

## 減価償却の本質に関する一考察

On the Essence of Depreciation

松井 富佐男  
Fusao MATSUI

(平成18年9月13日受理)

減価償却の本質を理論的に把握することは、減価償却の有する機能・役割を考察する上で欠くことのできないテーマであると考えられる。減価償却の本質観をめぐる所説は種々見られるが、ここでは、わが国の代表的な所説を数種挙げ、これら所説に関する比較考察を通して、減価償却の本質について理論的に把握することを目的としている。

まず、減価償却を認識する基本は、固定資産の使用による損耗分（価値減価）を金額的に表示することである。しかし、使用による損耗は、原価計算上、製品原価を構成する費用（価値移転）であり、それはやがて製品（商品）の売却を通して資金回収される。つまり、そこには、固定資産に対する投下資金の回収という機能が見られる。ところで、価値移転を伴う減価は、固定資産の使用による損耗だけでなく、直接的な使用ではないが、時の経過による減価は、自然の作用による物理的消耗であるため、価値移転の減価とみなすことも可能であるとする見方がある。次に、例えば、新機能を備えた機械設備の出現によって、現存の機械設備が旧式化・陳腐化することによる価値の滅失を原因とする減価（経済的減価）は、価値移転の減価ではなく、純利益から控除されるべき損失であるとする見解が見られた。しかし、経済的減価も使用に基づかない「時の経過」による減価と同様に、価値移転的減価と見なしてもよいという見解もある。これは、技術の進歩が急速な時代において、経済的減価が避けられない状況であるので、計算技術上の面から価値移転的な減価と認められるとするものである。

では、この価値移転の減価をどのように測定すべきであるか。これを理論的に解決するためには、資産の本質を理解する必要がある。資産はサービス・ポテンシャルであるという定義に立てば、固定資産の損耗は、サービス・ポテンシャルの損耗と解される。この損耗分を減価償却費として計上するには、理論的にどのような測定方法が考えられるか。資産の属性には、サービス・ポテンシャルとしての物的属性と貨幣的表現としての価格属性とがあり、物的属性としてのサービス・ポテンシャルの損耗部分について、取得原価を（耐用年数期間内に）期間配分することによって減価償却費を計上する方法が採られた。それが、定額法および定率法などであり、今日で使用されている計算方法である。

### 1. はじめに

近代会計の形成過程において、適正な損益計算を行う上で、増大する固定資産に対する減価償却の測定方法は、会計の重要なテーマであった。わが国においては、減価償却の本質についての論究が、これまで多くの研究者によってなされてきた。本稿では、多くの優

れた研究のうち、木村和三郎教授、馬場克三教授、太田哲三教授、沼田嘉穂教授および武田隆二教授の所説を中心に吟味し、減価償却の本質に関する理論を検討していきたいと思う。

## 2. 木村教授の見解

木村和三郎教授は、論文の冒頭で「減価償却は会計学の領域の中で恐らく最も不幸な誕生をした分野である」<sup>1)</sup>と指摘されている。なぜ減価償却は不幸な誕生をしたと指摘されるのか。この点について吟味してみたいと思う。

減価償却が不幸な誕生を招いた要因として、減価償却はその名の通り、「固定資産の価値の減少 (depreciation) を消却、償却 (write off) するもの」として解釈したため、この定義の中に本質的に全く性質の異なる計算手続きまでが包括されてしまったと、教授は指摘されている。Mathesonによれば、減価償却に関し、「時の経過と使用による工場設備 (factory) の頽廃 (deterioration)、またその損失の評価およびその割当ては、企業の会計の計算上重要な問題である」としている。その理由は、「償却」(writing off) が無視されたり、誤用されたりすれば、誤った損益の計算をすることになるからであるとされる。<sup>2)</sup> このように、Mathesonは、正確な損益を算定するために、時の経過による工場の頽廃と使用による工場の頽廃とを損失として評価し、それを各期に配分すべきことを主張しているが、この見解に対して、木村教授は、時の経過による有形固定資産の頽廃と、その使用による価値の減少・頽廃とは全く異なる範疇であるという理由で批判されている。<sup>3)</sup>

すなわち、教授は「諸設備や、有形固定資産の経済的価値はそれらの物質的存立を前提」とするため、「これらの物質的存在、つまり、使用価値の存立の上に、そしてその使用価値の存続する限りの期間において経済的価値が存続する」ので、「経済的価値の基盤である限りにおいて、有形固定資産の物質的存在を問題とする」ことから、「時 (time) の経過による有形固定資産の頽廃はその使用による価値の減少・頽廃とは全然、範疇的に別物」とであるとす。したがって、「マテソン [Matheson] がこれを同一に取扱ったことは最初から混乱を含んでいる」ことになる。<sup>4)</sup> よって、時の経過による有形固定資産の頽廃は、時の経過による滅失であるため、その限りにおいて会計上の問題にはなるが、それは本来の原価計算上における減価償却の問題の外であるということになる。

また、木村教授はMathesonの「使用による頽廃」の減価償却について、それは単に使用 (use) による減価償却ではなく、「生産的消費、または、使用による価値の減少、あるいは移行」したものであるとしている。すなわち、それは「使用価値の減少の過程と同時にされる経済的価値の生産物への移行である。…生産的消費・使用によって減価償却費の部分は決して消滅するものではなく、生産的労働という生きた労働によって、生産物の上に価値が移行するだけである」<sup>5)</sup>と力説されている。つまり、減価償却費の部分は、「生産的労働の媒介によりその価値を部分的に生産物の上に移行する」<sup>6)</sup>ものとされる。有形固定資産の使用価値の減少による価値の生産物への移行は、人間の労働において可能であり、こうした人間による生産的労働行為がなければ、有形固定資産は単なる物理的・時間的な頽廃にすぎず、価値の移転による頽廃とはなりえないとしている。また、「経済

的生産力の上昇による（固定資産の）価値の滅失・死滅」を経済的減価といい、これは「その資産の所有者の企業の負担するところ」に帰すべきあるとしている。そこで、この「経済的減価を生産物の生産費の構成部分に算入することは、この負担をこの商品の購買者、つまり、最後の消費者、つまり社会の大衆に直接負担させることになり、不合理な計算であることは自から明らか」であるから、「経済的減価は…利潤からの控除計算とすべき」<sup>7)</sup> のものであると主張されている。

このように、木村教授は、有形固定資産について、生産的労働により生産的に消費する過程で、その価値が部分的に生産物の上に移行するのが本来の減価償却であるから、それは原価に含まれて最終消費者の負担によって回収されるべきであるとしている。他方、現存の固定資産の陳腐化による経済的減価は、価値移転ではなく価値の滅失・死滅であるので、会社が負担すべく、利潤からの控除計算とすべきであるとの見解を示されている。

ここで木村教授の論点を整理すると、次のように示され得る。

減価償却の不幸の源はその定義にある。つまり、固定資産の価値の減少 (depreciation) を消却ないし償却 (write off) したものを減価償却と定義したため、固定資産に「価値の減少」が認められれば、それが減価償却であるという意味に解された。しかし、木村教授によれば、有形固定資産の使用による生産過程で生じる価値の減少 (= 価値移転) が本来の意味での減価償却であり、それは時の経過による価値の減少とは全く別の概念であるとしている。また、経済的減価は、価値移転ではなく価値の滅失・死滅であるので、それは利潤から控除されるべきであるとしている。しかし、現在の会計では、経済的減価は利益からの控除ではなく、収益に対応する期間費用として捉えられている。このように、「価値の減少」という面を強調するあまり、使用による頽廃も、時の経過による頽廃および経済的減価も「価値の減少」という共通の現象面に即して、期間配分としての減価償却費として計上されるに至ったことが、木村教授をして、減価償却の不幸を指摘される要因となったものと推察される。

### 3. 馬場教授の見解

馬場克三教授は、価値移転的減価と財産的減価について比較考察を行い、価値移転的減価が価値回収計算に転形するという理論を展開されている。これら論点を中心に検討してみたいと思う。

馬場教授は、価値移転的減価とは、固定資産の生産物への価値移転を意味するものとして、その考え方を次のように示されている。

「価値移転による減価のために財産に減価を生じたといっても、それは特定の固定財産にのみ着目するから、そこに価値減少が見られる。しかし企業全体の総財産を見るなら、何ら財産の価値減少とはなっていないはずである。従ってまた、資本も減少していないのである。以上のような意味における減価は最も基本的な形態の減価であって…これを価値移転的減価と呼ぶ」<sup>8)</sup> と。この価値移転的減価の原因には、固定財産の生産的使用と、自然の作用による消耗とがあり、それらは物理的磨滅という共通性をもっているが、これら二つの原因はしばしば相反した性質をもっているとしている。すなわち「使用による消耗は合目的使用乃至は労働と結びつけられるが、自然の作用によるそれは不使用乃至単なる

時間の経過と結びつけて理解される」ものである。そこで、経済的減価および災厄的減価は、使用に基づかない減価ではあるが、「純粹な時の経過による減価や使用に基づかない減価も自然の作用による消耗と同様に、価値移転的減価と考えることができるのではないか」と注目すべき見解を示されている。その理由は「自然の作用は機械の合理的使用、労働による磨滅を経由することなくしては考え得ない<sup>9)</sup>」からである。

つまり、私見によれば、馬場教授は物理的磨滅をもたらす「使用」および「自然の作用」について、それらは人間の生産的労働という事実によって統合される性質のものであることを指摘されている。この見解を踏まえて、使用による消耗も自然の作用による消耗も共に生産的労働による磨滅であるという点で、これらは価値移転的減価であるとする考えに到達されている。

他方、財産的減価とは、馬場教授によれば、企業外部から生ずる作用、すなわち固定資産の市場価格の変動、再生産価格の低落、同一目的に役立つより優れた発明の出現、天災その他偶然的災厄の作用等によって現存固定財産の価値に減価が生ずる場合を指している。このように、財産的減価は、「企業の外部からの作用によって生ずる」ものであり、「価値の移転から起るものではなく…移転された価値部分が控除し去られた後の、固定財産の残存在高そのもの、上に起るところのもの」であるとしている。この場合、財産はこうした「外部的原因によって価値を失」い、「しかも、それは価値移転的減価とは異なって、他のいずれの財産形態の上にその価値を再現」するためでもなく、それは「固定財産の価値から去ると共にまた企業の総財産の価値からも去る」ものであって、「資本を決定的に減少せしめるもの」である<sup>10)</sup>と、説明されている。

そして、馬場教授は、資産の価値回収という視点から、「価値移転となる減価」と「財産＝資本減少となる減価」とは明確に区別すべきであると主張されている。すなわち、価値移転となる減価は「価値移転なるが故に他の財産の価値の上に再現し、従ってやがて最初の前貸資本の形態で回収され…こゝでは価値移転と価値回収とが過程的に結びつけられるものであるとし、これに対して、財産＝資本減少となる減価は、「価値移転ではないが故に、何者によっても回収される理由がない」と指摘されている。<sup>11)</sup>

私見によれば、馬場教授は減価の態様を「価値移転的減価」と「財産的減価」とに区別し、前者には、使用による消耗および時の経過による消耗が認められ、これら消耗は人間による生産的労働に係わって、生産物に移転し、その生産物が企業外部に売却される対価として、流動資産という形態で企業内に価値移転減価分は回収されることになる。他方、財産的減価は企業外部の要因によって生じる固定資産の価値の減価を示すものであるため、生産物に価値移転されるものではなく、そのため、生産物の販売による減価の回収は図られない、いわば資本の減少という性質をもつことになる。

また、馬場教授は、価値移転的減価という視点から、経済的減価について説明されている。すなわち、経済的減価及び災厄的減価は、本質論的に言えば、「かりにその程度が精密に予測されうるとしても、それは価値形成的に作用するものではなく、「本来の意味の生産費を構成するものではない」としている。したがって、その減価は、利潤から控除されるべきものであり、「それは投下資本の消耗ではあるが価値移転とはならず、単なる資本回収計算となるにすぎない」と言及されている。その一方で、経済的減価は、使用に基づかない減価ではあるが、時の経過による減価および自然の作用による消耗と同様に価

値移転的と考えることができるのではないかと指摘されている。つまり、使用による消耗および自然の作用による消耗は共に生産的労働による磨滅であり、他方、経済的減価はその「測定が比較的確実に行われ、且つ技術の進歩が急速となるにつれてますます重要となるがため、それは一般に通常減価償却に加えられるのを例とする」としている。しかし、それはあくまでも「計算技術上の合理性の問題」であり、このこと自体、かえって減価償却の本質を曖昧にする恐れがあると警告されている。<sup>12)</sup>

#### 4. 太田教授の見解

太田哲三教授によれば、一般に「償却とは資産の帳簿価額を減少し、それだけ損失または費用に振替える会計手続である」<sup>13)</sup>とされ、特に減価償却とは、「固定資産の使用中に生ずる減損額を償却すること」であるとされている。ただし、「事故事変或は経済的原因で生じた減損によって帳簿価額を減損するのを臨時償却又は評価損として別のものとする」と言及されている。つまり、太田教授が指摘される減価償却は、あくまでも企業で使用中の固定資産を対象としており、その使用に伴う減耗額を指している。したがって、使用に属さない経済的減価は、減価償却費として認識するのではなく、臨時償却または評価損として計上すべきであるとしている。また、depletion（減耗償却）とは、「鉱山、山林等の資産等の涸渇性資産（Wasting Assets）の採掘、伐採等にもとづく保有量の減少による減価」<sup>15)</sup>を指している。これらに関して、太田教授は「普通の設備資産は全体として使用されるに対し、涸渇性資産は部分を取り去られる。従って普通の設備資産はその価値を全部として徐々に失うに反し、後者は部分的に減ずる・・・それで涸渇性資産に対しては所謂産高法が用いられ、採掘又は伐採量に応じた償却が適当とされる」と両者の違いを説明されているが、その一方で、「然しながら両者も固定資産に投じた金額を償却する点においては同一であるからこれを別個のものとする必要はない」<sup>16)</sup>と指摘されている。

要するに、機械設備等の固定資産の償却については、その固定資産の減価を計画的・継続的に償却するので減価償却（depreciation）と称し、それは、すなわち「固定資産の使用中に生ずる減損額」を意味している。こうした固定資産の減価償却に対して、涸渇性資産の採掘、伐採等による資産の減少はdepletionと称される。これらdepreciationとdepletionとの償却手段・方法は異なるが、固定資産の取得に投下した金額を償却する点においては同じであるとしている。

ところで、太田教授は「固定資産を固定資本と認めた時代には償却は考えられなかった」とし、その時代においては、固定資産の能率を維持継続するための工作を修繕費として損失に課す手続きを行っており、その次の段階では「設備の能力価値の低下に応じて償却」する手続きが行われたとしている。しかし「能率の変化を測定することは事実上困難であるのみならず、能率に変化が生じないのに全面的な取替が必要となる事例が屢々あることが明らか」となったので、「取替費用を前以て蓄積することに重点が置かれ」ることになったと説明されている。このように、「償却の目的の一つとして、これを廃棄した際の取替費を準備する」という慣習が極めて近い時代まで適用され、<sup>17)</sup>それがイギリスの複会計制度のなかに残ることになったと説明されている。<sup>18)</sup>

また、太田教授は現代の減価償却理念について、次のように示されている。すなわち、

「現代の償却理念の基くところは固定資産に投下した金額をこれを利用する年度間の費用の前払である」として、前払費用説を打ち出している。その理由は、固定資産が売却を目的とするのではなく、企業内部において使用消耗されるという特性によっているからである。この考え方は「総ての資産は将来へ配分された費用であるという動的な思考に発展せしめたものである」とする一方、「固定資産の特質を失わせしめたともいい得る」とし、そのことが、設備資産、涸渇性の消耗資産および特許権その他の無形資産を同一範疇に入れるという結果をもたらすことになったと指摘されている。<sup>19)</sup>

さらに、太田教授は、「価値移転」について「減価償却は固定資産の価値の一部分が生産物または経営活動に移転したことを計算的に示すものに外ならない」。そのため、「事故、事変或は偶発の事情により使用価値を喪失するのを資本減少として区別することが理論的である」とし、「馬場教授の論はこの点において明快である」<sup>20)</sup>としている。しかし、価値移転について、「全部として生産に役立つものが、その価値の一部分を移転する場合にのみ限ることは狭きに失する嫌がある」としながらも、「然しながら全体として役立つものと部分的に消耗するものとは価値移転の程度の測定に重大な関係をもつものであって、減価償却理論の難点もここにあることは注意しなければならない」<sup>21)</sup>と指摘されている。

すなわち、私見によれば、例えば機械設備は生産過程において、機械設備全体で能率的に稼動して生産に役立っている。その中であって、その能率（価値）の一部分が生産物に移転していると想定し、それを減価償却費として認識する。このように、機械設備の価値移転に関する測定がいかにあるべきか。それが減価償却をめぐる複雑な問題を引き起こしている要因となっている。

なお、太田教授は、原価計算における原価要素としての減価償却費に関して、価値移転の理論は原価計算において最も端的に現わされていると同時に、この減価償却は財産計算にも適用されるとして、減価概念の拡張について触れている。すなわち、「減価償却費なる損失科目が生ずる」ことは、同時に「それは固定資産の繰越価額の決定方法」でもあることから、当然それは損益計算と財産計算とに関連している。しかし財産計算が財産の現在価額の決定を意味するならば、減価償却とは全く別個の計算であり、そこでは、時価決定が財産計算の主目標となるとしている。<sup>22)</sup>

私見によれば、減価償却後の固定資産の帳簿価額すなわち未償却残高は、次期への繰越残高であり、それは原価で表示されている。しかし、財産計算の立場からすれば、その未償却残高に相当する金額は、時価で評価されなければならない。このように、資産を時価で評価することは、減価償却計算とは全く別の範疇であるということである。すなわち、減価償却費は取得原価を配分計算して得られた金額であり、償却後の資産は、あくまでも計画的・規則的な計算によって表示されたものにすぎず、その償却後資産は時価としての価値を表しているものではないということである。太田教授は、次のように言及されている。「減価償却は費用配分の原則によるものであるから、全く計算技術に属するもので、原価差引減価の金額は固定資産の帳簿価額ではあるが、…価値とはおよそ縁遠いものである」と。<sup>23)</sup>

## 5. 沼田教授の見解

### (1) 減価償却の定義

沼田嘉穂教授は、減価償却を次のように定義されている。

「減価償却とは企業において使用する資産のうち、その消耗が量的減耗を生ぜず、このため実地検査によって経済価値の減耗を決定することが困難である目的物について、効用持続年数すなわち耐用年数を推定し、これを基礎として特定の計算によって費用を計上するとともに資産の帳簿価額を引下げていく方法である」<sup>24)</sup>と。つまり、減価償却の概念には推定計算が一つの重大な要素となっており、この推定計算から減価償却の概念を構成することが可能であり正しいと説いている。<sup>25)</sup>したがって、この推定計算によって、財務会計上における種々の原則や主張の適用がなされる余地を残すことになり、それが企業の計算目的による減価償却方法の支配要因となり、減価償却概念の純粋性を障害する要因となっていると指摘されている。

### (2) 正統会計学における減価償却観

沼田教授は、Grant&Nortonの所説から、正統会計学における減価償却観について、次のように検討されている。<sup>26)</sup>

- ① 減価償却は前払費用（例：前払保険料）の会計上の取扱いと同様である。すなわち、固定資産価額から残存価額を控除した原始原価は、組織的な方法で、固定資産の用役を提供できる期間に配分される前払費用（prepaid operating expense）である。<sup>27)</sup>相違点があるとすれば、火災保険証券はその期限が正確に限られていて、その期限内に定められた用役を果たすものであるが、建物および機械などの固定資産の用役は、それぞれ耐用年数が異なるため、保険のように正確でなく、かつその期限は著しく不確実であるという点である。<sup>28)</sup>
- ② 減価償却は償却資産が取替えられる将来の時点で支払われなければならない費用の積立計算であるという考え方は、誤っている。それは、減価償却が資産の過去の費用であるため、当該資産が消耗したとき、代りの資産が取得されるかどうかには関係がないという理由による。すなわち、現存の機械が新品の機械と取替えられる際に支出する費用は、新品の機械の用役に対する前払費用であって、取替費用ではない。耐用期間中に機械に対する投資額を費用に転化するのには、取替えをするしないに拘わらず必要である。<sup>29)</sup>
- ③ 減価償却は現在使用している資産の過去の取得価額（historical cost of asset）を対象として計算すべきであり、将来の取替における見積推定再調達価額（estimated cost replacement）や、その資産の現在の新品の公正価額（present fair value new）を対象とすべきではない。減価償却費は、現在所有している資産の取得価額（historical cost）を基礎とすべきである。<sup>30)</sup>
- ④ こうした減価償却の性格からすれば、固定資産の帳簿価額は単なる計算手続きの結果としての金額を示すにすぎない。つまり、資産の帳簿価額は、取得原価マイナス減

償却費で示される。<sup>31)</sup>

つまり、Grant & Nortonによれば、正統会計学における減価償却の特質は次のように示される。(a)過去の資産取得価額を基礎にして計算されるものであり、この減価償却の対象となる資産は、その用役持続期限が不確定である。(b)減価償却によって回収される資金は、あくまでも計算手続きによる結果であり、したがって、(c)将来、新規資産と取替えるための資金という意図は、企業の経営目的・判断に依存することになる。

そして、正統会計学における減価償却の考え方によれば、資産の取得価額と残存価額との差額は前払費用であり、それを規則的な方法によって、その耐用年数中の事業年度に割振ることになる。つまり、減価償却を前払費用の一種と考え、その費用を耐用年数毎に割振るという方法は、正確な期間損益計算をする上で欠くことのできない計算方法であるとする見解である。こうした考え方を念頭において、さらに沼田教授の減価償却観について検討してみたいと思う。

### (3) 資産の能率と減価償却

沼田教授は、「資産の能率…は一面、償却とは別個の事実であり、他面、償却と密接な関係を持つ。この事情を十分に了解しておく必要がある」<sup>32)</sup> としている。すなわち、「資産は標準能率のあるパーセント以下になると最早使用しえられない」。つまり、「不能率の推定は固定資産の耐用年数決定の一つの原因となる。この点で能率と償却とは密接な関係がある」と指摘されている。そして、Saliersの図解から、「能率はある時点に達すると急激に低下することを示し、その時に資産は取外され、よってその時までには被償却額を償却するように示されている。しかし、実際は資産の能率が急激に低下する直前にその取替を要する」<sup>33)</sup> ことになるとしている。

このように、沼田教授は、資産の能率の認識と減価償却手続きとは、元来別の事柄であるとしながらも、その一方で、減価償却を思考するとき、資産の能率状態も勘案しなければならないと指摘されている。そして、その結果、これら両者を結びつけた考えが耐用年数であるとしている。そこで、資産の能率を勘案した減価償却を思考しようとするれば、減価償却をどのように考えるべきであるか。それを次の項で検討してみたいと思う。

### (4) 減価償却観

沼田教授によれば、「減価償却は耐用年数を基礎とする計算であるが、その計算の目標は必ずしも統一的な考え方によるものではない」という立場のもとに、従来の諸学説をまとめると、次の二つに分けられる。

- ① 減価償却計算の基礎を単に費用の事業年度的な配分と認めるもの
- ② 減価償却計算の基礎は資産の用役に対する費用の計上であるとするもの

①は簿記技術的、財政的把握であり、将来に予想される損失を毎事業年度に平均負担させるために行われる手続きである。その各事業年度への分配計算の基礎は推定耐用年数である。これは動態会計学初期に見られる考え方である。②は、資産の用役に対する価値の減少を意味しており、ここにおける耐用年数の目標は、固定資産の用役性の把握にある。



つまり、用役の消耗を固定資産価額の減少と見る考え方であり、この用役説は今日の減価償却概念の通説であると言及している。<sup>34)</sup>

しかし、教授は、両説は概念的に著しく相違するが、計算の実体からみるとあまり差異はないと指摘されている。つまり、企業が資産の用役性を把握しそれを事業年度別に正確に測定することはほとんど不可能である。そのため、それは結果的に耐用年数中の事業年度に資産の原価を割振る以外に方法がないという理由による。こうして、教授は「今日の減価償却計算が必ずしも用役説または価値消耗説にのみよっているものでないことも意識しなければならない。それには財務計算の上からの均等費用の計上計算の意思が多分にもり込まれている」として、「会計が財務計算を目標とし、企業の財務計算の妥当性ができうる限りの均等損益の計上をその目標の一つとする上からは、減価償却においてもそれが考慮のうちに入れられることは当然であり、必要であるといわなければならない」と結論づけている。<sup>35)</sup>

私見によれば、ここで見られる沼田教授の減価償却の考え方は、本来的には資産の用役の消耗を価値の減少と捉え、その減少分を減価償却として認識計上すべきであるが、正確な用役消耗の測定が困難であると同時に、財務計算の立場からの均等損益の計上という目標から、均等費用の計上としての減価償却計算が求められることになる、というものである。これが、減価償却を固定資産原価の配分手続きと見る正統会計理論の見解となる。

## 6. 武田教授の見解（サービス・ポテンシャルと減価償却）

### (1) 資産の本質

減価償却の本質観をめぐって、代表的な見解である木村説、馬場説、太田説および沼田説を取り上げてきた。木村説によれば、使用による頽廃については、人間による生産的労働行為によって価値的部分が生産物に移行する。それに対して、時の経過による有形固定資産の頽廃は、時間的に価値が滅失したものにすぎないとして、両者を別個の範疇であるとした。馬場教授は、使用による頽廃も時の経過による頽廃も、共に人間による生産的労働行為によって価値的部分が生産物に移行するものであるという見解を示された。また、経済的減価については、技術の進歩が急速となるにつれ重要な要素となっているので、減価償却に含めるのが妥当であるとした。また、太田教授によれば、これら減価償却費は、固定資産を利用する年度間の費用の前払額であると言及された。こうした3人の教授の見解を踏まえて、資産の用役性という面から減価償却の本質について考究されたのが、沼田教授の所説であると解する。そこで、さらに減価償却の本質について考察するために、資産の頽廃部分（減価）は、サービス・ポテンシャル<sup>36)</sup>の提供部分であるという立場から、検討してみたいと思う。

A.A.A（アメリカ会計学会）会計原則委員会は、『会社財務諸表会計および報告諸基準』（1957年改訂版）のなかで、「資産とは、特定の会計的実体の中で企業の諸目的に充用されている経済的諸財である。資産は予測される業務活動に利用しうるあるいは役立ちうる、用役潜在分の総計額である」<sup>37)</sup>と定義している。つまり、資産は将来の業務活動（ないし経営活動）に役立つと期待される用役潜在分である。

諸井勝之助教授によれば、用役潜在力ないしサービス可能性（サービス・ポテンシャル）としての資産概念は、Vatterがその資金会計論で提唱したものである。<sup>38)</sup> Vatterは、資産を次のように定義している。「資産はその性格上経済的なものであり、将来の事象にそなえてこれを変形するとか、交換するとかあるいは貯蔵するといった用役潜在力の形で、将来の欲望の満足を具体化したものである。資産を測定するためにどのような手段や方法（原価法、時価法、価格鑑定法または恣意的評価法）が用いられようとも、資産は物的財貨や法律上の権利または貨幣請求権ではなく用役潜在力である」<sup>39)</sup>と。そして、この用役潜在力の概念に立てば、固定資産会計は資産の再生産または耐用年数の終了時における新旧資産の取替の問題でもなければ、また単に歴史的原価の償却でもない。むしろ、それは固定資産の用役の転換または引渡し額を測定する問題であるとしている。<sup>40)</sup>

また、Patonによれば、「経済的・財務的見地から、建物や機械は、一種のサービスの貯蔵庫である…たとえば、…石炭燃焼炉の場合、真の資産は、炉の見積効用価値…からなる。（注目しなければならぬのは、その価値は）この炉の動力設備部分を組み立てている物的材料ではない。…炉は、その耐用年数中はそのまま、サービスの流れを提供しつづけるであろう」<sup>41)</sup>と言及している。

私見によれば、VatterおよびPatonにおいては、固定資産は、会計的には物それ自体の価値を評価するのではなく、その物が提供できる用役に着目している点に留意する必要がある。これらの解釈に従えば、用役可能性（サービス・ポテンシャル）の提供は、木村教授および馬場教授が主張されているように、有形固定資産の使用による価値の減少として表現され、それは同時に生産物への価値移転であるという表現を生み出す根拠となると考えられる。もし、こうした考え方に基づいて減価償却費を計上する場合、このサービス・ポテンシャルの提供力をどのように測定するのが合理的であるかを検討しなければならないことになる。原価（費用）配分の原則に従えば、便宜上、物それ自体の取得価額から残存価額を差引いた額を耐用年数で除して求め、その金額を当期における固定資産の用役提供の額、すなわち減価償却費と推定している。

このように、会計上、固定資産の価値については、具体的な物財を対象とするのではなく、その物財の効用価値を対象としていることが理解される。したがって、減価償却費はこの効用価値の減耗分を金額で表示したものであるといえる。そこで、このような不可視な価値の減耗をどのように測定すべきであるか。沼田教授によれば、正確な用役消耗すなわち効用価値の減耗の測定が困難であるという理由から、減価償却は、資産の取得原価を均等に費用計上したものと見る見解が示された。こうした減価償却の概念を統一的に論究されたものとして、武田隆二教授の所説を挙げることができる。

## （２）武田教授の見解

武田教授によれば、減価償却の目的は、適正な「費用配分」を行うことによって、毎期の損益計算を正確ならしめることにあるとされている。そのためには、有形固定資産の取得原価を所定の償却方法にしたがい計画的・規則的に各期間に適正に配分することが求められるとした上で、減価償却について次のように説明されている。

「固定資産の取得原価をその耐用期間にわたって配分する手続を原価配分といい、かか

る固定資産の原価配分手続を減価償却 (depreciation) と名づける」。また、「減価償却の手続を通じて『減少した給付能力』に照応するものとして把握された取得原価の期間割当額を減価償却費という」。教授は、資産の給付能力の減少分について取得原価の期間割当額で計上したものを減価償却費と定義され、この場合における資産の属性には物的属性と価格属性とがあるとし、物的属性は、当該資産が企業にもたらす効用 (用役潜在力すなわち給付能力) の全体を意味するものであり、価格属性は、当該給付能力の貨幣的表現としての取得原価を意味するものである<sup>42)</sup>として、次のような仮定を示されている。

減価償却資産の取得段階では、給付能力 (主観価値) と取得原価 (客観価値)<sup>43)</sup> とが一致した、いわば一致の仮定にある。しかし、物的給付能力は、資産利用ないし時の経過に伴い減価する。これを減価現象という。この減価現象は「考えられうる」ものであるが、その減少量を具体的に「認識できない」ものであるため、そこに「ある装置」を設ける必要があるとし、この「ある装置」が会計学上における定額法であり定率法であるとしている。これら公式 (フォーミュラ) は、給付能力の期間的減少を具体的に貨幣数量的に表現したものである。<sup>44)</sup>

私見によれば、武田教授の示された減価償却費は「減少した給付能力」に照応する部分について取得原価を期間割当したものであるといえる。この減少した給付能力をどのように測定すべきであるか。それを解明するにあたっては、資産の属性について吟味する必要がある。武田教授は、資産の属性を物的属性と価格属性とにおき、このらのうち物的属性については Vatter および Paton の指摘する資産の属性に該当するものであると考えられる。この物的属性としての給付能力は、使用および時間の経過によって減価すると想定される。これは、武田教授が指摘されているように、概念的に「考えられうる」ものであって、決してその減少量を具体的に認識できるものではない。そこで、「ある装置」として会計学上における測定方法を援用することになる。それが定額法であり、また定率法等である。すなわち、そこには、「主観価値 = 客観価値」という「一致の仮定」を置くことにより、「用役潜在力 = 取得原価 (購入時価)」という関係を成立せしめ、(固定) 資産の本質としての用役潜在力を貨幣的に表現し、この用役潜在力の減価分が取得原価の期間配分という組織的・継続的方法によって表現されることになる。

## 7. 結び

木村教授は「使用による頽廃」の減価償却について、それは単に使用 (use) による減価償却ではなく、使用価値の減少過程と同時に行われる経済的価値の生産物への移行であるとした。すなわち、生産的消費・使用によって減価償却費の部分は消滅するものではなく、生産的労働によって、生産物の上に価値が移行するという論理である。それに対して、時の経過による有形固定資産の頽廃は、時の経過による滅失であるため、その限りにおいては会計上の問題にはなるが、それは原価計算上における減価償却の問題に含まれないとされ、また経済的減価にしても、それは経済的生産力の上昇による有形固定資産の価値の滅失であるため、生産物への価値移転にはならないと指摘された。すなわち、ここで主張されているのは、生産的労働の媒介による固定資産の使用に伴う価値減耗分のみが生産物に移転するというものである。

馬場教授は、減価について価値移転的減価と財産的減価とを比較検討され、価値移転的減価の原因には、固定財産の生産的使用と、自然の作用による消耗が認められるが、時の経過による消耗および使用に基づかない経済的減価も価値移転に含めてもよいのではないかと指摘されている。これら消耗は、いずれも合理的使用および生産的労働による磨滅の経由を経ることなくして考えることができないからである。他方、財産的減価は、企業外部からの作用によって生ずるものであるので、それは固定財産の価値から去るものであり、したがって、資本を減少させるものであるとした。特に、資産の価値回収という視点からすれば、「価値移転となる減価」と「財産＝資本減少となる減価」とは明確に区別すべきであることを主張された。

太田教授によれば、減価償却は、固定資産の使用中に生ずる減損額を償却することであり、したがって、事故事変または経済的原因によって生じた減損部分は、臨時償却又は評価損として計上すべきであると言及された。つまり、減価償却の認識は、企業における使用中の固定資産を対象としている。この解釈に基づけば、馬場教授の指摘される自然作用による消耗も使用中による減価に含まれるので、減価償却の対象となると考えられる。こうした意味からすれば、馬場教授と太田教授の減価償却の適用条件はほぼ同じであると解釈することができる。また、太田教授は、涸渇性資産の減少額であるdepletionと、機械設備等の固定資産の減損額（減価）であるdepreciationとは、資産の取得に投じた金額を償却する意味において同じ範疇であると指摘された。この涸渇性資産は、「鉱区、油井、森林などの天然資源のように、採掘、採取、伐採などにより資産の絶対的な数量が減少、あるいは経済的な採集価値が減価する資産」<sup>45)</sup>をいい、『企業会計原則』（『注解』注20）では、「毎期当該資産による生産又は用役の提供の度合に比例した減価償却費を計上する」という生産高比例法が規定されている。

このように、減価償却資産の範囲および償却方法についての基本的な考えが、太田教授の見解に見られた。しかし、減価償却費を計上するために、定額法を例にとれば、何故固定資産の取得原価を耐用年数の間、均等配分しなければならないのか、という点が必ずしも明らかにされていない。その根拠を明らかにした理論が沼田説および武田説にみられる。沼田教授は、減価償却を前払費用の一種とみなした正統会計学の考えを踏まえて、減価償却費は、①単に費用の事業年度的な配分であるとする説と、②資産の用役に対する費用の計上であるとする説を挙げ、両説は概念的に著しく相違するが、計算の実体からみるとあまり差異がないとしている。その理由は、企業が資産の用役性を把握しそれを事業年度別に正確に測定することはほとんど不可能であるため、結果的に耐用年数中の事業年度に資産の原価を割振る以外に方法がないという理由に基づいている。ただ、上述の①および②の両説のうち、後者に見る用役説が今日の減価償却概念の通説であるとしている。その後者の資産の用役説がどのような理由で、簿記手続きとして、前者の費用配分を用いる方法に代用されたのか。これを理論的に説明されたのが、武田教授の「一致の仮定」である。すなわち、減価償却資産の取得時においては、給付能力と取得原価とが等しい、いわば両者は「一致の仮定」にあるとし、給付能力は主観価値であるため、その能力の減価現象を客観的に把握することは困難である。そこで、給付能力の減価を取得原価の期間配分によって減価償却費を把握する方法が考えられた。それが定額法であり、定率法などである。

以上の考察により、減価償却の本質をめぐって次のような見解が確認された。すなわち、

減価償却は、当初、固定資産の使用による損耗を測定することであったが、やがて、資産の損耗が資産の使用のみならず、直接資産を使用しなくても、生産過程で時の経過によって損耗するものも減価償却の対象とされた。更に、資産の本質をサービス・ポテンシャルと定義することにより、このサービス・ポテンシャルの提供力の損耗を減価償却とみなすことが可能となる。このサービス・ポテンシャルの損耗という概念を用いれば、資産の使用による減価、時の経過による減価、陳腐化等による経済的減価および溜濁性資産の損耗などを資産の減価として推定することが可能になる。その推定としての資産の減価は、期間損益計算という枠組みのなかで、取得原価の期間配分による期間費用として認識されることになる。そして、この期間費用としての減価償却費は、定額法および定率法などの方法によって測定されることになる。

以上、減価償却の本質について理論的に把握することができたが、今後は減価償却の機能について研究し、減価償却の本質をより一層明らかにしていきたいと考えている。

## 注

- 1) 木村和三郎稿「減価償却の本質について—減価償却の三つの範疇—」『會計』森山書店、第74巻第2号、昭和33年7月、1頁。
- 2) Ewing Matheson, *Depreciation of Factories, Mines and Industrial Undertakings and Their Valuation*, Arno Press, 1976, p.1.
- 3) 木村和三郎稿、前掲論文、4頁。  
ここで用いられる頽廢 (deterioration) とは、自然の力による諸設備資産の老朽化、頽廢、崩壊を対象としたものではなく、諸設備に対象化された経済的価値を扱っている。
- 4) 同上論文、4頁。
- 5) 同上論文、8頁。
- 6) 同上論文、9頁。
- 7) 同上論文、6—7頁。
- 8) 馬場克三著『減価償却論』千倉書房、昭和62年、5頁。
- 9) 同上書、18頁、20頁。
- 10) 同上書、6頁。
- 11) 同上書、12—13頁。
- 12) 同上書、10頁、17—18頁。
- 13) 太田哲三著『固定資産会計』国元書房、昭和26年、169頁。
- 14) 同上書、170頁。
- 15) 同上書、170頁。
- 16) 同上書、171頁。
- 17) 同上書、171頁。
- 18) 同上書、177頁。
- 19) 同上書、172頁。
- 20) 同上書、176頁。
- 21) 同上書、176—177頁。

22) 同上書、184-185頁。

23) 同上書、175頁。

このように、太田教授は、減価償却を費用配分の理念に基くものであるとし、その際、2つの要件を求めている。その第1要件は、各年度に公平に公正に配分すること、すなわち「毎年度の損益計算を正確ならしめることがその第一目的となる」。第2要件は、償却計算は計画的であることが必要であって、「会計政策によって左右されるべきものではない」と指摘している(同上書、173頁)。

24) 沼田嘉穂稿「減価償却概念の目的性と純粋性」『會計』森山書店、第74巻第2号、昭和33年7月、12頁。

25) 同上論文、13頁。

26) 沼田嘉穂著『改訂 固定資産会計』ダイヤモンド社、昭和41年、95-96頁。

27) Eugene L. Grant and Paul T. Norton, Jr. *Depreciation*, The Ronald Press Company, 1955, p.33.

28) *Ibid.*, p.34

29) *Ibid.*, pp.36-37.

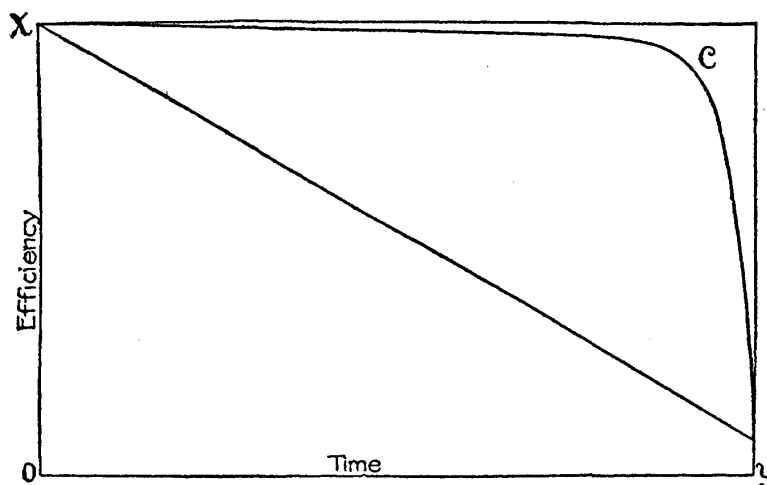
30) *Ibid.*, p.37

31) *Ibid.*, p.38

32) 沼田嘉穂著、前掲書、87頁。

33) 同上書、89頁。

Saliersによれば、0から $x$ は機械の能率 (efficiency)、0から $y$ は耐用年数 (lifetime)、 $xy$ 直線は定額法 (straight-line depreciation)、 $xcy$ は機械の能率度をそれぞれ表している。耐用年数を仮に10年とすると、機械の能率は10年間ほとんど修理をしないまま維持される。にもかかわらず、機械の価値については毎年ほぼ10%ずつ減価償却されているが、定額法による金額は、実際の減価償却を表してはいないと説明している。(Earl A. Saliers, Ph. D. *Depreciation Principles and Applications*, The Ronald Press Company, 1923, pp. 62-63.)



Curves Showing Progress of Uniform Depreciation and of Diminishing Efficiency

- 34) 沼田嘉穂著、前掲書、90-91頁。
- 35) 同上書、91頁。
- 36) “service potentials”を「サービス・ポテンシャル」「用役潜在性」「用役潜在力」「サービス可能性」等というように訳されているが、本稿では、そのうち、いずれの用語を使用すると限定せず、それぞれの引用文献に使用されている用語を優先的に用いている。但し、引用文献に関係しない文脈には、主として「サービス・ポテンシャル」という用語を用いている。
- 37) 中島省吾訳編『増訂A.A.A.会計原則』（原文・解説・訳文および訳註）、中央経済社、昭和59年、原文（p.54）、訳文（194-195頁。）  
 なお、A.A.A（American Accounting Association：アメリカ会計学会）は、「資産の価値はその用役潜在分の貨幣等価額である。概念上は、このような貨幣等価額とは、その資産が生み出す用役のすべての流れの将来の市場価格を確率と利子率とによって現在価値に割引いたものの合計額である」として測定方法を提示している。（同上書、原文（p.55）、訳文（195-196頁。）
- 38) 諸井勝之助稿「サーヴィス可能性概念と減価償却 - AAA会計原則の資産概念に基づく一考察-」『會計』第74巻第2号、森山書店、昭和33年7月、31頁。
- 39) William J. Vatter, *The Fund Theory of Accounting and Its Implications for Financial Reports*, 1947, p. 17.（飯岡 透・中原章吉共訳『バッター資金会計論』同文館、昭和46年、31頁。）
- 40) Vatterは、資産の用役の測定について、「資産という形態をとった用役が資産の定義の本質である。もちろん測定の問題は重要であるが、…測定というさしせまった問題が思考の形式をゆがめてはならないということが大切である」（*Ibid.*, p.18、同上訳書、32頁）というように、資産の用役をどのように測定するかといった問題に触れていない。
- 41) William A. Paton, *Corporate Profits—Measurement, Reporting, Distribution, Taxation*—Richard D. Irwin, Inc., 1965, p. 22.（原 亨・今福愛志訳／ウィリアム A. ペートン著『会社利潤論—測定・報告・分配・課税—』千倉書房、昭和49年、24-25頁。）なお、Patonはサービスの測定方法については、特に言及していない。
- 42) 武田隆二著(a)『最新財務諸表論』（第8版）中央経済社、平成14年、207頁。
- 43) 武田教授は、主観価値と客観価値から取得原価主義の論拠を示されている。  
 主観価値は心理的なものであり、客観価値は外部証拠に基礎づけられた客観的なものである。貨幣的数量可能性を重視する会計においては、客観的尺度で主観的尺度に代位させ、「主観価値＝客観価値」という「一致の仮定」を置く。そうすると、「用役潜在力＝取得原価（購入時価）」という関係が成り立つ。それは、資産の本質が用役潜在力であり、貨幣的表現において取得原価であるという命題が成り立つことを示している。そして、その関係は、時が経過しても崩れることなく、持続的に維持されるものであるという「パラレル経過の仮定」がおかれることになる（武田隆二著(b)『会计学一般教程』（第5版）中央経済社、平成14年、142-144頁）。
- 44) 同上書(b)、190頁。
- 45) 黒澤 清編集代表『会计学辞典』東洋経済新報社、昭和57年、309頁（佐藤宗彌担当）。