

Title	最近の減耗控除問題
Sub Title	Current Issues in Depletion Allowance
Author	峯村, 信吉 (Minemura, Shinkichi)
Publisher	
Publication year	1965
Jtitle	三田商学研究 (Mita business review). Vol.8, No.1 (1965. 4) ,p.19- 52
JaLC DOI	
Abstract	
Notes	
Genre	Journal Article
URL	https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN00234698-19650430-04046186

慶應義塾大学学術情報リポジトリ(KOARA)に掲載されているコンテンツの著作権は、それぞれの著作者、学会または出版社/発行者に帰属し、その権利は著作権法によって保護されています。引用にあたっては、著作権法を遵守してご利用ください。

The copyrights of content available on the KeiO Associated Repository of Academic resources (KOARA) belong to the respective authors, academic societies, or publishers/issuers, and these rights are protected by the Japanese Copyright Act. When quoting the content, please follow the Japanese copyright act.

最近の減耗控除問題

峯村信吉

(1) 特別償却制度とパーセンテージ・デプリーション

ここで採り上げようとする問題は、米国における所得課税を律する内国歳入法 (Internal Revenue Code) の第六一三条 (Sec. 613) において、石油事業及び鉱業等天然資源の採掘、採取を業とする事業に認められているパーセンテージ・デプリーション (Percentage Depletion) が、果して、企業の資本回収計算手続として、合理性及び必要性を認められるものかどうかということである。

あらかじめ、理解を容易にするために、簡単に、この方法を説明しておくならば、例えば米国ではこれらの資産の償却額は、それからもたらされた収益(総所得)に一定の率を乗じて計算される。この場合、償却額が純利益(償却前の利益、純所得)の五〇%をこえると、この五〇%の限度以内に抑えなければならない。

パーセンテージ・デプリーションは、このように、収益に一定の率を乗ずることから、いわゆる収益比例法の典型的なものと思われるのであり、この見地から、財政償却的思考に陥るものとして批判されている。

パーセンテージ・ディプリシジョンの、もう一つの特徴は、償却額の累計額が資産の取得価額を超えても、なお、収益に一定の率を乗じて求めた金額を償却することができるということである。このことは、取得価額をこえて償却をなすという点で、時価償却と共通性をもつことを示すものである。^(註)

(註) ディプリシジョンを、減価償却 (depreciation) と區別して、特に、減耗控除というが、理論的に、両者の區別をなす必要を認めないので、ここでは、一般に『控除額』といわれるものも、『償却額』といっておく。

パーセンテージ・ディプリシジョンは、直訳すれば、定率法減耗控除、比率法減耗控除、定率法償却、比率法償却等になると思われるが、わが国で定率法といえば、 $\frac{C}{n}$ (r: 償却率、n: 耐用年数、S: 残存価額、C: 取得価額) の公式による償却率 r を用いる償却方法を連想するので原語を用いることにした。むろん、この場合、定率法償却と訳しても差支えない。ただ、注意すべきは、わが国で慣用されている定率法の比率は、取得価額 C から残存価額 S を控除した金額(償却総額)が耐用年数 n 年間に償却しつくされるように求められた比率で、未償却残高に乗ぜられるのに対して、パーセンテージ・ディプリシジョンの比率は、収益に乗ずべき比率であることである。

ところで、必要は発明の母という言葉があるが、発明という大げさな表現はあたらないまでも、とにかく、この種の業種に特有の計算手法が、米国その他、かなり多数の国々の税法上の常套的手法の一つとして、古くから存在し、いまもなお、牢固として抜くべからざるものとなっているということは、いったい、どのような理由からであろうか。それは、企業会計理論プロパーの問題として、一般的な、教科書的計算手法のみを、この業種に適用するのでは何らかの欠陥が生ずるため、特に実践面における影響が強くあらわれる税法の分野において補完策の必要性が認められたからなのであるか。或いは、そうではなくて、単に、企業会計理論と関係のない、純粋な租税政策の範ちゅうに属する理由に基づくものなのであるか。たしかに、現行のパーセンテージ・ディプリシジョンは、租税政策的思考が多方面に働いて、かなり複雑な様相を呈している。しかし、本質的に見ると、一般的な、教科書的会計計算手続のみを、この業種に適用すること自体に、問題点が存在し、この問題点を解決すべき必要性から生れているという事情もまた、否定することはできないのである。

このことは、パーセンテージ・デブリーションについて、第一には、この種の鉱業用資産については、費用測定基準に、一種の時価主義を採用することの必要性が存在するということを認めることであり、第二には、時価評価額に生産高比例法を採用する建前においては、時価評価額の測定に計算技術的難点が存在し、収益比例法の計算手続に転換せざるを得ない現実上の必要性を肯定することである。

ただ、この場合、計算技術的難点は、完全には解消できないことも忘れてはならない。パーセンテージ・デブリーションが、かりに企業会計理論上の裏付けを与えられて登場するとしても、やがては、租税政策的意図によって、その性格が塗り変えられてしまうおそれは多分に存在する。この辺の事情から、こうした手続を、企業会計の枠外において、単に税法上の計算手続として取扱うべきかどうかの問題が重要になってくるのである。

パーセンテージ・デブリーションを、会計学的に採り上げる場合には、先ず、費用測定基準に時価主義を採用することが、なぜ、特に、この種の業種において必要であるかを明らかにしなければならない。

ついでにいえば、費用測定基準に時価主義を採用することの代りに、『新鉱床補填引当金』のような取替準備金を設定しても、原理的には同じことになる。費用測定基準に時価主義を採用することに伴って生ずる貸方側の調整勘定(Ausgleichskonto)が、ちょうど、これにあたるからである。

鉱業の生産物の原価と製造工業の生産物の原価との相違からパーセンテージ・デブリーションの論拠を説明する立場も、鉱業の生産物の原価の代りに、一種の時価と見られる『稀少価格』が採り上げられることに注目している以上、結局は、費用測定基準に時価を採用する論議として取扱うべきものである。

会計学的考察の第二点は、時価主義の考え方による生産高比例法が、果して、収益比例法と、計算技術的に結び付くかどうかということである。収益比例法に適用する比率が、どのような前提の場合に、両者の結び付きが可能であるかを考察し

なければならぬ。むろん、ここでは、個々の鉱床を一つの単位として両者の間に結び付きがあるか否かを検討すべきものであつて、企業を全一体と見て鉱床を包括して両者の間に結び付きがあるか否かを検討するのではない。

以上のようにして、パーセンテージ・ディプリジョンには時価償却としての効果が期待され、同時に、計算技術上の難点が併存しているのであるが、次に、わが国では、この種の資産について、どのような取扱がなされているかに言及しておこう。

周知のように、従来、わが国の税法においては、租税特別措置として、この種の事業には、特別償却を認めてきた。具体的にいえば、租税特別措置法第四八条と第四九条との鉱業関係の規定がそれである。この規定によると、本来、法人税法の建前では資本的支出とさるべき探鉱費及び探鉱用機械設備については、残存価額或いは備忘価額を残して費用とすることができるし、また、金属鉱業については特に、既に資本的支出としたものの償却についても、所定の過年度の探鉱費に比して値上がりした額か、或いは普通償却範囲額の三五%増の額か、いずれか低い方の金額まで、増加償却を認めている。

さらに、採掘開始後の支出である、いわゆる開発費の取扱について、採掘場所の深部移行、或いは生産条件の劣化防止のための坑内の坑道及びそれに附帯する機械設備等にかかわる支出を費用として処理することを認め、また、通気用、排水用の坑道については、採掘数量を三〇%増した上で、それで採掘予定数量を除すことから求められた年数を耐用年数とした定額法を認めることによつて、増加償却になるように配慮しているのである。

ここで注意すべきことは、わが国の特別償却制度は、取得価額の範囲内で行う加速償却の方法であることである。資本的支出とすべきものを費用として認めるといふ方法も、あくまで、取得価額の枠内において、費用認識の時点を繰り上げるといふ効果をもつだけのものである。またパーセンテージ・ディプリジョンの利点である時価償却の効果とは本質的に違ふということに注意しなければならない。

もし、わが国の税法の規定を、時価償却になぞらえて見るならば、その取扱は一応、時価償却と同じ償却額を求めておきながら時価償却に伴って生ずる調整勘定 (Ausgleichskonto) を、やがて利益に振り替えてしまうのと同じ結果にするのである。もし、この場合、パーセンテージ・ディプリションであるならば、調整勘定は、そのまま、利益に振替えられずに残存するのである。

本稿で強調したいことは、パーセンテージ・ディプリションは、会計学における教科書的手法が陥る実践面の弱点を補完する手続として合理性をもっているものであるが、その併有する計算技術上の難点のために、企業会計を混乱せしめるおそれがある以上、特に、税制面において、一種の折衷的な施策が採用されなければならないということである。

(2) パーセンテージ・ディプリション導入に関する法制上の支障

私は、かつて、『固定資産会計の理論と実務』(昭和三十三年中央経済社刊) という著書において、『ディプリション概念の吟味』なる題目の下に、主として、米国におけるディプリションについて論じたことがある。

当時の論文での結論は、簡単にいえば、一般の設備に関する減価償却 (depreciation—ディプレッション) とディプリション (depletion) との間には、本質的には相違はないこと、ただ償却額の計算方法として、生産高比例法を採用することが比較の実情に適すること、そして、営業成果計算的思考に立脚する企業主体理論の立場から見ると、発見価格法 (Discovery value method) のように、一種の調整勘定の性格をもつ評価剰余金が生ずる方法も合理性のあること、産業助成政策的手段という色彩の強いパーセンテージ・ディプリション (Percentage depletion) は、償却額に費用性を認めるといふわけにいかない事情から見て、企業会計上の手続としては、受け入れ難いこと等を指摘したのである。

発見価格法は、一九五四年以後、全く、姿を消しているので、『現行の米国の内国歳入法 (Internal Revenue Code) では、コ

スト・ディプリションとパーセンテージ・ディプリションが行われているのであり、所得制限の規定によって前者の償却額しか採用できない場合を除いては、後者の償却額を採用するのが普通である。

それ故、パーセンテージ・ディプリションは、所得課税の分野では、極めて大きな比重をもっているのである。しかし、実践会計を見ると、パーセンテージ・ディプリションは、単に税法上の計算手続にすぎないのであって、企業会計上では、コスト・ディプリションを採用していることは注目すべきことである。

因みに、コスト・ディプリションは、取得価額について生産高比例法を採用した償却方法と違って差支えない。

このような米国の実践会計の事情は、前記の拙稿の結論に合致するものである。

経済政策的見地から税法に導入される手続が企業会計上受け入れ難いとき、米国では、税法と企業会計とを区別して、企業会計の計算体系の域外で取扱うことが可能であり、これによって、効果的な施策を所得税制に織込むことができるのである。

国際的な競争市場に対処する税制上の施策として、パーセンテージ・ディプリション或いはそれと同一の効果をもつ計算手続を採用する場合、わが国の所得税制で、差し当って支障となるのは、この点である。

ディプリションの本質は一般の設備の減価償却と異ならないとし、しかも、減価償却は企業会計上の数値に基づくものでなければ、税法上も認められないという建前は、パーセンテージ・ディプリションを採用するにあたって、法制面における最大の支障となるといわなければならない。

米国における税法と企業会計との分離について多少の吟味を加えた理由の一つは、この点について、税務当局及び会計学界に格別の関心を払っていただきたいからである。

周知のように、減価償却に関して税法と企業会計とを一貫せしめようとする方針は、すでに特別償却制度の導入にあつ

て、企業会計上、かなりの問題点を生ぜしめた。

パーセンテージ・ディプリーションの問題は、この点に関するかぎり、他の産業にも適用されている特別償却制度と一脈相通する性格をもっている。

ただ、ここで注意を喚起しておきたいことは、パーセンテージ・ディプリーションは、特別償却制度と同様に、経済政策的意図に基づく租税措置であるけれども、この経済政策を導入せしめた遠因をなしている近代企業会計の方法論上の問題点をたどって見ると、会計学的理論づけをなすにあたって、特別償却制度よりは、かなり『分がよい』ように思われることがある。

このことは、パーセンテージ・ディプリーションと発見価格法との計算原理的な結びつきを吟味することによって明らかにされる。

というのは、発見価格法は、継続的生産活動を可能にするための中和化 (Neutralisierung) の操作として肯定できるからである。この場合の中和化は、損益計算の立場から見て、費用測定基準に、取得価額、つまり投下貨幣額以外の評価額を採用したことに伴って生ずる調整勘定を損益計算に係せしめない中性項目として取扱うことを意味する。

発見価格法やパーセンテージ・ディプリーションが、なぜ、必要であるかということは、中和化がなぜ必要であるかということに外ならない。パーセンテージ・ディプリーションの反対論者は、この必要性についての研究が不足していることが多い。いうまでもなく、前記拙稿における調整勘定の問題は、中和化に関連して生ずるものである。

ついでいえば、この中和化の問題は、物財資本維持或いは実体資本維持という表現で述べられることが多い。ただ、このような表現は、貨幣価値変動会計で使用されることが多いため、誤解をまねぎ易く、また、資本なる概念の論争を紛糾させて、当面の中心課題から離れた論議に陥らしめるおそれがある。

結論的にいって、取得原価主義に立脚する近代企業会計の欠陥を補整するための会計手続は、少くとも理論的には、企業会計に導入する余地のある手続といえるのであるが、パーセンテージ・デンプリーションでは、その計算に用いるファクターに、主観性と恣意性が介入することにより、現状では経済政策的意図によって、本来企業会計の補整手段たるべき範ちゅうを逸脱しているので企業会計に導入できないと解すべきものである。

この稿では、パーセンテージ・デンプリーションを企業会計の補整手段としての本来の計算手続となった場合について原理的説明を加えておいた。わが国のように、減価償却について税法と企業会計との一貫性を保持しようとする建前の下では、特に必要だと思ふからである。

(3) 米国における税法と企業会計との問題

税法上のパーセンテージ・デンプリーションの計算手続が、企業会計上、何らの係わりをもたないということは、米国におけるこの種の事業を専門とする公認会計士 (Certified Public Accountant) の一般的な通念となっている。それは、公認会計士の監査証明のある財務諸表を見れば、パーセンテージ・デンプリーションを行っている場合でも、コスト・デンプリーションによる計算手続を採用してあり、課税所得計算上は、別の計算手続を採用していることを附記してあることの多いことから窺えるところである。また、公認会計士の手になるパーセンテージ・デンプリーションの文献でも、この点を、特に明記してある事情からも推測される。例えば、公認会計士のローレンス・イー・コーン (Lawrence E. Cohn, Certified Public Accountant, associated with Cann and Long, Washington, D.C.) は、石油事業におけるパーセンテージ・デンプリーションについて、『パーセンテージ・デンプリーションは、通常、生産者の帳簿に示されない。生産者の帳簿は、租税の目的のために認められるパーセンテージ・デンプリーションの超過額を考慮せずに、単に、真のコスト・デンプリーションのみを示す』

(J. K. Lasser, Editor, Handbook of Tax Accounting Methods, P. 541) と述べている。

さきにも触れたように、わが国では、米国においてデプリーションの対象となるべき天然資源に対する貨幣投下額たる鉱業権等は減価償却を通じて損金とされるものであり、この結果、法人税法第一八条、及び同基本通達三一五の規定によって、帳簿に記録し、企業会計上の手続として行わなければならない。

すなわち、法人税法第一八条によれば、申告すべき所得は確定した決算に基づくものとなっており、これに関連して、基本通達三一五において、減価償却の金額は、確定した決算、つまり株主総会の承認又は総社員の同意を得た計算書類に示された金額を増減することができないことに解されている。

もちろん、法令、通達の改正をなせば、この問題点は解消するけれども、その前に、本来、税法と企業会計とは、どのように関連さすべきかについて検討しておかなければならない。

さて、一般的にいつて、近代税制における課税所得の計算は、企業会計上の手続より求められた利益に基づくことを基本的な方針としている。このことは、米国の所得税制においても同じである。すなわち、課税所得は、規則的に、帳簿記入及び利益計算をなす場合の基準に立脚した会計手続を採用して計算さるべきものであるという一般的原则を規定していることから明らかである。(Internal Revenue Code, Sec. 446(a))

この一般的原则の例外としては、何らの会計手続が規則的に用いられていない場合か、或いは用いられている会計手続が明らかに利益を反映していない場合である。この場合には課税所得が明らかに利益を反映することになるように税務当局者の意見によって修正を加えることになるのである。(Internal Revenue Code, Sec. 446(b))

もし、このような考え方が、所得税制において無差別的に一貫しているものであるならば、課税所得の計算手続と企業会計上の計算手続とに阻礙を来たすことはなく、パーセンテージ・デプリーションのように、企業会計上の計算手続と別個

に取扱われている税法上の所得計算手続の存在することはない筈である。なぜなら、パーセンテージ・ディプリジョンをコスト・ディプリジョンに置き代えることから、会計手続の採用が寧ろ不規則になるし、或る意味では利益も不適正になるからである。

米国において、企業会計上採用しているコスト・ディプリジョンが、所得税法上も、ディプリジョンの一つの方法として定められていることは、税法が企業会計上の手続を採用していることを示すものであり、このかぎりにおいてのみ、上記の一般的原則の具体化がなされているといわれるのである。

たしかに、この意味では、パーセンテージ・ディプリジョンが、企業会計上の手続と別個の形で税法上の手続として容認されているということは、上記の一般的原則と照らし合わせて見ると、疑問の余地があり、多くの論議を呼んでいることは、理解できる。

ところで、パーセンテージ・ディプリジョンの導入は、かりに、こんにちの実践会計では、広く受け入れらるべき段階にはないとしても、なお、一面の会計学的妥当性があるということを経た上でのことであるならば、税法と企業会計との関連が論ぜられなければならないし、できれば、現在、指摘される難点の解決に努力すべきものである。

そうではなくて、パーセンテージ・ディプリジョンは、企業会計上の手続として、何らの合理性をもつものでなく、単に、税制上の必要性から生れたものというならば、本質的には、課税所得の計算を企業会計上の方法に基づいて行うという基本的な考え方について、上記のような例外的規定の外に、税制と企業会計との間に存在するところの、もっと根本的な企業会計の思考を否定する理由がある筈であるから、この点を十分に検討しておかなければならない。

周知のように、米国の所得税制が近代的な形態を整えたといえるのは、一九一三年に憲法の改正によって、連邦政府に、所得 (income) についての課税をなす権限を付与したときからである。(the Sixteenth Amendment to the Constitution, 1913)

そして、当時から、すでに、この所得 (Income) が、企業会計上の手続を通じて導き出されるものであるという基本的な方針は漠然としたものながらも存在していた。こんにちの米国の所得税制において、上記のように、企業会計の手続が税務上の所得計算でも受け入れられるという一般的规定は、一九一三年当時からの方針を継承しているものといつて差支えない。

因みに、税務上の所得計算において、伝統的に、企業会計の手続を受け入れる方針を採ったことの証左として、しばしば引用されるのは、一九一八年の内国歳入法の第二〇三条 (Sec. 203) の規定に示された棚卸に関する一般原則である。

すなわち、そこでは、納税者の所得を明定するために棚卸の必要があるときは、商業上の最良の会計手続に、できるだけそのものとして、また、もっとも明らかに所得を反映するものとして定める基準で、棚卸を行うものとされているのである。

さて、このような税法の企業会計に対する基本的態度が示されているにもかかわらず、企業会計と課税所得の計算手続との間には、かなりのギャップが認められているのはなぜであろうか。

その理由として採り上げられるものは、いうまでもなく、両者の間に目的の相違があることである。すなわち、税法の目的は、租税を徴収するための実践的な方式を設定することであり、それはより高次の立場から、経済を調整するための方式を設定することといつてもよい。これに対して、企業会計の目的は、営業活動の成果を測定することである。

試みに、米国の会計学会 (American Accounting Association) が一九五二年に公表した論稿、『会計原則と課税所得』 (Accounting Principles and Taxable Income) のなかで採り上げているギャップを引用すると、それは次の二つの項目に大別されている。

一つは、所得の免除或いは、所得からの特別の控除をなす引当を認めるといふような特典を与える立法 (生命保険金の課税

所得からの免除、パーセンテージ・デブリーション) 経済的ないし、社会的な倫理規制の目的で、或いは所得を保全するために、制限或いは料金を課する立法(賃金安定法に違反して支払われた報酬の控除の否認、慈善事業に対する控除の制限)である。

もう一つは、企業会計の発生主義の原則 (accrual principle) を無視して、主として、現金主義の思考に影響されたと見られる行政措置や裁判所の判決によって、税法が、法律偏重的形式主義で解釈されることである。これは、収益及び費用の認識時点に相違を生ぜしめるものであって、将来給付すべき債務の前払について課税することや、確認すべき金額の不確定な債務の見積計上額を控除することを否認することが、その例である。(American Accounting Association, Accounting Principles and Taxable Income, 27 Accounting Rev. 427)

ところで、このA・A・Aの論稿でも明らかにしているところであるが、税法は、租税を調達するという特別の目的を果たすために仕組みられているものである以上、課税所得の概念を規定し、そのための諸規定を設けるにあたって、その目的にそうように会計上の利益について附加ないし控除をなす項目を明示し得ることは、当然の権利である。ただ、この場合には、それらのことは、単に、税法の目的、つまり、社会的、経済的、政治的目的のためになされるものであって、企業会計上の諸概念を変更すべき意図をもって行われてはならないのである。

従って、前者の租税政策上のギャップは、税法と企業会計との間において、避け得ないものであるとして、一応、その解消を諦めることも一つの行き方である。ただ、企業会計に関係させてはならないのである。

A・A・Aの上記の論稿において税法と企業会計とのギャップのうちで除去すべきものとして特に関心を示しているのは、後者の、発生主義の原則に反することから生ずるギャップである。ここでは、企業会計の発生主義の原則に基づく会計手続を導入することは、もっともよく、公共の利益に役立つものであり、税法上の趣旨にもそうものであるという理由があげられている。しかし、同時に、この原則を無視することが、発生主義会計の諸概念を否定して企業会計を変質させるこ

とも、重要な理由として忘れてはならない。前記の企業会計上の基準に準拠して課税所得の計算をなすべき一般的原則は、このような意味で、税法と企業会計との間のギャップを除くべき根拠規定として重要性をもっているといわなければならない。

会計学上の論議が、課税所得計算上の諸手続を租上へのせるとき、それが、税法上の論議として納得し得るのは、このような意味の場合であるということは、税法と企業会計の境界が入り乱れているわが国では、特に注意しておかなければならない。

とまれ、パーセンテージ・ディプリションは、税法に個有の経済政策的意図に基づくものとして、証券取引委員会に提出する財務諸表においても、また、会計実務に使用する帳簿においても、全く関係させていないのが普通である。この間の事情は、鉱業会社において企業会計上の利益と課税所得とに著るしい相違を生ぜしめる主な理由である。この場合、一般的にいつて、これに関連して税法と企業会計とを調整しようとする動きの認められないのは、以上のような思想が背景となっている。

(註) 税法と企業会計とが別個の手続を採用するということは、二重計算を行うこととなり、或る程度、事務の複雑化をまねくことは事実である。もし、事務の複雑化をまねくことをいとわれないならば、税法と企業会計とが、それぞれ、相手方の目的をそこなわずに実施される。ただ、便宜さから複雑性をさけて、税法上の手続に準ずる会計処理におち入る危険のあることは米国でも指摘されている。パーセンテージ・ディプリションにおいて、この危険に陥らないのは、これについて、公認会計士の関心が、特に強いからである。企業会計上の利益が課税所得よりも多い場合には、免税された利益を配当にあてることができるといふ弊害がある。このことが租税政策上妥当であるかどうかは、このような結果をまねいた税法上の特別措置の意図によってきまる。

もし、企業の継続的生産活動の維持に主眼をおく措置であるならば、このような結果をまねくことは望ましいことではない。こういう場合、企業会計上の手続や財務諸表について、税法が介入するおそれがある。米国の内国歳入法第四七二条のC (Sec. 472(c)) において、後入先出法が、財務諸表においても採用されることを条件として認められるという規定があるが、上記のような弊害を予防する

ためのものと解することができる。ただ、これも、税法の企業会計への不当な介入と見る批判もある。パーセンテイジ・ディプリーションについて、財務諸表においても採用するという条件を附すと、このような批判を受ける。わが国の税法上の償却規制が、まさにこれにあたる。

パーセンテイジ・ディプリーションが企業会計の枠外で行われた場合、それが継続的生産活動の維持のためのものであるならば、引当金の差額を外部流出することは望ましくなく、何らかの抑制が必要である。単なる減税策であり、営業助成の性格をもつ場合は別である。

(4) パーセンテイジ・ディプリーションと裁判所の見解

一九一三年の憲法改正後、議会により与られた所得課税についての権限によって、どのような理由から、パーセンテイジ・ディプリーションが認められているのかを考えることは、現行のパーセンテイジ・ディプリーションについての法制上の見解を明らかにするために必要である。

この点に言及している最高裁判所の判決として引用されるのは、一九四〇年におけるアンダーソン対ヘルベアリング事件 (Anderson V. Helvering case, 320 U.S. 404, 1940) である。

この判決は、ディプリーションの理論づけを示したものとして知られる初期のルーデイ事件の理由、つまり『製造業における原料の使用と同一の性格をもち、それ故に、使用された原料の原価が、純所得を決める前に総所得から控除されなければならぬと同様に、埋蔵鉱物の消耗部分の見積原価が控除される』という理由が、パーセンテイジ・ディプリーションについても再確認されているのである。

すなわち、『便宜上、石油又はガスの採取から生ずる総所得に比率を乗じた額を控除する専断的な方法 (筆者注、パーセンテイジ・ディプリーションをさす) を認めることは、控除とは、総所得を生み出すために、採取を通じて消費した資本が課税

を受けることなく回収されたものをいうとする基本的理論を強調したものに外ならない』と説明している。

ここに注意すべきことは、このルーディ事件 (U. S. v. Lunday case) の判決は、一九一七年になされたものであるということである。発見価格法は一九一八年に採用されているから、一九一三年三月一日前に購入したものについてだけ、同日現在の価値で評価換をなした時代である。そこで厳密に言えば、課税所得計算のための控除額の測定基準に時価を採用する考え方が混入していたともいえるのであるが、この点の認識は極めて不十分であった。

費用性を認識する場合、使用を通じて資本の消費が生ずる点に注目することはこんにちでは、当然のことであり、この点に関するかぎり、ディプリーションも通常の減価償却 (Depreciation) も製造業の場合の材料費と同じである。

ところで、一九四〇年代では、どのような状態であったろうか。周知のように、ディプリーションは、一九一八年に至って、発見価格法を大幅に採用し、さらに、一九二六年に至って石油及びガス、一九三二年に至って石炭、金属・硫黄をも加えて、パーセンテージ・ディプリーションが発見価格法の代案として登場した。

この場合には、単に、ディプリーションが、材料の使用と同様の価値の減失を伴うという自明の事実を採り上げるばかりでは不十分であり、寧ろ、時価主義による費用測定基準の問題に説明の重点をおかなければならないのである。

一般にディプリーションの理論づけとして引用される前記の判決は、一九四〇年代のものとして十分な説明をなしたものとはいえないのである。

この判決に示された程度においてしか、法制上、ディプリーションの理論づけをなしていないということは、産業助成政策として、社会経済的角度からの議論が圧倒的に強く、法制上は、この種の議論をもって、多くは、所得税制に関する立法の誤用ないし誤った解釈であるとして片付けた事情があるのではないかと思われる。

そこで、一応、社会経済的角度から、パーセンテージ・ディプリーションが、どのように論ぜられているかを、次に顧み

ておこう。

(5) 社会経済的観点の論議

パーセンテージ・ディプリションについて見られる社会経済的角度からする論議は、一般に、次のように分類されている。

(1) 原価論

先ず、原価論と称すべきものがある。インダストリー・コスト・アーギュメント (Industry-cost argument) といわれるものである。これによると鉱山等のために投下された貨幣投下額、つまり実際原価は、個々に見るかぎり、鉱山等の価値 (value) を示すものではないとする。

この立場からパーセンテージ・ディプリションを主張するものは、パーセンテージ・ディプリションが、発見価格法 (Discovery Value Method) の代案として登場した経緯を重視するものである。つまり、それが発見価格という時価を償却する方法の代案であることを重視している。従って、この場合の理論的根拠は、単にパーセンテージ・ディプリションにとつてばかりでなく、発見価格法にとつても通用するものである。

ところで、この主張によると、鉱山等の価値は、失敗した鉱山等の探鉱費をも反映して、社会経済的に決定される鉱石の市場価格によって決まる。そこで、例えば、一つの生産者が一〇万ドルの支出をなして二〇〇万ドルの価値のある鉱山等を発見した場合には、一〇万ドルの支出額以外の金額は、失敗した探鉱費を反映したものであると見なすべきであるというのである。

もし、失敗に終わった探鉱費を加えると、ほぼ二〇〇万ドルになるならば、一〇万ドルを超えて資本の回収を行うことを認める規定は、この特定の納税者に対しては、他の鉱業以外の納税者に比べて有利な取扱をなしていることになるけれども、それが、発見価格である二〇〇万ドルを超えないかぎり、鉱業全体としては、特別の利益を与えられているわけではない。鉱業全体の控除総額は、発見費用の総額に等しいというのである。

ところで、この意見の批判者によると、この議論は、社会経済的な見地から、鉱業を他の産業と比較して、課税が公平となるという点を強調するものであるが、かりに、このような見地を受け入れるとしても、失敗した探鉱費の控除が、失敗した生産者において認められるかぎり、成功した生産者が、この部分を加算した控除をなすことによつて控除の重複を来たすとして反対するのである。税法では、鉱山等の価値のないことが証明される場合には、そのための費用は損失として控除される。たしかに、欠損年度で、損失が打切られるならば上記のような重複控除の欠陥は生じない。しかし、米国の税法では、欠損年度前三年間の繰戻控除と、欠損年度後五年間の繰延控除とを認めているものであるから、これを利用できるかぎり、重複控除の非難が生じ得る。(Internal Revenue Code, 172)

社会経済的角度から展開される原価論は、経済理論的にいえば、市場価格は社会的に見た『平均費用』によつて定まるものであり、この『平均費用』のなかには、失敗した探鉱費が含まれると主張しているといつてよいであろう。

この場合の問題点は、社会的資本の回収過程に注目した費用補償の論理をあてはめると費用の重複補償の欠陥が登場することである。

もし、この欠陥を補整するならば投下貨幣額を限度とした回収を図ろうとするものである以上、わが国の一部で論ぜられているように、デプリーションが資本価値の償却の範ちゆうに入らないという批判を受けずにすむことになる。

この原価論の問題点は、もし、企業会計上の手続として採り上げるならば、社会経済的な資本回収の考え方を、個別経済

的な見地に立つ企業会計に持ち込むことにあるといえるであろう。

なお、このような考え方から設定されるディプリジョン・アローワンスは、当然新しい鉱床の探鉱、開発にむけらるべきものであるから、再生産過程に投入されるよう社内留保の措置を講ずることが必要である。

以上の原価論の主張は、社会的資本の見地から論ずる点に相違はあるにしても、費用測定基準に時価主義を採用する会計思考と、一脈相通ずる論理を展開している。重複控除の問題は、個別資本を対象とする時価主義の会計思考では、問題点とはならない。

(四) 資本利得論

次に、税務行政上の均衡論の観点から、資本利得論と称すべきものに言及しておく必要がある。

これは、資本利得 (Capital Gain) に関する軽減税率との均衡上から、発見価格法の代案として、パーセンテージ・ディプリジョンを理論づける考え方である。もし、発見価格法或いはパーセンテージ・ディプリジョンがないならば、譲渡によって実際原価を発見価格におきかえようとする配慮をなすことも考えられよう。譲渡について軽減税率が適用されるからである。

因みに、米国の法人に関する所得税の取扱では、六カ月をこえて所有する場合の資本利得には、二五%の軽減税率が適用され、また、石油及びガス事業については、所有期間が六カ月以下のものでも、三〇%以下の軽減税率が適用されている。

(Internal Revenue Code, Sec. 632 Sec. 1201(a))

パーセンテージ・ディプリジョンは、発見価格法の代案として、譲渡を行わない場合失うであろう資本利得についての特典を享受せしめるために必要な方法と考えるのである。

なお、発見価格法が、譲渡を擬制することによって登場する典型的な事例として、現行の米国の内国歳入法第六三一条の山林業に関する規定をあげることができる。そこでは、山林を伐採したとき、それを、自分自身に対して、市場価格で販売したと解することによって、ディプリーションの基礎価格を市場価格におき代えることを認めるのである。この場合、所有期間が六カ月をこえるという要件が充足されていれば、評価差額が資本利得として軽減税率を適用される。(Internal Revenue Code, Sec. 631)

本来、資本利得の軽減税率は、通常使用財の売却代金のように処分できない所得に対する課税に手ごころを加えるとか、累積した所得に一時的に課税することは酷であるから手ごころを加えるという趣旨に基づいている。ところで鉱物等の採掘は、使用財の部分的移転ではなく、また、一時的に所得が生ずるものでもない。この異質のものを同一線上で論じ得るのは、実は実際原価と時価との開きが大きいからであり、結局、いずれにおいても、費用測定基準に問題があるのである。従って、この論議は時価主義論に転換さるべきものである。

(ハ) リスク論

次にリスク論というのがある。一般に、ハイ・リスク・アーギュメント (High-risk argument) といわれる。鉱業等は、平均的な製造業や商業より激烈な投資を行い、危険率の高い事業であるから、形式上同じ課税上の取扱をなすことは、決して公平な課税であるといえなく、寧ろ、課税の軽減をすることが実質的には租税の公平を得ることになると主張する。

この理論は、さらに、国民経済上、この種の事業が、他に比べて特に重要であることを論ずることによって、その立場を強化するのが常である。ただ、パーセンテージ・ディプリーションの登場した初期の段階では、国民経済上の必要性というものは、主として、当時の米国の動態的な、拡張再生産過程にある経済における重要性を意味するものであったが、次第

に、国防上、或いは資源保護論的な思考が介入してきている。

次に、リスク論の論理を示す一例として、ヘルカ・マイニング社の社長の主張を引用する。

バンカー・ヒル社 (Bunker Hill Co.)、デイ・マインズ社 (Day Mines, Inc.)、サンシャイン・マイニング社 (Sunshine Mining Co.)、ヘルカ・マイニング社 (Helca Mining Co.) の四社が、北アイダホのクール・ド・アレン (Coeur d'Alene) 鉱区において、一九五八年以前一〇年間に、約一、五〇〇を超える地点のために約一、〇七二、八五七ドルの地質調査費を投下し、このうち、五九地点が採り上げられ探鉱費一〇、六五七、〇〇〇ドルを支出し、しかも、僅か二地点のみ収益性のあることが認められたにすぎないという。また、ヘルカ・マイニング社が、一九四四年から一九五八年の一五年間において、地質調査をした地点は八九〇個所であり、総額三〇二、〇〇〇ドルが投ぜられたが、このうち、一三個所のみが選ばれ、採鉱費三、七一八、〇〇〇ドルが追加支出された。しかし、ウラニウム鉱山が成功した外は、すべて失敗に終わっている。

これらの事例は、鉱山の開発が、いかに投機的なもので危険率の高いものであるかを示すものであるとし、多くの失敗から生ずる損失を埋合わせるのには、僅かの成功した鉱床、つまり富鉱帯 (bonanza) からの利益である以上、パーセンテージ・デイプリーションを通じて税の軽減を図るべきだ^(註)というのである。

このリスク論は、租税政策によって事業にインセンティブを与えることを認める前提をおけば、納得である。しかし、それが課税公平の原理にそうという主張には、反論が生ずるであろう。税の負担を差別することは、公平な課税が行われることになるのではなくて、税負担の差別という間接的方法によって国庫補助がなされ、各産業が平等な競争関係になるといい代えるべきものである。

(註) L. J. Randall, President, Helca Mining Co., Wallace, Idaho, Depletion and Exploration and Development Costs of the Mining Industry

(二) 国防論

国防論 (National defense argument) の立場からパーセンテージ・ディプリションを主張するという考え方がある。この考え方は第二次世界大戦中にパーセンテージ・ディプリションの適用品目が追加された事情を反映した議論であり、パーセンテージ・ディプリションがその初期において拡張再生産過程にある経済上の必要性を一つの理由として登場したのと性格的には同じである。それは、鉱業についての課税の軽減によって、その開発を促進する『インセンティブ』 (incentive) としての性格をもつものと解されたのであり、国防目的のために緊急な天然資源を開発して、その保有量を増加させようとすることにねらいを置いたのである。

この考え方の批判者は、一般に、他の政策によっても達成できるものを、あえて課税の公平を阻害してまで租税政策で解決しようとする必要性はないと非難する。さらに、かりに、この点をさしおくとしても、パーセンテージ・ディプリションの適用品目が、国防上の資源の保有を確保するという考え方で一貫されているものではない。海外における石油事業に対しても、また、国防上の意義の少い鉱石についてもパーセンテージ・ディプリションが認められている事情を指摘する。この理論は、インセンティブとしての効果に注目した上で、インセンティブの必要な一面を示したにすぎないといえることができる。

(ホ) 資源保護論

国防論と同じように国家的立場に立脚する論議に、資源保護論 (Conservation argument) というのがある。

この理論は、特に石油事業と結びついた議論であるといわれている。すなわち、いわゆる『出の悪くなった油井』 ("stripper" wells) は、低い利益率で少量の石油を産出している関係上、課税を軽減しなければ廃却するに至り、その結果、それか

ら産出される石油が永久に失われてしまうという論理を展開する。

この理論については、かりに、このような資源を保護することを認めるとしても、石油事業全体にまで軽減課税の恩恵を与える必要はないという批判が加えられる。

また、資源保護論も、国防論と同様に、課税公平の原理から批判されていることはいうまでもない。

元来、資源保護論が一般の注目をあつめたのは一九四七年一月六日に行われたトルーマン大統領の議会に対する年次教書において、次のような勧告をなしてからだといわれている。

すなわち、『われわれは、国民の一般的福祉を増進さすべき責任において、常に、わが国の天然資源を考えなければならぬ。それらは、われわれの生活の基礎である。……私は次のことを議会に勧告しなければならない。わが国は、多くの鉱物について、急速に、もたざる国となりつつある。わが国の経済の発展と安全とは、鉱物の発見による利潤の拡大と、改善された資本回収方法に依存する。連邦政府は、その必要を充足するために、その役割を果さなければならない。』

ところで、このトルーマン大統領の勧告に関連して、次のような資源保護論が展開される。

この意見は、ひる石 (Vermiculite) に関するパーセンテイジ・デイプリーションの必要性について、ジョン・ビショップ (John Bishop) が一九四七年六月ウエイズ・アンド・ミーンズ委員会 (The Ways and Means Committee, House of Representative) の席上、提出したメモランダムの一節である。

『こんにち、ひる石の生産は需要の約半数である。もし、われわれが産業を拡張すべきであるならば、大統領が述べたように、追加的発見と改善された資本回収方法とが行われなければならない。鉱業において、このような計画を実行すべき積立金を準備する唯一の、知られている方法は、妥当なデプリーション・アローワンスによる方法である。その方法においてのみ、鉱物の継続的採取によって涸渇されつつある鉱山を取替えるために、資金を蓄積することができるのである。その方法

においてのみ現在涸渇されつつある鉱山を取替えるために鉱物の新しい発見に必要な探鉱作業をなすために資金をつくることができるのである。それ故、ひる石の鉱業に、パーセンテージ・ディプリションを認める簡単な手段によって、この産業における追加的発見と改善された資本回収の必要を充足し、かくして、連邦政府は、その役割を果すことができるのである。

この問題には、もう一つの、極めて実的な面がある。われわれは、すべて、われわれの天然資源を保護しなければならぬことには同意する。鉱業においては、このことは、すべての市場性のある鉱物を、所定の鉱床から採取し、荒廃しないようにすることである。もし、ひる石の鉱業にパーセンテージ・ディプリションが認められないならば、通常ディプリション・アローワンスとして留保される筈の鉱物の販売価格の部分のうち、相当部分が税金として支払わなければならない。それ故、原価と留保しうる収益との開きは、当然、縮小する。鉱業において、割に合わない鉱物があらわれ、コストが高騰するときには、早晩、損失が生ずるであろう。かような事態では、鉱業者は、事業を放棄するか、パーセンテージ・ディプリションなしでも利益をあげ得る収益性の、より高い鉱物のみを採取することによって鉱床の格上げをするか、いずれかを強いられる。かかる政策によれば、妥当なディプリション・アローワンスがなされたなら利益をあげたであろう鉱床の相当数が荒廃する結果になるというより外ない。これは、まさに、大統領の勧告した、われわれの天然資源保護の政策に反するのである。』

以上の資源保護論も、パーセンテージ・ディプリションをインセンティブと解していることは、国防論と同じである。リスク論、国防論、資源保護論は、パーセンテージ・ディプリションを、税の軽減を通じて間接に行う補助金政策と解した理論であるということが出来る。

それ故、この場合のアローワンスが再生産過程に投入されるかどうかは、特に必要とされない筈である。

軽減された税額が、どのようなものに充てらるべきかについて、強いて性格づけをなすとすれば、リスク論、国防論は、支出済の探鉱、開発の費用の助成に充てられ、資源保護論は、限界的地位ある生産者の生産費の助成にあてられるというべきである。

（ハ） 会計手続との関係

パーセンテージ・デプリジョンが社会経済の再生産の循環過程を円滑化するとか、或いは社会経済的角度から、国民経済の自立性を確保しようとするとかという観点のみから採り上げられるとき、それは、企業会計の枠外で取扱うべき手続となる。そこでは、社会経済を調整することが唯一最高の目的であり、企業会計の目的を同時に達成しているという保証は認められないからである。

社会経済的角度のみに立脚するかぎり、上記の原価論、リスク論、国防論、資源保護論は、企業会計の構造を混乱せしめるおそれがある。この場合には、課税所得の計算上の手続としてのみ取扱うのが適當である。

本来、社会経済的角度からすれば、このような具体的観点は、究極的には、社会経済を調整すべき目的に奉仕すべきものであるから、社会経済に影響を与える他の要因、例えば、パーセンテージ・デプリジョンの存廃、或いはパーセンテージの高低が、当該生産物の市場価格にどのように反映するか、そして、それが価格構造にどのような関連をもってくるかというような価格問題、海外市況、さらにはまた、独占禁止法との関連における社会福祉上の問題等をも併せて考察しなければならぬ。

パーセンテージ・デプリジョンは、特に、一九四二年以降第二次世界大戦を契機として、国防論的性格を強くし、その適用品目も、広汎に拡大された。しかも、この場合、拡大された適用品目は、戦争の終結までの時限的なものであるにも

かわらず、実際には、継続的な実施が行われ、加うるに、それまで除外されていた品目の事業の差別的税制についての不満を受け入れて、一九五一年、適用範囲をさらに拡大し、また、エネルギー革命による市場の侵蝕の対応策として、石炭の比率を五%から一〇%に格上げする等の補整を行っている。そこでは、資源保護論的色彩が強くなっているといえよう。このように、パーセンテージ・ディプリションは、一九四二年後、かなり複雑な経済政策的な性格をもってきているのであり、一九五四年における内国歳入法の大幅な改正にあたっては、一〇四品目という大半の鉱物が適用品目として示され、パーセンテージ・ディプリションの登場した当時の性格とはかなりの性格の変容を来たしていると思われる。

(6) 発見価格法とパーセンテージ・ディプリション

パーセンテージ・ディプリションが発見価格法に代って登場したのは、オイル及びガス事業においては一九二六年であり、石炭、金属、硫黄等の事業については一九三二年である。

この場合におけるパーセンテージ・ディプリションは、発見価格法とほぼ同一の効果を期待したものとされている。試みに、その場合の比率について、金属鉱業の一五%に関する説明によると、発見価格（一九一三年前の取得のものは一九二三年の市場価値）についてのディプリションの実績値を過去五年間にわたって求め、これを総所得に対比した全事業の平均比率、一七パーセント強を妥協により一五パーセントに引き下げたものといわれている。^(註)

(註) 因みに、利益率が五〇%であるとすれば、一七%は純所得について三四%であり、一五%ならば、三〇%となる。カナダにおいては原則として純所得につき三三%を採用しているが、このような利益率を想定したとき、ほぼ近似した結果になる。むしろ、資産を、いくつか集合した場合と、個々の資産ごとに見た場合では結果が違ふ。

以上のことは、パーセンテージ・ディプリションが、一種の時価主義的手続の代案である発見価格法と同一の性格をもつことが期待された事情を示すものであり、この意味で、発見価格法の論理と、パーセンテージ・ディプリションとの計算原理的関連性を分析することは重要な意義をもつものである。

パーセンテージ・ディプリションには、総所得に比率を乗じて計算するという手続の外に、これによって求められた金額が純所得の五〇％をこえてはならないという制限が附されている。そして、この場合、注意さるべきことはこの純所得についての制限規定は、パーセンテージ・ディプリションが登場する前、すでに、発見価格法についても附せられていたということである。

ここで、発見価格法の実績値とパーセンテージ・ディプリションの比率との関連が合理的になされているならば、発見価格法の実績値には当然、上記の所得制限規定が反映しているものであるから、このような制限規定は不必要ではないかという疑問が生ずる。このような制限規定が踏襲されているとすれば、実績値には、制限規定の適用したものを作為的に排除したか、或いは、発見価格法自体が過大控除を招来したために、それを抑制する意図をもったか、いずれかであると想像する外ない。さて、発見価格法によるディプリション、つまり発見価格を基礎価格とし、生産高比例法によって償却する方法を総所得に対し比率を乗ずる計算に転換することによって同一の効果を期待するには、どのような比率を求めべきであろうか。

実践的には、発見価格法の結果求められる控除額の実績値を、総所得の実績値に対比させて比率を求めているけれども、実は、このためには、あらかじめ発見価格法が、計算論理的に見て、総所得に比率を乗ずる形に変化させることができるかどうかを明らかにしておかなければならないのである。

ところで、発見価格法の控除額は、次のような算式から求められる。

$$\frac{\text{採掘量}}{\text{全埋蔵鉱量}} \times \text{発見価格} = \text{控除額}$$

そこで、この場合、鉱物一単位あたりの市場価格を採掘量に乗ずるならば、総所得になるから、総所得に対し比率を乗ずる形に変化させるために、全埋蔵鉱量にも、同様に、一単位あたりの市場価格を乗ずることによって、次のような算式を導く。

$$\left(\frac{\text{採掘量} \times \text{鉱物1単位の市場価格}}{\text{全埋蔵鉱量} \times \text{発見価格}} \right) \times \left(\frac{\text{発見価格}}{\text{鉱物1単位の市場価格}} \right) = \text{総所得 (比率)}$$

発見価格は、ホスコロドの公式によって計算されたといわれるから、一応、平均的な利益（市場価格を平均的な採掘量に乘じ、これから生産量を控除した額）を基礎とするものとして計算し、平均的な採掘量を Q_0 、発見時の一単位あたりの市場価格を P_0 、生産費の市場価格に対する比率を $(1-\alpha)\%$ 、耐用年数を n 年、報酬利率を i 、蓄積利率を i' とすれば、発見価格は次の如くなる。

$$\text{発見価格} = P_0 Q_0 \alpha \times \frac{1}{i' \frac{1}{(1+i')^n - 1} + i}$$

ここで、便宜上、蓄積した資金は内部留保することとして、その利率 i' は報酬利率 i と等しいと仮定すれば、次のように簡略化される。

$$\text{発見価格} = P_0 Q_0 \alpha \times \frac{(1+i)^n - 1}{i+i(1+i)^n - i}$$

$$= P_0 Q_0 \alpha \times \frac{(1+i)^n - 1}{i(1+i)^n}$$

$$= P_0 Q_0 \alpha \times \frac{1 - (1+i)^{-n}}{i}$$

ディプリションを計上する年度の採掘量を Q_1 、市場価格を P_1 とすれば、前記の控除額の計算は、次のように示される。

$$\text{控除額} = P_1 Q_1 \times \frac{P_0 Q_0 \alpha \times \frac{1 - (1+i)^{-n}}{i}}{n Q_0 P_1}$$

$$= P_1 Q_1 \times \frac{P_0 \alpha \times \frac{1 - (1+i)^{-n}}{i}}{n P_1}$$

(参照簿) (比率)

ここで考えられることは、比率を一定なものにするために、 P_0 と P_1 とが等しい場合、つまり常に市場価格が変わらないか、或いは、ディプリションを計算する都度ホスコロドの公式により評価換を行う場合を想定して見てはどうかということである。ディプリションを計算する都度ホスコロドの公式により評価する場合には発見時の全予想採掘量の代りに、その後の採掘可能量を置き代えることが必要である。市場価格が常に同一であるという想定をなすことは非現実的である。そこで、ディプリションを計算する都度評価換すると想定しよう。(ディプリションを計算する都度評価換するとすれば、それは、実際に行われた発見価格法を、多少修正することになる。)

もし、このような想定をおくならば、比率は固定性をもつことになり、次のような式で示されることになる。

1- α (1)	α (2)	$1-(1+i)^{-n}$	(4)	(5)	(4)÷(5)
		i (3)	(2)×(3)	n	
70%	30%	9.4269	2.8281	30年	9.4%
68.2	31.8	9.4269	3.0000	30	10.0
50	50	9.4269	4.7135	30	15.7
52.3	47.7	9.4269	4.5000	30	15.0

$$\text{パーセンテージ・ディプリシジョンの比率} = \alpha \times \frac{1-(1+i)^{-n}}{i}$$

この場合のパーセンテージ・ディプリシジョンは、収益価格という意味での時価に評価換した価額を基礎価額とする生産高比例法と見られ、一種の時価主義の採用ということになる。試みに、この場合の比率を、耐用年数三〇年、利率一〇%について求めて見よう。

この表では、市場価格に対する生産量の割合が六八・二%のとき一〇%、五二・三%のとき一五%となる。

以上の考察は、パーセンテージ・ディプリシジョンのように、総所得に一定の比率を乗ずる方法を採用する理論づけとしては、企業会計上、収益価格を意味する時価 (current value) を費用化する方法的近似値計算として理解するのが最も適当であることを示す。それは、シュマールレンバッハの時価償却 (Zeitwertabschreibung) と一脈相通ずる性格をもっている。

ついでに附言すれば、以上の説明は、発見時の収益価格をもってディプリシジョンの基礎価格とする発見価格法では、発見時以後、生産物の市場価格が変化する結果、それをパーセンテージ・ディプリシジョンの形式になおした場合に多少の難点が生ずることを示すのである。いずれにしても、パーセンテージ・ディプリシジョンを企業会計の枠内に登場させる場合には、シュマールレンバッハの時価償却と同じように、いずれは、資産勘定が貸方残高となることが生ずる。それは、時価主義を費用測定基準としたことによって設定さるべき調整勘定が圧縮

記帳される方式において、圧縮できないものが貸方側に登場するからである。このことは、調整勘定の取扱が妥当でないために生ずるのである。

近代企業会計では、資本剰余金として取扱うにせよ、引当金として取扱うにせよ、実際原価と時価との差額の金額が貸方側に示さるべきである。因みに、この種の調整勘定は、『シュマーレンバッハの『時価償却のための調整勘定』(Ausgleichskonto für Zeitwertabschreibungen)』、或いは『在庫維持のための引当金』(Rückstellung für Lagerhaltung) と同じ性格のものであり、中和化 (Neutralisierung) の試みから生れたものと解することができる。

わが国では、この場合、再評価積立金と同性質のものと考えてよい。ただ、貨幣価値修正による評価差額と、上記のホスコロドの公式による評価差額とは、評価論上、本質的に違うことに注意しなければならない。^(註)

(註) パーセンテージ・ディプリッションは、或る程度、後入先出法 (LIFO Method) の適用といえるという見方がある。それは、涸した埋蔵量を取替えるための、より高騰した原価を償うべき、追加的な額を、現在の収益から差引く機会が与えられるからだという。このような見方は、後入先出法の中和化の効果に注目した上でいわれるべきものである。

(7) 会計手続の補整手段としてのパーセンテージ・ディプリッション

パーセンテージ・ディプリッションが費用測定基準に時価主義の構想を採るための近似値計算として受け入れらるべき可能性のある事情は、さきに説明した。

現在、米国で行われているパーセンテージ・ディプリッションは、経済政策的意図が強く、企業会計の域外で取扱う方が適当であるが、ここで一つ、忘れてならないことは、このような経済政策を必要ならしめた遠因の一つには、企業会計における計算構造の欠陥といえるものがあるという点である。

本来、取得原価主義を費用測定の基準とするという立場において、投下した貨幣額を回収するという近代企業会計の方法は、一般的には、貨幣価値に変化がなく、価格構造に変化がないという想定をおけば、回収した貨幣額によって次の生産活動に必要な財貨、役務を調達することを可能とするものであり、継続企業 (going concern) のための成果計算手続としての妥当性をもっている。たしかに、現実には、多少とも、貨幣価値の変化や価格構造の変化が、継続的生産活動を阻害する。通常、これを放置できるのは程度が微少だと考えるからであり、程度が大きければ、後入先出法とか資産の再評価とかによって補正している。(後入先出法も、個々の資産について見れば時価主義による費用化とみなすことができる。)

ところで、鉱山等においては、取得価額のみを回収したのでは、かりに、貨幣価値に変化なく、価格構造に変化がない場合でも、この回収額によって、代替取得ができるという保証はないのである。代替取得は、それよりも低位の条件で行わなければならないかも知れない。市場価格が限界的地位にある生産者の価格を示すという論拠から、市場価格を費用測定の基準としてディプリッションを行うということは、このような意味で納得できることである。このことは、取得原価を費用測定基準とする資本回収の構造をもつ近代企業会計の体系の下では鉱業等は、継続的生産活動に支障を来たすということを示すのである。

これと一脈相通ずる事例を他に求めれば、国庫助成金を收受して設備を取得した場合、企業の負担した貨幣額のみを回収したのでは、継続的生産活動に支障を来たすのと同じである。この場合、費用測定基準に国家の負担した補助金を加算するということは、建設時の市場価格を取得原価の代りに採用することによって補整すると考えてよいのである。この間の事情は、取得原価主義に立脚する個別資本の回収計算原理をもってしては、企業の継続的生産活動に支障を来たす場合には、取得時の市場価格が貨幣投下額に置き代えらるべき必然性を示すのである。

たしかに、近代企業会計の資本回収原理が、継続的生産活動に支障を来たしているかどうかは程度の問題である。

鉱業の場合には、この程度が大きいといわざるを得ないわけである。

発見価格法は、以上のような論拠によって説明される。発見価格法は、発見時における時価を採用するという点で一種の時価主義であるが、この場合の時価主義の採用の論拠は、このように、貨幣価値変動会計等といわれるものと全く異なることは特に注意しなければならない。次に、前節に述べたように、パーセンテージ・デプリーションは、その計算技術面の特徴から、デプリーションを計算する時点の市場価格を費用測定基準とする時価主義の立場を採らしめるが、このことは、上述した事情と必ずしも矛盾するものではない。

厳密に言えば、代替取得のときの市場価格を費用測定の基準にすれば、継続的生産のための最も適合したものとなるのであるから、発見価格法にせよ、パーセンテージ・デプリーションにせよ、それらは次善の策としての意味をもつにすぎないからである。

国庫補助金の事例についても、代替価格主義が代替取得のために最も適合している以上、国庫補助金を加算した価額を償却することは次善の策である。

以上によって明らかのように、発見価格法やパーセンテージ・デプリーションにおいて投下貨幣額をこえて資本を回収することは、継続的生産活動のための中和化の手段なのである。

なお、市場価格と実際の貨幣投下額との間に著るしい相違の生ずる事例として特許権が考えられるが、特許権が消滅しても事業そのものは継続でき、単に、超過収益力が失われるにすぎないものであるから、事情は違うわけである。

さて、以上は、発見価格法、パーセンテージ・デプリーションについては、企業会計上、受け入れらるべき論拠を示したのであるが、遺憾ながら、計算技術的に見て、主観性や恣意性が伴うという難点があることは認めざるを得ない。発見価格法における発見価格の測定、パーセンテージ・デプリーションにおけるパーセンテージの測定について、こうした難点

が認められる。この主観性と恣意性が、本来、企業会計上の手続として生成すべきものであった計算方式を、経済政策的意図によって塗り代えられて生成せしめた導因をなしていることもたしかである。さらに、実践会計には、取得原価主義の盲目的固執といってもいい位の因襲があるので、中和化の操作の導入については、かなり消極的であることも忘れてはならない。

こうした事情から見て、企業会計の埒外における税務上の調整計算手続として取扱うのも已むを得ないわけである。

(8) 探鉱費と開発費

最後に、簡単に触れておきたいことは、パーセンテージ・ディプリジョンと密接不可分の関係にある取扱の問題である。

先ず、現行の米国の取扱によると、探鉱費は、鉱脈の有無、地点、範囲、鉱量等を決定するために要した費用をいい、開発費は、採算可能な鉱床について、鉱物の採掘を容易にするための費用をいう。探鉱費は、各年、一〇万ドルまで費用、或いは繰延費用として処理し得るが総額四〇万ドルまでの範囲にとどめ、残余は資本的支出として処理する。開発費は、繰延資産として償却するか、費用として処理することが認められている。

このような取扱は、近年、著しく、費用ないし繰延費用の範囲が拡大されてきた結果である。すなわち、探鉱費の費用処理については四年間に行わなければならないという制限が取除かれ、開発費については、資本的支出として処理しなければならなかったものをあらためたのである。しかし、現在でも、探鉱費に関する総額四〇万ドルの枠を外すべきであるという批判は、業界では強い。

ところで会計理論上では、支出のもたらす効果によって費用の計上時期を決定すべきものであるから、探鉱費にせよ、開

発費にせよ、資本的支出とすべきものである。しかし、実践的に見ると、開発費については、それが、鉦床の存在するかぎり、発生すると考えられる以上、経常的な生産費との区別について、技術的に見て、困難な問題が生ずる。それは、一般の設備資産の修繕費ないし改良費の場合と同じである。

ところで、企業会計の一般的な資本的支出と収益的支出との区分の考え方に反して、以上のように費用処理の範囲を拡大してきたということの理由として、最も多くあげられるのは、鉦業が、危険性の大きい投機的な事業であるということである。この意味で、パーセンテージ・ディプリションの論拠と共通性が認められる。資源保護論の立場から、『もたざる国』に陥らぬための探鉱開発政策の一つとして主張されることも多い。

もう一つ、注意すべきことは、米国の内国歳入法における費用認識の基準として、『通常にして必要な費用』(Ordinary and necessary expense)という文言のあることである。そこで探鉱費、開発費は、この概念にあてはまるとする法的解釈論が主張されるのである。これは一般に修繕費について見られるのと同じであるが、いわゆる文言解釈としてしか通用しない。

探鉱費、開発費の費用処理について、強いて、その妥当性を詮索するとすれば、これらの支出の効果の及ぼす対象が、資産のうち、どのような範囲にわたるものが、また、効果の及ぼす期間の長さなどの程度のものか等の予想が著しく不確実性をもっているといえるであろう。この点は、わが国で、こんにち、繰延資産に計上される新市場、新技術開拓のための支出や新製品の試験研究費等が早期償却されるのと同じ理由である。