算をも修正して、減価償却引当累積額を、耐用年数が終わった時の貨幣価値に対応するようにしなければならない、というのである。

- 17) (14) 32, (15) 254, しかし、農業における減価償却の推計は、農林省の農家経済調査の資料をもとにしている。これは再評価(再製時価)をするが、基本的には、制度的な費用配分論をとっているともいえる。

## 5 固定資産の有用性と減価償却

耐用年数を経過した後、減価償却引当金の累積額が、その取替えに十分であるかどうかということについて、物価の上昇率がそれほど著しくないならば、インフレーション的であっても、減価償却引当金の利子を加えると問題がなくなるとみられる。つまり、それによって、固定資産の実質的価額が保たれるという見解がある<sup>(18)</sup>。

これは、固定資産に投下された資金の1部が回収されて、資本としての用役の対価をあげる。したがって、同じ固定資産が、一方では資本用役を提供している。そしてその用役の価格は、たとえ固定資産取得原価の水準で引続き計算され、引当金額は小さくても、引当金を回収された資金とみ、その資本用役を提供してあげる対価とあわせ考えれば、インフレーション的であっても、その固定資産の取替え準備額が確保されることになるという議論である。インフレーションの程度と市場利子率とによっては、实际的に、実体資本が維持されることがあるにしても、極言すれば、この見解は、固定資産の各時点における帳簿価格、およびその各時点における有用性と、各時点に対する配分額としての減価償却との間には、全く関係がなくてもよい、ということになる。

このような立場は、すでに、フィッシャーによっても提唱されている。フィッシャーによれば、減価償却は、簿記の体系からでるものではなくて、1種の経営経済的政策である。全く同じように役立つ財産であっても、何等かの事情で、取得原価がちがうこともあり得るから、簿記、したがって貸借対照表上における価額は、必ずしもその有用性を示してはいない。減価償却は、必ずしもこの有用性に対応してはいない。みとめ得る有用性の減退は帳簿上の価額には影響がない。さらに、偶発的にも有用性をなくすることさえある<sup>(19)</sup>。したがって、生産に使用する固定資産の帳簿上の価額の厳密な取扱いは、投下した資本の全体が、その資産を使用しなくなった年に一挙に損失となるようにすべきである<sup>(20)</sup>。

減価償却は、簿記上における取引からおこる損失の計上ではなく、将来の損失の予見である。つまり、貸借対照表上における将来的要素の財務的取扱いである。そのような損失を予め

各年度に負担させるのは、いわば、損益計算の必須的要素ではなくて、財務上の参考にする要因であるというのである<sup>(21)</sup>。

さいきんにおいても、減価償却について、それを期間的に配分された費用とする一方、減価償却の引当累積額を資金として示す必要があるという提唱がある<sup>(22)</sup>。

いづれにしても、減価償却は常に推計額に過ぎないのである<sup>(23)</sup>。したがって、不安定な動的条件の下では、減価償却について、一方では、取得原価そのものを示すとともに、他方では、回収された資金を引当額として、資金の流れが把握できるように示すべきである。いいかえれば、評価勘定をもうけ、貸方相殺勘定に記入せよというのである。

こうした見解は、いづれも減価償却を多かれ少なかれ、経営経済政策的にとりあげているとすることができる。事実においても、減価償却を経営経済政策的に扱っているものもあるとみてよい。その極端なばあいは、投下した固定資産が有用性をもっているかぎり、減価償却を全く無視しているものもある。また減価償却を早い期間に負荷して、固定資産に投下した資金が回収され、引当累積額が、投入額ないし取替え額になるまでは利益があるとみなさないで、配当や配分をしない。資金が回収されてはじめて利益として配分するというやり方もある<sup>(24)</sup>。

18) たとえば、アベリーは “This paper has attempted to show that as long as the inflationary trend has been relatively slight, depreciation allowances under ordinary circumstances are large enough to provide for the necessary replacements if theoretical interest is assumed to accumulate on these allowances at the earnings-investment ratio of the firm.” と述べている。(2) 74

19) Fisher, R.: *Über die Grundlagen der Bilanzwert* 1909, 51

20) Fischer, R.: *Grundlagen* 56

21) (10) 211-224 (3) 164-171

22) たとえば (24) 参照

23) (24) 102

24) (17) 293 参照

## 6 固定資産用役の評価と減価償却

減価償却は、財産税、損害賠償、火災保険および土地収用等に関連して、財産の現在価を算定する上にも、また、所得税や利益の配当に関連して、妥当な所得を決定するためにも、現実の問題となっている<sup>(25)</sup>。

フレウエレンの研究にあるように<sup>(25)</sup> アメリカ連邦最高裁判所における減価償却概念についての論争、ならびに判決は、公正価値原則 (Fair value principle) から次第に取得原価基準 (Original cost basis) に移り、1941年には完全にこの立場をとるようになっている<sup>(26)</sup>。

以来アメリカでは、減価償却の基礎価格として、取得原価が用いられるのが通念となっている。



しかし、減価償却については、さいきん、これまでのものにくらべて、多少ちがった立場にたつものが提唱されている。これまでの主要な減価償却概念においては、まず、事前に、固定資産の耐用年数を推定しなければならない。減価償却は価額であるから、もちろん経済的減価を含んでいる。ところがその主要なものとみられる陳腐化は、技術の進歩、経済の変動によるのであるから、事前的には不確定である。しかし、グリーンやソーター、さらにはローもいっているように、これまでの減価償却は陳腐化を耐用年数の推計の中に含ませていた<sup>(27)</sup>。取得原価にもとづく基礎価格を、そうした耐用年数に配分するのであるから、配分された期間の損益、さらには原価も、多分に任意的なものであるといわなければならない。

新しい減価償却の主張は、経済的耐用年数を事前にきめない。元来、取得原価は、生産のために沈下固定させる投資である。それは収益価（または、用役の評価額）で評価すれば、経済的な耐用期間中に提供される用役に帰属すべき各期間の収益（または、用役の評価額）を利子率で割引いた計、つまり現在価にあたる<sup>(28)</sup>。

ポードンホーンは、こういう立場にたつ1人であるが、アカウンティングレビューの1959年7月号に発表されたコーランの論文<sup>(29)</sup>を支持し、『わたくしは、貸借対照表が、費用に代わって、プロジェクトから、期待される収益の現在価を反映させることによって、経済的真實性に近ずかされるであろうことを提唱する』<sup>(30)</sup>と述べている。

グリーンとソーターは、こういう自分達の立場について、『これは、費用概念からかけはなれているであろうか』と反問し、『長い耐用期間をもつ資産の初期費用は、期待される将来の用役価額の割引された流れを示す。そして、費用の償却引当金は、用役の各期間にわたって、単に費用を均等に配分しようとするところにある、といえ、われわれの提唱は、それからかけはなれてはいまい』<sup>(31)</sup>という。

ビヤーマンは、投資意志を決定するすべての方法は、投資の原価に対して、投資から得られる収益の流れに関係しているといい、ある意味では、資産の原価は、ちがった期間の収入に対する購入原価である<sup>(32)</sup>。したがって、減価償却は、投資意志決定のときにきまるといえるが、これは、減価償却というよりも減価償却の計画ともいえるべきものであろう。

これらの立場は、いずれにしても、固定資産の取得原価は、投資の額である。それは、将来提供される用役（評価）額、ないし、その用役に帰属すべき収益の割引額であるとみる。そして、取得原価から特定時点までの期間に対応するその割引額を減価償却および減価償却引当累積額とする<sup>(33)</sup>。

用役に帰属する収益の評価には、いろいろの問題があるから<sup>(34)</sup>、機会費によってその用役価額を評価しようとする立場がある<sup>(35)</sup>。これには、経営経済がもっている固定資産が用役を提供しないと仮定して、その代りにもっとも費用のかからない他の手段によって、同一目的を達すると仮定したばあい必要とされる費用によって、その用役の対価を評価する方法もある<sup>(36)</sup>。

そして、たとえば、固定資産を取得して、1ヶ年使用した後においては、その時点で、こうして評価される将来の各期用役価額を利率で割引いた合計額として現在価をみ、経過した第1年に提供した用役評価額を利率で割引き、その額を第1年の減価償却とする。取得原価から、この減価償却を差引いた額を第1年末の固定資産価額とするのである。こうして、減価償却の累積額が取得原価になるまでの期間を経済的耐用年数とするわけである。

この方法によれば、静態的経済条件の下では、機会費評価の1つの基準となる取替え原価が、常に1定となるから、特殊のばあい、使用時間比例配分法や、定額法による減価償却にくらべると、利子だけ小さい減価償却を計上することになり、償却期間、つまり減価償却引当金の累積額と残存価格の合計が取得原価に等しくなり、投入資金が完全に回収されるまでの期間が長いことになる。

また、これまでの減価償却のように、耐用期間を予め定めないのであるが、しかし、提供用役の評価という問題がある。

静態的経済条件を常に前提とすることはできず、静態はむしろ、動態の特殊的状态である。もしも、耐久的生産財生産の技術革新等により、新しい耐久生産財の価格が低下し、しかも、その効率が高まるなら、ここに新たな問題が起る。いま、用役の評価に、各時点におけるこのような変化をそのままとり入れるなら、貨幣価値一定の会計的公準を前提としても、減価償却が小さくなり、運転費に等しくなるか、現実の固定資産が使えなくなっても、減価償却の累積額と、残存価格の合計が取得原価に達しないことも起り得る。その差額はいわば、陳腐化とみられるものであるから、こういう事態がおこるなら、資産の帳簿価格修正という会計的手続きを必要とすることになる<sup>(37)</sup>。

ローは、ビヤーマンの理論を展開させて、減価償却の一般理論を発表している<sup>(38)</sup>。これも機会費の概念を適用したもので、固定資産が使用されるためには、その期間的総費用が、機会費以下、つまり、同じサービスを得る他のやり方よりも安いような資本費用をもつ必要がある。期間的総費用は、運転費と資本費用によって構成され、運転費は、資産使用年数を経過するにつれて増加する。資本費用は、減価償却引当金と未償却分に対する利子の合計である。もしも、現在の固定資産の期間的運転費用よりも、取替えたばあいの期間的総費用が小さいならば、取替えが有利である。このばあい、もちろん、取替え費用と、取替えたものの資本費用を加えたものが、現在の固定資産の運転費用よりも小さいならば、取替えが問題となる。この取替えが有利となるような状態か、あるいは、サービスがとまるという状態になるまでの間で、経済的耐用年数がきまるのである。

資本費用は、使用年数の経過とともに減少する。さらに技術進歩等のために、機会費が低下するかも知れないから、事前に、期間的な固定資産使用の総費用がある率で低下すると予想し、割引くべき利率がきまれば、経済的耐用年数がきまり、取得原価（基礎価格）をこの経

済的耐用年数に配分することができるというものである。

この理論は、経済的耐用年数を予め計算することができる。しかも、それには、任意的要因を含んでいない。けれども、技術の進歩等という不確定な要因を期間的総費用の減少率として入れている。それをどうとるかということは、論者のいうように、経営経済的政策、つまり決意にかかっていることになる。その減少率を大きくすれば、短い期間で投資、つまり取得原価が回収されることになる。したがって、この経済的耐用期間は、一定の条件の下に、その産出額を考慮して、投下した資金をどのように回収するかという計画的意志の決定によってきまることになる。その意味で減価償却自体が、経営計画的計算であるということになる。

25) (8)

26) (3) 第7章には1940年代の減価償却問題についての論評がある。

27) (17) 293 (9) 440

28) "The depreciation during any time period is the difference between the present values of the future earnings at the beginning and ending of the period." (6) 583 なるは、ポードンホーンは、この見解の提出について次のようにいっている。

"This paper represents a great step forward from traditional accounting practice and so perhaps economists ought to cheer quietly from the sidelines." (6) 583

29) Coughlan, John: "Industrial Accounting" *The Accounting Review* July 1959, 36, 415-428

30) (6) 588

31) (9) 439

32) "All methods of making investment decisions relate the flow of proceeds earned by the investment to the cost of the investment."

"In a sense the cost of the asset consists of the cost of purchasing the proceeds of different periods." (5) 614

33) ロスは、この資産の差額を使用者費用 (User cost) といっている。

"Depreciation will be defined as the systematic assignment of a capital expenditure to different accounting periods. User cost, on the other hand, will be defined as the expected change in the value of an asset due to use from the beginning to the end of some interval of time." (21) 422

"In summary, user cost measures the loss of an asset's value which results from additional use and varies with (1) wear and tear depreciation associated with use; (2) extra repairs associated with variation in output; (3) appreciation and depreciation which result from changes in expectations." (21) 425

34) たとえば (20) 165 参照

35) (20)

36) その極端なばあいをとると、新しく、同じ資産に取替えることになるから、その取得原価(取替え)を経済的と推定される耐用時間で除し、時間平均の費用を得る。厳密に言えば、経済的耐用時間を経過した時の残存価格を推定し、それを差引いた額を基礎価格とし、定額法のように、時間平均の見積費用額を得る。これに、用役提供量を乗じた額が、その期間における用役の機会的価値といわれたものとなる。

37) 技術進歩に関連してこの立場の批判については (20) 168 参照

38) (17)

## 7 農業計算における減価償却の問題

減価償却に関する論争の発展はおよそ以上のものであるが、それは(1) 妥当な期間的所得の計算に関連して、投入した耐久財の費用的観点ならびに会計的取扱、(2) 投資の決意における有利性決定要因、ならびに(3) 沈下固定した実物資本の有用性、および、投下資金の時間的回収、それに関する会計的記録整理、という諸点を核心としている。経済的にいえば、実物資本の実質的減価と経営経済における資金計画の事前的、事後的記録整理に関するものである。端的に言って、会計学的取扱いと、経済学的接近との論争であるともいえる。しかも、これらの論争そのものも以上のように、必ずしも解決されているわけではない。

農業計算の分野においては、減価償却については、特別の論争がおこったことはなかったといえてよい。

ことに、わが国では、一般的に言って、その会計単位が零細であって、生産総額そのものが小さく、したがって、そこにおいて形成される所得が、免税額以下にあるばあいが多いため、減価償却そのものがどうであっても所得税が支払われないということもあった。また、慣行的に、減価償却が、税の額にほとんど影響しないような概算的推計によって課税されるのが、一般的であったという理由にもよる。

また、会計の主体が、一般的に、業務と家計の未分化な家族的農業経営を構成していたから、所得の分配が、ここでは、内部的移転に過ぎず、事実上の所得受取額は、減価償却に無関係であるということもある。いずれにしても、所得の計算という側面からは、このように、減価償却が無視され得る条件にあったといえてよい。

ところが、いまわが国農業においては、畜産や、果樹、野菜、花卉はもちろんのこといね作においても、企業的経営ないし、企業的傾向をもった経営が発展する機運にある。それらは、一般的に言って、耐久的資本財の使用を増加している。その意味で、租税や、利益配分に関して、妥当な期間的所得を計算するため、減価償却が重要な要因となるのである。

他面において、このような農業経営には、資金計画の重要性が大きくなるといわねばならない。

わが国の農家では、ローの指摘した一つの極端なばあいのように<sup>(99)</sup>、たとえば、農機具に投資しても、それが使用に耐える限り、減価償却引当金など、全く問題にしないのが普通であった。しかし労働の生産性が大きいような経営では、いっそう多くの耐久的生産財が投入される傾向をもつ。したがって、農業経営内におけるそれらの資金回収が、農家の消費計画と結びついた統一的資金計画をつくるようにならなければ、農家経済の適正な発展的運営はのぞめないことになる。そういう意味からも、資金回収的側面としての減価償却が重要な問題となるのである。

これまでの農業計算組織には、減価償却引当金勘定をもっているものもあるが<sup>40)</sup>、事実において、それについての関心は小さく農業投資に関する資金の流れ、および、回収の記録が必ずしも明確にされているとはいえない。

したがって、農業における妥当な期間的所得の算定をめざす減価償却計算の研究、ならびに、固定資産の耐用期間にわたる減価償却、および、償却引当金の流れ、その累積額の適切な記録組織の確立、それにもとづく事後的計算と、事前的計画との間のちがいの解明が、われわれにとっての次の課題である。

39) (24) 参照

40) (12) (27)

### 参 考 文 献

- 1) 阿久津桂一著 減価償却に於ける時価論 昭和15年
- 2) Avery, Harold G.: "Depreciation vs. Inflation" *The Accounting Review* Jan. 1961, 36, 71-74
- 3) 馬場克三著 減価償却論 昭和26年
- 4) Bell, Carolyn Shaw: "Elementary Economics and Depreciation Accounting" *The Amer. Econ. Rev.* Mar. 1960, 50, 154-159
- 5) Bierman, Harold, Jr.: "Depreciable Assets-Timing of Expense Recognition" *The Accounting Review* Oct. 1961, 36, 613-618
- 6) Bodenhorn, Diran: "An Economist Looks at Industrial Accounting and Depreciation" *The Accounting Review* Oct. 1961, 36, 583-588
- 7) Committee of Accounting Procedure, American Institute of Accountants: *Accounting Research Bull.* No. 43, May 1944
- 8) Flewellen, W. C., Jr.: "Concept of Depreciation Accounting Held by the United States Supreme Court" *The Accounting Review* July 1960, 35, 413-421
- 9) Green, David, Jr. and Sorter, George H.: "Accounting for Obsolescence-A Proposal" *The Accounting Review* July 1959, 34, 433-441
- 10) 木村和三郎著 減価償却研究 昭和22年
- 11) 木内佳市著 減価償却論 昭和32年
- 12) 近藤康男著 農業簿記学 昭和13年
- 13) 黒沢清稿 「有形固定資産会計論」体系近代会計学 第4巻 資産会計論 昭和36年
- 14) 経済企画庁調査部国民所得課 国民所得のしくみ 昭和31年
- 15) 経済企画庁編 国民所得統計年報 昭和41年版
- 16) Leonard, W. G.: "Accumulated Depreciation-Balance Sheet Presentation" *The Accounting Review* Oct. 1959, 34, 572-573
- 17) Lowe, Howard D.: "The Essentials of a General Theory of Depreciation" *The Accounting Review* April 1963, 38, 293-301
- 18) Lutz, Friedrich and Vera: *The Theory of Investment of the Firm* 1951
- 19) 中村平男著 減価償却の取扱 昭和26年

貝原基介：農業計算における減価償却

- 20) 小沢康人稿 「用役価値減価償却論の吟味」—ライト教授の所説をめぐって—税経セミナー 昭和42年1月号 12, 164-169
- 21) Reynolds, Isaac N.: "Selecting the Proper Depreciation Method" *The Accounting Review* April 1961, 36, 239-248
- 22) Ross, Myron H.: "Depreciation and User Cost" *The Accounting Review* July 1960, 35, 422-428
- 23) Schmalenbach, E.: *Dynamische Bilanz* 6. Aufl. 1933  
エ・シュマーレンバッハ著 土岐政蔵訳 改訂 動的貸借対照表論 上, 下
- 24) Simon, Sidney I.: "The Right Side of Accumulated Depreciation" *The Accounting Review* Jan. 1959, 34, 97-105
- 25) 神馬新七郎著 減価償却 昭和25年
- 26) 田島四郎監修 松賀大吉郎著 損益計算 昭和37年
- 27) 田中義英著 複式農業簿記 昭和33年
- 28) 安間昭雄編 最新税務減価償却便覧 昭和41年