

会計，商法および税法における減価償却

—— わが国におけるその歴史的変遷 ——

神 森 智

はじめに

今日、減価償却といえは、会計理論上、費用配分または原価配分（cost allocation、以下「費用配分」という）思考に基づいて説明されるのが、自明の理であるといつてよい。それは、費用・収益アプローチが資産・負債アプローチにその座を譲ったといえる現今の会計観の下にあつても、依然、変わらないものと思われる。もっとも、減損会計による、規則的配分に対する攪乱はありはするが。

さて、わが国においては、費用配分的減価償却の実務は、それが、いわゆる、動態論に基づくものとは考え難いとしても、資料としては、早くも、明治10（1877）年に、船会社の会計の中にみられる。しかし、旧商法が制定され、続いて、明治32（1899）年商法が公布・施行されてからは、両者のもつ財産評価基準が時価主義であつたことから、減価償却額は、評価損の認識問題の中に吸収されて扱われた。また、法人所得に対する課税は、明治32（1899）年商法の公布・施行の年に行われた所得税法の改正によって導入されたが、当時の税務当局者は、減価償却額を損金と認めれば、評価損との二重計上になるとしてこれを否定した。行政裁判所もまた、初めは、それは、損金ではなく利益処分であるとしたが、後には、評価損計上の便法として減価償却を認めたのである。そして、会計実務に配慮し、また、裁判所のこうした姿勢が引き金となつたのか、税法も、商法も、減価償却を認める方向に動き始めるが、法律の改正

に至らないままに推移した。こうした情勢の中で、税務当局は、大正7(1918)年に、「固定資産堪久年数表」を公表し、通達行政によって、減価償却額の損金算入を認めるに及んで、会計実務の中に定着するに至ったといえるが、商法が減価償却を認容する規定を設けるのは、昭和13(1938)年のことであり、また、商法が減価償却を強制するのは、さらに、昭和37(1962)年の改正を待たなければならなかった。

なお、こうした変遷の過程にあって、会計理論の上での、廃棄法に対する改善思考が、また、いわゆる動態論の出現が、減価償却額の費用性または損金性の是認に預かって力のあったことはいうまでもないことであろう。しかし、わが国にあっては、会計実務においても、商法にあっては、また、税法上においても、減価償却問題は、損益計算の問題というよりも、財務論的なスタンスからの影響が強かったようにもみえるのである。それは、「償却」という用語が定着した事実からも窺えることのように思われるのである。

本稿においては、このような、わが国における、減価償却に関する、明治以降の歴史的な変遷について、これを、会計実務、商法の計算規定および税法の姿勢の3者の間の相互干渉として捉えながら概観してみたい。

(追記)比嘉清松先生とは、所属学部こそ違え、ともに学校法人の業務を担当したことがあり、その際に、殊のほか、お世話になったことは、終生忘れられない感謝の思いである。この意味からも、先生のご退職記念論文集には、是非、参加させて頂きたいと考え、資料的には、先行研究を超えるところの殆どない、論文ともいえない内容の拙文・稚文ではあるが、敢えて、投稿する次第である。

I. 明治期の会計実務における減価償却

幕末から明治初期におけるわが国の減価償却を含む会計実務の実態の全貌については、資料による確認が難しいとされているが、有名なものとして、明治10(1877)年、三菱会社長であった岩崎弥太郎が、社内に対して「相達」した

「郵便汽船三菱会社簿記法」の第5条の「各船ハ毎年其現価百分ノ十即每一期百分ノ五ヲ以テ其減価額ト定メ当期ノ損亡ニ帰スベシ」¹⁾がある。ここにいう「現価百分ノ十即每一期百分ノ五」とは、年率10%、半年決算の毎期5%の定率法による償却を意味する²⁾³⁾。なお、三菱会社は、のちに、これを、明治34(1901)年9月期から定額法に変更している⁴⁾。

当時は、小企業においては、会計上の費用の認識について、現金主義的な先入観念が存在しており、また、保有する固定資産にしても、価額少額の資産が大部分であって、いわゆる廃棄法 (retirement method) によって処理されており、重要性の観点からも、さして問題になることもなかったものと推測される。減価償却が問題となるのは、高額資産を所有する大企業においてであって、その典型が上記の三菱会社の船舶にみられるとあってよいであろう。なお、減価償却法は、会計理論上は、廃棄法から発展したものと説明されることがある。

郵便汽船三菱会社と同系列の大企業である三菱造船所においても、その前身の三菱製鉄所以来、減価償却を行っていたが、当初は、財務会計上の償却であって、その後、「工場及倉庫諸掛費」への算入(集計)を経て、それが製造原価計算に含まれるのは、大正2(1913)年からのことであるという⁵⁾。

しかし、同じように多額の固定資産を有する日本鉄道会社(明治14[1881]年設立、同39[1906]年解散)にあつては、その株主への報告書⁶⁾の中に、減価償却またはこれに類似する用語または科目は現れない⁷⁾。ただ、明治26(1893)年の下期からの割賦金計算(利益処分)項目の中に連続3期にわたり「興業費償却」という名称がみられる。次の4期目にはなく、5期目(明治28[1895]年下期)に再び現れる。興業費とは、専ら、鉄道建設費なので、或いは、鉄道施設費の減価償却額に相当するものかとも思われる。しかし、抜けている4期目(明治28[1895]年上期)の配当金分配案(利益処分案)の中には、「社債償却元資金及び社債利子」という項目がみられ、以後、ほとんど毎期の利益処分項目の中に掲げられている。また、明治35(1902)年上期以降は、これと並んで「工場機械償却金」という項目が、明治38(1905)年下期

に至るまで見られ、明治39(1906)年上期の利益処分においては、「工場機械補償積立金」という項目名で計上されている。この会社の「興業費償却」が減価償却額に相当するものか否かについては、必ずしも明らかではないが、規則的な利益へのチャージではないにしても、減価償却額とみられる「工場機械償却金」が利益処分の1項目とされていること一つつまり利益償却―は、この時期における実務にあって、一つの特徴をなすものといえよう。もっとも、この、利益処分による償却は、一次節において取り上げるが―商法および税法からの影響を受けたものではないかとも思われるところがある。

(付)「興業費償却」と入れ替わるような形で「社債償却元資金及び社債利子」という利益処分項目が現れていることは、興味深いことではあるが、これについては、のちほど、減価償却のもつ財務的性格ないし財務的側面の問題として、第IV節で、改めて取り上げることとしたい。

以上のように、明治期における会計実務にあっては、一部企業において、早くも、費用配分的な減価償却が見られるが、むしろ、減価償却を行わない企業が多く、その場合、いわゆる廃棄法によって処理する方法が用いられていたと思われる。また、これらの実務とタイミングにはズレがあるが、利益処分による減価償却、いわゆる利益償却が行われていたということも、この時期における会計実務の特徴として認められるように思われるのである。

II. 明治期の商法・税法における減価償却

前節において、極めてラフに概観したような会計実務の行われる中で、明治23(1890)年に、明治23年法律第32号「明治23年商法」(旧商法)が公布され、また、明治32(1899)年には、明治32年法律第48号「明治32年商法」(平成17[2005]年6月末の会社法制定により、第2編会社は削除、第1編の商業帳簿の部分ほか多岐に亘り改正)が公布・施行されたが、ともに、財産の評価基準として時価主義を規定した。すなわち、前者にあっては、その第32

条第2項の中に、「財産目録及び貸借対照表ヲ作ルニハ総テノ商品、債権及び其他総テノ財産ニ当時ノ相場又ハ市場価値（原文は価直〈筆者〉）ヲ附ス…」と規定し、後者においては、その第26条第2項に「財産目録ニハ動産、不動産、債権其他ノ財産ニ其目録調整ノ時ニ於ケル価格ヲ附スルコトヲ要ス」と定めた。

明治32（1899）年、所得税法が改正されて、法人所得に対する課税が始まり⁸⁾、税法の減価償却に対する姿勢は、企業にとって、重要な利害関係をはらむ問題となった。そして、この問題については、商法の規定した時価主義が、法人所得課税上、減価償却額を損金として認めない、という連動的な効果をもたらすこととなるのである。すなわち、同年の各税務管理局長あての主税局長通牒は、「器械器具代償却準備金」「機械器具償却積立金」は所得とする、また、固定資本の減差額（評価損）は減価損金として総損金に算入する、としている⁹⁾。また、この時の改正税法を解説したある税務当局者は、行政裁判所の判例を使って、「一事業年度中ニ於ケル固定資本の減失毀損ハ其ノ時価ノ算定ニ於テ既ニ損金トシテ計算セラレタル筈ナリ然ルニ尚純益金ノ一部分ヲ割キテ償却金トシテ之ヲ控除スルトキハ二重ニ計算スルモノト為ルベシ…純利益ノ配当ノ一タル積立金ノ性質ヲ有スルモノト謂ハザルヲ得ズ（明治33年11月14日行政裁判所判決日本絹綿紡績株式会社対横浜税務管理局長訴件）」¹⁰⁾としているのである。

明治32（1899）年の改正税法における所得金額の計算は、「各事業年度ノ総益金ヨリ総損金、前年度繰越金及保険責任準備金ヲ控除シタルモノニ依ル」（第4条第1項第1号）と規定しているのみで、今日の税法のように、詳しい規定を置いてはいない¹¹⁾。上記の税務当局者も、これを解説する中で「法人ノ総損金ハ一事業年度中ニ於テ其ノ事業の爲ニ支出シタル経費及固定資本其他ノ資産ノ時価の減差損ノ合計トス」（アンダーラインは筆者による）¹²⁾と述べているほか、減価償却額については、上記の、直前のパラグラフの後半において引用した通り、判例を使って、損金不算入の理由について説明を加えている。

なお、前節で紹介した日本鉄道会社の株主への報告書において、明治35(1902)年上期以降にみられる利益償却は、上のような、商法、税法および行政裁判所の判決に影響された結果ではないかとも思われるのである。

さて、上述のように、税法は、減価償却額をもって、損金ではなく利益処分項目であるとしたところから、日本郵船株式会社、東洋汽船株式会社および大阪商船株式会社が、定款に基づいて減価償却を行い、その償却額を損金経理していたのを、税務当局が、これを損金として認めなかったため、会社側は、明治36(1903)年に、相次いで、行政裁判所に提訴、減価償却問題が、再び、訴訟事件となった。この場合に、裁判所が問題としたのは、減価償却後の帳簿価額が、商法の規定する時価主義に適合するか否か、ということであった。これに関して、行政裁判所は、船舶については、時価の把握が至難であるので、商法の時価主義による評価損計上の便法として減価償却を認め、「船舶減価引除金」(日本郵船)、「船舶償却費」(東洋汽船)、「船舶減価償却金」(大阪商船)等を損金でないとした処分を取り消す判決を言い渡したのである。また、日本郵船の「建物減価引除金」についても、建物には、時価があるので、船舶と同じには扱えないが、時価に幅があるところから、船舶の場合と同様に扱ってよいとした¹³⁾ 商法の時価主義による評価損の枠内というプリンシプルには変わりはないが、減価償却額の損金算入問題が、曲がりなりにも前進したと評価することは許されるであろう。

このあと、明治41(1908)年になって、政府は、「船舶運送業者ノ船舶、倉庫業者ノ倉庫又ハ製造業者ノ機械ノ減価ハ命令ノ定ムル所ニ依リ之ヲ経費ト看做ス」¹⁴⁾とする税法の改正案を帝国議会に提出したが、衆議院において否決され、さらに、明治43(1910)年に、「固定資本ノ減価ニ対シ償却積立金ヲ為スモノニ在リテハ命令ノ定ムル所ニ依リ之ヲ損金ト看做ス」とする改正案を帝国議会に提出したが、財政不足を理由に提案を撤回、その後も、翌年および翌々年の帝国議会に提案したが、これらのいずれも、財政上の理由によって衆議院で否決された¹⁵⁾

減価償却を是認してもよいとする動きは、商法においてもみられた。すなわち、明治44（1911）年の商法改正—このときの改正は、時価主義を時価以下主義に改めるといふ、財産評価基準にとって重要なものであった—のさい、政府原案の中に、「継続シテ營業ノ用ニ供スル財産ニ付テハ前項ノ規定（時価以下主義の下で取得原価を超えることを禁ずる規定〈筆者〉）ニ拘ラス其ノ取得価額又ハ製作価額ヨリ相当ノ減損額ヲ控除シタル価額ヲ附スルコトヲ得」として減価償却を認容する規定を準備した（第190条ノ2第2項）。しかし、貴族院においては、修正はあったが内容的には可決されたものの、衆議院においては削除されて、成立の日の目をみるに至らなかった。

以上のように、明治期の商法および税法における減価償却に対する認識は、支出を伴わないから費用または損金ではない、また、評価損との二重計上になるから、費用または損金ではなく利益処分である、というものであった。明治の末期に至って、政府は、減価償却額を費用または損金として認知してもよい、とする態度を採るようになったが、制度的には、実現するには至らなかった。このようにして、この時期には、商法においても、また、税法においても、減価償却額は、費用または損金として認知されることなく、時が流れて行ったのである。その結末は、税法においては、大正7（1918）年の「固定資産堪久年数表」まで、また、商法にあっては、昭和13（1938）年の改正まで、待たなければならなかったのである。

Ⅲ. 大正・昭和期における減価償却

前節の終わりにおいて概観したように、明治の末期には、政府は、商法においても、また、税法にあっては、減価償却額を費用または損金として是認しようとする態度を示すに至ったが、帝国議会の理解を得ることができず、制度として認知されないままに推移したのである。

このような経緯を背景としてか、政府は、所得金額の計算上、減価償却額を

損金に算入することを認めるための法律改正をすることなく、いわゆる通達行政によって、これを認める姿勢を択ぶこととなった。「固定資産堪久年数表」はこれである。すなわち、明治41（1908）年、政府が初めて帝国議会に提出した「船舶…倉庫…機械ノ減価ハ…之ヲ経費ト看做ス」とする税法の改正案が否決されてから10年が経過することとなる大正7（1918）年に、各税務管理局長に宛てた「固定資産ノ減価償却及時価評価損認否取扱方ノ件」と題する主秘第177号主税局長通牒を發して、固定資産の種類別の堪久年数（耐用年数）を示すとともに、減価償却歩合（減価償却率）を定めた。興味深いのは、残存価額を取得価額の10%とするというルールは、このとき既に現れており、また、中古資産の耐用年数は見積もりによるというルールも、この中にみられる¹⁶⁾。

この「固定資産堪久年数表」による通達行政は、その後も永く続き、昭和15（1940）年、所得税法から分離して法人税法が設けられた際にも、「…法人ノ各事業年度ノ所得ハ各事業年度ノ総益金ヨリ総損金ヲ控除シタル金額ニ依ル…」（第4条）とのみ規定されてあって、その内容については、法律にも勅令（現在の政令）にも規定されていない。しかし、当時の税法の解説書には、「固定資産の使用並びに時の経過に因って生じた減耗額は、其の固定資産の役立ちに因って得た収益に依ってカバーすべき損金であることには疑いないところである」¹⁷⁾と述べて、減価償却額の損金性を積極的に是認している。前述したように、明治41（1908）年、政府の税法改正案が「減価ハ…経費ト看做ス」としていたのと比べると、流石に、30年余の時の経過を感じさせるものがある。

その後、減価償却に係る通達行政が、命令すなわち現在の施行規則の規定になるのは、昭和22（1947）年のことであって、法人税法そのものの中に減価償却の文字がみられるようになるのは昭和25（1950）年の改正においてである（法人税法第9条の8、詳細は命令に委任）。因みに、「固定資産堪久年数表」をルーツに持つ「減価償却資産の耐用年数等に関する省令」は昭和26（1951）年に制定された。

商法においても、前述したように、最終的には、帝国議会を通過するには至らなかったが、明治44（1911）年の政府改正原案に「継続シテ営業ノ用ニ供スル財産ニ付テハ…取得価額又ハ製作価額ヨリ相当ノ減損額ヲ控除シタル価額ヲ附スルコトヲ得」とする条項を含めて提案したという経緯からしてか、政府は、昭和6（1931）年に公表された「商法改正要綱」の中で、「営業用ノ固定資産ニハ其取得価額又ハ製作価額ヨリ相当ノ減損額ヲ控除シタル価額ヲ附スルコトヲ妨ゲザル旨ノ規定ヲ設クルコト」（要綱第13）、また、「営業用ノ固定資産ニハ其取得価額又ハ製作価額以上ノ価額を附スルコトヲ得ザル旨ノ規定ヲ設クルコト」（要綱第134）を掲げたのである。ただし、これらの規定が商法の中に取り込まれるのは、7年後の昭和13（1938）年の改正においてであり、前者については、第34条第2項に「営業用ノ固定財産ニ付テハ前項ノ規定ニ拘ラズ（「前項ノ規定」とは時価以下主義を定めた規定〈筆者〉）其ノ取得価額又ハ製作価額ヨリ相当ノ減損額ヲ控除シタル価額ヲ附スルコトヲ得」と規定され、後者については、第285条に「財産目録ニ記載スル営業用ノ固定財産ニ付テハ其ノ取得価額又ハ製作価額ヲ超ユル価額…ヲ附スルコトヲ得ズ」として、永い間の課題であった固定資産に係る減価償却の認容と取得原価主義とが、ようやく、日の目を見ることとなったのである。

なお、商法上、固定資産について、取得原価主義と減価償却が強制されるのは、第2次世界大戦後の、昭和37（1962）年の改正においてである。すなわち、その第34条第2号は、「固定資産ニ付テハ其ノ取得価額又ハ製作価額ヲ附シ毎年1回一定ノ時期、会社ニ在リテハ毎決算期ニ相当ノ償却ヲ為シ予測スルコト能ハザル減損ガ生シタルトキハ相当ノ減額ヲ為スコトヲ要ス」と定めたのである（これと同趣旨の定めは、その後、商法施行規則に移された）。…この時の改正によって、明治44（1911）年以來の時価以下主義が取得原価主義に全面転換した。この間、実に、半世紀に亘る歳月が流れたわけである。

序ながら、昭和6（1931）年の「商法改正要綱」の翌年、当時の商工省臨時産業合理局財務管理委員会が公表した「資産評価準則」は、その「序言」において、「本準則ノ見地ハ商法第26条第2項ノ目的トスルトコロト必ずシモ一致セズト雖モ大体ニ於テ其ノ趣旨ニ背馳セルモノニ非ズ」、また、「本準則ハ損益計算ノ正確ヲ期サンガ為メ特ニ資産ノ取得原価ヲ尊重セリ」と述べた上、「固定資産ハ取得原価ヨリ減価償却ヲ行ヒタル価額ヲ以テ評価ス」としている。また、昭和11（1936）年、同じく商工省臨時産業合理局財務管理委員会が公表した「財産評価準則」は、「序」において「本準則は法規の範囲内に於いて経営の実情に鑑み各種財産の評価に付き其の大綱を定めたるものなり」とした上で、評価基準の各論において、「建物、機械、設備等は其の原価より減価償却を行ひたる価額を以て之を評価す」としている。何れも、いまだ、商法が、減価償却を認容する規定を持っていない時代のことである。

また、昭和13（1938）年に、商法が減価償却を認容する改正を行ったのちには、陸軍省経理局の「陸軍軍需品工場事業場財務諸表準則」（昭和15 [1940]年）、海軍省経理局「海軍軍需品工場事業場財務諸表作成要領」（同上年）、企画院財務諸表準則統一協議会「製造工業財産目録準則草案」（昭和16 [1941]年）、同協議会「製造工業貸借対照表準則草案」（同上年）、海軍省経理局「海軍軍需品工場事業場財産評価準則案」（昭和18 [1943]年）が、揃って、取得原価から減価償却額を控除した価額による旨の規定を持つこととなった。

以上のように、大正期から昭和期にかけての、減価償却額を費用または損金として認めるという法律の姿勢は、税法においては、商法に比して一足早く、商法にあっては、税法に追隨ないし遅れて実現することとなったのであるが、こうした流れの背後には、明治期以来の積み重なる経緯のあったことは勿論であるが、ハットフィールド(H.R.Hatfield)の著「近代会計学(Modern Accounting ; Its Principles and some of its Problems)」(初版1909 [明治42]年)¹⁸⁾による減価償却に関する費用配分論的説明が、減価償却額の費用性・損金性についての

認識を確固たるものとさせることとなったといつてよいであろう。彼は、固定資産の会計的性質を説明するのに、前払利子、前払賃借料、未経過保険料を持ち出し、また、to be allocatedという言葉も使っており、固定資産は、「論理的には、前払、または、調整勘定と同じである」¹⁹⁾と述べている。なお、本書は、原著出版後間もない大正元（1912）年に、海老原竹之助によって訳出され、関係者の間に広く読まれたものかと推定される。

ハットフィールドの上著出版後10年、日本会計学界における動態論者の魁である大田哲三は、こうしたハットフィールドの所論を受けて、「固定資産の原価は一種の繰延費用」「消却は之を人為的に各年度に亘りて、其平等に又最も合理的に分配する方法を求むるを以て足れり」としている²⁰⁾

IV. 減価償却の企業財務論的認識

前記の第I節で、日本鉄道会社の株主への報告書についてふれたさい、「興業費償却」と入れ替わるような形で「社債償却元資金及び社債利子」という利益処分項目が現れていることは、興味深いことである旨を付記した。興業費とは、専ら鉄道建設費であるから、その償却とは、鉄道用諸施設に対する減価償却額かと思われるが、これが「社債償却元資金及び社債利子」と入れ替わるというのは一あくまで推測の域を出ないことではあるが—鉄道建設費の資金源である社債の元利金を償還するので、減価償却はしないでよいと考えたためであろうかと推定するのである。この場合、社債利子を償却額に加えるのは、減価償却の方法の一つである年金法（annuity method）を連想させるものがある。現在の会計の常識からすれば、減価償却額の計上は損益取引、社債償還取引は財産交替取引であって、両者は、全く別個の性格のもの、後者をもって前者の代わりとさせることなど出来ない相談である。

しかし、このような考え方は、産業界には、永く残っていたように思われる節がある。というのは、定かな記憶ではないのだが、かつて、行われた特別公認会計士試験（昭和24 [1949]年～29 [1954]年）に、次のような趣旨の間

題が出されたことがあったように思う。それは、「銀行から借入して設備投資を行ったが、借入金は、所定のとおり償還しているのに、減価償却をする必要はない、という経営者がいるが、この意見を論評せよ。」といった意味の問題であったと思う。この経営者の見解は、減価償却をもって設備資金の償還であるとの認識に拠っているわけである。そして、わが国には、こうした考え方が根強く残っていたように推定されるのである。「償却」の償に、「償還」の償、「償う」という字が用いられるところにも、こうした考え方への執着が見られるようにも思われるのである。大田哲三が使った（注20前段）ように、費用配分ならば、「消却」とすべきであったものと考えられるのである（往時、同義の「銷却」という語を使う者もあった）。また、減価償却という語が一般に認められたものとなって定着するまでに、元価償却、原価償却、といった語句が使われたという事実にも、同様の感想を抱かせるものがある。

昭和15（1940）年、当時の税法を解説した片岡政一によれば、減価償却の意義について、前節で紹介した「固定資産の使用並びに時の経過に因って生じた減耗額は、其の固定資産の役立ちに因って得た収益によってカバーすべき損金であることには疑いのないところである」という記述の直前において、「税務計算において総損金と認める減価償却金は固定資産の使用及び時間的経過に伴う物理的並びに経済的効用価値の減耗額を測定して、資産価額から控除する金額である。即ち換言すれば、投下せられた固定資産の中の、死亡資本を芟除して、之を新たに獲得した流動資本を以て補填すると云う觀念に立つものであるから、それは当為新しく獲得した資金の代償として損失とみるのである」（アンダーラインは筆者による）と述べている²¹⁾。しかし、この記述は、費用配分的な意味での減価償却の説明と、減価償却の財務的効果に係るそれとの間の区別・識別のなされない説明であるようにみえる。そして、いみじくも、こうした理解が、永い間のわが国の、産業界のみならず、租税の賦課・徴収にあたる税務当局者を含む実務界における減価償却に対する一般的な認識をなすものであったとみることができるよう思われるのである。

減価償却の費用配分的意義とそのもつ財務的效果との峻別は、大田哲三の、前節の最後において紹介した「固定資産の原価は一種の繰延費用」「消却は之を人為的に各年度に亘りて、其平等に又最も合理的に分配する方法を求むるを以て足れり」として、費用配分論に基づく説明に続く「此の前提は又、右資産減失の際にこれを再設する為の経費たるや否やは問題となさず。元来、消却の目的にして一定の資産を更替する為に積立つる資金の蓄積にありとすれば（所謂 Replacement account）、其は将来に於ける価格の差異を考察に入れざる可からず、此は減価消却の本来にあらず。減価消却は過去の経費を其の効力の持続する間に消却する為の手段にして、資産の実体を同一物として持続せしむるものにあらず。…」²²⁾ という主張によって明快に述べられるに至った。この大田の論文は、大正7（1918）年のことであるが、こうした減価償却に係る手続論とその財務的效果との峻別は、一般には、必ずしも浸透せず、上記の片岡政一の所論のように、昭和15（1940）年にあっても、なお、両者の区別・識別のなされないままの認識が続いていたようである。

（付）間接法による減価償却に対する税務当局の永い間の否定的とも思われる態度とともに、実務における間接法による減価償却の実態の中にも、減価償却の意義を財務的なものとして認識していた名残りがあるように読み取れるところがある。

すなわち、税務当局は、「固定資産堪久年数表」を作成した翌々年の大正9（1920）年に、大蔵大臣達「所得税法施行上取扱方心得」（当時は、法人税法は、まだ、所得税法から独立していない）において、減価償却額の計上は、それが、利益処分によるものであっても、損金とする旨を通達した（第3条）にもかかわらず、税務行政上、間接法を採った場合には、これを準備金とみなして課税していたようである。

昭和15（1940）年発行の著書の中で、片岡政一は、「会計整理の形式が、損益計算書の損金の部に計上したからと云って、また利益処分の項目として処理したからと云って、何れにしても、夫れが資産価額の減耗額を減額

整理するものである以上は、税務計算に於ては、等しく当該事業年度に属する損金であるとして計算すべきである。」「但し利益処分項目として処理した場合には、翌期首に於て、決算仕訳をするとか、または繰越記入をするに当って、当該資産科目を減額整理するのでなければ、損金とは認められない。…若し翌期に至って、資産科目の減額を為さないで、負債科目に計上して、所謂間接表示を為した場合には、利益の留保として否認せられるのである。唯、此の税務計算に於ての取扱の慣例は、法律学及び会計学上の学説には反してゐる」(アンダーラインは筆者による)²³⁾と述べている。昭和15(1940)年当時においてもなお、間接法に対しての税務当局の態度には、否定的なものがあつたようである。戦後、公表された「法人税法総合通達」も、「法人が間接法により減価償却をなした場合の減価償却引当金は建物、構築物、機械及び設備の種類ごとに、且つ、耐用年数の異なるものについては、その異なるごとに元帳、補助簿等で確認できるよう経理したときに限りこれを認める。従つて、元帳、補助簿等で確認できるよう区分経理しなかつたときは、減価償却をなさないで利益を留保したものと認める。…」としている²⁴⁾。

こうした税務当局の態度は、間接法による減価償却の実務の多くが利益処分によってなされていたことに起因するようにも思われる。つまり、実務における減価償却は、多くが利益の多寡による、いわゆる利益償却であつて、規則的・計画的な費用配分ではなく、財務的な側面に注目した理解ないし認識が支配的であり、したがつて、利益償却の行われることが多く、それに対する税法の態度は自然上記のようなものになつたものかと推測されるのである。

以上のように、わが国においては、減価償却の意義に対する理解ないし認識は、財務的な面に引きずられていたように感じられる。確かに、明治以来、商法の評価規定との関係もあり、また、商法の評価規定との整合性を重視した税

法や行政裁判所の判断の影響もあって、減価償却額が、費用または損金として認知されるに至るまでには、随分と時間がかかったが、同時に、減価償却をもって、財務的なものとする根深い認識—減価消却と表さず、減価償却としてしまったことは、その状況証拠になりうるであろう—が、これに加担したということもできるのではなかろうか、と考えるものである。

お わ り に

以上、明治以来、わが国の会計実務において計上される減価償却額が、商法上または税法上、費用または損金としての地位を獲得するに至るまでの歴史的な経緯について、きわめてラフに概観した。

それは、まず、明治の初期においては、減価償却を行う会計実務は、一部の企業、というより限られた企業にみられたが、商法の制定による時価主義評価原則の導入によって、減価償却額を評価損の中に入れて判断するという、法的なスタンスに支配され、たびたび、行政訴訟が起るなど、実務との間に軋轢を醸し出すこととなった。

しかし、船舶のように時価が不明のものまたは家屋のように複数の時価が存在する財産については、評価損を計上する代わりに、便法として、減価償却を認めるという、行政裁判所の判断が示され、政府も、償却を認める商法の改正案を、また、減価償却額を「経費と看做す」税法の改正案を帝国議会に提出するに至った。

これらは、いずれも、法律として成立するには至らなかったが、こうした情勢は、税務当局が通達行政によって、減価償却額を損金として認める途を開けることとなり、商法もまた、減価償却を認める改正を実現させることとなった。

ただ、わが国における減価償却は、いみじくも、その「償却」という語にも表されているように、多分に、財務的な意義をもつものとして認識されてきた、といえるところがあるように見える。それは、会計学説における費用配分思考

がしっかりと根を下ろした後においても、なお、尾を引いていたようにみえるのである。

減価償却の本質ないし意義は、大田哲三が到達したように、会計的なものというより、財務的なものとみるべきものなのであろうか（注20後段）。会計学、とくにアメリカ型の会計学における減価償却に関する説明にあっては、その本質ないし意義は費用配分にあり、投下資本の回収などの機能に関しては、その財務的効果として、補足的に付け加えられることがあるにすぎない。しかし、むしろ、後者こそが、減価償却の本質ないし意義であり、費用配分はそのための手段ではないのか、とすら考えられるのである。わが国における減価償却の歴史の変遷についてサーベイし、さらに、資本の循環について、マクロ経済学的に考えるとき、会計学における通説的説明に対する疑問を禁じえない思いにかられるのである。筆者の未熟な偏見かもしれない。

注

- 1) 山口不二夫著「日本郵船会計史〔財務会計編〕」1998（平成10）年 p.12
- 2) 高寺貞男著「明治減価償却史の研究」昭和49（1974）年 pp.95以下 および、山口著 前掲書 p.15
- 3) 年率10%で減価償却した場合と、半期を5%で償却した場合とでは、償却後の帳簿価額は等しくならない。正しくは、例えば、耐用年数10年の固定資産を、定率法により10期で償却するときの償却率は20.6%であるが、半期決算で20期償却するときの償却率は10.9%である（減価償却資産の耐用年数等に関する省令第4条②）。従って、「現価百分ノ十即每一期百分ノ五」とは、計算的に不合理であり、実務の多くが税法基準に準拠していることからしても、正確な表現とはいえない。
- 4) 日本郵船の明治34（1901）年9月期における減価償却方法変更の事情については、山口著 前掲書 p.154以下に述べられている。
- 5) 山下正喜著「三菱造船所の原価計算」1955（昭和30）年 p.168
なお、減価償却額を製造原価に算入しないのは、明治40（1907）年前後またはそれ以前においては、アメリカにおいても同様であったという（同書p.167）。
- 6) 老川・中村編「明治期私鉄営業報告書集成 日本鉄道会社」全5巻 2004（平成16）年
- 7) イギリスの複会計制度（double account system）に模して、鉄道会社においては、取替法（replacement method）が用いられていた（明治18〔1885〕年「鉄道会計条例」）といわれ

る(高寺著 前掲書 p.74)が、日本鉄道会社の報告書の記載内容からは、確認できない。もっとも、「鉄道会計条例」は官設鉄道を対象としたものであったが、その制度は私設鉄道にも適用された(高貞著 前掲書 p.76)。

- 8) 所得税法は、明治20(1887)年に新設され、「資産または営業その他より生ずる所得金額が年300円以上のもの」に納税義務があり、税率は、300円以上は1%、1,000円以上は1.5%、1万円以上2%、2万円以上2.5%、3万円以上3%であった(吉牟田勲著「日本租税史の変遷」平成7〔1995〕年 p.64以下)。

また、明治32(1899)年の改正による法人の所得に対する課税においては、税率は、1段階の2.5%とされていた(明治32〔1899〕年改正所得税法第3条第1項第1号)(上記の吉牟田著 p.68、および次の注10)の上林述のp.41など)。

- 9) 武本宗重郎著「改正所得税法釈義」大正2(1913)年 pp.96~97および高寺著 前掲書 pp.238~239にこの通牒の全文が掲記してある。
- 10) 上林敬次郎述「所得税法講義」明治34(1901)年 p.61
- 11) 上林述 同上書 p.54
- 12) 上林述 同上書 p.57
- 13) 日本郵船は、明治19(1886)年から、また、大阪商船は、明治21(1888)年から、いづれも、政府の命令により、減価償却を行っている(高寺著 前掲書 p.180〔日本郵船の場合〕、p.195、p.304〔大阪商船の場合〕)。
- 日本郵船、東洋汽船および大阪商船に対する判決については、船舶の減価償却に関しては、高寺著 前掲書 p.296(日本郵船の場合)、p.298(東洋汽船の場合)およびp.307(大阪商船の場合)を、また、日本郵船の建物減価償却に関しては、同著p.296に詳しい。
- 14) 「看做ス」とあるのは興味深い。つまり、減価償却額は当然経費ではない、経費と同一視はするが、元来は別物である、という認識である。当時の減価償却額に対する認識のレベルを物語っている。
- 15) 大蔵省編纂「明治大正財政史」第6巻 昭和12(1937)年、昭和32(1957)年 p.1036、p.1047
- 16) 「固定資産堪久年数表」については、忠佐市稿「税法上の固定資産耐用年数論^{(1)~(3)}」会計 第59巻第6号、第60巻第1号・第2号 昭和26(1951)年、沼田嘉穂著「固定資産会計」昭和47(1972)年などに詳しい。
- ただ、当時の通牒は、今日の通達と異なり、税務当局内部限りのものであって、外部には公表していなかった。通達を公表するようになったのは、第2次大戦後、申告納税制度が導入されてからのことである。
- 17) 片岡政一著「会社税法の詳解」昭和15(1940)年 p.268
- 同様な記述は、法人税法独立前の、同氏による別の著書「税務会計原理 会社編」昭和13(1938)年のp.571にもみられる。
- 18) 本書には、2種類の訳書がある。一つは、海老原竹之助による「最近会計学」(大正元

[1912]年)であり、他は、松尾憲橋他による「ハットフィールド近代会計学」(昭和46[1971]年)である。

19) Hatfield ; Modern Accounting, 1918年版のp.123, 松尾他訳p.119

20) 大田哲三稿「減価償却法殊に年金法に就て」会計 第4巻第3号(大正8[1919]年12月号)p.65 本稿では、「減価消却」としていることが特徴である。また、この論文において、減価償却に対す費用配分論的理解は財務論的な理解とは関係のないことを述べている。「償却」とするときは、そこに、「減価した資産の価値を償う」という財務的な意味を持たせることになるので、費用配分による帳簿価額の減額は「消却」としたものかと思われる。

なお、わが国において、費用配分論の先駆者であった大田哲三は、のちには、これに疑問を持ち、「減価償却の合理性批判」会計 第60巻第2号(昭和26[1951]年8月号)を経て、同年の「固定資産会計」において、「減価償却は投下資本の回収」との結論に到達している。

21) 片岡著 前掲「会社税法の詳解」pp.267~268 および同「税務会計原理 会社編」p.571

22) 大田稿 前掲論文 pp.65~66

23) 片岡著 前掲「会社税法の詳解」p.268

24) 「法人税法総合通達」200, この取扱通達は、申告納税制度の導入(昭和22[1947]年)に伴い公表されたものであるが、昭和44(1969)年に、昭和40(1965)年における法人税法の全面改正およびその後の改正を受けて、「法人税法基本通達」が設けられたとき廃止された。