

会計学上の減価償却論の展開

—わが国における費用配分論の展開と定着—

濱 沖 典 之*

The Development of Depreciation Theory of Accounting — The Development of Cost Allocation Theory for Depreciation in Japan —

Noriyuki Hamaoki *

This study investigates the cost allocation theory for depreciation from 1918 to 2002 in Japan. First, we examine some authors' theories for depreciation: that is, theory by Ryozo Yoshida (1928), Seitaro Suyama (1929), Shotaro Takase (1931), and the Tokyo Chamber of Commerce and Industry (Materials in 1934).

And we analyze the views for depreciation by Tetsuzo Ota from 1918 to 1962. He argued that cost allocation essentially referred to recovery of invested capital. But it is assumed in this paper that depreciation theory in Japan has been based on Tetsuzo Ota's early approach or dynamic accounting theory. And the Business Accounting Principles in Japan now prescribe cost allocation theory for depreciation in accordance with the dynamic accounting theory.

However, the term which means the reserve for renewal theory for depreciation has been generally accepted. Therefore, the term which means the reserve for renewal theory for depreciation was adopted as a term for depreciation in 1934 in Japan.

Key Words (キーワード)

Depreciation (減価償却), Cost Allocation (費用配分), Retrieval of Invested Capital (投下資本の回収), Reserve for Renewal (取替資金の蓄積), Capital Maintenance (資本維持)

はじめに

本稿は、わが国における減価償却に関する思考としての費用配分論の展開と、その定着に至る動きを、昭和の初期から現在に亘って検証するものである。

1. 昭和初期の文献にみる減価償却論

(1) 吉田良三「減価償却考察」

昭和3年2月発行の『会計』誌上に、東京商科大学教授であった吉田良三は「減価償却考察」と題し

稿を投じている¹⁾。その117ページから129ページにわたって述べられている中で、次の記述がある。すなわち、「減価償却は各営業期末に於て固定資産の価格を減少し之を営業経費に振替ゆるものである。故に之は結果に於て固定資産の原価又は原価から其残骸価格を差引きしものを資産寿命中の各営業年度へ経費として分賦するものであつて、即ち償却の行はるゝ程度に應じ固定資産の原価が徐々に営業費又は生産費に変更するのである。斯の如く固定資産に行はるゝ普通の正当な減価償却は、價值が固定資産から解放されて製品原価又は其賣上に對して入り来る現金又は債權價值

* 呉大学大学院社会情報研究科 (Graduate School of Social Information Science, Kure University)

の一部となり、固定資産に投ぜられたる企業の資本は徐々に部分的に流動資産に変更さるゝのである。従て一固定資産が完全に償却されたる後には、最初其資産に固定された資本は色々な種類の流動資産に變つて存在することになる。此際廢業された固定資産が再び新規のものと同様のものと取換へらるれば流動資産が再び新らしき固定資産に變はり、之が毎期の減價償却に依て再び流動資産に變化し、結局、固定資産→流動資産→固定資産→流動資産なる循環が事業繼續中繰返さるゝものである。

減價償却はそれ丈の金額、固定資本が流動資本化して事業に留保さるゝを意味する故、此流動資本を再び固定資産の補充獲得に使用するを得て、其更新 Replacement を容易ならしむるの作用をなすも、併し此留保さるゝ流動資本は固定資産の更新に充當さるゝを目的とし之に對する準備として其更新を保證するのではない。否、理論上減價償却は固定資産の更新とは直接關係を有せないので、之が目的は最初其固定資産に投下された資本を維持するにありて、資本財即ち固定資産そのものゝ維持を確保するものでない。故に其更新を欲せざる又は資産の性質上更新することの出来ない企業に於ても、其資本を維持する爲めには固定資産の減價償却を行ふ必要がある」と、減價償却によって、投下された固定資産が流動化される過程を述べ、その結果全体として資本が維持されるとしている。

そして、減價償却費の計上を規則的に損益計算に繰り込もうとせず、利益が出た時にのみ損益計算に繰り込む不合理な処理が、実務上頻繁に行なわれている状況を、次のように指摘している。すなわち「最も屢々行はるゝ償却法にして最も不合理な償却法は純益金を以て減價償却の基礎となすものである。即ち先づ減價償却費を損益勘定に計上することなしに純利益を決定し、其純益の多寡如何に依て減價償却額を決定するものである。故に企業の成績良好に純益多き年度には多額の減價償却が行はれ、反對に成績不良に純益少き年度には少額の償却をなし又は全然償却を行はないのである」としている。このことは、固定資産を費用

として配分するという認識が実務ではなかつた事実を示唆するものであろう。

また、利益の留保の爲に行う減價償却についても指摘している。すなわち「…不良な会社では配當政策の爲め當然なすべき程度の減價償却すらなさざるに對し他方に財政基礎の鞏固を計る会社では必要以上過大な減價償却をなすことが多い。斯く減價償却を必要額以上餘分になすことは、結局それ丈利益を留保して積立金を作り事業の運轉資金を増加するものであるから、企業維持の爲めには大に歡迎すべく決して反對すべき理由はない」としている。この記述から、吉田良三は、減價償却は固定資産を費用配分するものであるとしながらも、資本維持という財務的目的から、過剰な利益留保による減價償却を否定していないことが伺える。

また、貸方の勘定科目についても述べている。すなわち、普通の正当な減價償却の場合は、「減價償却」が適當であつて、当時一般に使用されていた「減價償却準備金」は不適當であるとしているが、「減價償却準備金」は、利益の留保に相当する場合には適當であるとしている。すなわち、「…間接記帳法に據る場合に於て減價償却に對し設けらるゝ消極勘定の名稱に就ては、我國では一般に減價償却準備金なる名稱が使用されて居る。乍併、此名稱は簿記的智識なき者を誤つた見解に導き易い。何となれば此勘定は單に固定資産の價值修正に關する所謂評價勘定又は一つの計算金額であつて、利益の留保たる準備金とは關係ないからである。それで此勘定の性質を明瞭に現はし誤導を避くる名前として私は單に減價償却勘定なる名稱が最も適當すると思ふ。尤も必要程度を超過して行はるゝ所謂超過減價償却に對しては減價償却準備金なる名稱が却て適當する。何となれば此場合には此勘定は最早資産價値の修正額を現はすものでなくして、それ丈純益の留保を意味するからである」としている。

このように吉田良三は、費用配分論を主張し、利益の少ない時に減價償却を行わない実務を合理性に欠けるとししながらも、償却多寡については経

営財務上の見地から容認せざるを得ないとする見解を示しているのである。

(2) 陶山誠太郎『會計學概論講義』

陶山誠太郎は、昭和4年4月に『會計學概論講義』を著している。その第一分冊の第4章で「減價償却論」と題し、その49ページから62ページにわたって述べている中に、次の記述がある²⁾。すなわち「減價償却とは、固定資産につき、一會計期間中に生じた減価を帳簿価額より控除しようとする會計技術で、その残額を以て、その決算時における經濟価値とするものであるとしながらも、會計處理の手續上、減價償却と評價と、その何れを先にすべきや、の實際問題に逢着すべし」とし、さらに「この點に付き、不幸にして、先輩の高見を聞くを得ざるは残念」であるとした上で、「…先づ減價償却を行ひ、然る後に於て、…更に、この種の資産に對し、評價手段を採るを、可と信ずるものなり」と述べている。この記述から陶山誠太郎は、減價償却を行った結果が決算時における經濟価値であると理解しており、減價償却を行った結果と商法上の固定資産評価との関係が不明確であるとしている。このことは当時の會計實務の混沌を示唆するものではなからうか。

そして、減價償却を、固定資産の取得原価を費用配分であるとする思考と固定資産の再調達資金の確保にあるとする思考との関係を次のように述べる。すなわち「減價償却をして、經費の一種なりとするも、これをして、投下資本の消耗高(Expired Capital Outlay)とすべきか、又取替費用の累積(Accrued Renewal)とすべきか、問題の存する處なり。若し物價の平準にして、何等の變化なきものと假定せば、この兩者は、結果に於て同一なりと考へ得るも、物價は、絶へず變動するが故に、兩者は同一結果を來すものにあらず。取替費用の累積なり、と看做す論點は、もしこの固定資産が、使用に絶へざるに至りし時に於ては、これに代はるべき、他の固定資産(同一目的性質の)が、減價償却の累積額を以て、丁度購入し得るに、至らざるべからずとするにあり。この論は、

經營の永續性、及び資産の安固性に適ふものなるも、前述の如く、物價の變動にして、豫期し得ざる限り、かゝる意味の、減價償却をなさんには非常なる困難を、感ぜざるを得ず。この爲めに、Patonの時價再評價主義の、唱へらるゝに至れり。」としている。すなわち、陶山誠太郎は、費用配分論と再調達資金の確保にあるとする思考を並列的に考えていたのである。そして、「吾人は、寧ろ減價償却をして、投下資本の、消耗高なりと考ふるを以て、計算上簡易にして、且つ減價償却の本質に適ふものなり、と信ずるなり。物價の變動によりて、壽命年數盡きたるときに、於ける新購入費が、この減價償却總額に達せざるものあるも、敢て減價償却の目的、本質に反するものにあらずして、その間の喰ひ違ひは、前述の如く、同一固定資産に對して、なさんゝ減價償却、及び評價によりて訂正さるゝか、又は壽命年數つきたる時に於ける利益處分、又は保留益金を以て、處分さるべきものなりと考ふ」と自らの考えを述べている。

(3) 高瀬莊太郎「固定資産銷却理論の根底」

昭和6年10月発行の『會計』誌上に、會計學者の高瀬莊太郎は「固定資産銷却理論の根底」と題し³⁾、その509ページから516ページにわたって稿を投じている。そこでの主張には、「…銷却理論は専ら財産の取得原價を基礎として、其の壽命年數の経過に従ひ費用化せらるべき金額を算定するに役立つところの理論であるから、斯る理論の適用による銷却を以て財産評價の一手段と解することは無意味なることである。」として、會計理論上の減價償却は商法上の評価とは無関係であることをうかがわせる記述をしている。裏返せば、減價償却と商法上の資産評価との関係を明確にした主張が昭和6年までは存在しなかったのではなからうか。

(4) 獨逸産業合理化協會編『統一簿記—機械製造工場用—』

昭和9年3月発行の東京商工會議所の産業合理

化資料第46号の獨逸産業合理化協會編『統一簿記—機械製造工場用—』には、「減價銷却」について121ページから122ページにわたって述べられている。そこには次のような記述がある。すなわち、「經營簿記に於ては、減價銷却金額は實際のその使用状況に適合するものをそのままその金額として設備の帳簿價格には適合せしめない。

毎月の減價金額を計算するに當つては、時價(Zeitwert)を基礎として測定した減價が經營對比上の目的には最も都合良きものなることを注意すべきである。調達價值の減價銷却は期間の對比よりも一層甚だしく經營の對比の妨害となるものである。何となれば、種々相異なる諸經營に於て使用せられて居る諸設備は、多くは種々相異なる時期に或いは高く或は安く購入せられたるものであり、従つて相異なる經營の減價金額は不等なる計算基礎を有することになり、爲めに對照比較が出来なくなるからである。」としている。

この書では、經營の視点からすれば、時価での固定資産評価が必要であり、調達價值すなわち取得原価を用いる減価償却は經營比較のさまたげになるので受け入れないとしている。これは、当時のドイツにおいては、商法上の資産の評価を重視していたために、このような考え方となっていたと推察される。当時のわが国においては、ドイツにおける文献をそのまま訳し、『統一簿記』のタイトルのもとに出版されていたという事実があったのである。

以上みてきたことから、昭和の初期における減価償却については、費用配分論・企業財務論・評価論の三考が混在していたとみることができよう。すなわち、減価償却は、会計上・經營上・商法上の視点から混同して論じられていたのである。

2. 太田哲三の減価償却論

次に、大正から昭和にかけて、費用配分論を推進し、展開した重要な人物と考えられる太田哲三

が著した文献を検討していくことにする。

(1) 大正7年12月稿「減價銷却法殊に年金法に就て」

中央大学教授であった太田哲三は、大正7年12月発行の『會計』誌上で、「減價銷却法殊に年金法に就て」と題し、その64ページから85ページにわたって稿を投じている⁴⁾。そこには次の記述がある。すなわち、「要はハットフィールドの論ずる如く、固定資産の原價は一種の繰延費用にして其繼續する間を一期間と倣さば、之を資産勘定に加へず、損失の部に示すものに過ぎずと述べしが如し。故に銷却は之を人為的に各年度に互りて、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。此前提は又、右資産滅失の際にこれを再設する爲の經費たるや否やは問題となさず。元來、銷却の目的にして一定の資産を更替する爲めに積立つる資金の蓄積にありとすれば(所謂 Replacement account)、其は將來に於ける價格の差異を考察に入れざる可からず。此は減價銷却の本來にあらず。減價銷却は過去の經費を其の効力の持續する間に銷却する爲の手段にして、資産の實體を同一物として持續せしむるものにあらず。若し再築に際して價格の騰貴は、舊價格を以て更代し難き場合に於ては、之は其の時の原價を以て資本的支出とし、従て前資産の額以上に増加すると雖も毫も妨ぐ可き理由ある事なし。唯銷却の目的は適當の經費を適當に賦課するにありて、純益の計算は資本維持の原則に據らざる可からずとなす一般的理法の一表現に過ぎざるなり。即ち舊資産の額丈け他の資産として存せば足るものにして、之が爲めに交替期に當りて物價騰貴により減失せし資産を償ふに足らざるも、此は、經營上の問題にして會計學上の問題に非ず。」とし、又「固定資産の價格として資産の部に計上せられたるものを以て、實際に價值を具體する財貨の一部なりと考ふる事は、問題を複雑になす原因たらざるを得ず」としている。

大正7年の時点で、これほど明確に固定資産の再調達の思考を經營上の問題として退け、費用配

分論を主張している論者は他にないと思われる。

(2) 大正9年7月稿「資本乎資本財乎」

そして、彼の「大正9年7月刊『會計』誌上の「資本乎資本財乎（減價消却の問題）」と題する論文では、1ページから14ページにわたって述べられている⁵⁾中で、次のように記述されている。すなわち、減価償却の意義には2様ある。その第一は「固定資産を以て繰延費用の一種と考え、減價消却は固定資産に投下せし資本額を回収するものなりとなすなり。即ち固定資産に投ぜられたる一定の資本額は其資産の消却せらるゝ丈けづゝ流動的の資産に轉化し行くものにして、其保留せし資産を更に固定的に放資せざる限り、全部消却し終りしならば、従來固定資産に封鎖せられし資本額は全部流動資産として開放せらるゝに至るべし。従つて此く保留されし資産は當初固定資産の爲めに放資せる資本の一部分を代表する以外には何等の意義なきものにして、固定資産を能率價値の變化なきに拘はず之を低下し行く直接法は全く人為的 (Artificial) なる會計上の技巧なると共に、貸方 (負債の部) に減價消却準備金を累積し行く間接法も單に評價勘定を起こしたるに過ぎず。これ減價消却は固定資本を流動化すと稱せらるゝ所以なりとす。換言すれば、減價消却は資本の回収に外ならず。リークが「投下資本の経過 (?) 高 (原文のまま。瀨沖)」(Expired Capital outlay) と云へるも同意義なりと見るべし。」としている。

そして、その第二は、減価償却は生産的設備の経過高を示すとともに改築費の増加であるとしたリークの減価償却に対する定義をモンゴメリーが引用している所のものであるとしている。すなわち「消却は將來同資産の更新を目的とし、其れを蓄積し行くものと解するなり。更に同氏の引用せる紐育 (フリガナは瀨沖が記す) 控訴院の判決にも「かく毀損^{デテリオリーション}を蒙りし所有物を結局取替 (replacement) へなる必要に對する準備云々」とあり。又同じく氏の引ける紐育公共事業委員會の意見にても「當座の維持 (Current maintenance) 及び將來の取替 (future replacement) を含みて所有物の

の爲めに収入中より少くも二割を保留すべし云々」とあり。更にまた獨逸の商法二六一條株式會社の財産評價に關する規定中「消耗額が消却せられ若しくは之に應ずる改設資金 (Erneuerung Fund)⁶⁾が加えらるゝ云々」と規定さるゝを見る。」としている。そして、「第二の場合に於ては、消却の結果生ぜし資産は第一の場合に於て單純に流動化されたる資本の一部となす以外に特に意義を有せざるに反して、之を蓄積して將來同一資産を得る爲め的手段に供せんとするものなり。」としている。

この論文においては、前掲の大正7年の論文と異なり、減価償却には資産の再調達目的もあることを認めているのである。しかし、太田哲三のとる立場は、投下した資本の回収にあるとしているのである。彼の見解は、企業の財務論的見地に傾いたといえよう。

(3) 昭和6年5月刊『〔第十四版〕會計學綱要』⁷⁾

昭和6年5月に発行された太田哲三著『〔第十四版〕會計學綱要』では、その第十章に「減價消却」と題して、その160ページから190ページにわたり述べられている⁸⁾。そこでは、「減價償却」の意義を次のように述べている。すなわち、「固定資産の減價消却ハ正確ニ云ハバ、評價ニハ非ズ。固定資産ガ營業ニ特殊ノモノ多ク、從テ營業ノ途中ニ於テ之ヲ再評價 (Revaluation) スル事ハ無意味ナリ。且ツ轉賣ヲ目的トセズシテ事業ノ内部ニ於テ消耗スベキモノニ、賣却又ハ買入ノ價格ヲ附スルハ目的ニ副ヒタル評價ト云フヲ得ズ。唯漠然ト評價ナル語ヲ用ヒ、消却ヲ行ヒタル結果ヲ固定資産ノ評價ナリト云フモ、之ニヨリテ固定資産タル物ノ價値ナリトノ誤解ヲ生ゼザル限り、用語トシテ不都合ナキガ如シ。然レ共之ヲ以テ其ノ固定資産ノ能率價値ナリト解シ、又ハ販賣價格ナリト解スルハ誤解ナリ」としている。このように減價償却と資産評価との違いを明確にしている。そして減價償却の「…消却ヲ行フハ其ノ能率ノ低下ニ應ズルニモアラス、全ク會計技術ナリト解スベキナリ」としている。そして、會計処理上の「…直接

法ト間接法ハ結局同一ナリ。唯間接法ノ長所ハ機械ノ價格ヲ原價ニテ繼續セシムルヲ以テ、何程ノ消却ヲナシ來リシヤヲ明ニスルニアリ。然ルニ此ノ方法ニ就テ特ニ二三ノ誤解ノ生ズル事件アルヲ以テ注意セザル可カラズ。

イ)、減價消却ノ準備金ハ利益ヲ處分シテ之ヲナスベキモノナリト云フモノアリ。即チ準備トハ將來ニ生ズル支出ノ爲メノ準備ナリ。從テ此ハ其ノ期ノ經費ニ屬セズ、利益ノ一部ヲ留保スルモノヲ以テ宛ツ可シト云フニアリ。…減價消却ヲナサズシテ計算シタル純益ハ事實上純益ニハ非ザルナリ。

ロ)、第一ノ誤解ハ嘗テ稅務署ニ於テ所得稅ノ賦課標準ヲ決定スル場合ニモ生ゼリ。…直接法ニヨレバ損費タルモノガ間接法ニヨレバ利益ナリト云フガ如キ不都合ヲ來スベシト云ヘリ。稅務署ニ於テモ今日ハ既ニ此ノ見解ヲ固執スルニ非ザルベシト雖モ尚之ニ對抗スル論アリ。即チ曰ク資産トシテ機械設備ヲ原價ニテ据置クハ未ダ消却ヲ行ハザルナリ。之ニ對シ、準備金ヲ設クルハ將來消却スル場合ニ要スル費用ヲ準備スルモノナルヲ以テ利益ヲ保留シタルモノト認ムト。

ハ)、此ノ準備金ハ將來固定資産ノ廢滅シタルトキニ之ヲ取替又ハ回復セシムル爲メノ經費ニ對スル準備ナリト解スル事ナリ。從テ改築準備金 (Reserves for Replacement or Replacement Fund) ト云ヒ、新築準備金ト云フガ如キ名稱ヲ附スル事アリ。…直接法タルト間接法タルトヲ問ハズ減價消却ノ目的ハ之ニ投下セル資本ヲ回復スルニアリ、其ノ結果ハ固定資産ニ固結セシメシ資本ヲ流動化スルニアリ。…此ク資本ヲ回收スルト云フ意味ハ原始ニ放資セル貨幣額ト同額ガ他ノ資産ニテ存在スル事ニ止マル。然ルニ從來多數ノ學者ハ減價消却ハ將來其ノ資産ノ廢滅シタルトキニ之ヲ改造スル爲メノ資金ヲ得ルヲ目的ノトナス。此ノ見解ヲ採レバ、資本ノ維持ニ非ズシテ資本財ヲ維持セントスルナリ。此ニ於テカ過去ニ於テ投下セル資本ヲ取り戻スニアルカ、將來ノ經費

ヲ豫定スルカノ別ヲ生ズベシ。即チ減價ハ Expired Capital Outlay (投下資本ノ消耗高) トスベキカ Accrued Renewal (取替費用ノ累積) ナルカノ別ナリ。若シ物價ノ平準ニシテ變化ナキモノトナスナラバ、此ノ兩者ハ同一ノ結果トナリ特ニ區別スル必要ナシ。之レ從來其ノ間ニ相違ヲ認メザリシ所以ナル可シ。然レドモ、物價ノ騰落ハ免ル可カラズ、過去ノ本主ニ屬スル勘定ナリ。…

更ニ重要ナル問題ハ減價消却ノ不要論ナリ。此ノ準備ヲ改築準備ナルト見ル時殊ニ此ノ誤解ヲ生ズ。蓋シ改築ノ必要ナキモノニ對シテハ之ヲ準備スルノ必要ナシト考ヘ得ルヲ以テナリ。」としてゐる。

彼の主張を整理すれば次のようである。すなわち、①商法上の資産評価は減価償却とは関係がないこと。②減価償却は固定資産の取得原価を費用配分する会計技術なので、直接法の処理であっても間接法の処理であっても、その性格は同じであること。③減価償却費は費用であって、利益の処分である準備金ではないこと。④従って稅務署が間接法の処理をした場合、これに課税することは間違いであること。⑤減価償却は將來、固定資産を再調達するためのものではないこと。⑥利益が出ていなくても減価償却費を計上するべきこと。

このように、太田哲三は、減価償却に関して生じていた問題に対し、鋭く、明解な解釈を示したのである。

(4) 昭和8年11月刊『會計學概論(修正8版)』⁹⁾

昭和8年11月及び昭和10年12月に発行された『會計學概論(修正8版及び改訂増補18版)』では、その第八章に「減價消却」と題して、その97ページから133ページにわたり述べられている¹⁰⁾。ここではまず、先にみた大正7年12月の稿と大正9年7月の稿そして昭和6年5月の著書で述べられていたように、減価償却は固定資産を費用配分する会計技術であり、固定資産の評価方法でないことを述べている。

この文献では償却不要論に関する彼の見解をみ

ておきたい。すなわち、「減價償却は…正規に行わなければならない。然しながら實際家は之を左程重要視しない者も尠くない。殊に營業が損失を生ずる際の如きは償却を行って、損失を大にすることは全く無用のことであると考へるものがある。…減價償却は單に内部の關係であつて、何等の支拂をも要しないから之を費用とすることの重要さを感じることが鈍いのである。彼等の内には…利益の大なる時を待つて償却すれば差支ないと考へるのが普通である。然しながら、此方法では廢滅期迄に必要な額の全部を償却し得るや否やは疑問であつて、危険な方法であると言わなければならない。勿論、平等の減價償却を行つた以上に、多額の利益が生じた時に臨時の減價に備へるために、積立金を設けることは思慮ある方法に違ないが、之は減價償却とは全く別問題としなければならない。」としているのである。

以上みてきたように太田哲三の減價償却論は、減價償却に対する視点の多面性、すなわち商法上の資産評価及び経営上の思考とは全く切りはなし、会計理論上の減價償却観としての費用配分論を確立したといひ得るであろう。

(5) 昭和 37 年 8 月刊『固定資産會計 (18 版)』¹¹⁾

昭和 37 年 8 月に発行された『新会計学全書固定資産會計 (18 版)』では、その第 5 章「固定資産評價」として、その第二「減價償却論」の稿では、169 ページから 186 ページにわたって述べられている¹²⁾。ここでも彼の主張は費用配分論である。すなわち、「償却とは資産の帳簿價額を減少し、それだけ損失または費用に振替える會計手續である。…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拂であると観る。…固定資産の費用性に對する認識なくしては減價償却を正しく理解することは恐らくは困難であろう。この考え方は總ての資産は將來へ配分された費用であるという動態的な思考に発展せしめたものである」と述べている。しかし、続けて次のように述べている。すなわち「が、

他方において固定資産の特質を失わしめたともいひ得るのである。即ち固定資産は投下資本の具體的形式の一部を構成するものであるが、それは特定の資本を代表するものでも、また本質的に他の資産と異なるものでもない。」としている。この記述内容に関連し、229 ページから 230 ページに「財政償却への示唆」の項目で次の記述がある。「耐用年數の決定は償却計算の根據であり、それが合理的でない限り、減價償却そのものも合理的とはいひ得ない。然るに現實には不幸にもこれは決して理論的ではないのである。

物質的減價が客觀性をもつというけれども、既に述べた如く、それには修繕の程度について條件づけられるのでみでなく、經濟事情によつても變化が生じ得るものである。機能的減價に至つては更に發生の豫測は困難なものである。合理的にこれを決定すべくあまりに Unknown Factor (未知の要素) が多きに過ぎるのである。未知というよりも、全く將來において發生する事情によつて左右される要因が多いのである。しかも理論的にこれが決定されるためには、それによつて實行された結果が實際の資産の頽發の期を一致しなければならないのである。…理論が事實において立證されない限り理論としての價値はない。そこで減價償却は單なる理論としては成立するものであつても、それは事實においては成立しないものであると斷定しなければならないのである。既に論じた如く、設備自體の維持保全は減價償却とは關係のない事實の問題である。…しかもなお減價償却の會計理論としての價値は何れの點にあるのだろうか。

これについては第一に償却計算は設備自體の計算ではないこと、従つて第二に設備自體の廢棄とは切り離して考えられ、その際には臨時の損失が生ずるのは當然であるとなすこと、その當然の結果として第三には償却は主として財務的なものであり、投下資本を回収する手段となるのであり、これをただ計畫的に行う方法に過ぎないというのである。迷つてここに至る。減價償却については終に或る意味で否定論に到達せざるを得なくなつ

てしまつた」。これと同様な記述が 272 ページから 274 ページにかけての「減価償却の合理性」の項目の中にある。すなわち、「固定資産の会計は理論会計にとつては最も困難な問題を提出したのである。…減価償却に関しては理論的な処理が極めて困難である。その理由は次の二點に要約される。

- 一 固定資産の實體を維持保全するための支出を費用として計算すべきであるか、減価償却は單に投下資本の回収を意味するに過ぎないかは全面的に解決されたものではない。…
- 二 償却の年數計算は屢々述べたように、全く豫測に基礎を置くものであつて、それが實際に適合することは寧ろ不可能である。…

費用配分の理論は理論として成立はするけれども、それを實際に適用すれば理論に合致しないものとなる。ここに減価償却論の困難性、ひいては固定資産會計に宿命的な難點があるのである。…

結局これは財政的な操作であり、投下資本の回収に関する計畫である。本來企業會計は財務計算として、投下資本の循環過程を明らかにするものである。それはいわゆる労働工程をその一面に持つ經營を財政的觀點から見て、そこに行われる資金の收支循環の過程を表わさんとするものである。かく考えることによつて、減価償却も他の經營に関する問題と同じく、一つの財務計算であり、長年に亘る計畫であることにその特色をもつものであるということが出来る。」との記述があるのである。

太田哲三の減価償却研究の集大成というべき『固定資産會計 (18 版)』では、減価償却は費用配分であるが、耐用年数を決定するに当り、正確性を欠くために、實際とかけはなれたものとなってしまう。實際とかけはなれるとすれば、会計理論としての減価償却の費用配分論は合理性を欠くので是認するわけにはいかない。しかしながら減価償却を費用配分論に基づき行ふ、その根拠を企業財政の見地に求めざるを得ないとしているのである¹³⁾

費用配分論をつきつめて、企業の財政償却の結論に達した太田哲三の見解ではあつたが、太田哲三の早い時期での動態論の主張は費用配分論をもって会計理論上の通説へと導いたものと思われるのである。そして財政償却観は、会計理論の外にある問題——企業財務論における問題——として考えられるようになってきた。

3. 「減価償却」用語の変遷

つぎに「減価償却」の用語が定着するまで、減価償却にどのような用語が当てられ、使用されてきたかについて歴史的に検証することにしたい。「減価償却」の用語は、決して明治のはじめから使用されたものではなくさまざまな用語が当てられてきたのである。さまざまな用語が当てられてきたのは、そこに減価償却に関する認識の違いが反映されてきたのではなかろうかと考えるのである。

用いられてきた用語は大別して次のものがある。すなわち、「原價 (又は価)」、「減價 (又は価)」、「消 (又は銷)¹⁴⁾ 却」、「償却」である。ここで「原價 (又は価)」とは、固定資産の取得原価を意味しよう。又、「減價 (又は価)」は、価値 (価格又は価額) が減少することであろう。又、「消 (又は銷) 却」は、消す・なくなる・減ずる・すなわち会計帳簿の計上額を少なくする意味と考えられる¹⁵⁾。そして「償却」の償は「つぐなう」の意味であるから、固定資産の価値が減少した分だけ充當する。さらにいえば、固定資産廃棄時に、それまで償われてきた額をもって、同種の資産を再調達する意味であるように思われる。

筆者が入手した文献のうち、明治のはじめから、昭和 9 年までに限定して、減価償却の用語の使われ方を分類し、整理すれば以下のようなものである¹⁶⁾。

「償却」と表現している文献には、次のものがある。

明治 34 年 上林敬次郎『所得税法講義 (四号)』
松江稅務調査會。

大谷登喜雄『改訂銀行簿記（改訂一版）』嵩山房。

大正7年 佐藤善助「法人所得税の課税上より観たる船舶償却に就いて」日本會計學會編『會計』第3巻第6号。

15年 織田吉藏「法人の繰越欠損金と所得税」日本會計學會編『會計』第19巻第5号。

「消（又は銷）却」と表現している文献には、次のものがある。

明治32年 （記事）「法人所得税に對する大藏省の見解」『東京經濟雜誌』9月2日付。

” （記事）「法人所得の算定法」『東京經濟雜誌』9月9日付。

” 森川鑑太郎「法人所得の算定法に就き東京經濟雜誌記者に質す」『東京經濟雜誌』10月7日付。

” （記事）「法人所得税と審査委員會の決定」『東洋經濟新報』東洋經濟新報社、第146号、11月25日付。

” （記事）「法人所得の異議申立」『東京經濟雜誌』11月25日付。

33年 宮城康喜「建物機械等の消却積立金は當然所得税を賦課し得べきや」『東京經濟雜誌』10月20日付。

大正14年 ヨハン・フリードリッヒ・シェヤー著、林良吉譯『會計及び貸借對照表（初版）』同文館。

昭和2年 原口亮平（講演）『商業研究所講演第36冊税法上の損益（初版）』神戸高等商業学校商業研究所（7ページ）。

” 關口健一郎『改正所得税法要義（改訂新版）』巖松堂書店（111ページ）。

「原價消（又は銷）却」と表現している文献には、次のものがある。

大正元年 ハットフィールド著、海老原竹之助譯『最近會計學（初版）』博文館（90ページ）。

6年 村崎浪生「減價（Depreciation）に就いて」日本會計學會編『會計』第1巻

第5号。

昭和6年 三菱合資會社監理課「米國歳入法（Revenue Act, 1928）に於ける Depreciation 及び Obsolescence の地位に就いて」日本會計學會編『會計』第29巻第1号。

8年 黒澤清『會計學（初版）』千倉書房（244ページ）。

「價格減却」と表現している文献もある。

大正9年 鹿野清次郎『計理學提要 下卷（五版）』。

11年 鹿野清次郎『計理學提要 上卷（十版）』。

「減價消（又は銷）却」と表現している文献には、次のものがある。

大正6年 中村茂男「減價の記帳法に就いて」日本會計學會編『會計』第1巻第6号（45ページ）。

” 村崎浪生「減價と Obsolescence」日本會計學會編『會計』第2巻第2号。

7年 太田哲三「減價消却法殊に年金法に就て」日本會計學會編『會計』第4巻第3号。

8年 （福岡 念佛庵）山本貞作「質疑応答（質疑）」日本會計學會編『會計』第6巻第1号。

9年 太田哲三「資本乎資本財乎（減價消却の問題）」日本會計學會編『會計』第7巻第4号。

” 藤澤弘『改正所得税法通義（初版）』經濟社。

14年 藤澤弘『保全會社と所得税（初版）』日本租税學會。

15年 佐藤雄能「船舶價格の整理」日本會計學會編『會計』第18巻第3号（20ページ）。

” 服部榮「法人の前期繰越損金を當期の所得より控除せざる所得税法施行規則第一條の削除を要望す」日本會計學會編『會計』第19巻第2号。

- 昭和6年 太田哲三『會計學綱要〔第十四版〕』
巖松堂。
- 7年 高瀬莊太郎「固定財産銷却理論の根
底」日本會計學會編『會計』第29卷
第4号。
- 8年 黒澤清『會計學(初版)』千倉書房(236
ページ)。
- 9年 獨逸産業合理化協會編『統一簿記—
機械製造工場用—』(産業合理化資料
第46号), 東京商工會議所。
- 「減價償却」と表現している文献には、次のものがある。
- 明治37年 松波仁一郎『商法會社編講義完(初
版)』明治大学出版部。
- 大正元年 ハットフィールド著 海老原竹之助
譯『最近會計學(初版)』博文館(127
ページ)。
- 2年 武本宗重郎『改正所得税法釋義(初
版)』同文館。
- 3年 旦睦良『會社會計論全(二版)』有斐
閣。
- 5年 片山義勝『株式會社法論(初版)』中
央大学。
- ” 富澤敬次郎『稅務判例集(二版)』東
京財務行政學會。
- ” 關口健一郎『改正所得税法要義(改
訂新版)』巖松堂書店(112ページ)。
- 6年 東夷五郎^{ヒガシセキゴロウ}「減價償却金に関する會計
問題(上)及び(下)」日本會計學會
編『會計』第1卷第1号及び2号。
- ” 中村茂男「上田東商教授提唱の疑問
に就いて(上)」日本會計學會編『會
計』第1卷第3号。
- ” 中村茂男「減價の記帳法に就いて」
日本會計學會編『會計』第1卷第6号
(45, 52ページ)。
- 7年 服部末治「評價差益及減價償却金を
論じて小山, 五十川兩氏の所説を評
す」日本會計學會編『會計』第3卷
第4号。
- ” 小山強次「評價差益及減價償却金は
所得なりや」日本會計學會編『會計』
第3卷第1号。
- ” 五十川三竿「評價差益及び減價償却
に就きて」日本會計學會編『會計』
第3卷第2号。
- ” 小山強次「再び評價差益及減價償却
金を論じて五十川稅務官に答ふ」日
本會計學會編『會計』第3卷第3号。
- ” 中田伍一「佐藤善助氏の「法人所得
稅の課稅上より觀たる船舶償却に就
て」を讀みて」日本會計學會編『會
計』第4卷第1号。
- ” 吉田良三『工業簿記(三版)』同文館。
- ” 東夷五郎『商業會計第二輯(三版)』
大倉書店。
- 8年 渡部義雄「減價償却と評價に就き
て」日本會計學會編『會計』第6卷
第1号。
- ” 中村繼男「第一種所得金額の算定に
關しては資産の評價は時價に依るべ
しとなす行政裁判例に對する批判」
日本會計學會編『會計』第6卷第1号。
- ” 山本貞作「質疑應答(答)」日本會計
學會編『會計』第6卷第1号。
- ” 鈴木繁『帝國稅法論(初版)』東京寶
文館。
- ” 國松豊『私經濟學研究第1卷貸借對
照表論(初版)』寶文館。
- 9年 中村繼男『改正法人所得税法詳解
(初版)』東京稅務二課會。
- ” 藤澤弘『改正所得税法通義(初版)』
經濟社。
- ” 二宮丁三『改正所得税計算法(初
版)』經濟社。
- 10年 中村茂男『高等實業講座第四編商業
簿記及會計(十版)』實業之日本社。
- ” 藤澤弘『會社の經濟と納稅(初版)』
日本租稅學會。
- ” 大崎範一「貸借對照表の眞實性より

- 見たる間接法の減償償却」日本會計學會編『會計』第8巻第5号.
- ” 山本貞作「法人所得税法の計算及申告方に就て」日本會計學會編『會計』第10巻第1号.
- 11年 吉田良三『工場會計(十四版)』同文館.
- ” 山本貞作「本邦税務上の機械器具減償償却計算堪久年數表」日本會計學會編『會計』第10巻第4号.
- ” 渡邊善藏『所得税法講義(第四版)』東京財務協會.
- 14年 中村継男『法人所得及所得税(増補訂正三版)』巖松堂書店.
- ” 竹内恒吉『會計經營及商法の實際問題(初版)』同文館.
- ” 岡田誠一「減償償却準備金に就いて」日本會計學會編『會計』第16巻第4号.
- 15年 岡田誠一「減償償却準備金に所得税を課することの可否に関する輿論」日本會計學會編『會計』第19巻第3号.
- ” 佐藤雄能「船舶價格の整理」日本會計學會編『會計』第18巻第3号(15ページ).
- ” 矢部俊雄『新税法に依る第一種所得税取扱方の實際』税務懇話會.
- 昭和2年 武井厚「減償償却積立金の性質」日本會計學會編『會計』第20巻第5号.
- ” 原口亮平(講演)『商業研究所講演第36冊税法上の損益(初版)』神戸高等商業学校商業研究所(7ページ).
- 3年 吉田良三「減償償却考察」日本會計學會編『會計』同文館, 第22巻第2号.
- 4年 上田貞次郎『株式會社經濟論(改訂増補十一版)』富山房.
- ” 金子五郎「所得税に於ける減償償却に就て」日本會計學會編『會計』第25巻第4号.
- ” 矢部俊雄『増補改定會社の改正所得税・營業収益税・資本利子税とその實際(八版)』東京税務二課會.
- ” 松本丞治『日本会社法論(再版)』巖松堂.
- ” 陶山誠太郎『會計學概論講義第一分冊(初版)』.
- 5年 田中勝次郎『所得税法精義(初版)』巖松堂書店.
- ” 勝正憲『企業と租税(初版)』千倉書房.
- 6年 片岡政一『税務會計(初版)』森山書店.
- ” 船田勇『表式例解税務便覧(初版)』森山書店.
- ” 吉田良三『最新式近世商業簿記(六十版)』同文館.
- 8年 太田哲三『會計學概論(修正8版)』高陽書院.
- ” 黒澤清『會計學(初版)』千倉書房(238ページ).
- 9年 船田勇『税務會計(初版)』東洋出版社.
- ” 船田勇『表式例解税務便覧(四版)』森山書店.
- ” 太田哲三『事業會計實務參考法規(初版)』東洋出版.
- ” 太田哲三『財務諸表準則解説(初版)』高陽書院.

減償償却は、固定資産の取得原価を費用配分であるとする思考に基づくならば、原価(又は減償した額)を取り消す(Write off)のであって、「原価消却」又は「減価消却」の用語が適当であろう¹⁷⁾。しかし、うえてみたように、用語の使われ方としては、明治のはじめから昭和9年までは、「減償償却」が圧倒的に多かったのである。推察するに、會計理論としての費用配分論が通説になっていったにもかかわらず、固定資産の減価を償い、うめ合わせるという意識に基づいて「減償償却」の用

語が用いられることが多かったのではなかろうか。「原価（又は減価）消却」の用語も残し、「減価償却」の用語との使い分けをしていたとしたら、それはそれとして意味があったように思われる。

この用語の使われ方は、結局、財務諸表に対して依るべき基準として審議され、一般への普及を図るため、昭和9年に公表された商工省臨時産業合理局財務管理委員会の財務諸表準則¹⁸⁾によって、「減価償却」に統一された¹⁹⁾のである。すなわち、財務諸表準則の貸借対照表 第三 固定資産の十七には、「建物、機械、設備等の金額は、其の取得原価より減価償却額を控除したるものを計上す。償却累計（評価損を含む）は括弧を附して摘要欄内に之を註記すべし。」と、「減価償却」の用語が用いられた。財務諸表準則が制定された昭和9年8月の時点では、「固定資産減価償却」の問題については、なお継続審議されることとされたが、やはり、ここでも「減価償却」の用語が用いられていた。

この財務諸表準則が公表された後の減価償却の用語の使われ方を、昭和10年から同20年までに限定してみると次のようである。

「消（又は銷）却」と表現している文献には、次のものがある。

昭和12年 佐藤雄能『鐵道會計研究（初版）』森山書店。

「價額銷却」と表現している文献には、次のものがある。

昭和13年 村瀬玄『會計學提要（初版）』敬文堂（142ページ）。

「償却」と表現している文献には、次のものがある。

昭和18年 東京財務研究會『質疑應答會社固定資産償却規則解説（初版）』經濟圖書。
「減価消（又は銷）却」と表現している文献は、次のものがある。

昭和11年 吉田良三『近世簿記精義（改訂増補二十七版）』同文館。

12年 上田貞次郎『經營經濟學總論（初版）』東洋出版社。

「減価償却」と表現している文献には、次のものがある。

昭和10年 太田哲三『會計學概論（改訂増補18版）』高陽書院。

11年 船田勇『表式例解稅務便覽改稿版（改稿五版）』森山書店。

” 稅務懇話會『稅務問答錄昭和11年版（初版）』稅務懇話會。

12年 船田勇『稅務論（初版）』千倉書房。
” 大藏省主稅局「固定資産堪久年數表の改正」『財政』大藏財務協會，2卷7号。

” 村瀬玄『商業會計（十三版）』東洋出版。

” 日本會計學會編『日本會計學會創立二十周年記念論文集評價問題研究Ⅱ評價各論』森山書店。

13年 松隈秀雄『經營計算全集第4巻租稅計算（初版）』河出書房。

” 鈴木保雄・田口卯一・松井靜郎『最新會社稅務精說（初版）』賢文館。

” 平田敬一郎「時局關係産業等に對する減價償却年限の短縮」『財政』大藏財務協會，3卷7号。

” 日本經營學會編『最近に於ける經營學上の諸問題第二部會計學上の諸問題（初版）』同文館。

” 佐藤孝一『減價償却論（初版）』巖松堂書店。

” エ・シュマーレンバッハ著・土岐政藏訳『動的貸借對照表論上卷』森山書店。

” 勝正憲『新稅の話（初版）』千倉書房。

” 片岡政一『稅法上の損益（初版）』第一書房。

” 村瀬玄『會計學提要（初版）』敬文堂（142ページ）。

14年 片岡政一『稅務會計原理（改訂増補三版）』文精社。

” 沼田嘉穂『減價償却法研究（初版）』

- 森山書店。
- ” エ・シュマーレンバッハ著・土岐政藏訳『動的貸借対照表論下巻(初版)』森山書店。
- 15年 勝正憲『所得税及法人税(三十五版)』千倉書房。
- ” 阿久津桂一『減価償却に於ける時價論(初版)』森山書店。
- ” 新七郎『減価償却の實務(初版)』ダイヤモンド社。
- ” 片岡政一『會社税法の詳解(初版)』文精社。
- ” 白崎豊『固定資産管理の實務(初版)』ダイヤモンド社。
- 16年 高木壽一『日本財政・税制の構成(初版)』ダイヤモンド社。
- 17年 伊原隆『會社固定資産償却規則解説(初版)』ダイヤモンド社。
- ” 沼田嘉穂「固定資産耐用年數表の改正と是に關する諸問題」『財政』大藏稅務協會, 7卷9号。
- ” 主稅局國稅課由本生「固定資産耐用年數表の改正に就て(上)」『財政』大藏財務協會, 7卷8号。
- 19年 勝正憲『所得税及法人税(初版)』千倉書房。

このように、旧商工省の財務諸表準則が公表された直後の昭和10年以降、用語としては「減価償却」に統一されていったのである。

4. 現代におけるわが国の減価償却論

現代におけるわが国の減価償却の考え方は、昭和35年6月に公表された「企業会計原則と関係諸法令との調整に関する連続意見書」の「第三 有形固定資産の減価償却について」と昭和57年4月に修正された「企業会計原則」にみることが出来る。すなわち、昭和35年6月に大藏省企業会計審議会が公表した「企業会計原則と関係諸法令との

調整に関する連続意見書」の第三「有形固定資産の減価償却について」の「第一 企業会計原則と減価償却」の「一 企業会計原則の規定」で、次のように述べている。すなわち、「減価償却に関する企業会計原則の基本的立場は、貸借対照表原則五…によって明らかのように、減価償却は、費用配分の原則に基づいて有形固定資産の取得原価をその耐用期間における各事業年度に配分することである」。また、同上の、「二 減価償却と損益計算」では、「減価償却の最も重要な目的は、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である。」と明記されている。また、企業会計原則についてであるが、この本文は、昭和57年4月に最終修正されている。この時点での減価償却に関する規定は次のようである。すなわち、その第三貸借対照表原則の五では、「資産の取得原価は、資産の種類に応じた費用配分の原則によって、各事業年度に配分しなければならない。有形固定資産は、当該資産の耐用期間にわたり、定額法、定率法等の一定の減価償却の方法によって、その取得原価を各事業年度に配分し…なければならない。」としている。すなわち、わが国の現在における減価償却の思考は、費用配分論であるといえる²⁰⁾。

ここで、減価償却を行う際の仕訳における貸方科目に注目して考察してみたい。すなわち、「減価償却積立金」、「減価償却引当金」又は「減価償却累計額」等についてである。これらの勘定科目のうちどれを選択すべきかについては、減価償却の思考が定まってはじめて決定され得よう。なぜなら、減価償却の思考が定まってはじめて減価償却費が、費用又は損失なのか、あるいは利益処分においてなされるのかが定まり、次に積立金、引当金、累計額いずれに該当するのかについての検討がなされると考えられるからである。減価償却を固定資産の再調達資金の確保と考えるならば、積立金又は引当金が相当し、減価償却を固定資産を費用配分するものとするならば、累計額²¹⁾又はこれに相当する勘定科目²²⁾が相当すると思われる。

昭和 57 年の企業会計原則の修正によって、引当金の定義が変更され、それに伴って注解の〔注 17〕の見出しが「貸倒引当金又は減価償却引当金の控除形式について」から「貸倒引当金又は減価償却累計額の控除形式について」へと変更された。すなわち、「減価償却引当金」から「減価償却累計額」へと変更がなされたのである。これは、それまでは評価性引当金の 1 つとされていた「減価償却引当金」が、修正された引当金の定義からはずれたための措置であった。引当金の定義は注解の〔注 18〕の改訂で次のようになされた。すなわち「将来の特定の費用又は損失であって、その発生が当期以前の事象に起因し、発生の可能性が高く、かつ、その金額を合理的に見積ることができる場合には、当期の負担に属する金額を当期の費用又は損失として引当金に繰入れ、当該引当金の

残高を貸借対照表の負債の部又は資産の部に記載するものとする」。修正された引当金について、図解すれば図-1 のように表わせよう。

ここで、減価償却をもって将来の固定資産の再調達に備えるものとするならば、図-1 の、右から左への引当金繰入れの流れに当てはまり、従って減価償却の貸方科目は「減価償却引当金」のままよいことになる。そうではなくて、減価償却が過去における固定資産の取得原価を費用配分するものであるとするならば、次の図-2 に示すように、当期以前の固定資産の取得原価から残存価額を差引いた額が、その耐用年数にわたって費用化されるので、図の左から右への費用の流れにあてはまることになる。

減価償却は過去における固定資産の取得原価を費用配分するものであるとされるため、引当金を

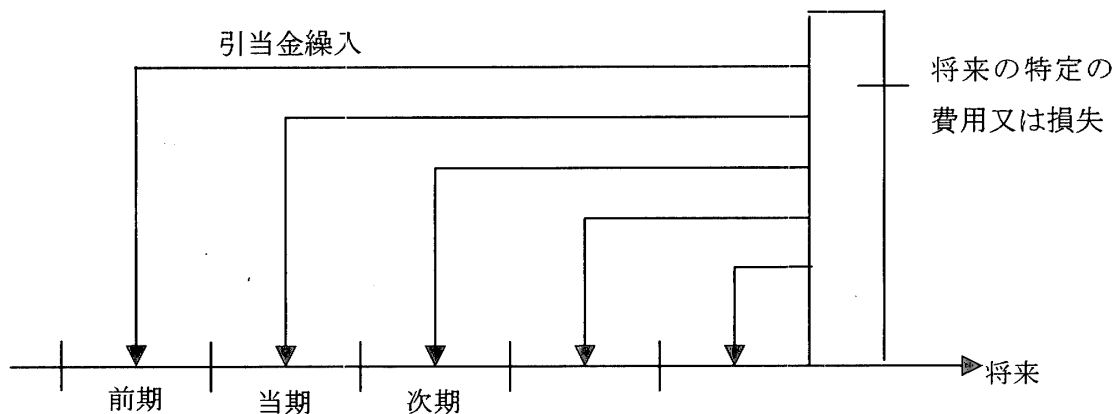


図-1 昭和 57 年修正後の引当金の定義

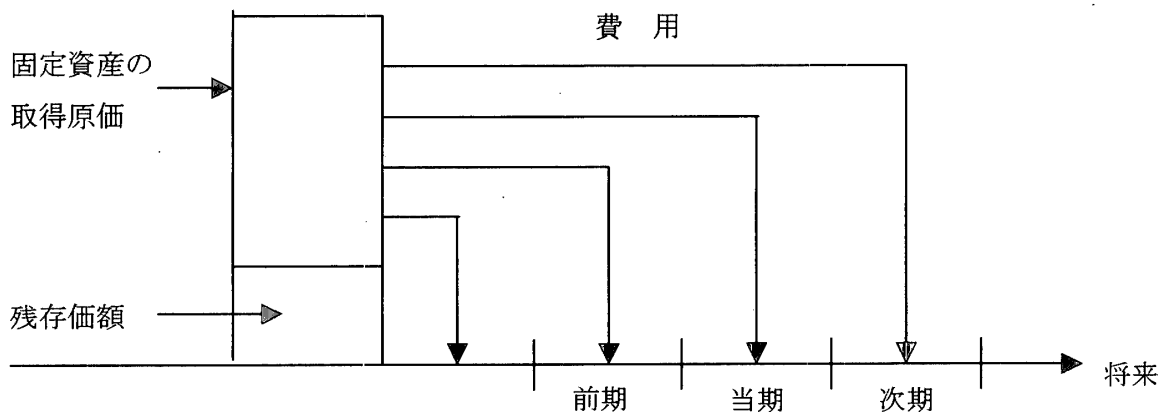


図-2 費用配分論による費用の計上

もって「将来の特定の費用又は損失」に備えるためと説明している図-1の流れに該当しない。その為昭和57年修正で、「減価償却累計額」とされたのである。

おわりに

以上みてきたように、わが国における減価償却の思考は、太田哲三が、その研究の初期に主張した費用配分論が通説となり、定着した。一方、用語としては、「消却」「銷却」など、いくつかの字が充てられて来た中で、固定資産の資本維持の意味を持つ「減価償却」が使用され続けたことは、減価償却のもつ企業財務的意義が根強く意識されているようにみえるのである²³⁾。なお、昭和9年の財務諸表準則で「減価償却」の用語に統一された。

【注】

- 1) 吉田良三「減価償却考察」日本會計學會編『會計』同文館、第22巻第2号、1928年(昭和3年)。
- 2) 陶山誠太郎『會計學概論講義(第一分冊)』1929年(昭和4年)。同書の序によれば、陶山誠太郎は、長年会計実務に従事しており、會計士であったが、昭和2年に九州帝国大学の法文学部と同3年に立命館大学の大学部及び専門部で會計学の講義を行った。同書は、この時の授業ノートに多少の増訂を施したものであるとしている。
- 3) 高瀬荘太郎「固定財産銷却理論の根底」日本會計學會編『會計』森山書店、第29巻第4号、1931年(昭和6年)。
- 4) 太田哲三「減價銷却法殊に年金法に就て」日本會計學會編『會計』明治大學出版部、第4巻第3号、1918年(大正7年)。
- 5) 太田哲三「資本乎資本財乎(減價銷却の問題)」日本會計學會編『會計』明治大學出版部、第7巻第4号、1920年(大正9年)。
- 6) この用語(Erneuerung Fund)は、太田哲三の後年の文献では、次のように、Erneuerungsfondとしてい

る。すなわち「…ドイツ商法において固定資産に對し Erneuerungsfond を設けることを定めてある。」(太田哲三『固定資産會計(18版)』中央經濟社、1962年(昭和37年)、171-172ページ)。しかしこれは Erneuerungsfonds (減価積立金) が正しいと考えられる。

- 7) 初版は1922年(大正11年)11月発行。
- 8) 太田哲三『〔第十四版〕會計學綱要』巖松堂書店、1931年(昭和6年)。
- 9) 初版は1932年(昭和7年)6月発行。
- 10) 太田哲三『會計學概論(修正8版)』高陽書院、1933年(昭和8年)及び、太田哲三『會計學概論(改訂増補18版)』高陽書院、1935年(昭和10年)。修正8版と改訂増補18版とも減価償却に関する記述は同じである。
- 11) 初版は1951年(昭和26年)11月発行。
- 12) 太田哲三『新會計學全書固定資産會計(18版)』中央經濟社、1962年(昭和37年)。
- 13) 新井益太郎『減価償却の理論』同文館出版、1980年(昭和55年)、96-104ページ及びシンポジウム「減価償却の総合的検討—法人課税の基本的あり方」税務會計研究学会編『税務會計研究第9号』、第一法規出版、1998年(平成10年)、111-112ページ参照。
- 14) 「消」は、きえる・なくなる・けすの意味であり、「銷」は、けす・とかす・とける・減ずるの意味で、「消」も「銷」も同義のようである(長澤規矩也編『新明解漢和辞典(第4版)』三省堂、1997年(平成9年)、629ページ、1158ページ)。
- 15) 太田哲三は、「消却」は Write off 又は Abschreibung の意味であるとしている(太田哲三『會計學概論(8版)』高陽書院、1933年(昭和8年)97ページ、同書18版、1935年(昭和10年)、97ページ、及び太田哲三『固定資産會計(十八版)』中央經濟社、1962年(昭和37年)、169-170ページ)。
- 16) 混同して使用されている文献は、分類した項目ごとに掲げ、文献の末尾に、その用語が使用されているページを示した。
- 17) 1931年(昭和6年)5月に発行された太田哲三『〔第十四版〕會計學綱要』(初版は大正11年11月発行)

では、その 160 ページの脚注に次のように述べている。「Write off ハ消却ノ意。Depreciation ハ減價ノ意ナリ。之ヲ合セテ減價消却ト云フ。償却ナル語ヲ用フルモノモアリ。減價ヲ元價トナス者モアリ。減價消却トハ減價ヲ計算シテ其ノ價格ヲ引下ゲ、即チ消却スルノ意ニ用フ。」

- 18) 1930 年 (昭和 5 年)、当時の商工省において産業合理局が設けられ、統制管理、生産管理、財務管理、販売管理、消費経済管理の諸委員会が設けられた。財務管理委員会は、その調査の対象が会計に関する諸問題であり、まず、財務諸表の制定に着手した。同年 8 月に臨時産業合理局に財務管理委員会を設置し、審議し、さらに臨時委員を加えて討議し、昭和 9 年 8 月に財務諸表準則を確定、公表した。臨時産業合理局財務管理委員は次のとおり。

会 長

鈴木島吉 (前興銀總裁・交詢社常議員)

委 員

渡邊鉄藏 (日本商工会議所理事)

同

吉田良三 (東京商科大学教授)

同

永原伸雄 (三菱商事株式会社監査役)

同

魚谷傳太郎 (理化学興業株式会社)

同

太田哲三 (東京商科大学教授)

同

間瀬三郎 (三井鑛山株式会社總務部長)

同

東爽五郎 (東渡部計理士事務所長)

臨時委員

五十嵐直三郎 (東京電燈株式会社取締役)

同

石山賢吉 (ダイヤモンド社社長)

同

原口亮平 (神戸商業大學教授)

同

小畑源之助 (日本ペイント株式會社社長)

同

田中耕太郎 (東京帝國大學教授)

同

明石照男 (第一銀行副頭取)

(太田哲三『財務諸表準則解説 (初版)』高陽書院、1934 年 (昭和 9 年)、序言及び 9-14 ページ。)

- 19) 太田哲三『會計學概論 (8 版)』高陽書院、1933 年 (昭和 8 年)、97 ページ、同書 (18 版)、1935 年 (昭和 10 年)、97 ページ及び太田哲三『固定資産會計 (十八版)』中央經濟社、1962 年 (昭和 37 年)、170 ページ。

- 20) 2001 年 (平成 13 年) 発行の会計学大辞典の「減価償却」の項の「定義」には、次のように記されている。すなわち、「…有形固定資産の取得原価とそれに加算された取得後の資本的支出額を、一定の方法で費用 (減価償却費) として配分することが要請される。この手続のことを減価償却という。」(森田哲彌・岡本清編『会計学大辞典 (第四版増補版)』中央經濟社、2001 年 (平成 13 年)、311 ページ。)

- 21) 先に挙げた財務諸表準則 (1934 年:昭和 9 年) の貸借対照表第三 固定資産の十七においては「償却累計」の用語が用いられている。

- 22) 1903 年 (明治 36 年) 7 月 10 日行政裁判所第 51 号宣告の文中では、「減価引除金」が使用されている (富澤敬次郎編『税務判例集 (第 2 版)』東京財務行政學會、1916 年 (大正 5 年)、4 ページ。)

- 23) ちなみに、会計学辞典の「減価償却累計額」の項の見出しを見れば、「減価償却累計額 (減価償却引当金)」とされ、解説されている (森田哲彌・宮本匡章編『会計学辞典 (第四版)』中央經濟社、2001 年 (平成 13 年)、138-139 ページ。)。このことは、固定資産の再調達の思考が根強く存在していることを示唆するものではなかろうか。