

ソビエトの減価償却

—キャンベル氏の所論を中心として—

成瀬 継 男

1. ソビエト減価償却の理論的根拠

宇宙に存在する万物は全て、例外なく、自然的に増大するか、あるいは減少するか、どちらかである。人間によって加工された物体も、自然の物体でも必ず減耗し、その価値は物理的、あるいは化学的諸変化により、その機能を減少させる。ホップが云うように「経済原則」に従って行動しようとするならば、いかなる企業も制度も、この減価償却を考慮しなければならない。もし、それをしなければ、当該企業または社会制度は、その資本を喰いつぶすことになる。

さて、ソビエトにおける減価償却の目的はキャンベル⁽²⁾によると、第一は生産組織の所得を決定することである。その背後には当該組織と社会の残余部分との釣合いもしくは関係の問題が常に存在する。第二は減価償却は企業内における内部計算の目的に用いられる。意志決定を行なう場合、価格や生産量を決定するのに、それぞれの種類の産出に含まれる資本財消費のコストについて、なんらかの知識を必要とする。ソビエト経済においては、企業所得の決定は資本主義経済においてみられるような重要性はほとんど持っていない。企業は財政的に完全に独立しているのではなく、企業所得は企業の資源接近についての制約要因にとどまっている。このような半ば従属的な財政的地位は次のような方法で減価償却会計に反映している⁽³⁾。ソビエト経済における減価償却費は二つの構成要素を含んでおり、耐用年数を通しての資産価値

を回収する目的の費用と、その間において投ぜられる大修繕のための資源を償うための費用がそれである。この費用のうち、資産価値の回収を目的としている部分は企業の統制下におかれているのではなく、中央本省の所得の一部として集中管理されているのである。この資源プールの取替用と新投資間の配分、企業間の配分、経済の各部門間の配分は中央本省が行い、減価償却による決定にまかされていないのである。ここに資本主義における減価償却と社会主義における減価償却との基本的な相違がある。資本主義の減価償却はパブロフ⁽⁴⁾が述べるように「資本制生産関係の物的にない手たる労働手段の維持に用いられ」、「労働搾取にもとづく資本制生産関係の再生産と確認の必須条件である。」これに反して、社会主義の減価償却は「社会主義的生産関係の物的にない手たる労働手段の維持と更新に向けられ」、「搾取から解放された労働者の同志的協力と相互援助にもとづく社会主義的生産関係の再生産のいつそうの発展の必須条件である。」

一方、減価償却費の他の部分、すなわち、大修繕をまかなう基金を生みだすよう予定されていた部分は長い間同じ方法で処理されていた。1938年までは、これらの資金は取替のための資金とともに企業から引き出され、大修繕は中央の資金でまかなわれた。この制度の欠陥は企業が大修繕に関し、責任をとる能力も意志も失っていることであつた。そして、1938年に企業内に大修繕の資金を残すよう改められた⁽⁵⁾のである。この制度は、修繕要求が企業自体の蓄積資金で充たされるようになることを目的としている。しかし、現在でさえ、大修繕における自己金融は実践において決して厳守されていない。企業がこの方法で蓄積している資金は中央プールから補足されることもありうるし、また他の場合には、その企業から引き出されて再配分されることもありうる。何故このようなことになるかといえば、ソビエト企業の特質から導き出される。ソビエトの企業—国営企業の場合—ノーヴ⁽⁶⁾によれば、「産出物の価格も投入量の価格も固定され、しかも、使用される投入物の選択の余地も、直接の配分というシステムによって、きびしく制限されている。企業

長の仕事はこれらの限界内で、さまざまな計画を達成するばかりか、費用を回収して利潤をあげることにある。」からであろう。

しかしながら、大修繕に関しては企業所得の概念がある種の関連をもって、いるといっても間違いはない。管理的には、企業自身が特に用意してある資金から大修繕をまかなうようにするのが望ましい。そのためキャンベル⁽⁷⁾は減価償却会計は要求と資金の間で、できるだけ均等が得られるように組織されるべきであると述べている。勿論、中央本省段階では、所得の概念は重要な意味を持っている。そして減価償却の見積りは、本省段階での所得の決定に必要である。おそらく、本省の計画担当者は資本財の生産量を計画する場合、特定の種類の資産に関する減価償却情報を利用することができるであろう。例えば、トラックの需要供給のバランスを計画する場合、どれだけの台数の古いトラックがスクラップにされ、総生産台数のうちどれだけが取替に充当されなければならないかを知らなければならない。しかし、金額で示された減価償却はきわめて曖昧で、この種の計算には大して役立たない。たとえ、減価償却がこの目的のために利用できたとしても、その計算は物量単位で行わなければならない。ソビエトの計画担当者はこの種の計算を計画するのに、減価償却会計が有用であることを表明しているが、実践においてそれを活用してはいないのが実情である。

ソビエトの減価償却会計は管理活動を統制し評価するという配慮によってほとんど影響されていない。減価償却は会計上、企業管理者が何らの統制力をもっていない原価として扱われている⁽⁸⁾。その額は外部から割り当てられ、価格が指定されている資産のストックに対し上部機関できめた率を乗じて決定される。そしてそれは固定費であるから、生産量を増加して減価償却の単位コストを最少にすることは企業管理者に対し刺激になる。しかし管理者に割り当てられた資本財を進んで維持してゆこうという意欲をもたせるような配慮は一切されていない。そこでキャンベルは次のように結論する。⁽⁹⁾「ソビエトのやり方では減価償却費は企業会計の一部として保持されている。それ

に資本主義経済の場合と比較すると、所得の決定と分配に利用されることがより少なく、原価計算目的に利用されることがより多い」と…たしかに、ソビエト減価償却会計の実践と歴史を顧みると、常に主として原価計算制度に資本財消耗コストを含ませる方法として工夫されてきたことは明らかである。したがって、ソビエトにおける実際は、この基準に照らして測られるべきである。こうした方法はホッフに⁽¹⁰⁾云わせれば「それは決して理想的な経済計算ではないが、比較的長期間にわたって考えると、生産設備を物理的に、および技術的に維持する傾向をもつことになろう。」という若干のメリットもあるのである。

2. 固定資産の評価

資本財の消耗分のコストを決定するための第一の要件は減価償却の対象となる固定資産を正確に評価することである。ソビエト経済における固定資産は実際の価値より低く評価されている。そのため、資産の減価償却される率が耐年数を正確に反映しているとしても、償却費は資本財消耗分のコストの適切な額より低いものになる。固定資産の帳簿価格を不十分なものにして一般的なお原因は価格水準が不斷に変化していることにある。そしてこのことは資産の取替コストと帳簿に記載されてあるヒストリカルコストとを異なったものにしてている。理論的見地からすると原価計算目的のために考慮されなければならないのは取替コストであり、経済的意志決定に関連のあるコストは機会費用である。もし価格変化によって帳簿価格と取替コストに違いが生じた場合、実質コストの尺度たりうるものは現在の資本財不足状態のもとでは機会費用である。1950年頃までは引き続くインフレーションが投資財と建設コストの不斷の上昇をもたらした。しかし50年代の終りにおける全体としての資本財ストックの過少評価は特に甚だしかったとはいえない。キャンベル⁽¹¹⁾によれば1957年頃にソビエトのエコノミストの間で一般に受けいれられていた推定はソビエト経済の固定資産価値が取替コストで計算すると帳簿価

格より3分の1ほど上回っているということである。より深刻な問題は価格水準における以上のような極端な差異が類似資産の評価に際してもたらず異質の結果である。その例としてキャンベル⁽¹²⁾はモスクワの機械建設工場のケースをあげている。同工場では2つのほぼ同一とみなされる旋盤をもっていた。そしてそれらは1960年の評価がおこなわれる以前は一つが1800ルーブル、他は2200ルーブルで評価されていたのである。勿論、再評価は固定資産の拡大再生産の計画化に欠くことのできない必要条件であるが、何故それ迄して行なわなければならないのか。

それは松尾教授は「社会主義経済発展過程において再評価が必要なのは、まず建物・構築物の価値、生産または輸入した設備の価値が本質的に変化するためである。」と述べられているように、固定資産の拡大再生産を計画化するには、固定資産の数量、その価値、構成、能力、摩損度、所有形態、国民経済部門別配分、固定資産の種類・用途別配分などに関する正確な資料をもたなければならない。ところが固定資産の個々の統計調査や年度報告書は固定資産の保全を目的とするものであるが、計画化のための必要な資料とはならない。したがって、再評価のみが固定資産を全面的に明らかにし、特徴的な資料を提供することになる。とくに松尾教授も指摘されるようにソ連経済⁽¹⁴⁾においては「国の生産力を全面的に発展させるために、国の経済的潜在力を強化し、すべての国民経済部門でいっそう技術の進歩をすすめ、社会的労働の生産性を絶えまなく向上させることによって、国民の生活水準を大幅に引き上げるようにすることが主要な課題とされるならば、さらに、社会主義拡大再生産の価値的要因の会計問題、とくに再評価がもっとも重要な意義をもつのである」と、社会主義拡大再生産における再評価を強調される。

ソ連経済における再評価はどのような歴史的変遷をたどったであろうか。キャンベル⁽¹⁵⁾によると、1923年以前からあった大規模産業のあらゆる固定資産は1925年に棚卸され、同年10月の再生産コストで再評価された。鉄道⁽¹⁵⁾の固定資産も1925年再評価されたが、この再評価は不十分とみられたため、1928年

から31年にかけて、改めて再評価が行なわれた。この再度の再評価の結果は帳簿に記載されたが、これも十分に満足できるものとは認められなかった。そして1935年に、もう一回再評価が行なわれたのである。第一次・第二次五ヶ年計画の期間を通してのインフレーションと、その結果生じた帳簿価格と取替価格の食い違いは、再び一般的再評価の問題を提起するに至った。そして第二次大戦直前に第二次の再評価が始められた。それは明らかに国営部門と集団農場のすべての固定資産を再評価する意図をもっていた。しかし戦争勃発のため、この計画はごく一部分しか実行されなかった。ただし、この時再評価された資産には(1)農業人民委員部の資産、(2)国の住宅基金やその他の都市の建築物及び集団農場や個人の所有している建築物、(3)漁業人民委員部の固定資産、(4)通信人民委員部の固定資産が含まれていた。鉄道の固定資産についての新たな再評価もこの時に行なわれた。全経済規模の再評価計画は戦争の終結まで再び取り上げられることはなかったが、ドイツ軍によって占領されていた地域の固定資産は、その地方が奪回された時、棚卸しされ再評価された。新しい評価は1941年の価格と基準で表示された。この再評価は国営部門のあらゆる固定資産を網羅していたようにみえる。ドイツ軍によって占領された地域は戦前の経済がもっていた固定資産のほぼ3分の1を包含していたという事実からいって、これはきわめて広範囲に及び再評価であった。そして1960年にほとんど全ての資産について棚卸と時価による見積りが行なわれた。1960年1月1日の再評価の範囲はソ連邦閣僚会議の決議で決定されたように、あらゆる建物、造営物、機械および設備、運送手段、および減価償却控除されるその他の固定フォンドである。企業および建設組織においては、すべての作業機械・装置、電力設備、機械・棧橋、たて坑の柱、横断坑道・石油・ガスのタンク・伝導装置、生産職場内の建物・倉庫・事務所、さらに劇場、クラブ、学校、病院、幼稚園、託児所および食堂や文化・サービス対象物が再評価されたのである。運送業においては鉄路、車両、駅の造営物、船、港の造営物、波止場、埠頭、堤防、棧橋、運搬具およびその他の積

載手段などが再評価の対象になった。⁽¹⁶⁾

固定資産の実際原価の低価表示をもたらした第二の要因は新投資を評価するためのソビエトの手続が恣意的であったことである。新しい資産原価を見積る場合の、もっとも重要な特色は資本投資を遂行するための管理制度に拮一的な二つの制度が存在している。第一式は自己勘定方式と呼ばれるもので、投資を行う組織が自らその仕事を組織する。すなわち、その組織が労働者を雇い入れ、建設資材を獲得し、作業の監督を行う。第二式は請負方式と呼ばれるもので、仕事は契約にもとづいて専門の建設業に委ねられる。自己勘定方式においては完了した投資計画コストは、それに支出された額で計算され、その価格で現業企業の勘定に記入される。他方請負方式のもとではその仕事に対して支払われる額が前もって契約できめられており、完了した投資計画は請負価格で固定資産に計上される。このような価格を用いるため、投資計画と実際に支出される額と最終的に固定資産勘定に記載される価格との間に食い違いが生まれる。

ソビエトでしばしば指摘されている、もう一つの特色はソビエトの固定資産勘定のなかの輸入機械・設備の評価に関してである。この種の設備ルーブル価額は外国の通貨で表示された商品の価額を公式の交換レートでルーブル貨に換算して表示される。しかし種々の機械についてのソビエトの国内価格と同種の外国製機械の価格を比べてみると、その割合は公式の交換レートを中心に幅広く分散している。このことはランド・コーポレーションを行ったルーブルとドルの価格比のなかで、はっきり明示される。⁽¹⁷⁾

機械に関する投資支出と機械輸入の関係

年 度	機 械 輸 入 額 (10億ルーブル)	機械の投資支出 (10億ルーブル)	支出に対する 輸入の割合
1929	1.115	1.161	100
1930	2.065	1.899	100+
1931	2.473	3.023	81
1932	1.651	3.870	43
1933	0.633	3.559	18
1934	0.248	5.104	5
1950	1.578	30.9	5.1
1955	3.7	49.5	7.5
1956	3.6	63.0	5.7
1957	3.8	73.0	5.2

この表から、数年間にわたる機械輸入についての資料や、機械設備に関する投資支出の資料から、輸入機械・設備の相対的重要度を間接的に知ることができる。そこで、キャンベル⁽¹⁸⁾は次のように結論す。1900年代のソビエトの歴史の大半を通して、インフレーション、断片的再評価、原価計算における恣意的な規定、それらが一諸になって、ソビエト経済における固定資産の帳簿価格を不適當なものにしている。さらに低価表示の場合、全ての資産に対し一定ではない。同一資産の場合でも、国産か輸入か、請負式で生産されたか自己勘定式のもとで生産されたか、さらにはこれまで再評価の対象になったことがあるかどうか、によって違ってくるのである。このような評価の異質性は原価計算を混乱させ、大修繕の基金の提供を妨げ、一定生産高を生産する別々の工場の原価と利潤比較を困難にさせたのである。これらの欠陥を克服するため、全ての固定資産に対し一般的な再評価を行なうことが決定された。最初は1953年に表明され、1959年末を目指して計画され、1960年1月1日に遂いに完成されたのである。

3. 減価償却率の決定

ソビエトの減価償却費の正確性は償却率の決定における方法によって著しくスポイルされている。固定資産の耐用年数の見積りや償却率の設定はどこの国の減価償却においても推定で行うものであるが、ソビエト経済特有の性格がソビエト企業の償却率を不正確にしている面がある。第一に、ソビエトの減価償却率は取替に加えて大修繕をも含める意図のもとに設定されているので償却率の設定にはかなりの推量が含まれる。第二に、ソビエト経済における減価償却率はより厳重な統制を行なうために資本主義経済のそれと異なり、企業段階では決定せず中央で決定し企業に指示している。そのため個々の企業で用いられる償却率の恣意性や異質性をもたらしている。償却率の歴史的過程を考えてみると、最初の公定償却率は1923年に国民経済最高会議の布告で確立された。そして、この償却率は1930年に改正された。この両者によって種別別償却率、すなわち平均耐用年数の違いに応じて各種資産別に別々に設けられた償却率を確立した。しかし、両者とも償却率の一般水準が低すぎたこと、資産の種類区分の範囲が広すぎて耐用年数に関する同質性を確保できないという欠陥をもっていた。

1938年に、減価償却政策に根本的な変化があった。減価償却費の一部が大修繕用に指定され、企業の手任せられるようになった。さらに従来の種別別区分の償却率制度を放棄して経済のそれぞれの部門および個々の企業に対し、総合償却率の制度をとり入れるようになったのである。この制度のもとでは各企業の減価償却費は、その企業の固定資産の合計金額に上部から指示された単一の総合償却率を適用して計算される。総合償却率は最初人民委員省に対し設けられ、ついで人民委員省の下部におろされ、最後に個々の企業に対する総合償却率とされることになった。個々の企業の償却率は資産構造の相異を考慮してきめられるべきでありながら、各企業に対する償却率を総括すれば、人民委員会全体に対する総合償却率と一致すべきものとされた。

この制度のもとでは特定の工場へ割り当てられた総合償却率の精度は人民委員省がどのようにして総合償却率を細分化し、その構成分子である企業間に割り当てるかにかかっている。総合償却率が人民委員省相互間、人民委員省内の企業相互間のように資産構造を正確に反映するように作成されている限りは、上からの分化と下からの総合は同じ程度に有効である。しかし以上の条件は十分充たされていない。基準の細分化を実践する場合。次の重大な欠陥が存在する⁽²⁰⁾。

第一に官庁段階では最終段階の工場償却率が、それぞれの工場の平均総合償却率のちがいを反映するように細分化されなければならない。これは技術的には1930年の種類別償却率を1938年の総合償却率と一致する水準で比例的に引き上げ、それから訂正された種類別償却率を用いて、各企業の償却率を決定するという方法で達成される。しかし実際問題として、細分化を行う場合に主管局は単に個々の工場における相対的な平均耐用年数だけでなく各工場がその時点で投資資金をどれだけ必要としているかを考慮しなければならない。また投資計画の承認を得るには国の予算でまかなうより地方の資金でまかなう場合の方が容易である。したがって償却率をこのような方法で細分化することは減価償却目的を無視することになる。

最後に1938年の総合部門基準は1950年に至る12年間実施された。これらの固定した償却率が存在したということは人民委員省の全資産の総合耐用年数の変化—利用度の変化、資産種類の構成内容の変化、耐用年数がこれまでの平均と相異なる新しい資産の導入が原因で生じた変化—を考慮に入れた減価償却率の修正が一切できなかつたからである。その後1950年に初めて若干の修正が加えられた。しかし、上述した不適正部分が修正されていない。1950年基準は〈暫定措置〉で制度全体の徹底的改革は懸案のままにして一種の穴埋めの修正案である。そして、遂に1963年1月1日に新しい基準が確定された。この新しい償却率制度は中央統計局や財務省、国家建設局等の協力でゴスプランによって作成された。フィリップ⁽²¹⁾によれば、この償却率の特徴と

して次の5つをあげている。

1. 労働手段の評価は再生産価値にもとづいてなされる。
2. 新減価償却率は固定フォンドの種類・グループ別に差別化される。
3. 労働手段の耐用年数はその経済的有効期間にもとづいて決定される。
4. 固定フォンドの平均磨損額が決定される。
5. 減価償却率は完全な更新と大修繕とに区分されて計算される。

なお、フィリップフは個々の企業における新償却率と従来までの古い償却率とを比較している。

新減価償却率と1963年以前に実際に適用されてきた減価償却率との比較

企 業 名	実際に適用されたもの					計算されたもの	
	1957年	1958年	1959年	1960年	1961年	1962年の企業全体についての計画平均率	1961年9月1日ソ連邦財務省によって認可された新しい率による平均率
1. ノーボック イブイシェフ スク石油加工 工場 総率……………	6.3	6.2	6.2	6.0	7.6	7.3	8.1
そのうち； 基本投資（完 全な更新）…	2.6	2.4	2.3	2.2	3.2	3.0	4.9
大修繕……………	3.7	3.8	3.9	3.8	4.4	4.3	3.2
2. 第9ボール ベアリング工 場 総率……………	6.0	6.2	6.2	6.2	5.8	5.7	7.9
そのうち； 基本投資（完 全な更新）…	3.3	2.8	2.8	2.3	2.3	2.6	3.2
大修繕……………	2.7	3.4	3.4	3.9	3.5	3.1	4.7
3. 中部ボルガ 工作機械製作 工場 総率……………	6.0	6.8	6.7	7.3	6.6	5.3	6.5
そのうち； 基本投資（完 全な更新）…	2.2	3.1	3.0	3.2	3.9	2.0	2.8
大修繕……………	3.8	3.7	3.7	4.1	2.7	3.3	3.7

この改革は従来の資産の実際の構成と各企業における利用状態とに矛盾しないように減価償却を行うという方法で制限したことを意味する。恣意的にきめられる租税のように、減価償却会計の基礎となる根本原理を殆んど考慮せずに企業間に割り当てられた。その結果資本財消費のコストを生産物に割り当てるといふ減価償却の目的を達成できなかった。このことが、キャンベル⁽²⁾も述べるように1950年代の後期にソビエトにおいて減価償却会計の徹底した改革を決意させるに至った最大の理由であろう。そして、キャンベル⁽²⁾による新償却率の特色は「この償却率は陳腐化引当金を含んでいる。また、それは資産の実際耐用年数についてより多くの研究を基礎にしており、かつ資産の種類による細分化も非常に進んでいる（約1,100の別々の基準が設けられている）。そして償却率の一般水準は現行のものより若干高くなっている。新しい基準によって減価償却会計の徹底的改革が達成されたと云えよう」と結んでいる。勿論、この新しい償却率は全ての独立採算制をとっている国有企業および組織にたいして、その管轄所属に関係なく適用される。また個々の部門および企業における労働手段の作業の特別条件は特別の係数によって考慮される。そして、この償却率のもっとも重要な特徴は設備の道徳的磨滅を考慮していることである。この償却率の制定によってソビエトの減価償却会計がアメリカ・ヨーロッパの減価償却会計と肩を並べたと云っても過言ではないであろう。

- ① T .J .Bホック 社会主義経済計算論 楠井隆三訳 239頁
- ② ROBERT W Campbell , Accounting in Soviet planning and management P-50
- ③ R .W Campbell, ibid P-51
- ④ П .ПаВров. ТЕХНИЦЕСКИЙ ППрогресс И МораГьНый ИЗНое МАШИН При СоПиАЛИЗМа, ВоПросы ЭКОНМИКИ стр-6
- ⑤ R. W .CampBell, ibid P-52
- ⑥ アレク・ノーヴ ソ連経済 公文俊平訳 28頁

- ⑦ R .W .CampBell , ibid P -52
- ⑧ R .W .CampBell , ibid P -53
- ⑨ R .W .CampBell , ibid P -54
- ⑩ T .J .B .ホッフ 前訳書 241頁
- ⑪ R .W .CampBell , ibid P -55
- ⑫ R .W .CampBell , ibid P -55
- ⑬ 松尾憲橘 社会主義会計学の基礎 434頁
- ⑭ 松尾憲橘 前掲書 434頁
- ⑮ R .W .CampBell , ibid P -57
- ⑯ 松尾憲橘 前掲書 436頁
- ⑰ R .W .CampBell , ibid P -61
- ⑱ R .W .CampBell , ibid P -66
- ⑲ R .W .CampBell , ibid P -68
- ⑳ R .W .CampBell , ibid P -69
- ㉑ П ФИЛППОВ, НОВЫ НОРМЫ АМОТИЗАЦИК
И ЭКОНОМИКА Предприятий <Вестник Статистики >
No.12. стр 18
- ㉒ П, ФИЛППОВ Там же стр 22
- ㉓ R .W .CampBell , ibid P -72
- ㉔ R .W .CampBell , ibid P -74