

新しい減価償却制度の提案

山本 純子

論文要旨

本論文の目的は、より実務的に簡便で、かつ多種多様に選択可能な実態に近い減価償却方法について研究し、制度上導入できる減価償却方法を提案することである。

減価償却方法は多数ある。具体的には定額法、定率法をはじめ、級数法、倍率法、定額定率中間法、生産高比例法、複利還元法、複利法、年金法、減債基金法、また、積分法等をはじめとする新しい償却方法も多数提案されている。しかし法人税法上、法定償却方法とされているのは定額法、定率法および生産高比例法に限られている。これ以外の償却の方法については国税局長の承認を条件として認められているが、承認申請の手続きはかなりの事務的な手数を要し、実際に承認される例は少ないため、各企業の実態に合った償却ができないのが現状である。

ここで、償却方法が満たすべき要件としては、①汎用性(あらゆる要償却総額に対応)、②外部証拠依拠性(恣意性の排除)、③明確性・簡便性、④実務実効性、⑤変化への対応性、⑥整合性(会計事実と計算に乖離がない)、⑦早期回収性(投下資本回収の早期実行)、が挙げられる。この要件に照らすと、現行の法定償却方法が優れているとは言い難い点が多い。また、法定償却方法が複数あり、選択および変更が可能な点も問題として捉えられる。つまり、現行の減価償却制度における問題点は、前述の整合性が欠如しているという問題のみではなく、汎用性の欠如や恣意性の排除不足も挙げられる。

そこで、法定償却方法に捉われることなく、会計上考えうる様々な減価償却方法を検討し、償却額や残存価額の比較を行うことにより、企業にとってより実態に近く、事務的負担も少ない減価償却方法について考察した上で、上記要件を満たし、なおかつ、税法上および企業会計上、導入が現実的な方法を探し出す。特に、定率法と定額法の中間的な償却が可能となる級数法を応用した減価償却方法に着目し、用いる数列の公差を1以外にすることにより、実態との整合性を高めるといふ新しい減価償却方法を提案する。

本来、級数法は初項 N (N :耐用年数)、公差 -1 の等差数列を用い、初項から末項($=1$)までの総和を分母、各項を分子として、償却率を算出する方法である。本稿では、公差 -1 を様々な変化させることで、償却の過程を定額法や定率法に類似したものに近づけることが可能であることを示す。この方法を「公差選択式級数法」と呼ぶ。つまり、定額法か定率法の選択という議論ではなく、償却方法を唯一「公差選択式級数法」と定めることにより、償却方法の変更による恣意性を排除することができる。また、公差を一定の範囲内で企業が自由に選択可能であるとすれば、実態に合った償却方法を客観的に行うことが可能となる。法人税法における度重なる減価償却改正に終止符を打つためにも、「公差選択式級数法」の導入検討の必要性を提案する。

はじめに

本論文の目的は、より実務的に簡便で、かつ実態に近い減価償却方法について研究し、制度上導入可能な減価償却方法を提案することである。

減価償却方法は多数ある。具体的には定額法、定率法をはじめ、級数法、倍率法、定額定率中間法、生産高比例法、複利還元法、複利法、年金法、減債基金法、また、積分法等をはじめとする新しい償却方法も多数提案されている。しかし法人税法上、法定償却方法とされているのは定額法、定率法および生産高比例法に限られている。これ以外の償却の方法については国税局長の承認を条件として認められているが、承認申請の手続きはかなりの事務的な手数を要し、実際に承認される例は少ないため、各企業の実態に合った償却ができないのが現状である。実際に、グローバル展開している企業では、真の製造コストを把握するために、各国の税法に縛られない全世界共通の償却方法を採用する必要があるため、税のメリットは捨てても会社独自の償却方法を選択する会社が多くなっており、税法上の減価償却が実務上は意味を成さないと捉えられていることもある。

償却方法が満たすべき要件としては、①汎用性(あらゆる要償却総額に対応)、②外部証拠依拠性(恣意性の排除)、③明確性・簡便性、④実務実効性、⑤変化への対応性、⑥整合性(会計事実と計算に乖離がない)、⑦早期回収性(投下資本回収の早期実行)、が挙げられる。この要件に照らすと、現行の法定償却方法が優れているとは言い難い点が多い。また、法定償却方法が複数あり、選択および変更が可能な点も問題として捉えられる。つまり、現行の減価償却制度における問題点は、前述の整合性が欠如しているという問題のみではなく、汎用性の欠如や恣意性の排除不足も挙げられる。

そこで、定額法および定率法といった法定償却方法に捉われることなく、会計上考える様々な減価償却方法を検討し、償却額や残存価額の推移を比較することにより、企業にとってより実態に近く、事務的負担も少ない減価償却方法について考察する。上記の要件を満たし、なおかつ、税法上および企業会計上、導入が現実的な方法を探し出す。新しい減価償却方法の導入により、企業がより実態に適合した減価償却を行い、恣意性の排除のみならず逆基準性をも排除する減価償却方法の導入を目指す。

本論文の構成は、次のようである。第1章では明治から昭和における減価償却制度の沿革を述べ、第2章では、平成元年以降の減価償却制度の改正を論じる。第3章では、企業会計、会社法および税法上における減価償却の定義、また減価償却の分類について述べ、従来検討比較されてきた各減価償却方法の特徴について考察する。第4章では、減価償却のあるべき姿を考え、より理想的な新しい減価償却方法および減価償却制度を提案する。

目 次

はじめに	1
第1章 減価償却制度の沿革	4
第1節 戦前までの沿革	4
第2節 昭和20年度～昭和35年度	7
第3節 昭和36年度～昭和39年度	11
第4節 昭和40年度～昭和58年度	13
第5節 昭和59年度～昭和63年度	16
第2章 平成元年度以降の税制改正	19
第1節 平成元年度～平成18年度	19
第2節 平成19年度税制改正前に寄せられた要望	22
第3節 平成19年度改正	24
第4節 平成19年度改正の解説	28
第5節 平成20年度改正	30
第6節 平成23年度改正	33
第3章 減価償却方法の検討	35
第1節 企業会計における減価償却	35
第2節 会社法における減価償却	38
第3節 税法上の減価償却制度の特徴	39
第4節 減価償却方法の分類	41
第5節 期間配分による減価償却の計算方法	43
第6節 生産高配分による方法、利子基準による方法、その他の方法の計算方法	47
第4章 新たな減価償却方法	51
第1節 税法上の減価償却方法が満たすべき条件	51
第2節 新たな減価償却制度および償却額の計算	53
第3節 末項が1以外の場合および耐用年数長短による適合性の検討	58
おわりに	63
参考文献	64

第1章 減価償却制度の沿革

第1節 戦前までの沿革

減価償却の概念は明治時代に初めて問題視されることとなった。明治20年に創設された所得税法では減価償却の概念を必要としなかった。明治32年に法人課税が始まるが、減価償却費は損金にならなかった。明治時代の沿革は表1-1のとおりである。

表 1-1 明治時代の減価償却制度の沿革

	会計制度および税法上の制度
明治8年	第一国立銀行が半季利益金割合報告で減価償却を計上する。第四国立銀行においても営業報告で10%の減価償却が計上された。
明治10年	「郵便汽船三菱会社簿記法」において、船舶について5%の定率法による償却が行われた。
明治20年	所得税法が創設されたが、減価償却に関する概念はない。
明治32年	法人に対する所得課税が始まったが、減価償却について触れるところはない。
明治33年	日本絹綿紡績株式会社事件の判決(明治33年11月14日)で、減価償却を認められないとした。
明治36年	日本郵船株式会社事件、東洋汽船株式会社事件の判決(明治36年7月10日)が減価償却を認めた。明治36年12月27日の主税局長通牒で税法上初めて減価償却の損金算入を認める。
明治40年	減価償却の問題が大蔵省内で議論される。

(注)明治時代には耐用年数の概念がなく、大正7年以降に耐用年数の概念が登場する。

(資料)高寺(1974)、成田(1985)(1998)、磯辺(1998)。

日本の減価償却の起源は明治初期にあると考えられる。明治6年に日本最初の株式会社として設立された第一国立銀行が減価償却の考え方を初めて経理に取り入れた¹。第一国立銀行の検査役となったアラン・シャンドは「第一国立銀行検査報告書」(明治8年3月)の中で減価償却を行う必要があることを説いた。明治8年7月付「第4回半季実際考課状」に載っている「半季利益金割合報告」に「営業用戻シ入(減価償却)」が計上された²。

減価償却費の計上はやがて各国立銀行に伝わった。大部分は創業費だけの償却を計上し、固定資産の減価償却は後回しにすることが多かった。償却率は、最初に設立された第一国立銀行が純益金の1/15とかなり高率であるのに対して、第二期(明治9年～16年)に新設された国立銀行の減価償却は大半が後期へ繰り延べられただけでなく、一般に低率であった³。

明治10年6月に国立銀行報告差出方規則が制定され、各国立銀行が減価償却を表す用語として使用していた「戻シ入」「消却」「償却」が「償却」に統一された。明治10年7月制定の「郵便汽

¹ 明治5年1月発行の加藤斌訳『商家必用』(原書は1861年)が減価償却の概念を日本に伝えた。片野(1977)、pp.112-113。また明治6年12月に最初の洋式簿記書である『銀行簿記精法』(大蔵省)が刊行された。

² 片野(1977)、pp.113-119。

³ 高寺(1974)、p.56-57。第二期に新設された国立銀行の中には減価償却の強制を喜ばないものが多かった。

船三菱会社簿記法」は、船舶に年率 10%の定率法を採用した。東京海上保険会社は、明治 13 年 3 月の「第一季報告」において、創業と同時に家屋の減価償却を認識していた。当時、通常の企業では利益処分による減価償却を計上するのが一般的であった。

明治 20 年に所得税が創設されるが、必要経費には資本的支出を含まないものとしており、減価償却の規定がない。個人企業は多額の固定資産を所有していないので、減価償却費を計上することもなく、課税上の問題は提起されなかった。明治 32 年に法人所得に対する課税が始まったが、資産に対する評価減と経費としての現金支出を損金とした。税務当局は、減価償却費を損金と認めると、評価損との二重計上になるとして減価償却を認めなかった。厳密には当時の税務当局者が減価償却を知らなかったという方が事実に近いという意見もある。沼田(1982)は、税務当局者のみならず商法学者すらも減価償却を知らなかったとしている。

法人課税が始まり、減価償却費の損金性が問題になった。紡績業と海運業にとっては機械・船舶・建物などの減価償却費が損金算入になるかどうかは大きな問題となっていた。明治 33 年以降、減価償却費が損金に含まれると主張する会社側が、損金算入を拒む税務当局を相手として、相次いで行政訴訟を起こした。明治 33 年 11 月に宣告された日本絹綿紡績株式会社事件の判決が代表的なものである。その判決は、減価償却費は現実に費消したものでないから損金性がなく利益処分であること、時価に比して下落した部分は評価減であるとした。

明治 36 年 7 月に日本郵船株式会社事件の判決が減価償却(船舶は半期 2%の定額法)を損金とすることを認めた。同日の東洋汽船株式会社事件の判決も償却費の損金算入を認めた。この結果、明治 36 年 12 月 27 日の主税局長通牒で税法上初めて減価償却を損金として認めた⁴。しかし、当時の商法の規定による時価を付すことが実際には困難であるため、財産評価の便法として減価償却の手法を認めた。費用配分としての減価償却を認めたというよりも資産の評価損を認めたといえる。

明治 39 年に大蔵省内の税法審査委員会が減価償却の問題を公式に議論し、船舶運送業の船舶及び倉庫業の倉庫の減価は経費として所得より控除すべきとした整理案をまとめた⁵。次いで税法整理案審査委員会が税法審査委員会の整理案を原案として審議を行い、控除の範囲を拡張して動力により運転する機械の減価を経費と認めることにした。

個人所得において船舶、倉庫、機械の減価を経費とみなして所得より控除することを認める、法人所得においては固定資本に対する減価積立金を損金とみなすことを認めるとする所得税整理案が議会に提出されたが、成立しなかった⁶。度重なる税法改正案に減価償却制度が盛り込まれるが、財政上の理由から、法案は否決された。こうした経緯を背景にして、減価償却の損金算入を法律改正ではなく、通達で認めることになった。

⁴ 木村(1965)は、日本減価償却の認識は明治 30 年代海運会社の訴訟事件を媒介として展開したとするが、高寺(1974)は、これは史実にも論理にも反すると批判している。

⁵ 大蔵省(1957)、pp.1016-1048。当時、法人においては船舶・倉庫の減価償却費は総益金から控除していたが、個人においては減価償却費を所得から控除できなかった。

⁶ 減価償却費は経費ではないが、経費と同一視すると認識していた。神森(2005)、p69。

表 1-2 大正時代～戦前の減価償却制度の沿革

	会計制度および税法上の制度	耐用年数
大正 7 年	<ul style="list-style-type: none"> ・主秘第 177 号で税法上の減価償却の取扱いを明確にする。 ・固定資産堪久年数に応じて減価償却歩合表により計算する。また償却方法、償却限度額の算定、残存価額等について規定した。 	固定資産堪久年数に応じて減価償却歩合表により計算
大正 9 年	「所得税法施行上取扱方心得」で利益処分による減価償却も認める。	
昭和 2 年	・主秘第 1 号が発せられ、減価償却の規定が整備された。具体的な内容は大正 7 年 7 月主秘第 177 号とほぼ同じ。	
昭和 12 年		堪久年数表の改正(新設 27 項目及び経済的陳腐化を取り入れる。)
昭和 13 年		時局産業用固定資産の堪久年数を著しく短縮
昭和 14 年	「臨時租税措置法」の特別償却制定	
昭和 17 年	「会社固定資産償却規則」公布	「会社固定資産償却規則」により全面的改正

(資料)新井(1987)、武田昌輔『DHC コンメンタール法人税法』。

大正時代、昭和戦前の沿革は表 1-2 の通りである。大正 7 年 7 月 19 日付主秘第 177 号主税局長通牒は、初めて税務上の減価償却を認めて、正式に堪久年数表を定めた。野田(1989d)によれば、固定資産堪久年数が固定資産の評価減損と組み合わせて示されており、評価損に重点が置かれていたと思われる。通牒の概要は以下の通りである⁷。

- ①減価償却の算出方法は定率法を原則とし、残存価額は定率法のみ取得価額の 10%とした⁸。
- ②各事業年度の償却不足額の繰り越しと充足については、会社が自由に行うことができた。
- ③堪久年数を資産の種類ごと(例えば、事務所住宅用資産、工場倉庫用建物、同附属物、煙突、船舶、各種の機械など)に分けて堪久年数を定めた。機械装置は約 60 の種類に分けられた。
- ④堪久年数表にない資産については事実認定をして堪久年数を決定することとした。また、堪久年数を適用するのに不適當な場合があった時には上級官庁に稟議すべきものとした。

英国等の一部を除くと、最も早い時期に定率法を採用した。残存価額を取得価額の 10%とした理由は不明である。堪久年数の対象資産の範囲は広く、個々の資産の堪久年数を詳細に定めている。堪久年数は経済的陳腐化を考慮せず、物理的年数(物理的に使用に堪えうる年数)を基に

⁷ 新井(1987)、pp.23-24 及び白石(1982)、pp.122-146。堪久年数は一般に公表されていないが、事実上は解説書等において示されていた。

⁸ 定額法では残存価額の定めがない。未償却残高が取得価額の 10%に達すると償却停止となり、耐用年数が無意味になる。例えば耐用年数を 10 年に定めても、9 年が経過すると償却が終了する。この問題は昭和 17 年の改正によって解決された。

定められたものであると考えられる。しかし物理的年数をどのように測定したのかは不明であり、経済界から技術的陳腐化、経済的陳腐化による堪久年数短縮の強い要望が業界から出た。大正9年に「所得税法施行上取扱方心得」が出され、減価償却を利益処分としても認めた。減価償却を損金処理するかあるいは利益処理する当時の会計実務を税法も容認した。昭和2年主秘第1号通牒(大正7年主秘第177号の改訂版)が公布され、初めて減価償却の認否について一応の基準が示されることとなった。減価償却費が直接損金の額に算入する旨が定められた。

昭和12年に約20年ぶりに堪久年数の大幅な改正が行われた。経済的陳腐化を堪久年数に初めて織り込んだが、堪久年数の算定方式についての考え方は示されていない。白石(1995)によれば、この時期になると、減価償却を資産評価の観点から考えることはなくなっていたが、投下資本回収を主目的とする考え方も採用していない。

昭和13年に、固定資産の更新を早め利益圧縮により課税の繰り延べと特定産業の保護・育成を目的として、金属鉱業など時局産業用の固定資産について堪久年数の短縮・割増償却が行われた。昭和14年に特別償却制度が新設された。30業種にわたり、事業用の建物(工場用以外のもを除く)、機械その他の設備と船舶について、新設、増設又は製造した資産の取得価額の1/3を3年間に均等償却し、残りの2/3を普通償却することを認めた⁹。

昭和17年に、会社経理統制令の耐用年数は税法上の耐用年数に統一され、税法上の耐用年数が整備された¹⁰。固定資産を有形固定資産と無形固定資産に大別し、有形固定資産を建物、構築物、機械及び装置など6種類に分類した。

残存価額は、坑道と無形固定資産は0として、その他のものは10%を原則とした。堪久年数の名称を耐用年数に改められた。機械装置以外の有形固定資産については個別資産別に耐用年数を定め、機械装置については事業別に一本化した平均耐用年数(総合耐用年数)を設けた¹¹。無形固定資産の減価償却は昭和初頭から認められていたが、特許権、商標権、意匠権、実用新案権、水利権、漁業権、営業権、試作研究費及び開発費特許権などの無形固定資産に初めて耐用年数を設けた。度重なる増税の緩和と内部留保の充実を主たる理由として、固定資産の耐用年数を平均2割短縮した。減価償却費の計算方法は、原則として有形固定資産については定額法又は定率法、無形固定資産については定額法と定めた。

第2節 昭和20年度～昭和35年度

昭和20年度から昭和35年度までの沿革は表1-3のとおりである。昭和20年度に大企業について申告予納制度が採用されたことに伴い、昭和20年9月に内部通達の一部が「法人各税の取扱」として公表された。その中に固定資産の減価償却費の損金算入についての細かい規定と計算の基礎となる耐用年数が含まれていた。

⁹ 新井(1987)、pp.24-25。

¹⁰ 昭和17年9月に会社経理統制令の適用を受ける会社の固定資産の償却を定めた「会社固定資産償却規則」が公布された。昭和17年の改正については、新井(1987)、p.25及び白石(1995)、pp.171-179を見よ。

¹¹ 総合耐用年数がどのように算定されたのか明らかではない。野田(1989d)、p.22。

表 1-3 昭和 20 年度～昭和 35 年度の減価償却制度の沿革

	会計制度および税法上の制度	耐用年数
昭和 20 年度	<ul style="list-style-type: none"> ・ 資本金 500 万円以上の法人について申告納税を行うに伴い、法人税の取扱いを公表する。 ・ 鉱業用固定資産に生産高比例法を認める。 ・ 耐用年数 1 年未満の固定資産の損金算入を認める。 ・ 利益処分による減価償却は翌期首に帳簿価額を減額したときのみ認める。 	
昭和 22 年度	<ul style="list-style-type: none"> ・ 法人税法全文改正により、減価償却の取扱いは法令として明記された。 ・ 定率法以外の償却方法が認められなかった。 ・ 償却不足額の繰越しを否認した。 	法人税法施行細則で耐用年数表を公表した。
昭和 23 年度	間接法による償却が認められた。	
昭和 24 年度	<ul style="list-style-type: none"> ・ 国税庁から修繕費の取扱が出される。「企業会計原則」の公表。 ・ 法人税基本通達公表。 	シャウブ勧告が、大蔵省税務担当部に専門家を置いて耐用年数を検討すべきであると指摘した。
昭和 25 年度	<ul style="list-style-type: none"> ・ シャウブ勧告により減価償却の計算に関する整備。概算申告制度の廃止。 ・ 定率法・定額法の選択が認められた。翌期首に帳簿価額を減額しない場合でも利益処分による減価償却が認められた。 	
昭和 26 年度	画期的改正(減価償却資産の範囲の明確化など 7 項目)。	<ul style="list-style-type: none"> ・ 耐用年数が全面的に改正される。 ・ 効用持続年数による。 ・ 機械・装置について設備別に定める。 ・ 機械・装置について総合耐用年数と分別耐用年数の二本建ての耐用年数。
昭和 32 年度	租税特別措置法により多くの特別償却を規定。	

(資料) 吉田(1989)、新井(1987)、武田昌輔『DHC コメントール法人税法』。

昭和 22 年に法人税に申告納税制度が全面的に採用された。減価償却費の損金算入に一定の制限を設けるため、同年 8 月に法人税法施行細則で減価償却が認められる固定資産の範囲、損金算入される償却額及び耐用年数が初めて法制化され、法人税法上の減価償却制度が確立した。

減価償却費の損金算入が認められる固定資産は、建物、構築物、機械装置、船舶、車両運搬具、鉱業権、営業権等であり、通達では認められていた開発費が除かれた。減価償却の損金算

入範囲額の計算は、個々の資産ごとではなく、建物等・無形固定資産は種類ごと、機械等は事業ごと、かつ、耐用年数の異なるものについては異なるごとに行わなければならない。有形固定資産は定率法で計算した金額、無形固定資産は定額法で計算した金額による。通達では有形固定資産について定額法も認めていたが、定率法が有利であるとして定額法が削除された。残存価額は通達と同様に、取得価額の 10%とされた。少額減価償却資産の限度額は、通達では 100 円未満であったが、法人税法施行細則では 1,000 円未満とされた。

耐用年数の実態調査にかなりの時間がかかるので、暫定措置として、戦時中に政策的に短縮されていた耐用年数を正常に戻すことに重点が置かれた。松隈(1959)によれば、基幹産業については 5 割程度、その他の産業については 2 割程度を目途に耐用年数が延長された。

大蔵省は、昭和 22 年度の耐用年数の改正は暫定的なもので、実情に即した耐用年数を定める必要があると考えていた。そして昭和 24 年のシャープ勧告は、定額法だけでなく、資産の種類に応じて異なる減価償却の方法を選択できるようにすること、大蔵省が償却方法の変更を許可する一般的条件を通達で示すこと、大蔵省は償却資産の方法を研究し、固定資産の耐用年数の決定等に関して専門知識を持ったスタッフを採用することを勧告した。

大蔵省は耐用年数を改訂する作業に着手して、昭和 26 年度に減価償却資産の範囲や償却方法に関する改正の他、法定耐用年数について重要な改正を行った¹²。耐用年数以外の改正内容は下記のとおりである。

- ①減価償却資産の範囲を明らかにした。また、無形固定資産の範囲から試験研究費及び開発費を削除して、繰延費用とした。
- ②総合償却法と分別償却法のいずれかを選択することが認められた。
- ③従来の定率法、定額法、生産高比例法及び取替法が認められた。
- ④新規取得機械等の割増償却制度が創設された。
- ⑤青色申告書を提出する法人については、償却不足額の 5 年間の繰越しが認められた¹³。
- ⑥鉄筋コンクリート造建物等の堅牢資産については、税務署長の承認に基づけば残存価額(取得価額の 10%)に到達した後 1 円まで償却が認められた。
- ⑦少額減価償却資産の限度額を 1,000 円から 1 万円に引き上げた。新設・拡張資産が損金算入の対象から除外された。

当時、残存価額の引き下げが問題となっていた。市丸(1951)によれば、昭和 26 年度の耐用年数の改正に当たって、残存価額の 5%への引き下げやゼロにする要望があったという。5%にすると定率法の場合に最初の 3、4 年の償却額が非常に多くなること、ゼロにすると定率法では償却率が算出できないこと、という理由から、残存価額は従来どおりに 10%に据え置かれた。

耐用年数に関する改訂の概要は次のようである。

- ①効用持続年数が採用された。

¹² 武田(1991)、p.135 及び吉国(1996)、pp.136-142。

¹³ 昭和 25 年度に欠損金の繰越しが 1 年から 5 年に延長されたことに伴い、普通償却の場合の償却不足額にも 5 年間の繰越し制度が復活した。

- ②耐用年数が 20%程度短縮された。
- ③機械及び装置の事業別の総合耐用年数が製造設備別の耐用年数に改められた。
- ④耐用年数を相当詳細に定めた。機械・装置を設備別に細分して定め、家屋などについても若干細分した。101 の事業別に 101 の耐用年数を製造設備別に 431 の耐用年数を定めた。
- ⑤機械及び装置について総合耐用年数と分別耐用年数の二本建ての耐用年数となった。
- ⑥個別的企業の実態に即応するため、国税庁長官による耐用年数短縮の承認制度を設けた。

昭和 26 年に大蔵省主税局は「固定資産の耐用年数の算定方式」を発表した。企業会計の耐用年数論を基礎として、当時の状況を踏まえて、新たな耐用年数の概念を明らかにした。その後の耐用年数はこの算定方式における耐用年数の考え方を基礎としている。昭和 26 年当時の算定方式を改めなかったために、長期間にわたり耐用年数の全面的見直しは実施されなかった。

「固定資産の耐用年数の算定方式」の概要は次のようである¹⁴。

- ①固定資産の耐用年数は通常の効用持続年数による。この効用持続年数は、通常考えられる維持補修を加える場合において、本来の用途用法により現に通常予定される効用をあげることができる年数(有効使用期間)である。
- ②効用持続年数は、企業設備の後進性などから考えられる程度の一般的陳腐化を織り込んだものである。
- ③将来の事情変化による特別な陳腐化、不適応等が生じた場合は特別償却を行い、これらの事情は効用持続年数には織り込まない。
- ④通常の効用持続について、設備更新を伴う経済的陳腐化や新製造方法の出現などが現実になっている限り、今回の耐用年数改訂に織り込む。
- ⑤効用持続年数は現況を基準とする技術及び素材の材質等によって定める。
- ⑥効用持続年数は、普通の場合・作業条件により使用される場合に考えられる年数である。
- ⑦機械設備の総合償却年数については、中庸と認められる標準的設備(モデル・プラント)を選び、その平均年数を基にして機械設備全体の資産価額構成割合から総合平均年数を算出する。効用持続年数は、固定資産の通常の効用という物理性を基本として取替・大修繕によって更新すべきという経済性を取り込んでいる。物理的耐用年数及び陳腐化・不適応による経済的耐用年数を統一した概念が効用持続年数である。

一方、企業設備の近代化を図る狙いから、特別償却制度が昭和 26 年から次々と新設された。昭和 26 年度、27 年度の特別償却は法人税負担の大幅な軽減を通じて企業設備の更新に大きな役割を果たした¹⁵。特別償却制度の整理合理化が必要であると強調され出したが、基本的には特別償却制度が維持され、特に昭和 32 年に多くの特別償却が規定された。

¹⁴ 「固定資産の耐用年数の算定方式」は、稲村・安間(1959)、pp.359-396 による。

¹⁵ 泉美之松氏の発言による。伊東(1977)、p.25。昭和 26 年度には新規取得機械等の割増償却制度、昭和 27 年度には重要機械の取得時 2 分の 1 償却制度、試験研究用機械設備用の特別償却制度が創設された。

第3節 昭和36年度～昭和39年度

昭和26年度以降、減価償却資産の耐用年数の新設と短縮が毎年のように行われたが、耐用年数の実質的な改正は実施されなかった。しかし昭和30年代に入り、機械設備の経済的陳腐化が速いので耐用年数が技術革新の状況を反映していないとして、産業界から耐用年数の短縮を求める強い要望があった。大蔵省は昭和33年頃から耐用年数の改訂作業を進め、税制調査会第一次答申(昭和35年12月)は耐用年数を平均20%程度短縮することを勧告した。

表1-4 昭和36年度～昭和39年度の減価償却制度の沿革

	会計制度および税法上の制度	耐用年数
昭和36年度	<ul style="list-style-type: none"> ・ 経済的耐用年数を考慮した改正作業。 ・ 償却不足額の繰越制度を廃止。 	経済的耐用年数を考慮した改正作業。機械装置を中心に約20%短縮。
昭和39年度	<ul style="list-style-type: none"> ・ 償却可能限度額を取得価額の5%とする。 ・ 償却方法の選定に弾力性を持たせ、種類ごとに選択可。 	<ul style="list-style-type: none"> ・ 機械・装置について15%程度短縮、無形減価償却資産について約20%短縮。 ・ 機械・装置の分別耐用年数を廃止し、総合耐用年数に一本化した。

(資料)吉田(1989)、新井(1987)、武田昌輔『DHC コメントール法人税法』。

昭和36年度の改正の狙いは社内留保の充実に資することである¹⁶。基本方針は、製造方法ないし製造設備の多様化に対応して製造設備を細分化すること、耐用年数の算定の基礎となる標準的設備(モデル・プラント)を現在の技術水準で相当高度の設備を選定すること、陳腐化、自動化などを織り込むほか、機械設備の稼働率向上を勘案することである。

- ①耐用年数表の機械装置関係において新しい方法による製造設備の種類を新設するとともに、個別的事情に即するため製造設備区分を細分化した(改正前596項目から改正後959項目)。
- ②耐用年数がほぼ全面的に短縮され、機械装置の耐用年数は根本的に最も大幅に改訂された。耐用年数は平均して約22%程度短縮され、概して中小企業に多い製造設備の短縮割合が多い。
- ③不安定期にある製造設備で特別に耐用年数が短い設備について、一定期間経過後は通常の耐用年数によることを明らかにした。
- ④特別償却制度の適用を受ける船舶等の耐用年数を特別償却制度との関連を考慮しつつ短縮した。

当時、日本租税研究協会は、標準耐用年数のみを法定化し、法定の範囲内で企業が自主的に耐用年数を採用すること、償却可能限度額の引き下げ(取得価額の5%)などを提言した。さらに昭和39年度税制改正に関して、耐用年数の短縮、耐用年数の自主的決定、残存価格の5%への引き下げ、償却不足額の繰越制度の存続、償却資産の編入限度の引き上げ、特別償却の拡大・存置を意見表明した。主要30業種団体の圧倒的に強い意見は、自主償却制度を前提に、耐用

¹⁶ 改正内容については、泉(1961)、pp.801-802及び吉国(1996)、pp.309-313を見よ。

年数を 20%程度短縮するとともに、特別償却制度は補完制度として存置すべきであるとした¹⁷。しかし償却の弾力化は、企業の裁量下にある特別償却制度と耐用年数のガイドライン化をいかに統合するののかという問題と膨大な減収という財源問題から、実施に至らなかった¹⁸。

税制調査会『昭和 39 年度の税制改正に関する臨時答申』（昭和 38 年 12 月）は、開放経済への移行に備え、企業の内部留保の充実と設備の更新に資するため、機械設備を中心に耐用年数を平均 15%程度圧縮すること、取得価額の 5%まで償却を認めることなどを答申した。

税制調査会『所得税法及び法人税法の整備に関する答申』（昭和 38 年 12 月）は、固定資産の範囲及び減価償却資産と非減価償却資産の区分を政令等で明らかにすること、少額減価償却資産の基準を概ね取得価額 3 万円に引き上げること、固定資産の取得価額について付随価額の扱いを政令等で明らかにすること、償却不足額の繰越制度は是正する方向で検討すること、減価償却資産の種類等に応じて適する償却方法を選択することを認めること（型・特殊工具など）、残存価額を一律に引き下げる方向で検討するが、定率法の残存価額は現行どおり 10%とすること、法定耐用年数を標準耐用年数に改めることは問題であり、現行どおり法定耐用年数とすること、業種を一本化するような簡易な耐用年数とする方向で検討すること、などを答申した。

昭和 39 年度の改正内容は次のようである¹⁹。武田(1964)によれば、企業の内部留保と企業設備の更新を図る施策として税率の軽減なども考えられるが、むしろ耐用年数の短縮によって企業設備の更新に重点を置くことになった。

- ①耐用年数を機械装置及び無形固定資産を中心に平均 15%程度短縮した。建物については、原則として短縮しなかった。
- ②設備の種類を約 1,000 区分から 379 区分へと 1/3 に整理し、簡易耐用年数表を採用した。分別耐用年数を適用する企業が少ないので、分別耐用年数を廃止して総合耐用年数一本とした。
- ③製造設備の種類及び資産の種類異なるごとに異なる償却方法（定率法または定額法）を採用することを認めた（従前はすべての固定資産について定率法または定額法を選択する）。
- ④有形減価償却資産の償却可能限度額を取得価額の 5%（改正前 10%）としたこと。但し、定率法を計算する場合の残存価額は、従来通り 10%である。
- ⑤取得価額 3 万円未満の固定資産は固定資産として計上しないことを認めた（改正前 1 万円）。少額重要資産及び少額多量資産は損金算入の対象から除外された。
- ⑥償却不足額の繰越期間を 3 年（改正前 5 年）に短縮した（繰延資産の償却も同様）。
- ⑦無形固定資産の範囲を若干広くして、水道施設利用権等を加えた。

¹⁷ 日本租税研究協会(1989)、pp.181-183 を見よ。大蔵省財政史室(1990)は、企業側が自主償却を望んだのは償却費を調整して利益変動を小さくしたためであると述べている。大蔵省財政史室(1990)、p.410。

¹⁸ 税制調査会『長期税制のあり方についての答申』（昭和 46 年 8 月）は、平均的な耐用年数を標準として一定の範囲内での自主償却を選択する方法を検討するべきであるとの結論に達したと述べた。答申については、財政研究所(1983)、pp.338-339 を見よ。吉牟田勲氏は、昭和 47 年度に輸出割増償却が廃止され増収になることが償却の弾力化が提案された背景にあると発言している。日本租税研究協会(1985)、p.43。武田(1989)は、法定耐用年数で算定された額は減価償却限度額を示しているため、標準耐用年数を設定することは無益であると述べている。例えば、標準耐用年数を 10 年とし、8 年～12 年の幅を持たせると、税法上は限度額としては 8 年が耐用年数となる。武田(1989)、p.15。

¹⁹ 武田(1964)、pp.94-98、白石(1982)、pp.202-205 及び吉国(1996)、pp.380-383 による。

⑧金型、特殊工具等については、生産高比例法に準ずる方法によって償却することを認める。

⑨坑道に定額法及び定率法、鉱業権に定額法の採用を認めた(現行は生産高比例法に限る)。

自動機等の高度な機械装置のスクラップ価格が相対的に低下していることから、償却可能限度額が取得価額の5%に引き下げられた。この改正で残存価額とは別に償却可能限度額を設けたことが重要である。残存価額を据え置いた趣旨について、『改正税法のすべて(昭和39年度版)』は残存価額を5%に引き下げると償却額が大幅に増加することになって財源上問題があり、特に定率法では初期償却が大きくなり制度上適切ではないと説明している²⁰。吉牟田(1994)は、残存価額が高すぎるという批判に応えながら税収減を小さくする方法として、残存価額とは別に償却可能限度額という概念を取り入れた、と述べている。昭和39年度以降、残存価額と償却可能限度額の二本立てが続く。

企業の内部留保を充実することで企業減税を行い、開放経済への移行に備えるために、機械装置の耐用年数が昭和36年度に続き昭和39年度に改訂された²¹。奥原(1964)は、自由化に伴い国際競争が激しい業種で耐用年数の短縮率が大きいこと、資産の種類を1/3に減らすと同時に分別耐用年数を廃止し簡易耐用年数を採用したことが特徴であるが、経済界が要望した標準耐用年数が採用されなかったのは遺憾であると述べている。

第4節 昭和40年度～昭和58年度

昭和40年度に法人税法の全文改正が行われたが、減価償却制度は昭和39年度の改正において概ね整備合理化が図られたため、主として政令または省令において規定されていた事項について体系の整備が図られた。昭和40年度以降は制度の簡素化を目的とした改正が中心である。

昭和40年度の改正内容は次のようである。

- ①減価償却の範囲が明らかにされた。
- ②減価償却資産の取得価額について整備が図られ、合併または出資により受け入れた資産の取得価額が明確にされた。
- ③償却費は損金経理をしたものに限り認め、簿外売上等で取得した資産についてのみなし償却制度の適用が廃止された。
- ④残存価額を一表として耐用年数省令において定めるなどの整備が図られた。

一方、耐用年数については、昭和39年12月の長期答申は、昭和39年度の改正で主要諸国と比較しても遜色がない程度に短縮されたので当面現行の耐用年数は維持するのが適当であるが、技術進歩のテンポが急速であるため実態に即して耐用年数を定める必要があると述べた²²。

²⁰ 償却年数は定率法で約20%程度縮小され、減収が大きくなる。武田(1991)は、残存価額に達した後も使用されている減価償却資産に償却を認めず廃棄時に残存価額を損金に算入するのは実態に即していないので、使用されている限りは償却を行うようにして、法定耐用年数経過後に取得価額の5%まで償却を継続できるようにしたと述べている。武田(1991)、p.220。

²¹ 昭和36年度及び昭和39年度の耐用年数短縮、償却可能限度額の引き下げの背景には、昭和33年頃からの産業界の好況により、多額の減価償却額を吸収する余力が業界に出たことがある。沼田(1982)、p.220。

²² 昭和39年12月の長期答申については、財政研究所(1983)、p.336を見よ。

表 1-5 昭和 40 年度～昭和 58 年度の減価償却制度の沿革

	会計制度および税法上の制度	耐用年数
昭和 40 年度	・ 法人税法の全文改正 ・ 償却費は損金経理をしたものに限る。	耐用年数等に関する省令の制定
昭和 41 年度		建物の耐用年数が工場用建物、倉庫等を中心に 15%程度短縮。
昭和 42 年度	会社計算と税務計算の一致等、税制簡素化の観点から大幅な改正(6 項目)。	
昭和 43 年度	制度の簡素合理化	
昭和 45 年度		「耐用年数の適用等に関する取扱通達」耐用年数等の取扱い全面改正
昭和 46 年度		通達「機械装置の細目と個別年数」
昭和 47 年度	増加償却割合の 2.5%から 3.5%への引き上げ	
昭和 48 年度	対象となる無形固定資産の追加。船舶の減価償却を 1 隻ごとに償却方法を選定できることとされた。資本的支出か修繕費かに関する規定。	
昭和 49 年度	耐用年数の短縮、陳腐化による一時償却の承認並びに増加償却制度から青色申告要件が廃止。	半導体集積回路等の設備について、耐用年数の短縮が行われる。
昭和 55 年度	法人税基本通達の改正により資本的支出と修繕費に関する通達の一連の見直し。	
昭和 50 年度 ～58 年度		昭和 50、52、53、54、56、58 年に、耐用年数等の改正が若干行われた。

(資料) 吉田(1989)、武田(1991)、米山・坂元(2004)、大蔵財務協会編『改正税法のすべて』(各年度版)。

昭和 40 年度の改正で、償却方法を変更する場合には税務署長の承認を受けなければならないことになった。税法上継続性の原則が要求され、企業利益と課税所得との関係に関する基本原則が確立された。償却費を損金経理したものだけに認めると継続性の原則を要求することから、企業の恣意性を徹底的に排除するという現行の減価償却理論が確立したと考えられる。

税制調査会『昭和 41 年度の税制改正に関する答申』は、企業の内部留保の充実に資するため、昭和 26 年度以来改訂されていない建物の耐用年数を工場用建物や倉庫等に重点を置いて 15%程度圧縮することを答申し、昭和 41 年度に建物を中心に耐用年数の改訂が行われた。建物についても一般的陳腐化が認められるので、建物の耐用年数が全面的に改正された。

税制調査会『税制簡素化についての第一次答申』(昭和 41 年 12 月)は、減価償却資産の償却範囲額について企業の償却計算をできる限り基礎とする方向で、措置を講じることが望ましいとした。昭和 42 年度の税制改正では、企業会計と税法の調整を行い、税制を簡素化するため

に減価償却制度について次のような大幅な改正が行われた²³。

- ①減価償却資産の償却方法について、定額法、定率法又は生産高比例法以外の償却の方法が国税局長(改正前は国税庁長官)の承認を条件として選択できることとなった。
- ②耐用年数の短縮及び増加償却において、基準の緩和、手続きの簡略化が行われ、特に操業度の上昇による増加償却は、事実を明らかにする資料の備え付けを条件として届出制とする。
- ③営業権の償却方法が改正され、任意償却ができることとなった。
- ④期中取得資産の2分の1簡便償却の範囲に機械装置、車両運搬具及び工業所有権を追加した。
- ⑤技術の進歩等により著しく陳腐化した減価償却資産は、国税局長の承認を受けた場合には、使用可能期間を基礎として計算した未償却残額と帳簿価額との差額を一時償却できる。
- ⑥普通償却の償却不足額の繰越しが認めない。

かねてより強く望まれていた減価償却に関する税法上の取扱いが簡素化され、相当広範な規模にわたって簡素合理化されたことにより、企業の事務処理負担を大幅に軽減された点が大きく評価されたが、耐用年数表は変更されなかった。

税制調査会『税制簡素化についての第二次答申』(昭和42年12月)は、償却方法の事業所別選定、無形減価償却資産について特別な償却方法の選定を答申し、昭和43年度の改正が行われた²⁴。2以上の事務所を有する法人は事務所ごとに異なる償却方法を選定できるようになり、償却方法の選定単位が弾力化された。特許権など陳腐化の著しいものもあることから、無形固定資産についても国税局長の承認を受けて、法定償却方法(定額法)以外の特別な償却方法を選定できるようになった。

昭和45年度の税制改正では、29の特定設備の耐用年数の見直しが行われ、簡素化と弾力化が図られた²⁵。また、即時償却が認められる少額減価償却資産の限度額が5万円(改正前3万円)未満に引き上げられた。吉国(1996)は、工具、器具及び備品等の相当部分について償却費計算の手数が不要になり、企業の事務簡素化に資する効果は相当大きいと考えられると述べている。

昭和20年度以降の限度額の推移は表1-6のとおりである。少額減価償却資産の限度額の幾度の引き上げにもかかわらず、更なる引き上げの要望が起り、昭和63年度には20万円まで引き上げられた。

昭和49年度の改正では、物価の上昇及び経済規模の拡大等を考慮して、損金算入される少額減価償却資産の取得価額を10万円(改正前5万円)未満に引き上げた。また少額重要資産の制度が廃止された。何をもって業務の性質上基本的に重要であるとみるかの判定が実務上難しいだけでなく、煩雑であることから、廃止に至った。

²³ 武田(1991)、p.135。大蔵財務協会編『改正税法のすべて(昭和42年度版)』、pp.78-84。他に、税制簡素化の見地から、少額多量資産と新設・拡張資産は少額であれば損金算入が認められた。

²⁴ 大蔵財務協会編『改正税法のすべて(昭和43年度版)』、p.67及び吉国(1996)、pp.456-458。

²⁵ 法定耐用年数が定められている以上、取扱いによる弾力化には限界があり、基本的には減価償却資産の実態と法定耐用年数とのギャップは耐用年数の短縮承認制度に依存することになる。米山・坂元(2004)、p.434。

表 1-6 即時償却が認められる少額減価償却資産の限度額の推移

年 度	金 額
昭和 20 年度	100 円
昭和 22 年度	1,000 円
昭和 26 年度	1 万円
昭和 39 年度	3 万円
昭和 45 年度	5 万円
昭和 49 年度	10 万円
昭和 63 年度	20 万円
平成 10 年度	10 万円
平成 15 年度	中小企業のみ 30 万円、平成 18 年度、20 年度、 22 年度に延長される。

(資料)大蔵財務協会編『改正税法のすべて(各年度版)』大蔵財務協会。

当初の取得価額が 5 万円未満の減価償却資産で、帳簿価額の残っているものがある場合、3 年以内に任意償却できることとされた。また、陳腐化等の理由による耐用年数の短縮承認等の制度から青色申告要件が廃止された。青色申告書を提出していない法人を特例制度の対象としても弊害は少ないとされ青色申告要件が廃止された。

租税特別措置の整理合理化が昭和 51 年度税制改正から本格化し、昭和 51 年度に公害防止用設備を除く特別償却の償却割合が一般的に引き下げられた²⁶。大蔵省主税局は、減価償却資産の法定耐用年数は資産の物理的寿命に経済的陳腐化を加味して客観的に決められるべきであるとして、見直しの必要性を認めなかった²⁷。加速償却は租税特別措置として限定的に行われたが、かなりの数の特別償却が縮小・廃止された。

昭和 55 年度に、租税特別措置の整理合理化の一環として、公害防止用設備などの特定設備等の特別償却について、償却割合の引き下げと対象設備の範囲の縮減が行われた。低開発地域等における工業用機械等の特別償却、中小企業者等の機械の特別償却などについても、租税特別措置の整理合理化の一環として、償却割合の引き下げが行われた。

法人税基本通達の改正により、資本的支出の例示が新設された。修繕費の意義が明らかになるとともに、修繕費に該当するものと認められる費用が例示された。それ以降は耐用年数の見直しが若干行われる程度にとどまる。

第 5 節 昭和 59 年度～昭和 63 年度

耐用年数の全般的な改訂が機械装置については昭和 39 年度に、建物等については昭和 41 年度に行われた後は耐用年数の全般的な見直しは行われなかった。耐用年数が実情からかけ離れつつあるとして、昭和 59 年以降、耐用年数の改訂議論が活発になった。

²⁶ 税制調査会『昭和 51 年度の税制改正に関する答申』（昭和 50 年 12 月）は租税特別措置の見直しのリストを掲げている。縮減合理化措置の 1 つが特別償却、割増償却の償却率の引下げ等である。

²⁷ 財務省財務総合政策研究所財政史室(2003)、p.243。税制調査会『財政体質を改善するために税制上とるべき方策についての答申』（昭和 55 年 11 月）、p.26。

表 1-7 昭和 59 年度～昭和 63 年度の減価償却制度の沿革

	会計制度および税法上の制度	耐用年数
昭和 59 年度		日本租税研究協会減価償却問題研究会「わが国の減価償却制度の現状と改革に関する基本的方向」が耐用年数の検討方針を提案した。
昭和 60 年度		耐用年数の部分的な見直しが示される。
昭和 63 年度	少額減価償却資産の限度額を 20 万円に引き上げた。	税制調査会『税制改革についての中間答申』（昭和 63 年 4 月）が、資産の使用実態に応じて見直しが必要であると答申した。

(資料)柳田(2009)、宮森(2008)、野田(2010)、大蔵財務協会編『改正税法のすべて』（各年度版）。

昭和 59 年 11 月に、日本租税研究協会減価償却問題研究会は報告書「わが国の減価償却制度の現状と改革に関する基本的方向」を公表し、減価償却制度が抱える諸問題として耐用年数など 6 項目の制度改正を訴えた²⁸。

- ①耐用年数の全般的見直し
- ②残存価額の合理化
- ③償却制度の弾力化
- ④少額資産の損金算入限度の引き上げ
- ⑤資本的支出の取扱いの合理化
- ⑥確定決算主義から申告調整主義への見直し

耐用年数に関しては、技術革新や需要構造の変化等による経済的陳腐化を耐用年数の算定要素にする新たな「耐用年数の算定方式」を策定して、全減価償却資産の耐用年数の全面的見直しを提言した。残存価額は、実状に合うように引き下げるか企業の合理的見積額によることを認めるよう要請した²⁹。償却可能限度額を 1%に引き下げる方式も考えられるが、全耐用年数期間内における規則的な費用配分からは残存価額の引き下げを実施するべきであるとした。償却制度の弾力化については、耐用年数の上下 2 割幅程度の上限と下限を設けて、企業に耐用年数の選択を認めて、減価償却の弾力化を図ることを提言した。昭和 49 年以後の物価上昇等と事務簡素化を考慮して、少額減価償却資産の損金算入限度額の相当大幅な引き上げを提言した。

日本租税研究協会減価償却問題研究会が耐用年数の全般的な見直しを提言したのに対して、村山調査会の中間報告「税制改革に向けて－現行税制の現状と問題点の分析を中心にして－」（昭和 60 年 10 月）は耐用年数の部分的な見直し論を展開した。耐用年数を政策手段として利用する場合の問題や現行の耐用年数の下で企業の設備投資の水準が高いことから、技術的進歩による陳腐化の状況に配慮しつつ個別の資産の耐用年数を見直すことは必要であるとしても、耐

²⁸ 報告書については、『租税研究』第 422 号、1984 年 12 月、pp.29-40 を見よ。

²⁹ 残存価額を 5%にする、残存価額を 10%のままにして償却可能限度額を 1%にするなどの意見があり、集約して「合理的見積額による残存価額」という諸外国と同じ表現となった。日本租税研究協会(1985)、p.34。

耐用年数の一律短縮等の措置を講ずることは適当でないと考えた。

税制調査会『税制の抜本的見直しについての答申』（昭和 61 年 10 月）は、耐用年数、残存価額、償却可能限度額、少額減価償却資産について次のように述べている。

まず耐用年数については、平均使用年数と法定耐用年数との間にはある程度の乖離がみられるが、現段階で法定耐用年数を必ずしも大幅に見直す状況にはないので、今後は個別に見直しを行うのが適当である判断した。さらに、資金の早期回収等の政策的観点から耐用年数の見直しを行うことは法定耐用年数の考え方になじまないとした。

耐用年数を法定耐用年数ではなく、一定の範囲内で企業が自主的に決定できるようにガイドライン化することに対しては、一般的、平均的な耐用年数を画一的に定め、例外的な事情がある場合は個別承認で短縮を認める方が公平かつ合理的であるので、現行制度を維持するべきであるとした。自由償却制度については、費用の適正な期間配分という減価償却制度の趣旨から、企業が利益操作を可能にする制度は認めるべきではないとして拒否した。

残存価額が取得価額の 10%とするのはスクラップ価額としては過大であり引き下げるべきであるという指摘に対して、残存価額はスクラップ価額の観点からのみで決められるものではなく、現行の定率法では残存価額の引き下げると償却額が著しく前倒しされることになり、取得価額の適正な期間配分という減価償却制度の趣旨に合わないとし、現行制度の維持が適当であるとした。償却可能限度額については、資産の使用実態に即して更に償却を続けることを認めてもよいのではないかという指摘があったとだけ述べている。

少額減価償却資産の限度額については、減価償却制度の趣旨や税収への影響に配慮しつつ、企業の事務負担の軽減も踏まえて、見直しを検討してもよいという指摘があったと述べた。

昭和 63 年度に少額の減価償却資産として取得価額を一時に損金の額に算入できるものの限度額が 20 万円（改正前 10 万円）未満に引き上げられた³⁰。昭和 49 年度以来 10 万円未満に据え置かれてきたが、かなりの物価上昇があったことや税制の簡便化を図ることが適当であるとする見地から、限度額が引き上げられた。

税制調査会『税制改革についての中間答申』（昭和 63 年 4 月）は、『税制の抜本的見直しについての答申』の考え方を基本的に引き継ぎ、適宜、資産の使用実態に応じて耐用年数を見直すこと、少額減価償却資産の限度額を引上げることを答申した。しかし政府は耐用年数の短縮に対してはあくまで慎重な姿勢であり、投資環境の全般的な改善という視点から減価償却制度を見直すことは議論していない。

³⁰ 大蔵財務協会編『改正税法のすべて（昭和 63 年度版）』、p.357。

第2章 平成元年度以降の税制改正

第1節 平成元年度～平成18年度

税制調査会『法人課税小委員会報告』（平成8年11月）は、課税ベースを拡大しつつ税率を引き下げるという基本方針に沿って議論した。検討項目の1つが会計処理の選択制の抑制・統一性であり、その中で減価償却が取り上げられた。主税局の提出資料が掲げた論点は、適正な期間損益計算と償却費の計上方法、耐用年数の見直し、建物に係る定額法、少額減価償却資産の即時損金算入、営業権の任意償却である³¹。

表2-1 平成元年度～平成18年度の減価償却制度の沿革

	会計制度および税法上の制度	耐用年数
平成5年度		耐用年数表第五が廃止され、別表第二に移行。
平成10年度	建物について定額法のみ。その他償却限度額、少額減価償却資産及びリース資産に関する見直し。一括償却資産の損金算入制度の創設。簡便償却の廃止。	建物の耐用年数短縮。
平成12年度	ソフトウェアを繰延資産から無形資産へ変更。	ソフトウェア、耐用年数についても規定。
平成13年度	適格組織再編成における減価償却資産の移転がなされた場合の取扱が規定された。	電子計算機の耐用年数の短縮。

(資料)柳田(2009)、宮森(2008)、野田(2010)、大蔵財務協会編『改正税法のすべて』（各年度版）。

品川(1997)によれば、減価償却制度の沿革は税法から企業会計への歩み寄りの歴史である。昭和40年度に損金経理処理が課され、昭和42年度に商法との調整で営業権が任意償却化され、特別の償却方法の承認制度が設けられた。一転して、『法人課税小委員会報告』は税法の独自性を強調した。法人課税小委員会の石弘光委員長は、税法を企業会計と切り離すと割り切ったと述べている³²。リース取引等と減価償却を扱った節税が横行していることが背景にある。

『法人課税小委員会報告』の要旨は次のようである。建物は、長期安定的な使用であること、使用形態が生産性や収益性に大きく左右されないこと、主要諸外国が定額法によることを論拠して、償却方法を定額法に限ることが適当であり、構築物についても同様の観点から検討する。機械及び装置は初期段階で生産性の高い資産に更新されるものが少なくないので、従来どおり定率法を認めるのが適当であるとした。営業権は、性格からみて一時の償却を行うことは適当

³¹ 吉牟田(1996)、p.42。

³² 石・山本(1997)、p.18。藤曲(1998)は、平成10年度改正を企業会計や商法等の調和という従来の基本的原則を変更した改正であると述べている。藤曲(1998)、p.74。

であるとは言い難いので、均等償却に改めるべきである。

耐用年数については、建物及び構築物の償却方法を定額法に改める機会に、費用配分の期間としては余りに長期の資産は耐用年数を短縮することも考えられるとした³³。償却可能限度額について、現行の耐用年数が短か過ぎる資産があるとも考えられるので、耐用年数経過後も資産を使用している場合に備忘価額まで償却を認めることには慎重に対応する必要があると述べている。一方、残存価額については検討していない。山本(1997)は、法人課税小委員会が残存価額のあり方を検討せず、償却可能限度額のあり方を議論するに終始した、と述べている。

少額減価償却資産については、多額の償却費が一時に計上される結果、法人税の課税ベースがかなり狭められている場合があると考えられるほか、事務処理機器の普及により資産の管理や償却計算がかなり迅速に行われるようになってきていること等を考慮すれば、総額制限を設ける等何らかの見直しを行う必要があるとした。但し、事務負担に配慮する観点から、現行の取扱いは維持すべきであるとの意見があると付記している。

リース資産の減価償却のあり方については、ファイナンス・リース取引の実態を踏まえ、所要の見直しを行うことが適当であり、併せてファイナンス・リースに関する課税上の取扱いについて、法制上の整備を図る必要がある。

平成10年度に、法人税の課税ベースの適正化の観点から、減価償却の改正が行われた。平成10年度の改正内容は、大蔵財務協会編『改正税法のすべて(平成10年度版)』によると、次のようである。

- ①建物の償却方法は定額法のみによることとされ、平成10年3月31日以前に取得されたものは、従来どおり定額法又は定率法の選択適用とする³⁴。
- ②建物の耐用年数を概ね10%から20%程度短縮し、最長のものでも50年を限度とする。
- ③少額減価償却資産の取得価額基準を20万円未満から10万円未満に引き下げる³⁵。20万円未満の資産については、事業年度ごとに一括して3年間で損金算入する方法を選択できる。
- ④事業年度の途中で事業の用に供した機械装置等に認められている初年度2分の1簡便償却制度を廃止する。
- ⑤営業権の償却方法を任意償却から5年間均等償却に改める。
- ⑥ファイナンス・リースに該当するリース取引の賃貸資産で、非居住者又は外国法人の国外において行われる業務の用に供される資産の償却方法は、リース期間定額法とする(国外リース資産の償却方法の創設)。

³³ 石弘光氏は、耐用年数の短縮は償却方法の定額法への一本化とセットで議論されたと発言している。法定耐用年数の短縮を実態調査から議論したのではない。石・山本(1997)、pp.13-14。

³⁴ 構築物は従来どおり定率法を選択できることとなった。藤曲(1998)が述べるように、建物と建物付属設備・構築物との区分が一層重要になる。

³⁵ 改正の趣旨は、量の制限がないので課税ベースを著しく狭めていること、法人税の負担軽減手段として利用される場合があること、主要国では例を見ないこと、事務処理機器の普及により資産の管理等が迅速に行われていること、である。大蔵財務協会編『改正税法のすべて(平成10年度版)』、p.290。『法人課税小委員会報告』では、1台20万円未満のパソコンを数百台購入しても一時損金算入されるような事態に対処するため、量の制限を重視しており、取得価額基準の引き下げは考えていない。石・山本(1997)、p.16。

平成 10 年度の改正により、償却方法の変更によって毎期の償却額に大幅な違いが生じることが是正されるが、諸外国の減価償却制度を考慮して建物を定額法に限定したことに対しては、批判がある。山本(1997)は、建築基準法の度々の改正で建物が短期間に陳腐化する実態や主要国との建築資材の違いなどの事情をどう考えるのかという疑問があると述べている。

少額減価償却資産の取得価額基準の引き下げは、20 万円未満とした昭和 63 年の物価水準と比較すると、理解しがたいという意見がある。藤曲(1998)が述べるように、資産の種類を問わず 10 万円以上 20 万円未満のものを一括して 3 年間償却する措置と取得価額基準により少額資産の残存価額がゼロにする考えは企業会計にはない。また、取得価額基準により同一種類資産に複数の償却方法が存在することになり企業会計上は合理的ではない。

企業会計において、平成 11 年 4 月 1 日以後に開始する事業年度から、ソフトウェアを資産として計上する場合は無形固定資産として処理することとされた。平成 12 年の税制改正では、無形固定資産の範囲にソフトウェアが追加された³⁶。平成 12 年 4 月 1 日以後に取得するソフトウェアについては、税務上の資産区分が従来の繰延資産から無形固定資産に変更された。この改正により、ソフトウェアの取得形態の別によって費用の処理方法を区分することなく、取得に要した費用を原則として資産計上し、利用目的に応じて償却することになった。

償却方法は残存価額「0」による定額法によって行うこととなった。ソフトウェアの耐用年数は、複製して販売するための原本については 3 年、その他のものについては 5 年とされ、開発研究用のソフトウェアの耐用年数は 3 年とされた。技術の進歩に準じ時代に適合した改正であるが、近年の技術進歩が多岐に渡っていることから、改正すべき点は多い。

平成 15 年度には、3 年間に限り中小企業を対象に少額減価償却資産の取得価額基準が 30 万円未満に引き上げられた。また、中小企業の経営基盤を強化するために、中小企業に対する研究開発税制の配慮、同族会社の留保金課税の見直しなどが行われた。

少額減価償却資産の取得価額基準の引き下げは中小企業の経営基盤強化の一環である。大武(2003)によれば、消費税の事業者免税制度及び簡易課税制度の適用上限が引き下げられたことに伴い、事務処理のためにパソコンその他を導入せざるを得ない場合もあり、事務負担に配慮する措置である。少額減価償却資産の特例は、平成 18 年度に損金算入額の上限を 300 万円とした上で延長され、さらに平成 20 年度、平成 22 年度に延長された。

また研究開発税制の抜本改正が行われ、試験研究用機械及び装置について 50%の特別償却制度が創設され、普通償却と合わせると初年度に 94%程度(定率法)の償却が可能となった。

様々な技術進歩及び企業経営をめぐる環境変化に対応して、減価償却制度の抜本的な見直しが必要であるとして、残存価額・償却可能限度額の廃止、耐用年数の短縮などの要望が出された。しかし、平成19年度の大規模な改正まで減価償却制度に関する大きな改正はなく、法人税制において残された大きな課題の1つとなっていた。

³⁶ 従来は購入又は外注制作の場合は資産計上、自社制作の場合は即時損金算入としていた。ソフトウェアに関する改正については、大蔵財務協会編『改正税法のすべて(平成 12 年度版)』pp.207-208 を見よ。

第2節 平成19年度税制改正前に寄せられた要望

平成19年度税制改正前に経済産業省、経済界などから改正の要望が財務省に寄せられていた。以下では、どのような要望があったのかを見てみよう。

経済産業省は『平成16年度税制改正に関する経済産業省意見』（平成15年8月）で、旧式な過剰設備を廃棄し新規更新投資を促すことは国際競争力の確保につながるとして、企業のキャッシュフローを改善するために、残存価額（10%）の引き下げ及び償却可能限度額（95%）の引き上げを要望した³⁷。さらに『平成18年度税制改正に関する経済産業省意見』（平成17年8月）で、減価償却制度を国際的に遜色のない制度に見直すべきであるとして、償却可能限度額を100%（備忘価額1円）まで償却可能とすること、残存価額を適正な期間損益配分という点を考慮しつつ引き下げることを要望した。

経済産業省は平成18年6月に「新経済成長戦略」をまとめ、償却可能限度額を撤廃し、取得価額の全額償却を可能とすること、法定耐用年数を諸外国に劣らないように短縮すること、制度を柔軟かつ簡素なものとするを挙げた³⁸。『平成19年度税制改正に関する経済産業省意見』（平成18年8月）は、償却可能限度額を撤廃し、全額償却可能とするとともに、償却年数を諸外国に劣らないものに見直すこと、企業にとって使いやすい制度に改めることを内容とする抜本の見直しを要望した。

日本経団連は「平成16年度税制改正に関する提言」（平成15年9月）において、諸外国では耐用年数に沿って100%まで償却できるので、残存価額を少なくとも2~3%程度に、また償却可能限度額を備忘価額に早急に改めるべきであると提言した³⁹。日本経団連の税制委員会企画部会が行った調査では、78.2%の企業が100%の償却を認めるべきであるとしており、その理由は、「除去コストの上昇を考慮すると設備に価値がない」（73.9%）、「設備のスクラップ価格が低下している」（43.3%）などである。

「平成17年度税制改正に関する提言」（平成16年9月）では、複雑な耐用年数表や残存簿価の存在など国際的に見劣りがするので、少なくとも償却可能限度額の適正化が不可欠であるとした。「平成18年度税制改正に関する提言」（平成17年9月）では、企業の競争力の向上、国際的イコールフットィングの確保、制度の簡素化・合理化の観点から、耐用年数表の分類の大括り化、償却可能限度額の引上げなどの見直しを行なうことが必要である。とりわけ、償却可能限度額を100%償却できるよう早急に見直すべきである。

さらに「平成19年度税制改正に関する提言」（2006年9月）は、償却可能限度額の撤廃と法定耐用年数の短縮を提言した。残存価額を残す合理的な根拠はなく、資産の除却時に一時的に損

³⁷ 残存価額を引き下げるべき事由（主要42社）は、除去コストの上昇により設備に価値がないこと、スクラップ価格が低下していること、固有設備のため売却が困難であること、などが多い。

³⁸ 耐用年数の特例措置の手続きに膨大なコストがかかり、陳腐化を理由とした申請が困難であり、特例制度が実質有効に利用されていないと指摘している。経済産業省（2006）、p.271。

³⁹ 「平成15年度税制改正に関する提言」（平成14年9月）では、損金経理要件を撤廃した上で、残存価額を2~3%程度に、償却可能限度額を備忘価額に改めること、法定耐用年数の簡素化・短縮か加速度償却を一般的制度とすることを提言した。

失計上が余儀なくされることから企業の設備更新の足枷にもなっているとして、償却可能限度額は早急に撤廃し、100%の減価償却を認めるべきであるとした。

使用期間を基礎として法定耐用年数を決めることには無理があり、国際的なイコールフッティングや経済の活性化の観点を踏まえて、法定耐用年数の短縮や償却カーブの見直しを図るべきである。併せて、耐用年数区分の大括り化や、耐用年数の短縮に係る手続きの柔軟化などを進めるべきである⁴⁰。

日本租税研究協会企業会計との乖離問題専門部会「減価償却制度の見直しにかかる提言」(平成16年11月)は、納税者が自ら見積もる減価償却制度(資産の区分を大括りにして、資産の分類毎に一定の範囲で耐用年数を規定する)、残存価額・償却可能限度額をゼロまたは備忘価額の1円とすること、税務上の減価償却が相当な償却である限り、確定決算主義を維持すべきであること、を提言した。

日本租税研究協会の意見調査(2006年7月～8月実施)によれば、残存価額のあり方について「現行の残存価額10%については先進主要国並に0%とすべき」が78.4%と圧倒的に多数であった⁴¹。また、償却可能限度額が95%であることについては、全体の92.8%が「先進主要国並に100%とすべき」と答えていた。法定耐用年数のあり方について「国際競争力等の観点から、先進主要国の法定耐用年数より長くなっているものを中心に見直すべき」が41.5%、ついで「耐用年数の実態に合わせて全面的に見直すべき」が39.8%であり、「現行の耐用年数で大きな支障はないので、実態から著しく乖離した耐用年数に限って見直すべき」は14.8%にすぎず、圧倒的多数が法定耐用年数は実態と乖離していると考えていた。また、耐用年数区分についても、「大幅に簡素化すべき」を72.9%が支持していた。さらに、「我が国の減価償却制度は、経済的使用可能期間に基づき費用配分する仕組みとなっているが、これをアメリカやドイツと同じように、投下資本の早期回収の観点から加速度償却を導入し、経済的使用可能期間より短い期間での償却を認めるべき」には約半数の44.5%が賛成していた。

日本商工会議所は『平成18年度税制改正に関する要望』(平成17年9月)で、法定残存価額および償却可能限度額の見直し、法定耐用年数の短縮など、減価償却制度の改善を行うことを要望した。『平成19年度税制改正に関する要望』(平成18年9月)では、要望の内容が具体的になり、法定残存価額を廃止し償却可能限度額を撤廃すること、法定耐用年数を短縮すること、耐用年数区分を簡素化することを要望した。

日本税理士会連合会は『平成15年度・税制改正に関する建議書』(平成14年6月)において、法定耐用年数と実際の利用年数は著しい乖離しており、経済的耐用年数を重視して法定耐用年数を全面的に見直す必要があると述べ、残存価額を取得価額の5%相当額として定めて、償却可能限度額も備忘価格の1円まで償却できるように引き上げるべきであるとした。また、物価

⁴⁰ 日本経団連は「平成18年度税制改正に関する提言」(2005年9月)で、償却資産に係る固定資産税の問題を取り上げた。「平成21年度税制改正に関する提言」(2008年9月)では、償却資産に係る固定資産税の廃止・縮減、償却資産税の課税標準を法人税法上の減価償却の計算方法に合致すべきであると提言した。

⁴¹ 『租税研究』第686号、2006年12月、p.11による。

の上昇、事務の簡素化、償却資産の多様化、消費拡大の見地から、少額減価償却資産及び繰越資産の損金算入限度額を30万円未満に引き下げるとともに、10万円以上20万円未満の一括償却資産の損金算入制度を廃止するべきであるとした。

日本公認会計士協会は『平成16年度税制改正意見・要望書』（平成15年8月）及び『平成17年度税制改正意見・要望書』（平成16年8月）において、耐用年数の見直しと短縮承認制度の弾力化、有形固定資産の全額を償却可能（備忘価額を残す）とすることを要望した。

以上の要望は、償却可能限度額あるいは残存価額の廃止、法定償却年数の短縮、機械・装置等の分類の大括り化の3点に大きくまとめることができる。

第3節 平成19年度改正

自由民主党・公明党税制調査会『平成18年度税制改正大綱』（平成17年12月）は、最近の償却資産の使用の実態や諸外国の制度を踏まえ、企業の国際競争力や財政への影響に配慮しながら、減価償却制度を総合的に見直すことを検討するとした。さらに平成18年6月に自由民主党税制調査会は中長期の税制改正の議題を示す『これまでの議論の整理（主なポイント）』をまとめた。経済活性化策の先行実施を念頭に、減価償却制度の見直し（償却可能限度額・残存価額の取扱い、法定耐用年数と実際の使用年数、制度の簡素・柔軟性など）を明記した。

財務省は短期的に数千億円の減収になるとして減価償却制度の見直しに慎重であったが、税制調査会では減価償却制度が主な論点の1つとされ、償却可能限度額の引上げ、耐用年数の短縮、分類の大括り化が議論された。両税制調査会の足並みが揃い、減価償却制度の見直しが平成19年度税制改正で本格的に議論されるようになった⁴²。

税制調査会『平成19年度の税制改正に関する答申』（平成18年12月）は、「経済活性化を目指して」と副題が付されているように、経済活性化の観点から減価償却制度と留保金課税制度のあり方を検討した。そして、国際的なイコールフットィングを確保し、日本経済の成長基盤を整備するため、減価償却制度に関して以下の内容を答申した⁴³。

- (1) 償却可能限度額を撤廃する。
- (2) 新規取得資産の残存価額を廃止し、償却率を国際的に遜色のない水準に設定する。
- (3) 法定耐用年数・設備区分は、使用実態を十分把握した上で、簡素化などを行う必要がある。
- (4) 技術革新のスピードが早く、実態としても使用年数の短いものは、早急に法定耐用年数を短縮する。

次いで、自由民主党・公明党税制調査会『平成19年度税制改正大綱』（平成18年12月）は、設備投資を促進し、生産手段の新陳代謝を加速することにより、国際競争力の強化を図る観点から、次のように述べた。

⁴² 『日本経済新聞』（朝刊）、2006年10月2日の記事によれば、財務大臣が財政再建重視の谷垣禎一氏から見直し論者の尾見幸次氏に代わったことから、減価償却制度の見直しの動きが強まったようである。

⁴³ 他に、固定資産税の償却資産については、資産課税としての性格を踏まえて、現行の評価方法を維持するとした。自由民主党・公明党税制調査会『平成19年度税制改正大綱』は現行の評価方法を維持するとした。

(1)平成19年4月1日以後に取得する減価償却資産について、残存価額を廃止する。この場合の定率法の償却率は定額法の償却率(1/耐用年数)を2.5倍したものとする。

(2)償却可能限度額を廃止する。

①平成19年4月1日以後に取得する減価償却資産については、耐用年数経過時点に1円(備忘価額)まで償却できる。

②定率法で計算した減価償却額が一定金額を下回るときに、定率法から定額法に切り替えて減価償却費を計算する⁴⁴。

③平成19年3月31日以前に取得した減価償却資産については、償却可能限度額まで償却した事業年度等の翌事業年度以後5年間で均等償却できる。

(3)フラットパネルディスプレイ製造設備、フラットパネル用フィルム製造設備、半導体用フォトレジスト製造設備の法定耐用年数を短縮する。

(4)平成20年度税制改正に向け、減価償却資産の使用実態を調査・分析を進め、耐用年数や資産区分の見直し、耐用年数の短縮特例制度の手續簡素化を検討する。

税制改正大綱で、新規取得資産について250%定率法の導入、既存減価償却資産は償却限度額まで償却し、翌事業年度以降5年間で均等償却するという具体的な内容が明らかになった。また耐用年数および資産区分に関する改正が、税制改正大綱のとおり平成19年度と平成20年度に行われた。

財務省『平成19年度税制改正の大綱』(平成19年1月)を経て、閣議決定の『平成19年度税制改正の要綱』(平成19年1月)では、改正の内容は次のようになった。

(1)平成19年4月1日以後に取得する減価償却資産は、償却可能限度額及び残存価額を廃止し、耐用年数経過時点に1円(備忘価額)まで償却できる。

(2)この場合の定率法の償却率は定額法の償却率(1/耐用年数)の2.5倍とし、特定事業年度以降は残存年数(耐用年数から経過年数を控除した年数)による均等償却に切り換えて1円まで償却できる⁴⁵。

(3)平成19年3月31日以前に取得した減価償却資産は、償却可能限度額まで償却した事業年度等の翌事業年度以後5年間で1円まで均等償却できる。

(4)次の3設備の法定耐用年数を短縮する。フラットパネルディスプレイ製造設備を5年(現行10年)、フラットパネル用フィルム材料製造設備を5年(現行10年)、半導体用フォトレジスト製造設備を5年(現行8年)とする。

平成19年度税制改正の趣旨は、大蔵財務協会編『改正税法のすべて(平成19年度版)』によれば、グローバル化が進む中で税制の国際的なイコールフットイングが確保することが重要であるということである。平成19年度税制改正の内容は次のようである。

⁴⁴ これにより、定率法を採用している場合も、耐用年数経過時点に1円(備忘価額)まで償却できる。この一定金額とは、耐用年数から経過年数を控除した期間内に、帳簿価額を均等償却すると仮定して計算した金額であるが、モデルケースを用いて、耐用年数ごとに一定の割合を定めておく。

⁴⁵ 特定事業年度とは、償却中の事業年度における残存価額について、耐用年数経過時点に1円まで均等償却した場合の減価償却費が定額法の減価償却費を上回ることになった場合の当該事業年度である。

表 2-2 平成 19 年度以降の減価償却制度の沿革

会計制度および税法上の制度・耐用年数の改正	
平成 19 年度	<ul style="list-style-type: none"> ・ 償却可能限度額及び残存価格の廃止。 ・ 耐用年数経過時点で備忘価額 1 円を残して償却。 ・ 定率法を定額法償却率の 250%とする。 ・ 3 設備の法定耐用年数の短縮。 ・ 資本的支出を行った場合の取扱い(資本的支出を本体資産と異なる資産である) ・ リース取引(所有権移転外ファイナンス・リース取引を売買取引とみなす)
平成 20 年度	<ul style="list-style-type: none"> ・ 耐用年数及び資産区分の見直し ・ 耐用年数の短縮特例制度の手続簡素化

(1) 減価償却資産の償却方法の改正

- ①平成 19 年 4 月 1 日以後に取得する減価償却資産について、残存価額が廃止された。
 ②この場合の定率法は 250%定率法を採用する。計算方法は次のとおりである⁴⁶。

- ・ 調整前償却額 ≥ 償却保証額
 償却限度額 = 未償却額 (= 期首帳簿価額) × 定率法の償却率
- ・ 調整前償却額 < 償却保証額
 償却限度額 = 改定取得価額 × 改定償却率
- ・ 特定事業年度とは、調整前償却額 < 改定取得価額 × 改定償却率 (定率法の償却率による償却額 < 残存年数による均等償却額) となる事業年度をいう。

(2) 減価償却資産の償却方法の選定

①原則

平成 19 年 4 月 1 日以後に取得をされた減価償却資産の償却方法について、平成 19 年 3 月 31 日以前に取得をされたものと区分された上で、資産の種類ごと等に償却方法を選定し、確定申告書の提出期限までに、採用する償却方法を記載した「減価償却資産の償却方法の届出書」を納税地の所轄税務署長に届け出る。

②みなし選定

「旧定額法」、「旧定率法」又は「旧生産高比例法」を選定している場合において、平成 19 年 4 月 1 日以後に取得をされた減価償却資産で、同日前に取得されたとしたならば、平成 19 年 3 月 31 日以前に取得をされた資産と同一の区分に属するものについては、上記①の届出書を提出していないときは、それぞれが選定していた償却方法の区分に応じた選定をしたとみなされ、それぞれ「定額法」、「定率法」又は「生産高比例法」を適用する。

③法定償却方法

⁴⁶ 調整前償却額は定率法の償却率による償却額をいう。償却保証額は取得価額に保証率を乗じたものをいう。改定取得価額は調整前償却率が最初に償却保証額を満たさなくなったときの未償却残高をいう。

「減価償却資産の償却方法の届出書」の提出をしていない場合で、上記②に該当しないとき、平成19年4月1日以後に取得をされた減価償却資産の償却方法は、法定償却方法を適用する。

(3) 資本的支出

① 原則

資本的支出を行った場合には、資本的支出を取得価額として、資本的支出を行った減価償却資産の種類及び耐用年数を同じくする減価償却資産を新たに取得したのものとして、新定額法又は新定率法等により償却費の額を計算する。

② 平成19年3月31日以前に取得した減価償却資産に資本的支出を行った場合の特例

従来どおり資本的支出を行った事業年度に既存の減価償却資産の取得価額に資本的支出の金額を加算できる。

③ 250%定率法を採用している減価償却資産に資本的支出を行った場合の特例

資本的支出を行った事業年度の翌事業年度開始の時に、資本的支出の対象となった旧減価償却資産の帳簿価額と資本的支出により取得したものとされた減価償却資産(追加償却資産)の帳簿価額との合計額を取得価額として一の減価償却資産を取得したものとすることができる。

④ 同一事業年度内に複数の資本的支出がある場合の特例

資本的支出を行った事業年度の翌事業年度開始の時に、定率法を採用している追加償却資産(上記③の適用を受けるものを除く)のうち種類及び耐用年数が同じものの帳簿価額の合計額を取得価額として一の減価償却資産を取得したものとすることができる。

(4) 償却可能限度額の廃止

① 平成19年4月1日以後に取得した減価償却資産の残存価額が廃止されるとともに、償却可能限度額も廃止され、備忘価額1円まで償却できることになった。

② 平成19年3月31日以前に取得した減価償却資産の残存価額及び償却可能限度額が存置される。但し、償却可能限度額に達した減価償却資産は翌事業年度以後5年間で備忘価額1円まで均等償却ができる特例が設けられた。

(5) 耐用年数の短縮

半導体用フォトレジスト製造設備、フラットパネルディスプレイ製造設備又はフラットパネル用フィルム材料製造設備の法定耐用年数を5年に短縮する。

(6) リース資産等の減価償却

① 所有権移転外リース取引で賃借人が取得したリース資産はリース期間定額法による。

② 賃借人が賃貸料を損金経理した場合、その金額は償却費として損金経理した金額に含まれるとした。

③ リース賃貸資産については、採用している償却方法に代えて旧リース期間定額法を選定できる特例が設けられた。

第4節 平成19年度改正の解説

償却可能限度額については、経団連と経済産業省などの関係省庁が行った「減価償却資産の除却状況調査」(2005年8月調査)がある。除却時の売却価額は取得価額のわずか0.34%相当額に過ぎない一方、減価償却資産の除却に要した処分費用は取得価額の3.3%相当額に達しているとの結果であった⁴⁷。除却時の処分費用の合計額はスクラップ価額の合計額の約10倍に相当する。資産除去債務の考慮など処分費に対する対策は検討の余地を残しているが、平成19年度の改正によって減価償却制度がより実態に近づくと同時に、諸外国の制度と足並みを揃えた。

従来、定率法の償却率は残存価額に向けて毎年同一の償却率で償却を行うという考え方があったが、新定率法(250%定率法)の償却率で償却していくと耐用年数経過時点で取得価額全額(備忘価額1円を除く)を償却できない。耐用年数経過時点で取得価額の全額(備忘価額1円を除く)を達成する仕組みが必要になる。小原(2007)によれば、アメリカの2倍償却法等の例に倣って、残存耐用年数による均等償却の方が有利になる時点から均等償却に乗り換えることとされた。このため新定率法では、耐用年数前半は定率法的償却(通減法)、耐用年数後半は定額法的償却(均等法)を行うことになる。定額法的計算を導入することにより、耐用年数経過時点で取得価額全額(備忘価額1円を除く)を償却できる。飯尾(2008)は、新定率法は耐用年数全期にわたり期首未償却残高に一定の償却率を乗じるという定率法の計算特性を保持しているとはいえないとし、定率定額併用法と呼称するのが適切であると述べている。

新定率法が250%とした理由は明らかではないが、藤川(2008)が指摘するように、200%とすれば償却率は旧定率法とほぼ同じになる。200%の場合には、耐用年数8年の償却率は0.25となり、旧定率法の償却率と同じになる。同様に、耐用年数10年の償却率は0.2となり、旧定率法の償却率とほぼ同じになる。償却率を従来よりも引き上げるためには、250%とする必要がある。

減価償却に関しては、費用配分とする会計学的な説明と投資資金の回収というコストリカバリーとするファイナンス論的説明がある。今回の制度見直しの狙いは、早期に減価償却の計上を可能として、キャッシュフローを増やし設備投資を促進することである⁴⁸。平川(2007)は、新規取得資産については、コストリカバリー方式が導入されたと述べている。

従来、法定耐用年数は、減価償却の公平を確保し、適正な費用配分計算という会計上の要求を達成するための期間であった。改正で耐用年数が短縮されたのは、効用持続期間が短縮しているためではなく、投資資金の早期回収を図り内部留保を高めるためである。さらに特別償却や割増償却等が租税特別措置で規定されており、投下資本の早期回収、内部留保の充実に資するよう配慮されている。法定耐用年数は設備投資の促進などの経済政策的見地に基づく期間となり、減価償却の目的は適正な費用配分であるとする従来の考え方とは乖離している。

⁴⁷ 製造業を中心に1,011社、設備96万台を調査した結果、実際に売却できた資産は3.8万台で、除却台数全体の5.3%である。経済産業省(2006)、p.268。

⁴⁸ 経済産業省『平成19年度税制改正について』(平成19年2月)は、設備投資が約7,000億円、GDPが約1兆円増加すると述べている。

成道(2009)は、250%定率法と法定耐用年数の短縮を合わせれば、実質的にアメリカと同等の財政償却であると述べている⁴⁹。

新定率法では、耐用年数の途中まで定率法で償却し、その途中から残存耐用年数による均等償却をする考え方を採用したので、資本的支出を行った場合の取扱いが問題となる。資本的支出については、原則として本体資産と種類及び耐用年数を同じくする新たな資産を取得したものとしてみなして別途償却する規定が設けられた⁵⁰。本体資産と資本的支出を別途に計算して、それぞれ取得日から法定耐用年数経過時に1円まで償却できる。資本的支出を本体資産の取得価額に単純に合算して償却を行うことはできない。

資本的支出を本体資産と別管理することで、企業の事務負担が増えることが予想される。そこで、本体資産が新定率法を採用している場合に限り、次の特例が設けられている。資本的支出のあった事業年度の翌事業年度に本体資産の帳簿価額と資本的支出の帳簿価額との合算額を取得価額と考えて、新たに資産を取得したものとして、減価償却をすることができる。岡本(2010)が述べるように、翌事業年度の期首にそれぞれの帳簿価額を合算することで、取得価額そのものを変える特例である。資本的支出を別管理することによる事務負担増と本体資産と合算して償却することによる税負担増を比較考量して、いずれの方法を採用するかを決めることになり、対象資産の整備計画や管理上のコストを勘案する必要である⁵¹。

この改正により、資本的支出を新規取得資産として計上(原則)または既存資産の取得原価に算入(特例)のいずれかを選択することが認められ、法人税法上柔軟化が図られた。その半面、企業や資産によって様々な形状形態が認められることとなり、一度選択した償却方法の変更は認められないものの、会計処理上恣意性が介入する余地ができたと見ることができる。

資本的支出に該当するものであるかどうかの判定については、資本的支出の区分を明瞭にすることが難しく、常に議論がある。そのため、国税庁通達は資本的支出と修繕費を例示するとともに、具体的区分が困難な場合のために一種の特則を定めている。しかし、現実的にはすべての状況を規定することは難しく、企業側の判断にゆだねているケースが多い。資本的支出の金額判定と併せて、処理方法についてまでも企業側で選択が可能になったことから、今回の改正については資本的支出に関して、各企業における判断の自由度が増したといえる。

また資本的支出は原則として新たな資産の取得として取り扱われるが、もともと資本的支出は既存の減価償却資産の改良のために支出したものであるため、実質的には新たな資産の取得ではない。中小企業者等の少額減価償却資産の取得価額の損金算入の特例は適用できないなど、取扱いに留意が必要となり、税務上の取扱いは複雑化しているといえる⁵²。

⁴⁹ アメリカ税法では、財政償却として200%定率法や150%定率法があり、投資資金の早期回収のため実態とかけ離れた法定耐用年数が決定される傾向にある。成道(2009)、p.28。

⁵⁰ 資本的支出を本体資産と異なる資産であると扱うことで、本体資産が旧定率法を採用している場合でも、資本的支出のみ新定率法を採用することは可能である。

⁵¹ 平川(2007)、p.89及び松本(2008)、p.62。

⁵² 措置法通達67の5-3は、資本的支出が中小企業者等の少額減価償却資産の取得価額の損金算入の特例を適用できないとしている。

リースについては、企業会計が所有権移転外ファイナンス・リース取引を基本的に売買処理に一本化することに変更されたことを踏まえて、税制上も売買処理とする変更が行われた。所有権移転外ファイナンス・リース取引を売買取引とみなし、リース資産の償却方法をリース期間定額法による。会計上賃借料として処理していても税法上は償却費として扱うことになったが、この措置によって新会計基準が適用されない中小企業などで申告調整が基本的に不要となると考えられる⁵³。

第5節 平成20年度改正

平成19年度税制改正において、法定耐用年数や資産区分については、使用実態を踏まえた見直しを行うとともに、法定耐用年数の短縮特例の手續簡素化について検討するとされた。平成20年度の税制改正において、項目数が多い別表第二(機械装置)について資産区分の整理を行うとともに、法定耐用年数の短縮特例について手續の簡素化を行うなどの見直しが行われた。

耐用年数区分の変更と耐用年数の変更は、既存の減価償却資産にも平成20年4月1日以降に開始する事業年度から適用される。

(1) 法定耐用年数及び資産区分の見直し

- ①別表第一「機械及び装置以外の有形減価償却資産の耐用年数表」の構築物の中に農林業用のものなどが追加された。
- ②別表第二「機械及び装置の耐用年数表」の機械及び装置の区分について390区分から55区分(細目を合わせると104区分)に改正された。
- ③別表第四「生物の耐用年数表」にキウイフルーツ樹及びブルーベリー樹が追加されたほか、法定耐用年数の見直し等が行われた。
- ④旧別表第五「汚水処理用減価償却資産の耐用年数表」と旧別表第六「ばい煙処理用減価償却資産の耐用年数表」が統合され、新たに別表第五「公害防止用減価償却資産の耐用年数表」に改正された。
- ⑤旧別表第七「農林業用減価償却資産の耐用年数表」は、資産区分の見直しにより、別表第一及び別表第二に統合・整理されて、削除された。
- ⑥旧別表第十一「平成19年3月31日以前に取得をされた減価償却資産の残存割合表」が、別表第九とされ、同表の「別表第四に掲げる生物」の欄が改正された。

(2) 耐用年数の短縮特例制度の手續簡素化

本特例の適用を受けた減価償却資産について軽微な変更があった場合、本特例の適用を受けた減価償却資産と同一の他の減価償却資産の取得した場合等には、改めて承認申請をすることなく、変更点等の届出により短縮特例の適用を受けることができる。

大蔵財務協会編『改正税法のすべて(平成20年度版)』によれば、資産区分が多い機械装置の資産区分は日本標準産業分類の中分類を基本に大括り化された。このため、設備の名称が「○

⁵³ 小原(2007)、p.16。

○業用設備」と規定されている。

耐用年数を判断する際の重要な点は機械装置の属する設備が業用設備のいずれに該当するかの判断である。耐用年数の適用等に関する取扱通達 1-4-2 の基本的な考え方を踏まえて、4 つの判定基準が設けられている⁵⁴。最終製品に基づく判定基準(1-4-3)、中間製品に係る一定の設備についての判定基準(1-4-4)、自家用設備についての判定基準(1-4-5)、複合的なサービス業に係る設備についての判定基準(1-4-6)である。

このうち最も基本的な基準は第 1 の最終製品に基づく判定基準である。設備がどの業用の設備に該当するかは、法人の業種で判断するのではなく、原則として、設備の使用状況等からいずれの業種用の設備として通常使用しているかによって判断する。そして、当該設備がいずれの業種用の設備として通常使用しているかは、設備に係る製品のうち最終製品に基づき判断する。最終製品に係る設備が業用設備のいずれに該当するかの判断は、原則として日本標準産業分類(中分類)によるとされている(平成 20 年 12 月 26 日付耐用年数の適用等に関する取扱通達 1-4-3)。石田(2009)が述べるように、判断のポイントは最終製品で判断すること、日本標準産業分類によるということである。

改正前は一物一耐用年数の考え方であったため、設備がどの特掲された設備に該当するかを判断していたが、改正後は当該設備がどの業種用の設備に属するかを判断する⁵⁵。このため、改正前は一の設備に対して一の耐用年数が適用されていたが、改正後は当該設備の使用状況等からいずれの業種用の設備として通常使用しているかの判断によって該当する設備の種類が異なることになり、一の設備に対して複数の耐用年数が想定される結果となる。同様の機械装置であっても、使用状況等によって同一区分の業用設備として判定されないこともある。

改正前の機械装置は大半が「○○設備」と定められていたが、改正後は「△△業用設備」に括られた。このような耐用年数の定め方の違いは次のようである⁵⁶。改正前は、機械装置のような総合減価償却資産はそれぞれの設備ごとにモデル・プラントを想定し、それを構成する個々の資産の個別耐用年数を総合した耐用年数が算定されていた。改正後は、モデル・プラントを設定して耐用年数を求めるのではないので、一の業用設備の中に業種ごとの様々な設備が含まれることになる。それらの設備の使用実態調査の結果得られた耐用年数区分ごとの平均使用年数と一資産当たりの平均取得価額を使用して加重平均により算出したものが業用設備の耐用年数になる⁵⁷。ある区分における一の業用設備について新たなモデル・プラントが設定されているわけではない。一の業用設備の中には様々な設備が含まれているが、改正後の資産区分は業用

⁵⁴ 藤原(2009)、pp.201-208。改正前の耐用年数の適用等に関する取扱通達 1-4-2 は、最終製品を製造する機械装置の種類の名義または業種名の判定は、特に定めるものを除き、日本標準産業分類を参考にして行うとしていた。改正前の耐用年数の適用等に関する取扱通達については、米山・坂元(2004)を見よ。

⁵⁵ 岡本(2010)、p.88。中間製品が相当程度の規模を占める場合は中間商品に係る設備について耐用年数を適用する。

⁵⁶ 平成 20 年 12 月 26 日付課法 2-14 ほか 1 課共同「法人税基本通達等の一部改正について」(法令解釈通達)の趣旨説明における耐用年数の適用等に関する取扱通達 1-4-2 の解説による。耐用年数の短縮申請を行う場面では、改正前のモデル・プラントに基づく旧耐用年数省令における資産区分を見なければならぬので、旧資産区分やモデル・プラントの考え方は残っている。

⁵⁷ 経済産業省「平成 20 年度税制改正について」(平成 19 年 12 月)、p.42。

区分で一括りにしているため、含まれる個々の設備の中身は異なるものの同じ耐用年数を適用することになる。

大括り化によって、複数の業用設備に係る製品の製造業や複雑な製品の製造業などは、業用設備の判定が難しくなった。通達が改正され、各種の判断を示していた取扱いが削除されているため、業用設備の判断がより難しくなったと思われる⁵⁸。一方、総合償却を採用することで、個別償却の場合と比べて早期償却が可能になることがいわれていたが、光田・則貞(2008)が述べるように、今回の大括り化によって総合償却による耐用年数を適用することのメリットが薄れるケースが出る。

耐用年数に関しては昭和26年度改正後に大改正が行われており、吉牟田(2004)は耐用年数の基本的性格が効用持続年数であるとは説明しがたいと述べていた。伴(2010)、成松(2010)から判断すれば、法定耐用年数に関して効用持続年数の考え方は変わらないようである。経済産業省「平成20年度税制改正について」(平成19年12月)の説明によれば、将来における事情の変化、その他異なる特別の事情がある場合には、耐用年数の短縮制度や増加償却として別途の手続をとることになる。耐用年数の算定方式は従来どおりと思われる。

経済産業省のアンケート調査(2005年、対象約150社)によれば、耐用年数の短縮特例を利用している企業は全体の2割弱にとどまる⁵⁹。制度を利用しない理由の多くは、「適用したいが手続きが煩雑なため」と回答している。「陳腐化のため制度を利用したいが、税務当局に説明することが困難であり、かつ、否認されるリスクが高いため申請を断念する」と回答するケースが多い。露天式立体駐車設備、無人駐車管理装置、自動改札装置など、改正前には短縮特例の申請が多かった資産の耐用年数が短縮された。岡本(2010)は、短縮特例申請の手続の省略に資することになったと述べている。但し、改正によって耐用年数が長くなったことを理由に短縮特例の申請はできない。資産が特殊な条件に該当して法定耐用年数を適用することが合理的でなく、実際の耐用年数が著しく短いことが明らかになったときに限り耐用年数が短縮される。

また、耐用年数については、国際競争力強化、償却資産の早期費用化等のための法定耐用年数の短縮化が図られたものが大部分であるが、その一方、食料品製造設備のようにその用途・実態に合わせて延長されたものもある⁶⁰。例えば、自動車など輸送機器の製造設備は、耐用年数7~13年の15区分が、改正後はすべて9年に統一されたことにより、耐用年数が短縮されたもの、長期化されたものが混在している。電気機械器具製造業は8~12年の8区分が、すべて7年に統一され大幅な短縮が図られた。

経団連と経済産業省などの関係省庁が行った使用年数調査(2005年8月)によれば、機械・装置の平均法定耐用年数は10.1年であるが、実際使用年数は16.5年で、実際の平均使用年数は平均耐用年数の約1.6倍であった⁶¹。税制調査会での財務省関係者の発言をみると、財

⁵⁸ 鹿志村(2009)、p.26。

⁵⁹ 経済産業省(2006)、p.270。陳腐化を理由として短縮特例を利用したという回答はない。

⁶⁰ 『日本経済新聞』(朝刊)、2007年12月6日付けの記事によれば、390区分のうち5割強の約200区分の耐用年数が短くなるが、逆にサービス業や食料品製造業などの約100区分は法定年数が長くなる。

⁶¹ 製造業を中心とする530社を対象として146施設区分に関する調査結果である。なお、資本的支出の実態、

務省は現行の法定耐用年数は実際の使用年数より大幅に短いとして、法定耐用年数の短縮に消極的であるように思われる。経済産業省(2006)は、主な設備の多くが欧米等に比べて法定耐用年数が長く、特に米国、韓国と比較すると、ほぼ全ての設備で日本の法定年数が最も長いと述べ、投下資本の回収を早めて企業の競争力を高める観点から、法定耐用年数の短縮が必要であると主張した⁶²。結果として、約5割強の区分において耐用年数の短縮が図られることとなった。

今回の改正で、資産区分の簡素化・柔軟化が図られた。例えば自動車など輸送機器の製造設備はブレーキやエンジンなど部品ごとに15区分(7~13年)に分かれていたものが1区分に、また、電気機械器具製造業は8区分(8~12年)であるが、すべて7年に統一され大きな簡素化が図られた。しかし、アメリカの3区分(業種別48区分)や韓国の26区分に比べると、まだ複雑であるといえるため、今後さらなる簡素化が必要であるという声がある。

主要企業の平成20年税制改正に伴う減価償却の増加額をみると、日経平均株価に採用されている企業を中心とする20社の合計額は832億円である⁶³。各企業にとっては会計上の利益を押し上げる要因となった。たとえば、東芝では、耐用年数短縮の影響額が予想連結純利益の12%に相当する。日本ゼオンは大型テレビや携帯電話など液晶向け製造工程で、耐用年数を8年から5年に短縮する装置を拡大し、減価償却費の増加分(58億円)のうち、3分の2に当たる39億円が年数短縮による費用影響額となった。今回改正による減価償却費の増加額は、保有設備の全額を損金算入できるようになった平成19年度改正の前期業績への影響額(同じ20社合計で1751億円)に比べると約5割減るが、2年間を通して減価償却の税制改正が企業および税収に与えた影響が大きかったことが伺える。

今回の改正が基本的には減価償却制度の簡素・合理化が主眼であり、減税が目的ではないためである。鈴木(2009)が述べるように、耐用年数が延長されたとしても、新定率法が採用されることで、平成19年度改正前と比較して、不利になったとは必ずしも言い切れない。

第6節 平成23年度改正

250%定率法はアメリカの150%定率法や200%定率法よりも高率であることから、損金経理要件の中で、250%定率法が使いこなせていないというのが実態であった⁶⁴。平成22年11月4日の政府税制調査会の議事録によれば、250%定率法は課税繰り延べ措置であるため、低金利下では効果は限定的であるほか、企業は利益確保のために償却限度額を使いきれない例も多いと指摘している。また、労働集約型産業においては、設備投資が相対的に少ないので、償

技術革新の動向など経済的減価等を勘案していない。資本的支出により平均使用年数が法定耐用年数より長くなる。この問題については、鈴木・小畑・山本(2007)、pp.16-17を見よ。

⁶² 国際比較調査(委託調査)によれば、主要製造業種における99の同一設備を調査した結果、約8割の設備(80設備)で、日本が主要国中最も長い耐用年数となっている(他の国と同一の耐用年数を含む)。日本の耐用年数が国際的に短い設備は、化学薬品による影響、腐食等が考慮されている化学関連の製造設備など一部である。経済産業省(2006)、p.268。

⁶³ 『日本経済新聞』(朝刊)、2008年7月3日付けの記事による。

⁶⁴ 阿部泰久経団連経済基盤本部長は、経団連の主要企業、メーカーのうち250%定率法を使っているのは半分ぐらいであると述べている。阿部・山本・藤曲(2010)、p.134。

却の速い減価償却制度によるメリットが小さい。

経済産業省は平成 22 年 12 月 8 日に減価償却の圧縮(2,000 億円程度)と繰越欠損金の使用制限(2,000 億円程度)を政府税制調査会に提示した。定率法では、耐用年数 10 年の設備を購入した場合、1 年目に取得価額の 25%を償却できるが、経済産業省は 20%に減らし、減価償却できるペースを現行の世界最速から英米並みに 2 割緩和する案である。『平成 23 年度税制改正大綱』(平成 22 年 12 月)は、法人税率 5%引き下げの代替財源のための課税ベースの拡大として減価償却制度を見直した。具体的には、平成 23 年 4 月 1 日以後に取得する減価償却資産の定率法の償却率は、定額法の償却率(1/耐用年数)を 2.0 倍した数(現行 2.5 倍した数)として、改定償却率及び保証率についても所要の整備を行う。250%定率法はやや加速しすぎであるとする議論があり、課税ベースの拡大の一環として 200%とした。

第3章 減価償却方法の検討

第1節 企業会計における減価償却

企業会計の目的は、適正な期間損益計算に基づき、企業の経営成績と財政状態を企業の利害関係者である株主や債権者、そして従業員などに提供することにある。

会計理論上、減価償却を設備資産減価の配分の手続とみる見解が古くから一般的であり、ペイトン、リトルトンなどが配分方法論を説いた。現在でも、桜井(2010)、広瀬(2007)にみられるように、減価償却は、有形固定資産の取得原価を適正な期間損益計算を行うために、耐用年数にわたり配分する手続き(原価配分)であると定義される。減価償却の目的は、①費用配分目的(期間損益計算目的)、②貸借対照表価額決定目的および③投下資本回収目的の3つであることがある⁶⁵。しかし、②および③はあくまで減価償却の機能を通じて結果的にもたらされる効果であって、減価償却の目的ではない。減価償却の中心的な目的は、有形固定資産の取得原価を資産の利用期間に配分することを通じて、各期間の利益を適切に算定することにある。

会計理論においては、有形固定資産を企業が保有する将来の用益潜在性を具体的に表現するものと考え、減価償却は設備資産のもつ期待将来用益の減少であるという考え方がある⁶⁶。武田隆二(2008)は、有形固定資産は生産への貢献度に応じて給付能力が減少するものとみて、給付能力の減少に応じた固定資産の取得原価を各期間に割り当てることにより、正しい期間損益計算が可能となると説明している。給付能力を配分した結果、期間損益計算が行われるとする。

この理論は、有形固定資産には物的属性と価格属性の2側面があり、物的属性は給付能力、価格属性は取得原価により代表されることを前提として展開される。資産取得時において、給付能力は取得原価と照応関係にあるが、利用または時の経過により生ずる給付能力の減少(減価現象)の大きさを認識できないため、一定の減価償却法により計算された金額を減価償却費として、この減価償却費が減価現象と照応関係にあるとみなす。

資産の減価原因は、濱田(1996)によれば、次のものが挙げられる。固定資産に生ずる減価原因は種々であるが、実際には、これらの減価原因が相複合して現れることが一般的である。

(1) 経常的減価

営業遂行の結果、必然的に生ずる減損を指し、経営上生ずる物質的・機能的減価である。

① 物質的・技術的減価(使用・時の経過) = 通常減価

使用や時の経過により、固定資産は消耗摩耗して固定資産の価値が減少するが、この減価は物質的損耗などに基づく減価で、一般の固定資産に発生する通常減価である。朽廃は時の経過に従い固定資産使用の有無または繁閑に関係なく生ずる減価である。

② 機能的・経済的減価(陳腐化・不適応化) = 通常減価

⁶⁵ 加古(2008)、p.62。黒澤(1983)は、取替資金説を否定して費用配分説をとることが妥当であるとしても、自己金融に対する減価償却の資金的効果が企業にとって無視できない重要な問題であることを指摘している。黒澤(1983)、pp.120-124。

⁶⁶ 清水(1980)、pp.196-197。ラーデン、ヤング、ベアソンが19世紀に用役学説を説いた論説を発表した。本書では、「用益」ではなく「用役」を用いている。

固定資産は、物理的には利用が十分可能であっても、企業の外的・内的事情で技術の発達などによって経済的便益を喪失することがある。この減価要因には、継続的使用が経済的に不利になる陳腐化と、経営方針の変更、生産方式の改善、規模の拡大、工場の増設などによって固定資産の継続的利用が不適當になる不適応化がある。

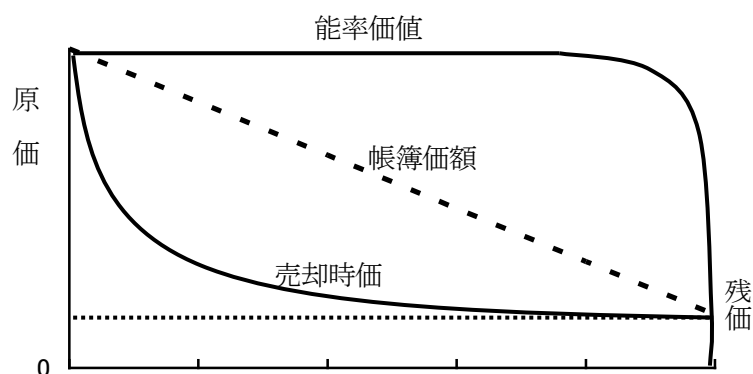
(2) 偶発的減価＝偶発減価

天災、その他の突発的の事故などによる減価で、減価の発生が全く偶発的で予想できないものをいう。

固定資産の全体的な利用価値は、耐用期間の終期に至るまでの期間中途では、通常ほとんど変化しない。固定資産の利用によって部分的な物質消耗が累積して一定の段階に達すると、急激に固定資産使用価値が失われる。馬場(1967)は、固定資産を調達時に一挙に費用に計上することも、逆に廃棄時に全額費用に計上することも不合理であるので、用益期間の全期間に固定資産減価を配分させる方法が考え出されたとし、各期間の負担すべき額を積極的に根拠づけるという内容はないとしている。

太田(1953)、沼田(1968)、成田(1985)によれば、減価現象を能率価値および売却時価の両面から、次のようなグラフに示すことができる⁶⁷。

図 3-1 能率価値・売却時価・帳簿価額の関係



能率価値は廃棄に至るまでほとんど変化しないが、一度の使用により中古品になるので、売却時価は最初の使用時に激減する。減価償却は能率価値と売却時価のいずれにも関係なく行われるので、帳簿価額は償却の方法により様々な形に減少する。例えば定額法であれば、図 3-1 のように直線で表される。償却の結果として求められる帳簿価額は、資産の能率価値を示すものでもなく、売却時価を表すものでもない⁶⁸。減価償却の計算方法は会計技術的なものである。

連続意見書第三『有形固定資産の減価償却について 第一：企業会計原則と減価償却』1(1960年)の貸借対照表原則五の2項は、「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、その取得原価を当該固定資

⁶⁷ 沼田(1968)によれば、この図はヘンリー・フロイドの *Value for Rate-making* が掲げたものである。

⁶⁸ 太田(1965)は、減価償却は評価方法ではないという議論があると述べている。太田(1965)、p.71。

産の耐用期間にわたり、一定の減価償却方法によって各事業年度に配分し、無形固定資産及び繰延資産は、有償取得の対価を一定の償却方法によって各事業年度に配分しなければならない。」と述べている。企業会計上の減価償却は、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、連続意見書同項 2(1960 年)は、減価償却の最も重要な目的は、適正な費用配分を行い、毎期の損益計算を正確に算出することであると述べている。このため、減価償却は、計画的、規則的に実施されなければならない、計画的かつ規則的償却を正規の減価償却と位置付けた。利益に及ぼす影響を顧慮して減価償却費を任意に増減することは、正規の減価償却に反し損益計算を歪めるため許されないとしている⁶⁹。

企業会計原則の注 20 は表 3-1 のような減価償却方法を挙げ、このうち企業が最も適した方法を選択することが認めている。それ以外に企業が最も適した減価償却方法であれば、それによることも可能である。但し、継続性の原則に従い、いったん選択した減価償却方法は継続して適用することが求められる⁷⁰。黒澤(1976)は、企業会計原則上、減価償却の計算方法について意見の一致がなかったとしても、費用配分が恣意的であってはならないという点では意見が一致していると述べている。いずれの計算方法によっても、どの方法を使用したかを明示し、かつその方法を継続的に適用しなければならない継続性の原則が重要視されている⁷¹。

表 3-1 企業会計原則上の減価償却方法

償却名	内 容
定額法	固定資産の耐用期間中、每期均等額の減価償却費を計上する方法。
定率法	固定資産の耐用期間中、毎期期首未償却残高に一定率を乗じた減価償却費を計上する方法。
級数法	固定資産の耐用期間中、每期一定の額を算術級数的に提言した減価償却費を計上する方法。
生産高比例法	固定資産の耐用期間中、每期当該資産による生産または用益の提供の度合いに比例した減価償却費を計上する方法。

(注) 同種の物品が多数集まり全体を構成し、老朽品の部分的取替を繰り返すことで全体が維持される固定資産については、部分的取替に要する費用を収益的支出として処理する方法(取替法)を採用することができる。

(資料) 税務研究会編『企業会計規則集(平成 17 年度版)』税務研究会出版局、2005 年。

継続性の原則を守りながらも、企業独自の償却を推奨すべであるという主張が古くから存在

⁶⁹ 連続意見書の目的は企業会計原則に規定する減価償却を商法および税法の規定に反映させることにあった。昭和 37 年の商法改正に「相当の償却」として正規の減価償却の考え方が反映された。税法も正規の減価償却を反映し、商法規定を踏まえて、任意適用による恣意性防止の見地から、償却限度額に対する償却過不足額の改正や耐用年数の改正を行った。木下(2011)、p.137。

⁷⁰ 企業会計原則④一般原則五、注 3。鈴木(2005)は、企業が経済的な使用期間を一番知っているのが、企業が使用期間の幅の中で減価償却方法を定めるのが一番良いと述べている。

⁷¹ 川田(2010)は、その方法の範囲内であれば、耐用期間を自己の都合に合わせて短縮させることも可能であると述べている。川田(2010)、p.77。

する⁷²。企業会計審議会『税法と企業会計との調整に関する意見書』（1966年）も、企業会計の側から継続性を重視した企業の自主的判断を尊重すべきであると指摘している。宮上（1984）は、固定資産の価値低下要因の多様さを踏まえ、耐用期間の見積りおよび減価償却方法の選択はケースバイケースで決定されるべきであり、画一的・固定的な減価償却方法は貸借対照表真实性及び明瞭性の原則に反すると述べている。

日本公認会計士協会「減価償却に関する会計処理および監査上の取扱い」（2007年4月）は、減価償却は固定資産の適正な原価配分を行うことにより、損益計算を適正ならしめることを主たる目的とするものであるため、合理的に決定された一定の方式に従い、每期計画的、規則的に実施されなければならないと述べている⁷³。この企業会計上の正規の減価償却は、一般に公正妥当と認められる減価償却の基準に基づき、自主的に行われるべきものであると考えられている⁷⁴。

さらに、「中小企業の会計に関する指針（平成22年版）」では、固定資産の減価償却は、経営状況により任意に行うことなく、定率法、定額法その他の方法に従い、每期継続して規則的な償却を行うとする。但し、法人税法の規定による償却限度額をもって償却額とすることができると記されており、企業主体の規則的な償却を行うことを原則としている⁷⁵。

第2節 会社法における減価償却

昭和37年の商法改正前は、営業用固定資産についてその取得原価の評価に関する時価以下主義を定めるのみで、法文上減価償却に言及する条項は一切なかった。このため、償却費の計上については会社の任意であると解釈される余地があり、会社の経理実務においては配当政策の都合などにより償却額を増減して会社の業績操作を行うなど、適正な期間損益計算を歪める経理操作が横行していた⁷⁶。

改正後は原価主義評価を原則としたうえで、相当の償却を強制して企業会計上の減価償却計算思考に合致した規制を行った。会社法は計算規則第5条で「償却すべき資産については、事業年度の末日において、相当の償却をしなければならない」と規定されているにとどまり、会社法およびそれに基づく法務省令に、会計処理に関する具体的な規定がほとんどない。「相当の償却」をすとは、計画的に、合理的な一定の償却方法によって、耐用年数にわたって償却することを意味すると考えるのが定説であり、償却は規則的に行うことが求められる⁷⁷。

また、会社法432条は、株式会社の会計は一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行に従

⁷² 横浜地裁昭和51年3月26日判決（判例集未掲載）、大阪高裁平成2年1月30日判決（判例集未掲載）は、企業会計上の減価償却費の計上については強制規定を置かず、法人の自主的判断に委ねられていると判示している。判決については、民・商法と税法研究会（2005）、p.813による。

⁷³ 今後IFRSによる時価主義会計の導入により大きく変化する可能性がある。今日の企業会計は、伝統的な取得原価主義・収益費用アプローチによる利益測定から、時価評価主義・資産負債アプローチによる投資意思決定情報提供へとシフトしつつある。石川（2008）、p.73。

⁷⁴ 税務研究会（1999）、p.2003。

⁷⁵ 大城（2005）は、中小会社会計基準の減価償却を具体的に考察している。大城（2005）、pp.5-6。

⁷⁶ 田中（1996）、p.167。

⁷⁷ 「相当の償却」に関する議論については、弥永（2009）が詳しい。

うべきであると定めている⁷⁸。企業会計原則は、その前文となる「企業会計原則の設定について」の二 1 において、企業会計原則は、企業会計の実務の中に慣習として発達したもののなかから、一般に公正妥当と認められたところを要約したものとされている。会社法に規定する「相当の償却」も正規の減価償却に一致する。

「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」とは、企業会計審議会が公表する「企業会計原則」を始めとする会計基準であると考えられ⁷⁹、会社法でいう「相当の償却」も、基本的には企業会計原則と同様、適正な費用配分を目的とすると解される⁸⁰。

企業会計基準の内容は基本的事項に限定されており、網羅的ではない。また、企業会計原則以外にも、中小企業の会計はより簡便な「中小企業の会計に関する指針」に基づくことが適当とされているなど様々である。「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」が企業会計原則のみで完結するものではない。江頭(2010)は、個々の会社にとっての「一般的に公正妥当と認められる企業会計の慣行」の内容を最終的に決定するのは、裁判所の役割になると述べている。

企業会計および会社法における減価償却は、固定資産の取得原価を耐用年数にわたり配分する方法であり、每期一定の方法を継続適用すべきものであるという要件以上は必要としていない。企業会計原則および会社法等は減価償却の方法の詳細を具体的に規定していない。

山本(2000)は、実務家として苦慮することは、会計慣行を要約したとされる企業会計原則や商法の計算規定が簡潔すぎて、現実の計算では何も導き出すことができない場合が少なくないと述べている。会社法では「相当の償却」を行わなければならないが、正規の減価償却制度そのものが必ずしも明らかにはなっていない。耐用年数や残存価額についても適正に見積ることを要求しているが、具体的なものではない⁸¹。企業会計原則および会社法の規定では実務上、不十分であるが、税法における耐用年数省令等が詳細で、かつ、具体的なものである。その結果、税法においては詳細に定めがあるため、実務上は税法の規定に依拠して処理が行われている⁸²。

しかし税効果会計を前提とすれば、従来の会計実務が変更される可能性がある。税法における残存価額の撤廃は課税所得計算上有利になるので、多くは税法にしたがい会計処理が行われると考えられる。しかし、税効果会計を前提とすれば、残存価額は個々の資産によって異なりうるので、個々の資産の特殊性を考慮して企業が合理的判断を主体的に下すことが望ましい⁸³。

第 3 節 税法上の減価償却制度の特徴

法人税法の目的は、租税公平主義の要請に対応して、法人の担税力に応じた課税を実現する

⁷⁸ 田中(1996)は、商法と税法との接点に関する問題点は、①償却方法変更の際の継続性の問題、②税法の特別償却が商法上の相当の償却に該当するか、という 2 点であると述べている。

⁷⁹ 江頭(2010)、pp.572-573。

⁸⁰ 会社法は每期相当の償却を強制している点に法的規制としての意義がある。この点で企業会計原則と相違する。渡部(2007)、p.363。

⁸¹ 山本(2000)、p.276。

⁸² 柳(2008)、p.104 及び出口(1990)、p.123。この点は逆基準性として問題視されており、後述する。

⁸³ 小林(2007)、p.183。「減価償却資産の耐用年数等に関する省令」にしたがって耐用年数を決定する会計慣行も、税効果会計を前提とすれば、見直さなければならない。但し、企業が耐用年数を合理的に見積もることができない場合は税務上の耐用年数を参考にしなければならない。小林(2007)、p.184。

ことにある。企業会計の目的は法人税法の目的とは大きく相違する⁸⁴。法人税法 22 条 4 項は、法人の益金及び損金の額は、「一般に公正妥当と認められる会計基準」に従って計算されるものである旨を規定している。課税所得と企業利益は、税法上別段の定めがあるものを除き、原則として一致すべきことを明確にした。『改正税法のすべて(昭和 42 年版)』の解説によれば、企業が用いている会計処理の基準ないし慣行のうち、一般に公正妥当と認められないもののみを税法で認めないこととし、原則としては企業の会計処理を認めるという基本方針を示した。

減価償却費については別段の定めを設け、償却費として経理した金額のうち損金算入する金額は、選定した償却方法に基づき政令で定めるところにより計算した金額までとするとして限度額を設けている。鈴木(2005)は、税務上は画一性の原則に基づいて一定の償却限度額を定めていると述べている。

法人税法における減価償却制度の特徴を要約すると、以下のようになる。

1. 減価償却計算に必要な耐用年数、残存価額、償却方法などを定め、会社が個別に耐用年数や残存価額を見積もることを認めない。
2. 法人は償却方法をあらかじめ選定して届け出なければならない。届け出た償却方法を変更するには税務署長の承認が必要である。
3. 償却費として損金経理しなければ、償却費の損金算入を認めない。なお、決められた限度額以内であればどの程度償却するかは会社の任意である(任意償却)。
4. 政策的に多額の償却を認める制度(特別償却制度)が設けられている。

税法上の減価償却の目的は、企業会計と同様に、固定資産の取得原価を各事業年度に配分し、各事業年度の損益計算を適正に行うことに意義がある。減価償却は人為的に費用を見積もるため、見積額に法人の恣意性が介入することは避けられない。高井(1985)は、税法上の減価償却が真の経済的減価償却でなければ、償却方法によって異なった実効税率で課税していることになり、課税の中立を阻害する。正しい経済的償却方法は提案されていないと述べている。税務上は、取得原価の配分の方法を定めているというよりは、損金算入限度額を決定する計算方法を定めていると捉えることができ、金額を確定的に計算することが重要であると考えられる。

法人税法は、減価償却に必要な要素である固定資産の範囲、取得価額、耐用年数、残存価額、および償却方法を詳細に法定している。成松(2010)が述べるように、法人税法上の減価償却は、企業会計上の減価償却に比べると画一的で弾力性に乏しい。

また、租税特別措置法において特別償却について定めているが、特別償却は普通償却の他に政策的な目的により償却額を増額しようとするものである⁸⁵。また、特別な事由が生じた場合における弾力的な規定として割増償却なども挙げられる。

法人税法は確定決算主義を採るので、あくまで会社法のいう「相当の償却」を尊重した減価償却制度を構築すべきである。政策として必要である場合には租税特別措置法の特別償却制度等によるべきである。税法上、特別償却制度等を整備することにより、普通償却の計算方法から

⁸⁴ 増田(2008)、p.110。

⁸⁵ 武田(1990)、p.145。

政策的な要素を排除し、企業会計と同様に適正な期間損益計算を行うことができる⁸⁶。特別償却の会計方法として、①通常の減価償却と同様の方法以外に、②引当金の形で特別償却準備金に繰入れる方式、および③利益剰余金の処分として特別償却準備金を積み立てる方式の3通りが認められているが、特別償却は法人税の軽減により国策に合致した設備投資を促進する目的で設定された制度であり、適切な期間損益計算の遂行を目的とする正規の減価償却とは全く異なる。したがって適切な期間損益計算のための会計処理方法としては、期間損益に影響しない③の方式を採用するのが妥当である⁸⁷。

法人税法上は各法人の公平性を維持しながら、画一的に税額を確定するための償却手続を詳細に定める必要があるが、継続性の原則も重要である。しかし現状では、度重なる税制改正により企業会計における減価償却方法の継続性を保つことが困難な実情にある⁸⁸。

また、法人税法が認められている償却方法は原則として、定額法、定率法、生産高比例法に限られるが、これら以外の方法でも級数法や複利償却法など、承認を受ければ選定することができる。原則的に用いられる定額法と定率法は費用の配分方法について両極端であり、このため企業がその選択をしたにも関わらず、後々になって償却方法の変更をせざるを得なくなる悪循環を招いていると考える。

さらに、定率法が耐用年数の初期に多額の償却を行うことができるのに対して、定額法は決算期ごとに一定額を計上するものであるため、この2つの方法を巧みに利用すれば、費用の金額をコントロールする「会計政策」を実行することも可能となる。伊藤(2010)が述べるように、減価償却による費用配分は合法的な会計政策の宝庫ともいえる。

第4節 減価償却方法の分類

まず、最も詳細に減価償却計算方法を体系付けたケスターの分類について見る。ケスターは、*Accounting, Theory and Practice*(1925)において4つの系列の計算方法に大別し、具体的な計算方法を示した⁸⁹。ケスターの減価償却方法は考えられる方法を当時の会計実践を通して分類したものである。

1. 個別的基準による比例法
 - (1)直線法、(2)作業時間法、(3)用役生産高法、(4)総合耐用年数法
2. 統一的な変動法
 - (5)逡減的定率法、(6)未償却高変動率法、(7)任意的逡減法
3. 複利法
 - (8)減債基金法、(9)年金法、(10)単位減価法

⁸⁶ 米国は減価償却を適正な費用配分制度というよりも投下資本の回収制度と考えている。日本と欧米の減価償却制度を比較する際には普通償却と特別償却を一体として考えなければならない。本庄(2004)、p.110。

⁸⁷ 成松(2010)、p.162。

⁸⁸ 中村(1960)は、減価償却制度自体が歴史に翻弄されていることを指摘し、時代ごとの減価償却制度とその経済効果について詳細に考察している。

⁸⁹ 増谷(1965)、p.243-244による。

4. その他の方法

(11)維持法、(12)取替法、(13)50%法、(14)再評価法、(15)保険法、(16)総収益法

日本の企業会計原則連続意見書第三(昭和35年6月)における分類は次のようであるが、ケスターの分類と対照的である。企業会計においては公平性を保つために、客観的に評価が可能とされる、期間配分および生産高配分に減価償却の方法を限定している。

1. 期間を配分基準とする方法(耐用年数法)

(1)定額法、(2)定率法、(3)級数法、(4)償却基金法、(5)年金法(公益企業のみ)

2. 生産高を配分基準とする方法(生産高比例法)

表 3-2 減価償却方法分類一覧表

	ケスターの分類	企業会計原則 (連続意見書)	飯尾(2005)	高井(1985)	佐藤信吉(1977)
タイム・ファクター	[個別的基準による比例法] 直線法 作業時間法 用役生産高法 総合耐用年数法	定額法 定率法 級数法	定額法 定率法 級数法 倍率法 定額定率中間法	定額法 定率法 級数法 2倍定率法	Lewin 法 年次数総和方式 等差数列に基づく新方式 等比数列法に基づく新方式
プロダクト・ファクター	[統一的な変動法] 遞減的定率法 未償却高変動率法 任意の通減法	生産高比例法	生産高比例法	生産高比例法 内部利益率法 単位価格産出配分法	
利子基準	[複利法] 減債基金法 年金法 単位減価法	(償却基金法) (年金法)(注)	複利還元法 複利法 年金法 減債基金法	減債基金法 年金法	
その他の方法	維持法 取替法 50%法 再評価法 保険法 総収益法		積分法	割引評価法 現在価格評価法	

(注) 連続意見書において、年金法は利子を原価に算入する方法であるため、一般の企業においては適用されていないが、利子を原価に算入することが法令等によって認められている公益企業においては、この方法を用いることが適当であると述べられている。

これら以外にも多種多様の減価償却方法および分類が提案されている⁹⁰。飯尾(2005)は、定額法、定率法、級数法、生産高比例法、倍率法、定額定率中間法、複利還元法、複利法、年金法、減債基金法、積分法を挙げている。高井(1985)は、定額法、定率法、級数法、生産高比例法、2倍定率法、減債基金法、年金法、内部利益率法、単位価格産出配分法、割引評価法、現在価格評価法を提案している。太田(1962)は、レウイン(Lewin)の混合法、コール(Cole)の提案、ロメール(Lemaire)の級数法、利益比例法を、佐藤信吉(1977)は、Lewin法、年次数総和方式、等差数列に基づく新方式、等比数列法に基づく新方式を挙げている。

増谷(1965)によれば、数多くある償却方法は、タイム・ファクターによる方法(期間配分)、プロダクト・ファクターによる方法(生産高配分)、利子基準による方法に分類できる。この分類が、現在の企業会計において適用されている減価償却方法およびそれ以外の方法を分かりやすく分類している。以下、①耐用期間配分、②生産高配分、③利子基準による方法、④その他の方法の4分類により、各減価償却方法を解説する。主に吉牟田(1994)、水越・角谷(1980)、黒田(1977)などを参考にした。

第5節 期間配分による減価償却の計算方法

減価償却費の算定の基礎となる固定資産の価値減少・低下要因は多種多様であり複合的に作用して現れるため、減価償却費の算定にあたりすべての要因を吟味することには限界がある⁹¹。そのため、固定資産の恣意的な評価を排除し計画的に減価償却を行うために、耐用期間にわたり配分する方法が、税法上および企業会計上において主に用いられている。

(1)定額法(直線法)

定額法は、資産の耐用年数にわたり、固定資産の総償却額を每期一定金額ずつ償却する方法である。直線法、直線式償却法、均等償却法ともいう。期間配分法の最も代表的なものであり、企業会計原則および税法上も定額法が認められていることから、日本でかなり一般化している方法であり、諸外国では特に広く用いられている。

減価が耐用期間中の経過とともに平均的に発生するものと想定して、固定資産費用を每期均等化しようとするものである。定額法は、固定資産利用度に著しい変化がない場合、資産の給付可能総量が時の経過に比例して減少していくと考えられる場合、あるいは利用による減価を測定するための客観的基準を求め得ない場合に用いられる。毎年定額の償却が行われることから、価値低下が比例的(直線的)な資産に適合する⁹²。

計算が簡単であること、費用均等化により期間比較等が簡単になることなど技術的な長所を挙げることできるが、次のような限界もある。固定資産の利用度すなわち操業度に著しい変

⁹⁰ 片野(1965)は、減価償却方法の一般的な類型として、取替法もしくは廃棄法、生産高比例法、時間法の3つを挙げ、水越・角野(1980)は、定額法、逓減法、逓増法、生産高比例法、取替法の5つに分類している。

⁹¹ フーゼマンは、①使用による減耗、②実体減耗による価値低下、③自然的損耗による価値低下、④破壊(災害等)による価値低下、⑤技術的陳腐化による価値低下、⑥経済的陳腐化による価値低下、⑦期限の到来による価値低下、⑧調達価格の低下による価値減少、⑨誤った投資のためおこった価値減少、の9つの減価要因を挙げている。宮上(1984)、pp.66-67。

⁹² 吉牟田(1994)、p.153。

化が予想される場合、あるいは実際の減価を測定するための何らかの具体的な基準が求められる場合には、定額法による償却額は必ずしも妥当とはいえない。また定率法に比し、当該資産に対する修繕費の増大を考慮しない結果、漸次固定資産費用が大きくなる。

適正利益の算定、比較可能な情報をもたらす最も標準的な方法として一般に推奨されているが、資本回収の早期化の要請には対応できず、日本では普及度は定率法よりも劣る⁹³。設備資産の耐用年数の後半に生ずる修繕費や能率の低下などと減価償却費との均衡が保たれないし、常に設備資産の取得価額とその後の大修繕や拡張に伴い付加された価額とを確認しておかなければならない。木内(1973)が述べるように、未償却額と処分価額との関係からみて除却損失がかなり多額に計上されるということについても注意が必要である。

(2) 定率法

定率法は、固定資産の取得原価を每期同一の減価償却率によって償却費を計上する方法で、加速償却法の1つである。初年度における固定資産の取得価額、または次年度以降においてはその未償却残高に一定率を乗じることによって、毎事業年度の償却費を算定する。一般に各国で最も多く利用されている。

初期の年度ほど大きな減価償却費が計上されて、未償却残高が急速に減少することから、定率法は加速償却法の一種である。固定資産の給付提供能力が、時の経過につれて次第に低下する場合、全耐用期間中同じ給付能力を維持するために逡増的に修繕維持費の計上が必要となる場合、不適応化・陳腐化の可能性が多く投下資本の早期回収を図らなければならない場合などに適する償却方法である。技術発展の激しい企業は定率法が好ましいとされている⁹⁴。

定率法の妥当性の根拠は、修繕維持費は耐用期間の経過に従って次第に増加する傾向にあるから、償却費を逡減することが毎期の固定資産費用を均等化させることである。しかしこの考え方には批判が多い。固定資産の耐用期間を決定するに際して一般に正常な修繕維持費の支出が前提されており、また年々の償却費と修繕費の合計が每期ほぼ均等にすることが期間計算上妥当かどうかも問題である。逡減する減価償却費のみを取り上げた場合には、比較可能な情報を提供させようという要請には適合しにくく、適正利益の計算方法としても問題がある⁹⁵。

定率法については逡減償却そのものの可否が問題である。資産のほとんどは年数が経過したとしても能率にほとんど変化はなく、また能率が次第に減退するとしても減退の程度は定率法の計算と一致しない。もう1点は、太田(1962)が述べるように、逡減割合が幾何級数的であって、極めて急激であることである。また、残存価額がゼロ又はマイナスとなる場合に計算ができない点も問題点として指摘されている⁹⁶。

財務償却の立場からは、定率法の方が早く償却が行われるので、財務上有利である。また、インフレ会計の立場からも、取得年度に近く償却を行ってしまう定率法が望ましいとされる。

⁹³ 神戸大学会計学研究室(2007)、pp.873-874。

⁹⁴ 斎藤(1995)、p.144。

⁹⁵ 沼田(1966)、pp.88-90。

⁹⁶ 飯尾(2007)、p.77。この問題点を解消する減価償却方法として、積分法を提案している。

税務上も、損金算入額が早く大きい定率法の方が、法人税が早く減税されるので有利である⁹⁷。

木内(1973)は、定額法を推奨したシュミットと定率法を推奨したシュマーレンバッハの意見を詳細に対比している。シュミットは、毎年の資産利用程度が不変であることを前提として、定率法の使用を否定した。一方、シュマーレンバッハは、定率法では減価償却率に誤算があっても長期のうちに是正できること、定率法の欠点である償却曲線の急降は、維持費や改良費を償却資産の金額に加算することにより緩和できると主張した。また、修繕費の発生時に定率法における減価償却率の自動的調整作用が有効であることを強調した。定率法が資産の利用とは無関係または利用以外の理由により漸次に損耗する資産に適用するものであるのに対し、定額法は使用可能性が発明や破損などにより急激に失われるものに適用するのがよいとした⁹⁸。

表 3-3 定額法、定率法、級数法の算式比較

定額法	<p>取得額を A_0、耐用年数を u、残存価額を A_u、償却率を r とすれば、</p> $A_u = (1 - ur)A_0$ <p>と表すことができ、</p> $\text{償却率 } r = \frac{1}{u} \times \left(1 - \frac{A_u}{A_0} \right) \quad \text{で求められる。}$ <p>$A_u = 0$ として各耐用年数における法定償却率が定められている。</p>
定率法	<p>取得減価を A_0、耐用年数を u、残存価額を A_u、償却率を r とすれば、</p> $A_u = (1 - r)uA_0$ <p>と表すことができ、</p> $\text{償却率 } r = 1 - \left(\frac{A_u}{A_0} \right)^{1/u} \quad \text{で求められる。}$
級数法	<p>取得減価を A_0、耐用年数を u、経過年数を n、残存価額を A_u とすれば、減価償却費は</p> $\text{減価償却費} = (A_0 - A_u) \times \frac{u - n}{u(u+1) / 2}$

(3) 級数法

級数法は、耐用年数から経過年数を差し引いた残存耐用年数を分子とし、その期までの残存耐用年数の合計を分母とした数値に、取得原価から残存価額を引いた要償却額を乗じて、その期の減価償却費を算出する償却法であり、加速度的減価償却法の1つである。

償却期間の早い時期に大きく償却することで利益を圧縮できるという特徴がある。つまり、定率法と同じく逓減残高償却法の種類である。償却資産の耐用年数を1から当該耐用年数までの各年度の年数を合計した数値を分母とし、各年度の期首における残存耐用年数を分子とした

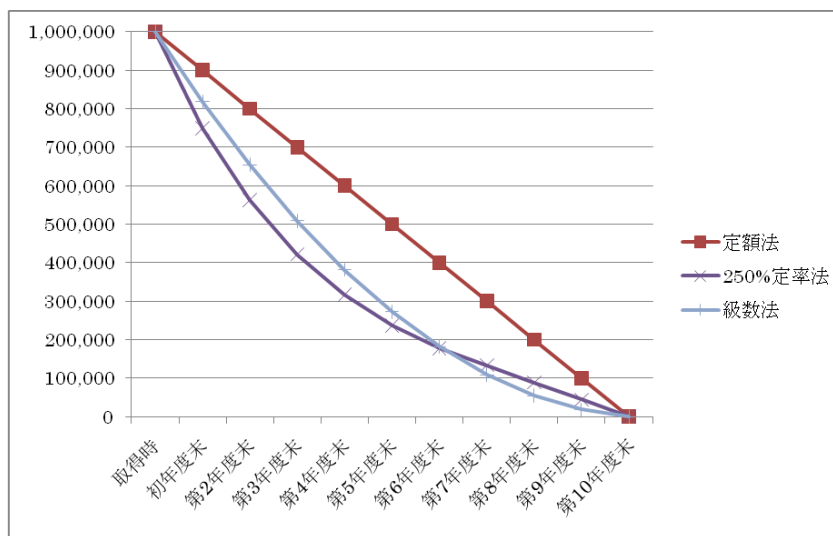
⁹⁷ 吉牟田(1994)、p.153。木内(1973)は、定額法は税負担軽減という企業経営の実務的な要求から強く支持されていると考えられると述べ、定率法のメリットである金融的効果とインフレ効果について論じている。

⁹⁸ 木内(1973)は、収益要素としての減価償却費の計算方法を詳細に比較検討している。

割合を償却率として、毎年、それを償却可能範囲額(=取得価額-残存価額)に乗じて減価償却費を算定する方法である⁹⁹。

木内(1973)は、算術級数的逓減法(級数法)はかなり逓減度の高い減価償却費を計上するから幾何級数的逓減法(定率法)の場合とよく似ているが、計算に際して対数表を用いる必要がなく、また減価償却費が等差的であることを考えると、却って部分的には定額法の特徴をも具備した方法であるとして、級数法を評価している。

定額法・定率法(250%定率法)および級数法について、取得価額100万円、耐用年数10年の資産の未償却残高の変化をグラフにすると以下の通りである。級数法は定率法よりも逓減率が急激ではなく、特に前半年度においては定額法および定率法の間値にて推移している。



級数法は、現在の日本の実務ではそれほど一般的に使用されていない。税法上、定額法と定率法が法定償却法として定められているが、各企業の実情により、級数法を適用することが適当であると考えられるときは、所轄税務署長の承認により採用することができる。

一方、企業会計原則では級数法を認め、その注解の中で「固定資産の耐用期間中、每期一定の額を算術的に逓減した減価償却費を計上する方法」と定義付けている。この規定から、計算の基礎となる級数(数列)として、公差がマイナスの等差級数を表していることが読み取れるが、末項がN(=耐用年数)であることを読み取ることはできない。飯尾(2006)は、逓減算術級数は、末項がN、公差-1、項数Nのものだけに限られないとして、二乗数列法や階差原数列法についても言及しているが、計算方法に関する解説に留まり、その評価については言及していない。

初項が1、末項がN、公差-1、項数Nの等差級数が一般的に級数法と呼ばれているものであり、アメリカのコールがこの方法を最初に提案した¹⁰⁰。フランスのルメールはより簡単な算術級数法を提案している。定額法による償却額を耐用年数の中間年(つまり耐用年数5年であれば3年目)の償却額として、これを基に公差を設けて各年の償却額を割り出す方法である¹⁰¹。

⁹⁹ 武田隆二(2008)、pp.406-407。

¹⁰⁰ *Fundamentals of Accounting*(1921年)において定率法の代用として述べている。太田(1966)、p.60。

¹⁰¹ 太田(1966)、pp.60-61。

しかし、計算機やパソコンの普及により、数式を与えれば簡単にその解が得られるので、コールが提案した方法による計算の方がより容易に計算が可能となっている。さらに、公差を変化させることにより、逓減率を簡単に調整することができるため、多種多様の資産の逓減実態に合った償却方法を選択することも可能である。これについては次章にて詳しく述べる。

(4) 倍率法(2倍定率法、250%定率法など)

定額法償却率の2倍または2.5倍の比率で未償却価額に乗じて減価償却額を計算するものである。初期の計算方法は定率法と同様であるが、定額法による償却率を基に計算した償却率を用いる点が定率法と異なる。定率法以上に償却期間の早い時期に大きく償却することで利益を圧縮できるという特徴があり、平成19年4月1日より採用された250%定率法が該当する。

倍率法により償却を最後まで行うと耐用年数経過時点における償却累計額が要償却総額とならないので、償却率を定額法の2倍や2.5倍に固定できない。飯尾(2005)は、旧定率法のように耐用年数別にR(2倍や2.5倍などの倍率となる定数)を求めて、それを使っていくのが妥当ではないかと述べている。この問題点を解消するために、平成19年改正の250%定率法では、償却保証額に満たない償却限度額となってからは、改定取得原価と改定償却率を用いて残存簿価1円まで償却することとしている。

(5) 定額定率中間法

定率法と定額法による償却額から中間値をとる方法である。定額法償却額と定率法償却額との平均値をとるLewin法が古くから紹介されている。定額法と定率法の組み合わせを3分の1と3分の2にする等、任意の組み合わせができる点も特徴であり、定額法の比率を大きくするほど逓減率はなだらかになる¹⁰²。

佐藤(1977)は、新たに等差数列法に基づく方式、等比数列法に基づく方式を紹介している。等差数列に基づく方式は第1期末の償却額を耐用年数と総減価額とを用いて数式化し、残りの償却額を等差又は等比級数により計算する方法であり、いかなる耐用年数の資産においても定額法と定率法の中間値を常に取り取る。また、等差数列法に基づく方式は特に計算が簡単であるとして、企業会計への導入可能性に言及している。しかし、等差数列法に基づく方式はパターンが幾通りにも考えられ汎用性が高すぎるため、一方式を限定するまでに各企業および各個別資産についてかなりの検討・調整が必要となる。また、一方式を限定した場合には、適合資産が限定されることとなり不公平が生じることが考えられる。

第6節 生産高配分による方法、利子基準による方法、その他の方法の計算方法

固定資産から期待される生産量を定め、各年の生産量を定めてこれに比例して減価償却費を計算する方法をいう。シュマーレンバッハ(1956)は、減価償却の配分過程として、生産高に比例する方法を第一義的な計算方法として取り扱っているとみることができる¹⁰³。

しかし、生産高を厳密に測定することができる固定資産はごく少数に限られており、すべて

¹⁰² 太田(1962)、p.235及び木内(1973)、p.99。

¹⁰³ 増谷(1965)、pp.256-257。シュマーレンバッハ著『11版・動態貸借対照表』1956年、p.107。

の資産に適用することは不可能である。シュマーレンバッハは、耐用年数と利用との間に事実上の依存性があり、設備からくる費用の額が使用の程度に依存するときは、耐用年数を設備の利用度に広げて解釈している¹⁰⁴。このことから、この方法だけでは減価償却制度を体系づけることはできず、タイム・ファクター(期間配分)による方法に頼らざるを得ない。

(1) 生産高比例法

生産高比例法は、資産を使用して生産活動などを行う場合に、予想される総活動量に対するその期の活動量の割合に応じて減価償却費を算出する方法である。車輛や航空機、鉱業用資産など、減価が主として使用に比例して発生すると思われるものに用いる。活動量については、利用時間に比例して計上するもの(航空機のエンジンや精密機械等)と、生産数量に比例して計上するもの(鉱業権、坑道等の鉱業用固定資産)がある。

予想される総活動量を分母に、当期の活動量を分子として、取得原価から残存価額を引いた要償却額を乗じて、その期の減価償却費を算出する。減価償却費は以下の数式で求められる。

減価償却費＝当期の活動量／予想される総活動量×(取得原価－残存価額)

税法上では、償却限度額を次の計算式で定め、対象として、鉱業用資産についての採掘量を基準としたもの、外航船舶についての特別な償却方法として承認を受けた場合の走行料数法が認められている。

償却限度額＝(鉱業用減価償却資産の取得価額/その資産の耐用年数(注)の期間内におけるその資産の属する鉱区の採掘予定数量)×その事業年度におけるその鉱区の採掘数量

(注)資産の属する鉱区の採掘予定年数が資産の耐用年数より短い場合には、採掘予定年数。

生産高比例法を適用する際の前提は、第1に減価が主として固定資産の利用に比例して発生するとみなしうることであり、第2に当該資産の総利用可能量が物量的に確定できることである¹⁰⁵。したがって、生産高比例法を適用できる資産の範囲が、期間を配分基準とする場合に比して著しく狭く、実務上、鉱業用減価償却資産(機械装置、坑道等)の償却の方法に適用が認められているに過ぎない。

使用が終わるまでの予定総量が判明するものは、予定総量を実績量に応じて償却するので生産高比例法が妥当であるといえる¹⁰⁶。

(2) 未償却残高法(自由償却法)

税法上は営業権(無形固定資産)についてのみ認められている。残存価額は関係なく、取得価額(既に損金に算入された償却金額がある場合は、その損金算入額を控除した残額)を償却限度額とする方式(法令48①五)として規定されている。

(3) 減量率等法

取得価額に減量率を乗じて計算する方法である。但し、定率法とは異なる特別な償却率を用いる。漁網、映画用フィルム、活字に常用される金属等の償却については、所轄国税局長の認

¹⁰⁴ 増谷(1965)、pp.256-257。

¹⁰⁵ 富岡(2004)、p.222。

¹⁰⁶ 吉牟田(1994)、p.154。

定を受けた償却率を取得価額に乗じて計算した金額を償却限度額として償却する減量率等法が認められる(法令 50)¹⁰⁷。これらの資産は、法定耐用年数を基礎として償却するよりも、その使用回数に応じて減耗が生じるので、特別な減耗率を使用する方が合理的であるとされるため税法上の適用が認められている¹⁰⁸。

利子基準による方法は、減価償却方法のうち固定資産への投下資金あるいは回収資金に関する利子計算を減価償却費計算に含めた方法である。償却基金法、年金法、複利法(複利償却法)を総称し、広義で複利償却法といわれることもある。中村(2003)は、この方法は一般的に数式が煩雑で極めて実用性の乏しい減価償却方法であると述べている。

減量率等法は逓増減価償却方法であるものが多い。減価償却のもつ投下資本回収性に着目すると、逓減方式による減価償却方法がより優れているといえ、それゆえ逓増方式である当該方法はこれまで重要視されなかったと考えられる¹⁰⁹。

(4) 償却基金法

償却基金法は、每期一定額の減価償却費を計上すると同時に、それと同額の資金を償却基金として企業外部に投資し、さらにそれから生ずる利息を償却基金に繰り入れると伴に、同額の減価償却費を計上する方法である。

$$M = ((\text{基礎価格} - \text{残存価格}) \times r) / (1 + r)^{n-1}$$

Mは償却基金繰入額、rは利率である。

この方法では、毎年度の負担は同額であるが、利子収入をその年度の利益とせず、それだけ直ちに資産の償却に充てるので、実際の償却額は漸次増加する。毎年度損失として負担する償却費の総額は定額法の場合に比して少額で、その差額は基金の生み出した利子に相当する。しかし、定額法の場合には償却の結果回収された流動資産は営業の資金として利用されるため、間接的に営業利益増加の原因となるものであり、定額法が不利益であるとは言い切れない¹¹⁰。

償却基金法の特徴は、逓増法であることと、償却基金を企業の外部に蓄積して更新のための準備を可能にすることとの2点にあるが、毎期の減価償却費の逓増を不当とする多くの企業にとっては償却基金法は有利であるといえない。また企業の外部に特定の基金を保有して、利息を稼得するよりも、自己の経営内部に回収資金を再投資して、利殖の源泉とした方が有利であると判断する経営者もあるであろう¹¹¹。

(5) 年金法(公益企業のみ)

要償却総額(取得価額-残存価額)に減価基金係数を乗じた積に、初年度利子額を加えた価額を各年度の償却額とする。償却額は全耐用期間にわたり定額であり、償却費合計額が要償却総額を超過する。そこで、償却額から前期末資産残高に対する利子額を控除した差額をもって、

¹⁰⁷ 吉牟田(1994)、p.156 及び小松(1993)、p.95。この制度については、河手(1986)、pp.77-83 が詳しい。

¹⁰⁸ 柳(2008)は、映画用フィルムを例に経過月数ごとの償却率を示している。柳(2008)、pp.111-112。

¹⁰⁹ 飯尾(2006b)、p.107。本書では複利係数を利用した逓減方式である減価償却方法を提唱している。

¹¹⁰ 太田(1966)、pp.61-62。

¹¹¹ 黒澤(1977)、p.206。

各期の純減価償却額とする¹¹²。償却費合計が要償却費総額を超えることとなるので、利子を原価に算入することが法令等で認められている公益事業にのみ適用されるものとしている。なお、現行企業会計原則は年金法を償却方法から除外した¹¹³。

償却基金法と同じく利子を加味する減価償却方法であるが、逓増法でなく定額法の一つである。企業の外部に償却基金を保有する代わりに、企業の内部に資金を投資したものとみなし、固定資産に対する投下資本利子を含む減価償却費を年々計上する方法である。黒澤(1977)によれば、純償却費に利子を加えた減価償却費は一定であるが、利子を除く純償却費は逓増する。

(6) 複利法

要償却総額(取得価額－残存価額)に減債基金係数を乗じた積に、初期時点後期間の複利合計係数を乗じた複利利子を加えた価額を減価償却額とするものである。

(7) 減債基金法

要償却総額に減債基金係数を乗じた額を純償却額とし、これに対する経過期間の複利利子額を加えた額を減価償却額とするものである。

数式で表すと、複利法、年金法、減債基金法は償却算出式が同一で、各期の償却額も同一となるので、同一の減価償却方法である。

(8) その他の方法

取替資産、すなわち、軌条、まくら木その他多量に同一の目的のために使用される減価償却資産で毎事業年度使用に耐えられなくなった資産の一部がほぼ同数量ずつ取り換えられるものについては、所轄税務署長の承認を受けて取替法の選定が認められる。

当初の投下資産については取得価額の100分の50に達するまで定額法または定率法による償却費の損金算入を認めるとともに、使用に耐えられなくなったため、その事業年度において種類および品質を同じくするこれに代わる新たな資産と取替えた場合におけるその新たな資産の取得価額を損金に算入する方法をいう(令49条2項)。

税法の取替法は資本投下後しばらくの間すなわち耐用年数の半分の年数ぐらいまでは、取替が生じないので、廃棄が始まる頃すなわち取得価額の2分の1に達するまで通常の償却を認めているところに特色がある。

積分法は、定額法、定率法等、既存の減価償却方法を関数化し、期間ごとの定積分を行うことにより、より厳密に規則的な減価償却額を求める方法である。飯尾(2007)は、等差第三階差原級数をはじめ数種類の関数を用いて償却額率を導き、償却額を比較している。積分法では、定率法、定額法を始めとして、どの関数を用いるかを前提としなければならない¹¹⁴。

¹¹² 飯尾(2006)、p.105。

¹¹³ 吉牟田(1994)、p.155。太田(1953)は、英国では償却基金法と同様の結果となる方法として年金法が用いられていると述べている。太田(1953)、p.50。

¹¹⁴ 飯尾(2007)は、同様に償却額率を導き償却額を求める方法として、調整定率法を紹介しているが、積分法同様に関数を定義することが前提となる。

第4章 新たな減価償却方法

第1節 税法上の減価償却方法が満たすべき条件

税務上、減価償却費を確定的かつ画一的に計算しなければならない。確定的かつ画一的を含め減価償却に必要な条件は、外部証拠依拠性、明確性、簡便性、実務性などである。

成道(2009)が述べるように、税法上の減価償却については、規則的でなければならず、償却額を操作する余地があってはならない。成松(2010)は、見積額に法人の恣意が介入することは避けられないが、課税の公平維持の観点から、恣意性はできるだけ排除しなければならず、また、大量、回帰的な税務行政や企業実務の簡素化にも配慮する必要がある、税務行政側及び企業側における簡素性及び実務性が必要であることを述べている。

増谷(1965)は、税務計算上の減価償却が管理会計上の減価償却と一致するという点で、企業会計原則の単一性の原則を満たすことも必要としている。同様に、新井(1980)は、経済的にみた現実性と、当該企業の定めた減価償却政策を明らかに反映するものでなければならぬとした上で、選択された方法が明瞭に理解され、類似の資産のすべてに同一方法が適用されなければならないと述べている。これに関連して企業会計の側面からもみると、金子(2010)は、費用収益対応の原則を厳格に貫こうとすれば、減価償却費の算定にあたっては、各年度の減価償却額を実地に確認しなければならないが、実際問題として困難であるので、減価償却額を大まかに測定するための何らかの合理的で体系的な方法が考案される必要があるとしている¹¹⁵。

飯尾(2005)は、現行の減価償却の問題点を考慮した上で、今後、新しい減価償却方法が備えるべき条件として、次の4つを挙げている。

- ①残存価額がゼロやマイナスのケースも含めてあらゆる要償却総額に対応できること、期中取得時の厳密な計算も行えること
- ②各会計年度における償却額が計画的に計算できる、すなわち、償却費計算に恣意性が働く余地を排除すること
- ③計画値と実績値に乖離がないことの方が珍しいが、会計事実(資産の減価額)と計算(減価償却額)になるべく乖離がないこと
- ④企業にとっては競争力維持、強化のため、技術革新速度の速い産業社会において、投下資本の早期回収に貢献する方法であること

佐々木(2009)は、耐用年数の見積もりや残存価額の予測変化に対して柔軟に対応できるかどうかという要件も重要であると述べた上で、旧定率法の償却率が250%定率法と比較して、残存価額がゼロである場合を除けば、耐用年数の見積もりや残存価額の予測変化に対しても柔軟に対応でき優れているとしている。

これらの議論を踏まえると、税法上の減価償却方法が備えるべき条件を以下の7つにまとめ

¹¹⁵ 使用可能期間における減価償却費は正確を期して見積もったとしても、近似値の境を脱することはできない。したがって、測定できないリアルな減価償却費と推定計算による「近似法」としてのマネタリーな減価償却費との間の偏差をできるだけ少なくすることが必要である。増谷(1965)、p.80。

ることができる。

①汎用性

あらゆる要償却総額に対応可能であること。残存価額割合が 0%であっても、多額の撤去費用をマイナスの残存価額として計算しても、数学的に計算が可能であること。

②外部証拠依拠性

償却費計算に恣意性の働く余地が排除されており、各会計年度における償却費が計画的に計算可能であること。

③明確性・簡便性

償却方法が客観的に理解しやすく、誰もが理解し計算を行うことが可能であること。

④実務実効性

税法上の償却方法として採用した場合に、法律として整備可能であること。また採用した償却方法を企業が実務上処理可能であること。

⑤変化への対応性

耐用年数の変更や取得価額の変更、また技術の進歩や経済情勢などの時代背景の変化にも対応できる償却方法であること。

⑥整合性・単一性

計画値と実績値になるべく乖離がない、つまり、計画的に行った減価償却計算と減価の実態を表す会計事実に乖離が少ないこと。

⑦早期回収性

企業経営上、競争力維持、強化のため、投下資本回収の早期実行が可能であること¹¹⁶。

上記のうち、特に整合性については、現行の法人税法の問題点として指摘が多い点である。実際に、グローバル展開している大手会社では、どこで製造すればコストが一番安いのかを判断する際に、各国の税法に縛られない全世界共通の償却方法を採用する必要があるため、税のメリットは捨てても会社独自の償却方法を選択する会社が多くなっている¹¹⁷。

さらに、税法上も継続性の原則を重視し、減価償却方法の変更を認めないとする必要があると考える。定額法および定率法の選択の余地や、経済情勢の変化に伴う税制改正の必要がなくなるように、単純かつ客観性が重視され、各業種や資産に合った通減的な償却を行うことができる償却方法を次節において検討する¹¹⁸。

企業が最初に特定の減価償却方法を採用した場合、資産の耐用年数が尽きるまで、その方法を用いるのは理論上当然であり、会計原則のうち継続性の原則が強く要請している。継続性の原則の要請にもかかわらず、実際には最初に定率法を採用した企業が経営政策上、耐用期間の

¹¹⁶ 沼田(1966)、pp.87-88。定率法をはじめ算術級数法を含んだ通減償却法全体の最大の特徴は、保守主義の原則に適合しているということである。耐用年数より早く資産を廃棄した場合に、定額法より定率法の方が未償却残高は少ないため、廃棄損失の負担が少ない。定率法は定額法に比して保守的な方法である。

¹¹⁷ 座談会における金子裕子氏の発言である。阿部・金子・藤曲(2012)、pp.98-99。

¹¹⁸ 鹿志村(2011)は、平成19年から平成23年の減価償却制度の改正について、実務的に混乱する部分を整理、解説している。

途中で定額法へ変更する場合がある。減価償却に関連する様々な要素を考慮した上で、極めて慎重に減価償却方法を選択しなければならない。これを踏まえ、佐藤(1977a・b)は、定額法と定率法の間に入る償却方法が実務上重要であるとして、従来あった Lewin 法と年次数相和法(一般的な級数法)に加えて、等差数列法および等比数列法を用いた償却方法を研究している。しかしこれらの方法は、複数の公式を用いるだけでなく、それらを満たす必要条件がいくつもあり、一般的に理解することが困難であるため、実際の法整備は困難になると考えられる。

そこで、級数法における残存価額の推移が、定額法および定率法を用いた残存価額のほぼ中間値をとることに注目し、級数法を活用した新たな減価償却方法を検討する。さらに、計算理論が一般に理解しやすいこと、及び数列の公差を変化させることにより逓減率を調整することができることから、定額法および定率法の両方を廃止し、汎用性を高めた級数法のみを法定減価償却方法とすることを提案する。

第2節 新たな減価償却制度および償却額の計算

一般的に級数法は、初項1、末項N、公差-1、項数Nの数列を用いて、その割合に応じて償却を行うものであるが、本論で提案する「公差選択式級数法」は公差を選択可能とした級数法である。公差を変化させることにより逓減率を簡単に調整できるため、多種多様の資産の逓減実態に合った償却方法を選択することが可能である。具体的な償却額の計算方法は次の通りである。

最も一般的な級数法においては、耐用年数N年の資産について、初項N、末項1、公差-1、項数Nの数列を考えると、n項目の数値は、

$$[A_n] = 1 + (N - n)$$

である。

例えば、耐用年数10年の資産について、n年目の数値 $[A_n]$ は、

$$[A_n] = 1 + (10 - n)$$

同じく、耐用年数10年の資産について公差-1の等差数列の場合、その数列 $\{A_{10}\}$ は、

$$\{10, 9, 8, 7, 6, 5, 4, 3, 2, 1\}$$

である。

また、数列 $\{A_n\}$ の初項 $[A_1]$ から末項 $[A_n]$ までの合計値 $[S A_n]$ は、耐用年数N年の資産については、

$$[S A_N] = \frac{1}{2} \times (N+1) \times N$$

である。

耐用年数10年の資産については、

$$[S A_{10}] = \frac{1}{2} \times (10+1) \times 10 = 55$$

となる。

高井(1993)が解説している級数法の計算式では、第1期における償却額 D_1 を確定し、第2

期以降は D_1 から公差 d ずつを減少させて、各期の償却額を求めるとしている。

$$D_2 = D_1 - d$$

$$D_3 = D_2 - d = D_1 - 2d$$

$$D_n = D_1 - (n-1)d$$

$$D_N = D_1 - (N-1)d$$

と定義した上で、最終期の償却額 D_N が公差 d と等しいとすると、

$$d = D_1 - (N-1)d$$

$$D_1 = d + (N-1)d$$

$$D_1 = N \cdot d$$

そして、各期の償却額は、要償却額 $(C - S)$ に、期首残余耐用年数の総和 $n(n+1)/2$ を分母とし、第1期から順次残余耐用年数を分子とする償却率を乗じたものである(C :取得価額、 S :残存価額)。

また、 $d=0$ 、すなわち公差が0で数列の値が減少しないとすると、

$$D_2 = D_1 - d = D_1 - 0$$

$$D_n = D_1 - (n-1)d = D_1 - 0$$

$$C - S = n \cdot D_1$$

$$D_1 = (C - S) / n$$

したがって定額法と同一になり、級数法の公差を0にすることで、定額法を級数法の一種に含めることも可能である。級数法の公差を限りなく0に近づけることで、限りなく定額法に近いものにすることができる。

本来、級数法は、初項や末項および公差について様々な数値をとることが可能であるが、一般的に減価償却方法として級数法を取り上げる場合には、分かりやすくするため、末項を d とすることが多い。そこで、仮に、末項を d または1として、公差 $-d$ を10、1、0.1、0.01の各ケースを比較検討する。

まず、末項 d の数列の場合には、耐用年数10年の資産について次のようになる。

公差 d	10.00	1.00	0.10	0.01
1年目	100.000	10.000	1.000	0.100
2年目	90.000	9.000	0.900	0.090
3年目	80.000	8.000	0.800	0.080
4年目	70.000	7.000	0.700	0.070
5年目	60.000	6.000	0.600	0.060
6年目	50.000	5.000	0.500	0.050
7年目	40.000	4.000	0.400	0.040
8年目	30.000	3.000	0.300	0.030
9年目	20.000	2.000	0.200	0.020
10年目	10.000	1.000	0.100	0.010
合計	550.000	55.000	5.500	0.550

各ケースにおいて末項が公差により変化するため、合計値に対する各年分の割合(級数法における要償却額に乘じる償却率)は、公差をいくら変化させても、それぞれ同じ逓減の仕方になる。

例えば、1年目は各ケースとも以下のように同一値となり、2年目以降も同様である。

$$\frac{100}{550} = \frac{10}{55} = \frac{1}{5.5} = \frac{0.1}{0.55}$$

級数法に基づく償却法を用いようとする、分母を合計値、分子を各年の数値とした割合を要償却額に乗じて、各年分の償却額を求める。この数列を用いると、公差を変更させることには全く意味がない。

一方、末項を1と固定させた数列の場合には次のようになる。

公差d	10.00	1.00	0.10	0.01
1年目	91.000	10.000	1.900	1.090
2年目	81.000	9.000	1.800	1.080
3年目	71.000	8.000	1.700	1.070
4年目	61.000	7.000	1.600	1.060
5年目	51.000	6.000	1.500	1.050
6年目	41.000	5.000	1.400	1.040
7年目	31.000	4.000	1.300	1.030
8年目	21.000	3.000	1.200	1.020
9年目	11.000	2.000	1.100	1.010
10年目	1.000	1.000	1.000	1.000
合計	460.000	55.000	14.500	10.450

合計値に対する各年分の割合は公差によって変化することになり、逓減の度合いを変化させることが可能である。

例を挙げれば、1年目における各ケースの要償却額に乗じる償却率の値は、

$$\frac{91}{460} (=0.197) \cdot \frac{10}{55} (=0.181) \cdot \frac{1.9}{14.5} (=0.131) \cdot \frac{1.09}{10.45} (=0.104)$$

となり、公差が少なくなるにつれ、償却率が減少することが分かる。

この公差dの変化を利用して様々な資産に対応した級数法の償却を行うことができる。新しい級数法においては、上記数列の合計値に対する各年分の割合を要償却額に乗じることにより、各年分の償却額を計算する。数式化すると、次のようになる。

まず、耐用年数N年、公差-dとした場合のn年目の数値[A_n]は

$$[A_n] = 1 + d(N - n)$$

同じく、公差-dとした場合の数列の合計値[S A_N]は、

$$[S A_N] = \frac{1}{2} \times d(N + 1) \times dN$$

これらを用いてn年分の償却額を求めると、

$$(C - S) \times \frac{[A_n]}{[S A_N]} = (C - S) \times \frac{1 + d(N - n)}{\frac{1}{2} \times d(N + 1) \times dN}$$

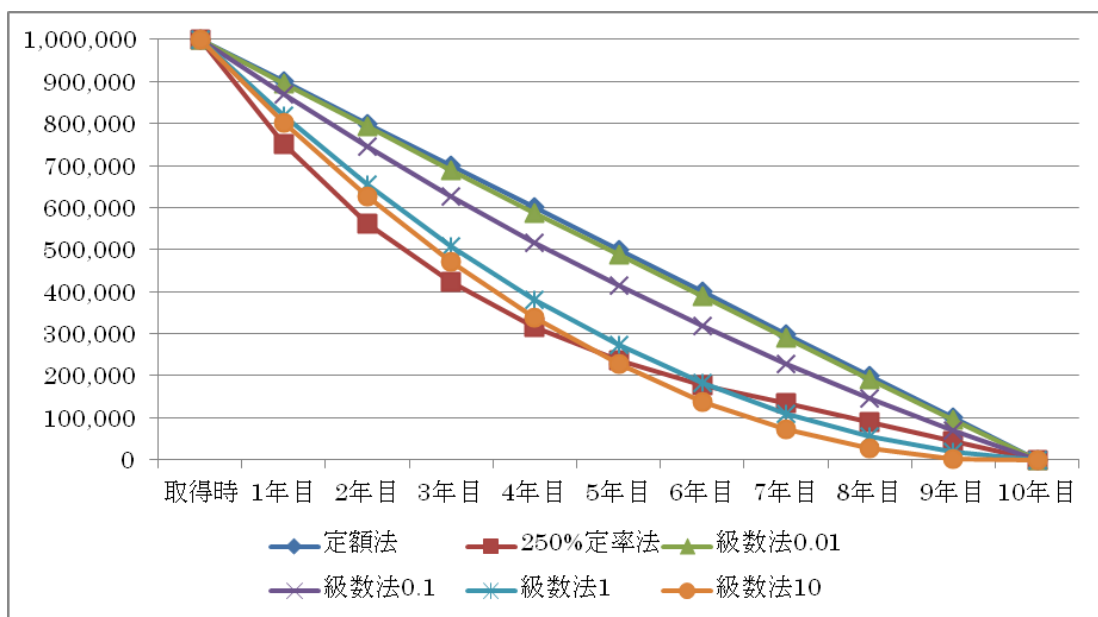
となる。

この公式を用いてdを企業ごとまたは資産ごとに償却前に決定し、この公式に基づいて各年度分の減価償却費を計算すればよい。公式を用いることで償却率の一覧表も不要となり、実務

上も非常に簡単である。この償却方法は、末項を1と固定して公差を設定し償却割合を計算する点で、従来の級数法と逆の発想をとっており、従前は検討されていなかった償却方法である。

耐用年数10年で100万円の資産を例にとると、残存価額の減少過程は図4-1のようである。公差を10および1とした場合の級数法の曲線は250%定率法の曲線に近いが、初期段階での急激な償却は比較的緩やかになる。また、級数法における公差を0に近づければ定額法に近づき、公差を0.01とした場合には定額法とほとんど同じ償却額になる。

図4-1 定額法・定率法・公差選択式級数法(4パターン)の残存価額の比較
(取得価額100万円、耐用年数10年の場合)



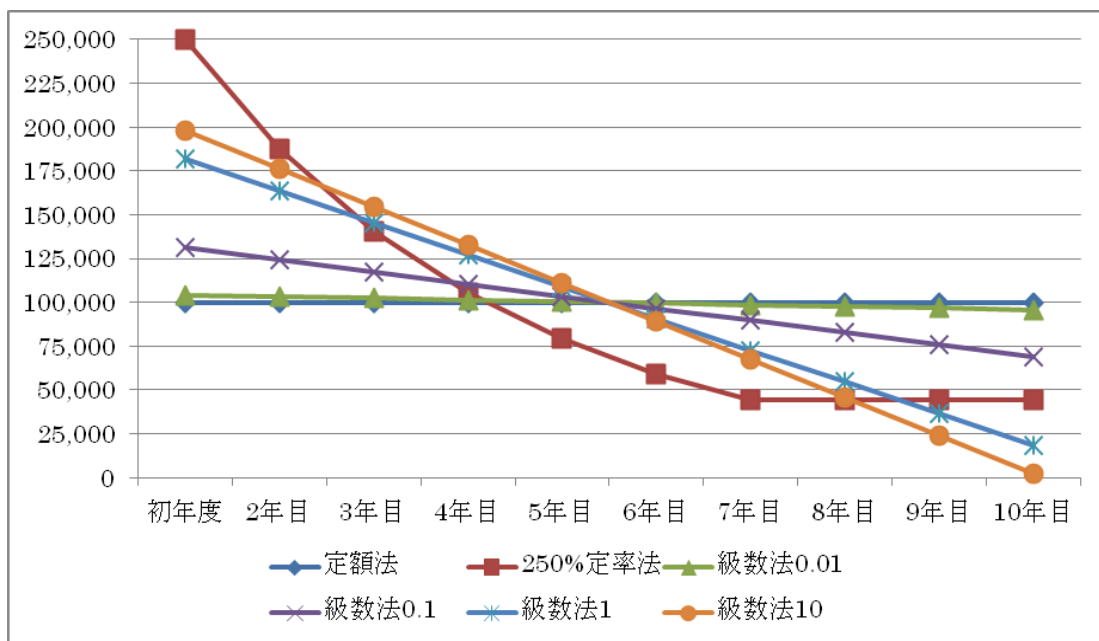
(注)級数法の後の数値は公差を示す。よって「級数法1」は従来の級数法である。

	定額法	250%定率法	級数法0.01	級数法0.1	級数法1	級数法10
取得時	1,000,000	1,000,000	1,000,000	1,000,000	1,000,000	1,000,000
1年目	900,000	750,000	895,694	868,966	818,182	802,174
2年目	800,000	562,500	792,344	744,828	654,545	626,087
3年目	700,000	421,875	689,952	627,586	509,091	471,739
4年目	600,000	316,407	588,517	517,241	381,818	339,130
5年目	500,000	237,306	488,038	413,793	272,727	228,261
6年目	400,000	177,980	388,517	317,241	181,818	139,130
7年目	300,000	133,485	289,952	227,586	109,091	71,739
8年目	200,000	88,902	192,344	144,828	54,545	26,087
9年目	100,000	44,319	95,695	68,967	18,182	2,174
10年目	1	1	1	1	1	1

次に、償却額の変化を見ると、級数法は公差が一定であるため、様々な公差について償却額は直線的に減少する。図4-2から、250%定率法の後半の償却額が一定となっているので、

250%定率法よりもより遞減的な償却方法であるといえる。また、耐用期間の中間年度、例えば耐用年数9年の資産における5年目などにおいては、どの公差をとったとしても償却額が必ず同額となる。以上からも、公差選択式級数法は計画的に各資産に対応した償却を行うことができ、公差の変更を認めないとすると、恣意性が排除された公平な償却方法である。

図4-2 定額法・定率法・公差選択式級数法の償却額
(取得価額100万円、耐用年数10年の場合)



	定額法	250%定率法	級数法0.01	級数法0.1	級数法1	級数法10
初年度	100,000	250,000	104,306	131,034	181,818	197,826
2年目	100,000	187,500	103,349	124,138	163,636	176,087
3年目	100,000	140,625	102,392	117,241	145,455	154,348
4年目	100,000	105,468	101,435	110,345	127,273	132,609
5年目	100,000	79,101	100,478	103,448	109,091	110,870
6年目	100,000	59,326	99,522	96,552	90,909	89,130
7年目	100,000	44,495	98,565	89,655	72,727	67,391
8年目	100,000	44,583	97,608	82,759	54,545	45,652
9年目	100,000	44,583	96,650	75,861	36,364	23,913
10年目	99,999	44,318	95,694	68,966	18,181	2,173

また、級数法は、残存価額がゼロやマイナスである場合においても償却額の計算が可能であり、汎用性の条件も満たしている。整合性については、企業ごと及び資産ごとに公差を選択することにより実態に合ったものとなり、会計上、計上すべき償却額との乖離も少なくすることができる。生産高を基準とした方法が利用できない場合であっても、様々な企業や資産形態や資産ごとの減耗度合いに適合させることができる上に、公差の変更がなければ、唯一の方法で最後まで償却が行え、客観性をも保つ償却を行うことができるという点でも、特に優れている。

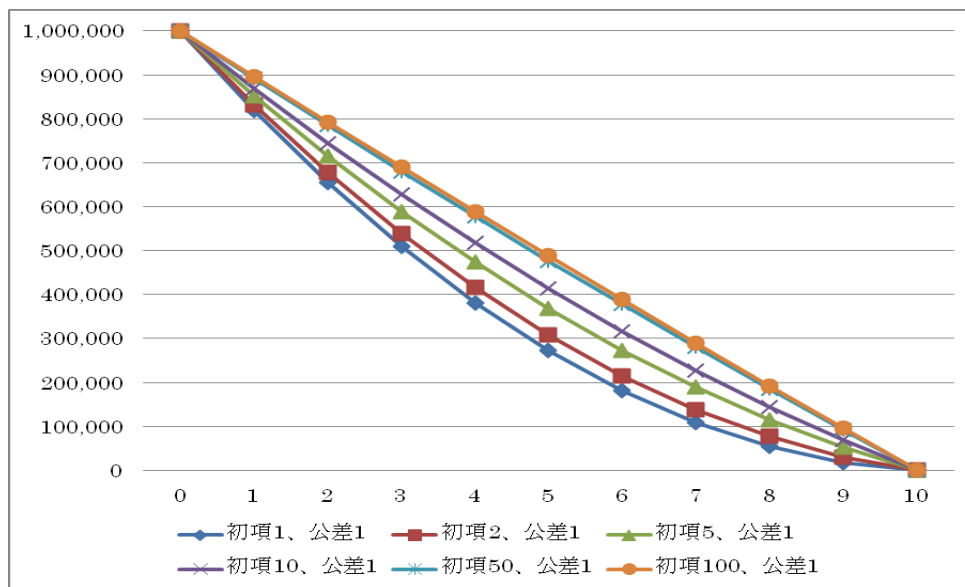
最後に、変化への対応性については、公差の範囲を指定することにより社会情勢の変化に対

応させることも可能である。また、取得価額および耐用年数の変更にも、級数法であれば対応が可能であるので、変化への対応性も満たし、上記の7要件すべてを満たす減価償却である。

第3節 末項が1以外の場合および耐用年数長短による適合性の検討

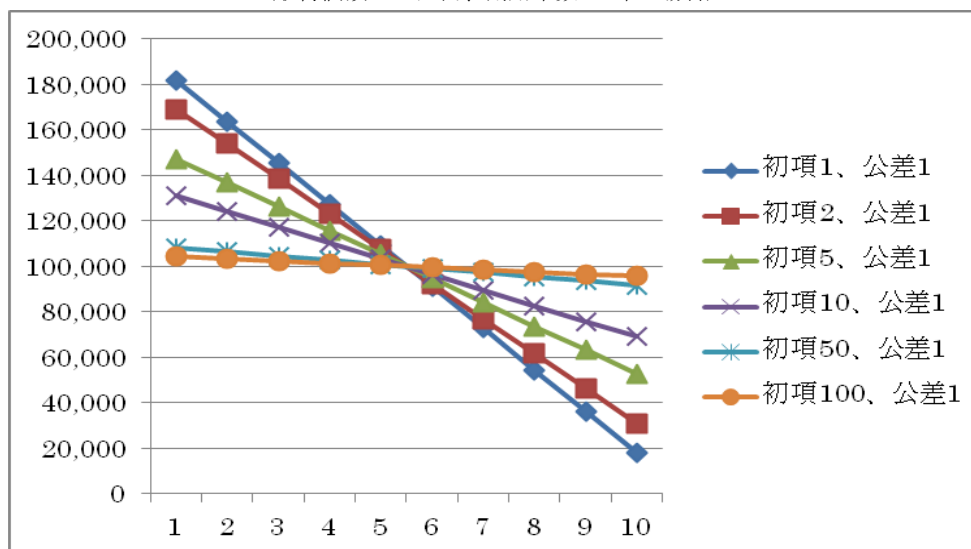
ここまで、末項1の等差数列について見てきたが、末項を1以外にした場合に残存価額、償却額はどうなるかを考察する。図4-3、図4-4から、公差を1として末項を変化させると、公差を変化させたとき同様に逓減の傾きを変化させることができることが分かる。

図4-3 公差選択式級数法において初項を変化させた場合の残存価額
(取得価額100万円、耐用年数10年の場合)



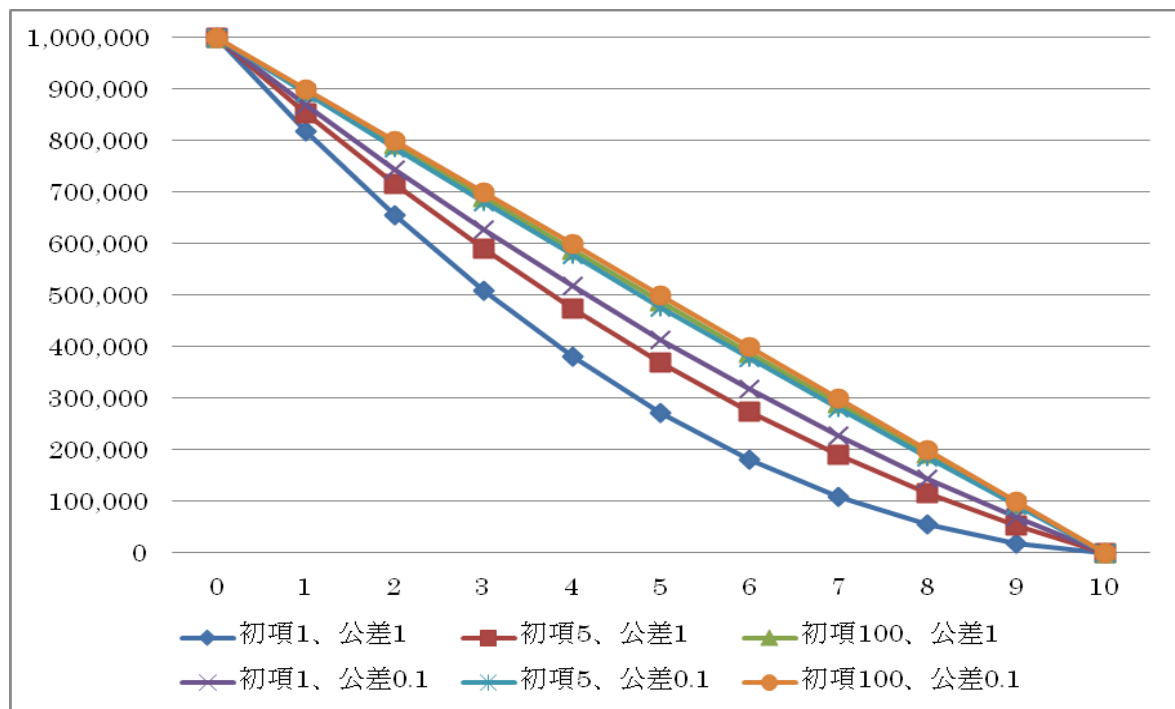
(注)横軸0が取得時の値、以後1年後、2年後、…、10年後の値を表す。

図4-4 公差選択式級数法において初項を変化させた場合の償却額
(取得価額100万円、耐用年数10年の場合)



償却額のグラフからもわかるように、初項を変化させることにより、公差を変化させたとき同様に一定の傾きで減少率を変化させることができる。したがって、公差を変化させることができれば、初項を変化させる必要がない。確認のため、初項および公差の両者を変化させたものを比較する。

図 4-5 公差選択式級数法において初項を変化させた場合の残存価額
(取得価額 100 万円、耐用年数 10 年の場合)



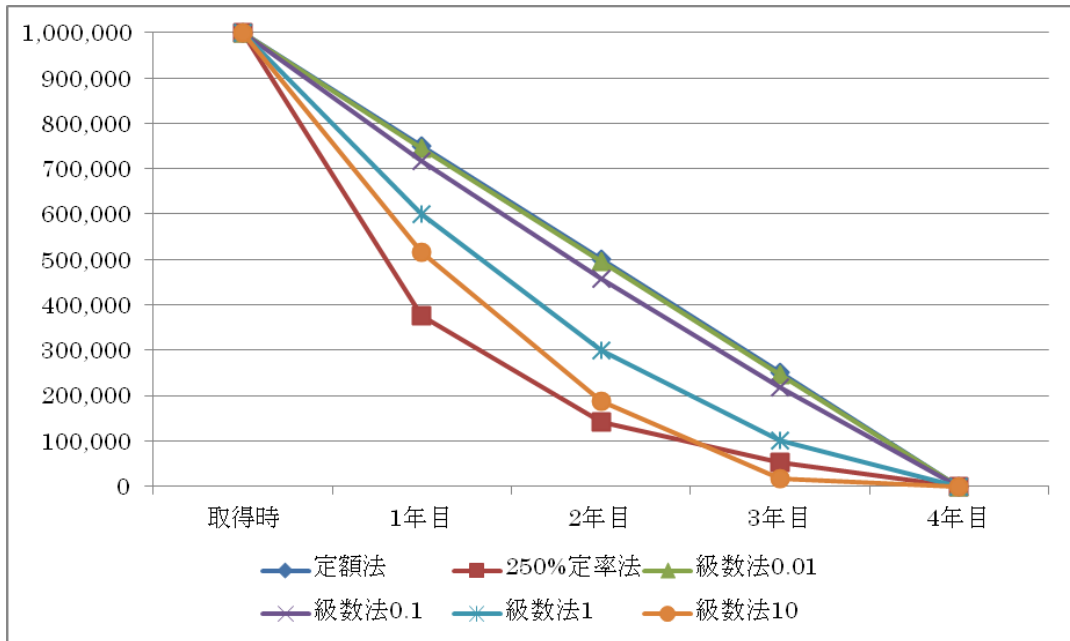
(注)横軸 0 が取得時の値、以後 1 年後、2 年後、…、10 年後の値を表す。

初項または公差のいずれか一方を選択可能とすることにより、あらゆる逓減率の償却額計算を行うことができる。償却方法が複雑化されることはなく、企業が一定の公差を資産ごとに選択することにより、各企業の各資産に適合したあらゆる償却を行うことができる。

次に、耐用年数の長短による償却方法の適合性について検証する。ここまでは、耐用年数 10 年の資産について考察してきたが、耐用年数が短い 4 年の資産と、耐用年数が長期である 50 年の資産の償却過程について見る。

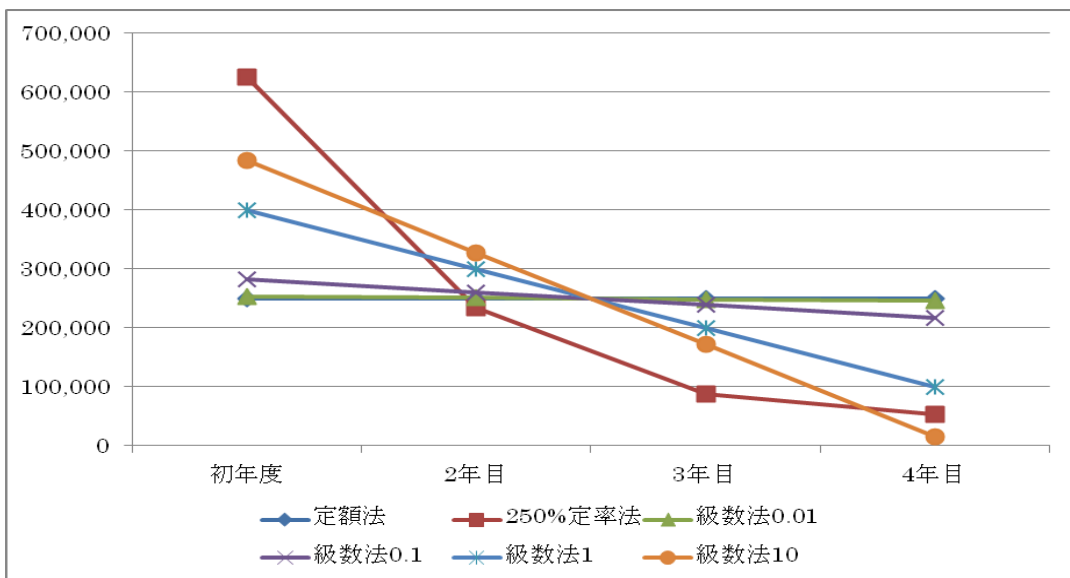
耐用年数が 4 年についての償却過程を示したものが図 4-6 である。いずれの級数法についても、残存価額は定額法および 250%定率法のほぼ中間地点を通過して推移している。

図 4-6 定額法・定率法・公差選択式級数法の残存価額(取得価額 100 万円、耐用年数 4 年の場合)



次に償却額の変化について見る。図 4-7 の 2 年目における 250%定率法と級数法 10 を比較すると、初年度の償却額が極端に多額となるという 250%定率法の問題が改善されている。この点で、公差選択式級数法は、従来の償却方法よりも大幅な改善が期待できる償却方法である。

図 4-7 定額法・定率法・公差選択式級数法の償却額(取得価額 100 万円、耐用年数 4 年の場合)



また、耐用年数が長期間(例えば耐用年数 50 年)の資産について考察する。図 4-8 における級数法 1 および級数法 10 について、耐用年数の後半にかけては、250%定率法と比較して、遞減が大きい。償却額の変化を図 4-9 で示すと、250%定率法は耐用年数の後半は、残存率が保

証率を下回り定額法での償却を行うため、「定率法」と言いながらも期間の多くを定額法により償却する。しかし、級数法を利用した場合は一定の通減幅で最後まで償却を行うことができる。

図 4-8 定額法・定率法・公差選択式級数法の残存価額(取得価額 100 万円、耐用年数 50 年の場合)

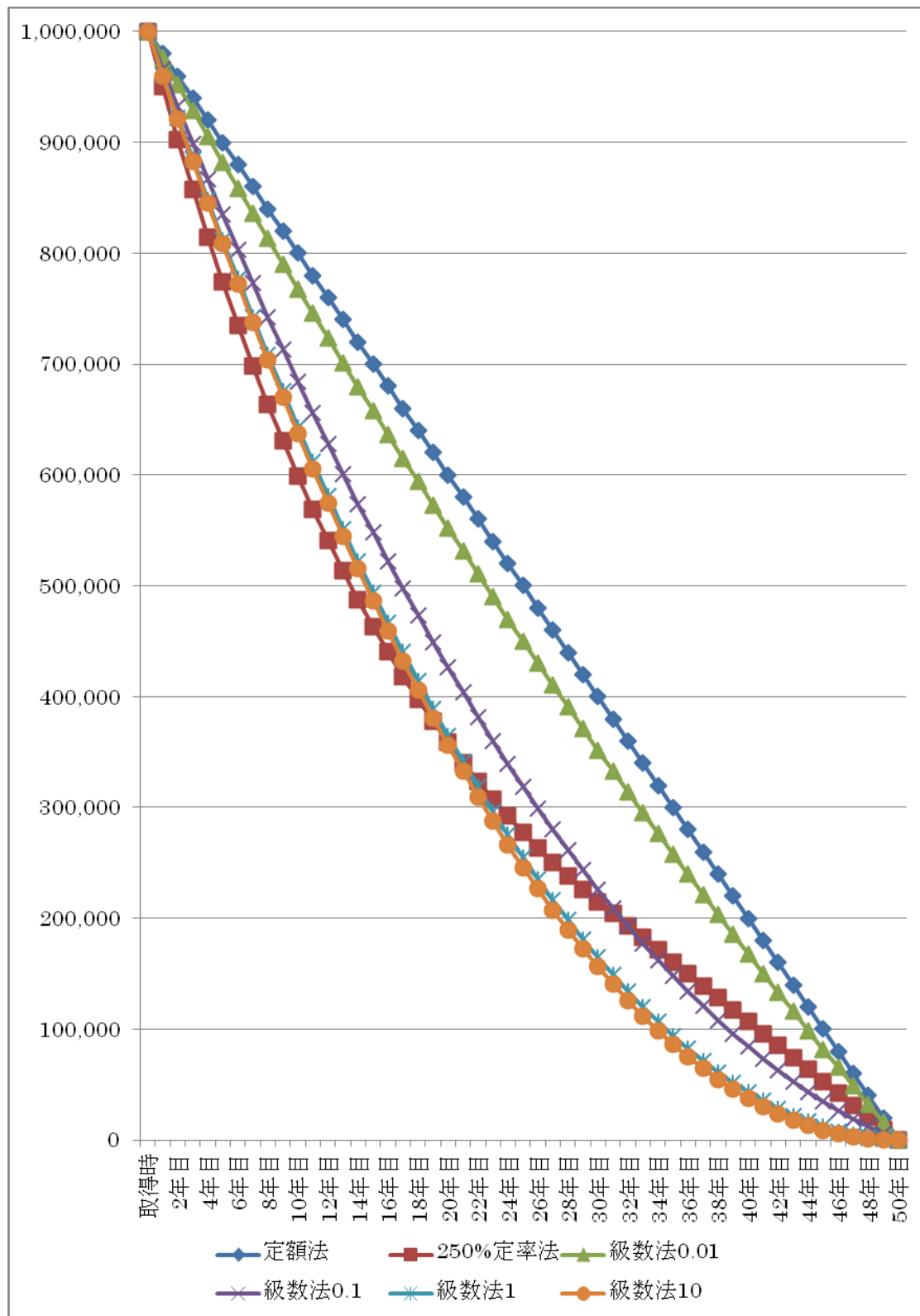
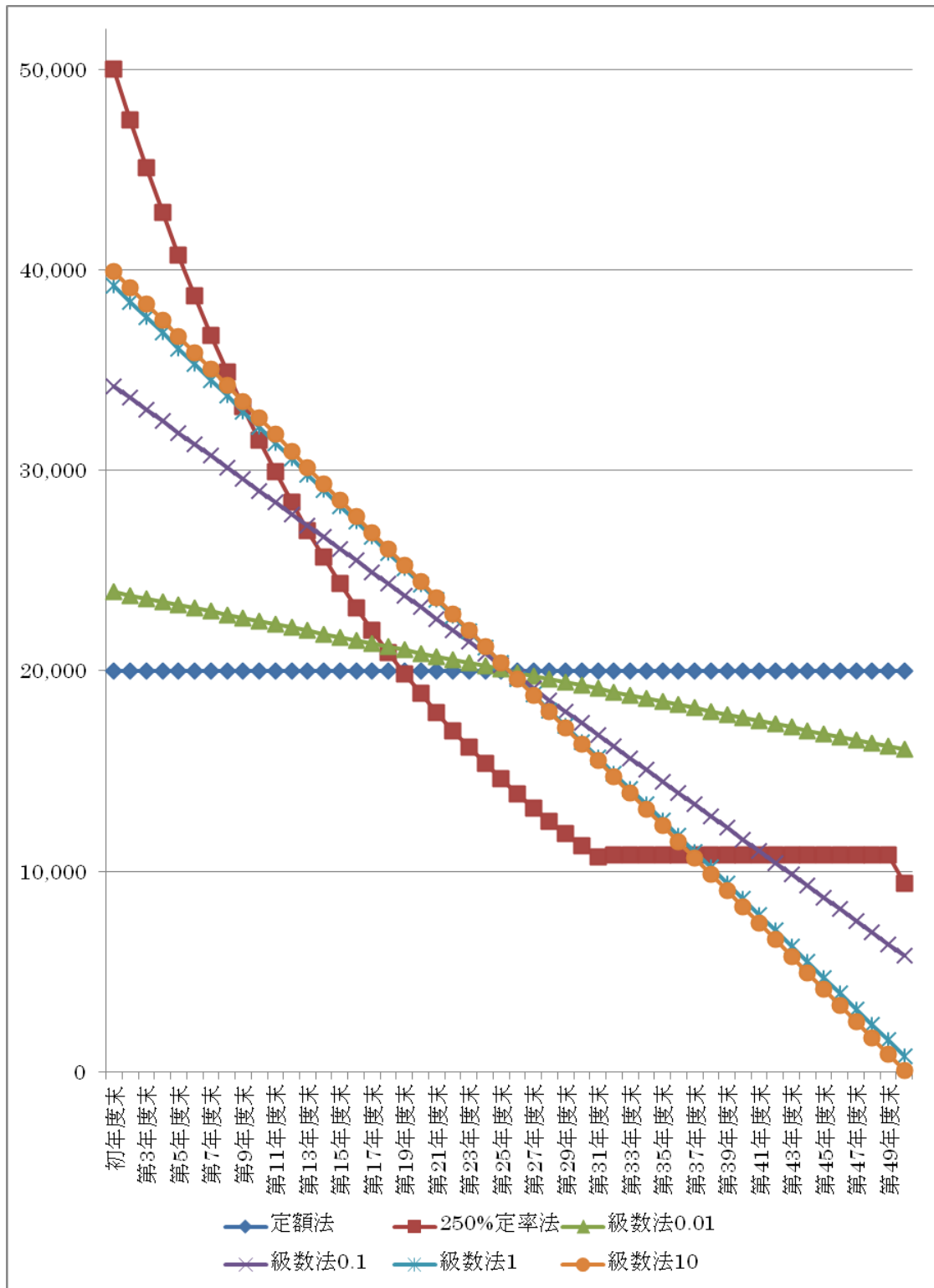


図 4-9 定額法・定率法・公差選択式級数法の償却額(取得価額 100 万円、耐用年数 50 年の場合)



以上から、公差選択式級数法はあらゆる資産に適合した償却を、客観的かつ通減的に行うことができる方法である。

定額法および定率法を選択する余地があることが現行制度の大きな問題である。河本(2004)

が述べるように、企業は収益状態が悪くなると、償却負担を軽くして配当をしやすくするために定額法を採用し、収益力が向上してくると早い時期に償却費が多くなる定率法に変更して、内部留保の充実を図ろうとする。そこで、償却方法を唯一、公差選択式級数法のみ限定することにより、償却方法の選択および変更の余地がなくなり、恣意性が排除され、外部証拠依拠性の条件が満たされる。

また、級数法は逓減法であるため、早期回収性の条件も満たす。成松(2009)が述べるように、級数法は計算が複雑であり、実務ではほとんど用いられていない。しかし現在ではコンピューター利用が普及しているので、級数法は計算が困難な方法ではない。従来型の定率法の計算式 $D = B \times r$ (但し、 $r = 1 - N\sqrt{S/C}$ 、 B : 未償却残高) では、見積要素である耐用年数(N)と残存価額(S)の2つが確定すれば、コンピューター等の利用により償却額を簡単に算定できる¹¹⁹。むしろ、償却率・改定償却率・保証率の表を用いて計算を行う現行の定額法や定率法の方が、膨大な表の数値を参照することにより、計算の手数を要しているように思える。耐用年数と選択した公差が確定すれば、公差選択式級数法は算式に当てはめるだけで計算が容易であり、明確性・簡便性及び実務実効性の条件も満たしている。

さらに、汎用性については、公差を1のみならず、一定の範囲内で選択可能とした場合、各産業および各資産に適合した逓減的な償却を行うことが可能となる。政策的な制限が必要な場合であっても、公差の範囲を指定することにより、基本となる算式を変更することなく時代に応じた償却方法を制限することができる。

今後、定額法・定率法の両者を併用し続けることにより、減価償却は複雑の途をたどると思われる。償却方法の一本化を図り、各企業にとって公平かつ容易な償却を行うために、全く新しい減価償却方法「公差選択式級数法」を提唱した。

¹¹⁹ 佐々木(2009)、p.211。なお、取得価額 C は独立した第三者との取引対価であるので確定値とする。

おわりに

本論では、減価償却方法の変更による恣意性介入や、計画的に行う減価償却値と実態の減耗の度合いの乖離などを大きな問題点として捉え、より実務的に簡便で、かつ実態に近い減価償却方法について研究し、制度上導入可能な減価償却方法を提案した。

数多くある減価償却方法にも関わらず、法人税法上、法定償却方法とされているのは定額法、定率法および生産高比例法のみである。時代ごとに、耐用年数や残存価額の検討および改正は繰り返されてきたが、他の償却方法についての検討がなされていない。この点に着目し、既存の減価償却の長所短所を比較検討した。その結果、法定償却方法である定率法と定額法の中間的な償却が可能となる級数法を活用することにより、これまでの問題点を解消できると考え、新しい減価償却方法を提案した。

本稿で提案した「公差選択式級数法」は、公差 -1 を様々に変化させることで、償却の過程を定額法や定率法に類似したものに近づけることが可能であり、償却方法を唯一この方法のみと定め、公差の変更を認めないことにより、償却方法の変更による恣意性を排除することができる。しかし、公差の変更を認めないとすれば、企業実態や資産の使用状況の変化に応じて償却方法の変更があった際に対応できなくなり、実務上、公差の変更をどこまで認めるのかという制約を設ける必要がある。

また、資産の使用状況との整合性を保つことを目的として公差を自由に選択できるようにしているが、償却方法の変更による恣意性を排除することができたとしても、資産取得時の公差決定において無数の償却方法が選択できるので、その時点では利益操作が可能となる。それらの兼ね合いについては、一層の議論が必要である。

理論上だけでなく、実務上の問題も加味して新しい減価償却方法の提案を行ったが、企業実態のデータ比較を行うことができなかったため、これについても今後の研究課題としたい。

さらに、公差選択式級数法は、従来通り償却率表を用いた減価償却計算の方法をとると、計算が複雑で手数を要することとなり、簡便性が失われる。企業の事務処理は電子化が当然とされる時代を迎え、税務申告についても e-Tax による電子申告の導入など、コンピューターを利用したサービスも定着し始めている。減価償却の計算について、償却率表を用いて定義した法律でなく、数式を用いて定義する法改正及びシステム構築を行うことが急務である。電子化を活用したシステムが構築できれば、減価償却方法を数式で示すことにより、公差選択式級数法のみならず、あらゆる減価償却方法を容易に導入することができる。今後、数式を用いた規定や条文の作成方法を研究するべきである。

参 考 文 献

- [1] 阿部泰久・山本守之・藤曲武美「特別鼎談法人税改革の行方—23年度改正と今後」『税務弘報』第59巻第3号、2011年3月。
- [2] 阿部泰久・金子裕子・藤曲武美「新春座談会—〈未処理法・確保法〉法人税改正の棚卸し、税率・減価償却・欠損金等の実務」『税務弘報』第60巻第1号、2012年1月。
- [3] 新井益太郎「減価償却制度—沿革—」『日税研論集』第5号、1987年12月。
- [4] 相京博士「法人税法22条4項と会社法」『税法学』第558号、2007年12月。
- [5] 新井益太郎「減価償却制度の改正と貸倒引当金制度の採用—法人税法の取扱に関する最近の通達二つ」『企業会計』第16巻第7号、1964年7月。
- [6] 新井益太郎『減価償却の理論』同文館、1980年。
- [7] 新井益太郎「減価償却をめぐる諸問題」『経済学部論集』(成蹊大学)、第22巻第1号、1991年10月。
- [8] 新井益太郎「償却資産をめぐる諸問題」『租税研究』第555号、1996年1月。
- [9] 飯尾孟秋「減価償却方法に関する研究」『大阪商業大学論集』第1巻第1号、2005年6月。
- [10] 飯尾孟秋「減価償却方法としての積分法」『大阪商業大学論集』第1巻第3号、2006年1月。
- [11] 飯尾孟秋「減価償却方法としての複利係数法」『大阪商業大学論集』第2巻第1号、2006年7月。
- [12] 飯尾孟秋「減価償却方法としての積分法に関する若干の考察」『大阪商業大学論集』第2巻第3号、2007年1月。
- [13] 飯尾孟秋「新定率法を提案する」『企業会計』第59巻第3号、2007年3月。
- [14] 飯尾孟秋「改正税法の新減価償却方法を評する」『大阪商業大学論集』第3巻第1号、2007年7月。
- [15] 飯尾孟秋「定率通減法の詳細」『大阪商業大学論叢』第4巻第1号、2008年6月。
- [16] 飯田昭雄「減価償却制度の活用」『税経通信』第62巻第8号、2007年6月。
- [17] 五十嵐邦正『基礎財務会計(第7版)』森山書店、2003年。
- [18] 石川純治『変わる社会、変わる会計:激動の時代をよむ』日本評論社、2006年。
- [19] 石川純治『変貌する現代会計:その形と方向』日本評論社、2008年。
- [20] 石川純治『変わる会計、変わる日本経済:「情報会計」の時代』日本評論社、2010年。
- [21] 石川純治「企業会計の今日的変容—その形と方向—」『三田商学研究』第47巻第1号、2004年4月。
- [22] 石田嘉男「減価償却資産等に係る税務上の取扱い—改正を踏まえた留意点」『租税研究』第714号、2009年4月。
- [23] 石弘光・山本守之「新春対談法人税改革今後の方向」『税務弘報』第45巻第1号、1997年1月。
- [24] 磯竹克人「事例にみる23年度改正案経過措置の適用パターン」『税務弘報』第59巻第

- 6号、2011年6月。
- [25] 泉美之松「法人税関係の税制改正について」『企業会計』第13巻第5号、1961年5月。
- [26] 磯辺喜久男「創設所得税法概説—明治20年の所得税法誕生物語—」『税務大学論叢』30号、1998年6月。
- [27] 市丸吉左衛門「固定資産の耐用年数の改訂と減価償却の方法の改正について」『産業経理』第11巻第7号、1951年7月。
- [28] 伊東光晴監修、エコノミスト編集部編『戦後産業史への提言—産業政策』毎日新聞社、1977年。
- [29] 伊藤甫「昭和48年度改正税法詳解改正耐用年数省令解説」『税理』第16巻第7号、1973年6月。
- [30] 伊藤甫(等)共編『耐用年数実務要覧』新日本法規出版、1970年。
- [31] 伊藤邦雄『ゼミナール現代会計入門(第8版)』日本経済新聞出版社、2010年。
- [32] 稲村香一郎・安間昭雄編『税務減価償却便覧』税務経理協会、1959年。
- [33] 今井敬(日本租税研究会)「税制に関する租研意見」『租税研究』第696号、2007年10月。
- [34] 今井敬(日本租税研究会)「税制に関する租研意見」『租税研究』第684号、2006年10月。
- [35] 今井敬(日本租税研究会)「税制に関する租研意見」『租税研究』第672号、2005年10月。
- [36] 浮田聡「減価償却理論に関する一考察」『国際商科大学論叢商学部編』第31号、1985年3月。
- [37] 内倉滋「250%定率法について—関数化による特質の把握と提起しうる問題点」『経理研究』(中央大学)、No.52、2009年2月。
- [38] 浦野晴夫『会計原則と確定決算主義』森山書店、1996年。
- [39] 浦野晴夫『アメリカ減価償却論：税法上の総合償却の会計学的考察』中央経済社、1988年。
- [40] 江頭憲治郎『株式会社法(第3版)』有斐閣、2009年。
- [41] 大石敬「計算例で理解する減価償却制度改正のポイント」『税務弘報』第55巻第4号、2007年4月。
- [42] 大蔵財務協会編『改正税法のすべて(各年度版)』大蔵財務協会。
- [43] 大蔵財務協会編『実務対応型耐用年数表と減価償却関係法令通達集』大蔵財務協会、2009年。
- [44] 大蔵省編『明治大正政史第6巻内国税(上)』東洋経済新報社、1957年。
- [45] 大蔵省財政史室編『昭和財政史—終戦から講和まで第7巻、租税(1)』東洋経済新報社、1977年。
- [46] 大蔵省財政史室編『昭和財政史—終戦から講和まで第8巻、租税(2)、税務行政』東洋

経済新報社、1977年。

- [47] 大蔵省財政史室編『昭和財政史—昭和49～63年度第4巻租税』東洋経済新報社、1998年。
- [48] 大倉雄次郎『新会社法と会計』税務経理協会、2007年。
- [49] 大倉雄次郎『税務会計入門:理論と税務処理』森山書店、20019年。
- [50] 大坂良宏「わが国における株式会社の発展に達する一考察—その制度的成立と減価償却—」『経営論集』(明治大学)、第34巻第1号、1986年7月。
- [51] 大澤幸宏「平成19年度税制改正後の減価償却制度について—資本的支出の取扱いを中心に」『租税研究』第704号、2008年6月。
- [52] 大城建夫「税務会計における減価償却制度の見直し問題」『産業総合研究』(沖縄国際大学)、第13号、2005年3月。
- [53] 大住達雄『商法の会計理論』同文館出版、1970年。
- [54] 太田哲三「固定資産の耐用年数」『産業経理』第10巻第12号、1950年12月。
- [55] 太田哲三『新版会计学』千倉書房、1953年。
- [56] 太田哲三『会计学(新稿)』千倉書房、1964年。
- [57] 大武健一郎「平成15年度税制改正について」『租税研究』第641号、1993年3月。
- [58] 大成利広「経済的減価償却論に関する一考察」『東亜大学経営学部紀要』第18号、2003年3月。
- [59] 大橋英五『独占企業と減価償却』大月書店、1985年。
- [60] 岡村忠生『法人税法(第3版)』成文堂、2007年。
- [61] 岡本和宏「減価償却資産等に係る税務上の取扱い」『租税研究』第727号、2010年5月。
- [62] 興津裕康「松本剛著『減価償却制度論』」『會計』第119巻第1号、1981年1月。
- [63] 奥田芳彦「平成10年度税制改正事項—償却資産」『租税研究』第584号、1998年6月。
- [64] 奥原時蔵「耐用年数改訂の意義」『税理』第7巻第7号、1964年6月。
- [65] カール・S・シャープ著、柴田弘文・柴田愛子訳『シャープの証言：シャープ税制使節団の教訓』税務経理協会、1988年。
- [66] 甲斐国雄「償却資産の評価と申告の留意点」『税理』第14巻第1号、1971年1月。
- [67] 加古宜士『財務会計概論(第7版)』中央経済社、2008年。
- [68] 鹿志村裕「Q&A業種別にみた減価償却の最新実務製造業」『税理』第52巻第6号、2009年5月。
- [69] 鹿志村裕「制度改正の変遷と概要」『税務弘報』第59巻第6号、2011年6月。
- [70] 片野一郎『日本・銀行会計制度史(増補版)』同文館出版、1977年。
- [71] 金子宏『租税法(第15版)』弘文堂、2010年。
- [72] 神森智「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」『松山大学論集』第17巻第2号、2005年6月。
- [73] 川田剛『会計と税務のズレ!』千倉書房、2010年。

- [74] 川田剛「減価償却制度改革の残された課題」『税務弘報』第 55 巻第 14 号、2007 年 12 月。
- [75] 河手博「誤りやすい減価償却資産の税務」『税理』第 21 巻第 3 号、1978 年 3 月。
- [76] 河手博『減価償却の税務(現代税務全集/日本税理士連合会編:6)』ぎょうせい、1984 年。
- [77] 河原一夫『法人税実務と会計原則(改訂新版)』ぎょうせい、1978 年。
- [78] 関西学院大学会計学研究室編『最新会計学総論』、中央経済社、2006 年。
- [79] 木内佳市『減価償却論』同文館、1957 年。
- [80] 木下徳明「会計実務—企業会計基準第 24 号適用開始に伴う留意点(その 1)減価償却関連事項を中心に」企業会計、第 63 巻第 2 号、2011 年 2 月。
- [81] 木村和三郎『減価償却論(新版)』森山書店、1965 年。
- [82] 国村道雄「わが国企業の減価償却政策—実証」『産業経理』第 43 巻第 2 号、1983 年 7 月。
- [83] 黒澤清『近代会計学(普及版 4 訂)』春秋社、1974 年。
- [84] 黒澤清『日本会計学発展史序説』雄松堂書店、1982 年。
- [85] 黒澤清『会計学の基礎(改訂新版)』千倉書房、1983 年。
- [86] 黒澤清『日本会計制度発展史』財経詳報社、1990 年。
- [87] 黒澤清『新企業会計原則解説』税務経理協会、1975 年。
- [88] 黒澤清[ほか]著『解説企業会計原則:原文並びに訳文(改訂版)』中央経済社、1964 年。
- [89] 経済産業省編『新経済成長戦略』経済産業調査会、2006 年。
- [90] 河野惟隆「法人税法減価償却の新規定」『税経通信』第 63 巻第 6 号、2008 年 6 月。
- [91] 河野惟隆「法人税法の新減価償却制度の定率法」『税務会計研究』第 20 号、2009 年 9 月。
- [92] 河野惟隆『法人税法・所得税法の経済学』税務経理協会、2004 年。
- [93] 神戸大学会計学研究室編『会計学辞典(第 6 版)』同文館出版、2007 年。
- [94] 小原昇「平成 19 年度税制改正(法人税関係)について」『租税研究』第 691 号、2007 年 5 月。
- [95] 小原昇・佐々木浩「平成 19 年度の法人税関係(含む政省令事項)の改正について」『租税研究』第 693 号、2007 年 7 月。
- [96] 小林秀行『詳解 企業会計基準』ダイヤモンド社、2007 年。
- [97] 小林弘知「「これからの減価償却方法」についての一考察～国際競争力のある担税力に応じた公平な減価償却方法～」『CUC policystudiesreview』(千葉商科大学)、第 12 号、2006 年 12 月。
- [98] 小林弘知「グローバリゼーションと減価償却制度」、日本租税理論学会編『グローバリゼーションと税制』法律文化社、2008 年。
- [99] 駒崎清人「新法人税通達のすべて新通達逐条解説減価償却資産の償却関係」『税理』第 9 巻第 2 号、1966 年 2 月。
- [100] 小松芳明『法人税法概説(5 訂版)』有斐閣、1993 年。

- [101] 小森瞭一『現代減価償却論』中央経済社、1969年。
- [102] 小森瞭一「最近のわが国減価償却制度の変更とその日米比較」『経済学論叢』(同志社大学)、第54巻第2号、2003年3月。
- [103] 小山威倫「税務上の引当金と減価償却制度の改善に対する問題点」『経済研究論集』(広島経済大学)、第9巻第4号、1986年12月。
- [104] 財政研究所編『項目別税制調査会答申集』財経詳報社、1983年。
- [105] 財務省「減価償却制度の改正」『税理』第51巻第14号、2008年11月。
- [106] 財務省財務総合政策研究所財政史室編『昭和財政史—昭和49～63年度第4巻租税』東洋経済新報社、2003年。
- [107] 斎藤静樹『財務会計・財務諸表分析の基礎(第5版補訂2)』有斐閣、2007年。
- [108] 斎藤稔、斎藤力夫『税務会計の理論と実務』税務経理協会、1995年。
- [109] 桜井久勝『財務会計講義(第11版)』中央経済社、2010年。
- [110] 桜井巳津男「減価償却制度の改正に伴う経過的取扱い」『税理』第7巻第9号、1964年8月。
- [111] 桜井巳津男「新法人税通達逐条解説(続)」『税理』第9巻第3号、1966年3月。
- [112] 佐々木昭久「企業会計から見た新減価償却制度に関する一考察—法人税法の新定率法について—」『千葉商大論叢』(千葉商科大学)、第47巻第1号、2009年9月。
- [113] 佐藤信吉『商業数学』春秋社、1949年。
- [114] 佐藤信吉「定額法と定率法の間に入る新償却方式」『企業会計』第29巻第12号、1977年(a)。
- [115] 佐藤信吉「個別減価償却の新しい諸方式」『千葉商大論叢』第15巻第3号、1977年(b)。
- [116] 品川芳宣「特集／法人税改革の視点を検証する3会計処理の選択肢の抑制(統一化)」『税経通信』第52巻第1号、1997年1月。
- [117] 清水宗一『資産会計論:資産の費用化に関する研究』森山書店、1980年。
- [118] 清水哲雄「減価償却論の展開」『朝日大学経営論集』第18巻第1号、2003年9月。
- [119] シャウプ使節団『日本税制報告書』GHQ、1949年。
- [120] 白石雅也「昭和50年度改正税法詳解改正耐用年数省令解説」『税理』第18巻第7号、1975年6月。
- [121] 白石雅也「税法上の減価償却制度の沿革—耐用年数を中心とした—考察」『税務大学校論叢』15号、1982年11月。
- [122] 末永英男『法人税法会計論(第5版)』中央経済社、2010年。
- [123] 菅原計『税務会計学通論(第3版)』白桃書房、2010年。
- [124] 鈴木尚之「改正耐用年数の適用について」『税研』第143号、2009年1月。
- [125] 鈴木英信・小畑良晴・山本守之「鼎談実務家からみた減価償却制度のあり方」『税務弘報』第55巻第4号、2007年4月。
- [126] 鈴木豊『法人税法の3つの課税原則:判例・裁決例の検討と課税比較』中央経済社、2005

- 年。
- [127] 鈴木義夫「減価償却論の新展開」『明大商学論叢』(明治大学)、第 60 卷第 7 号、1978 年 3 月。
 - [128] 税制調査会『所得税法及び法人税法の整備に関する答申』1963 年 12 月。
 - [129] 税制調査会「昭和 41 年度の税制改正に関する答申」『自治研究』第 42 卷第 2 号、1966 年 2 月。
 - [130] 税制調査会編『長期税制のあり方についての答申及びその審議の内容と経過の説明』大蔵省印刷局、1969 年。
 - [131] 税制調査会『財政体質を改善するために税制上とるべき方策についての答申』1980 年 11 月。
 - [132] 税制調査会編『税制の抜本的見直しについての答申(昭和 61 年 10 月)』大蔵省印刷局、1986 年。
 - [133] 税制調査会編『税制の抜本的見直しについての答申・報告・審議資料総覧』大蔵省印刷局、1987 年。
 - [134] 税制調査会『法人課税小委員会報告』1996 年。
 - [135] 税務会計研究学会「固定資産の減価償却制度に関する提言」『税務弘報』第 52 卷第 2 号、2004 年 2 月。
 - [136] 税務研究会編『企業会計規則集』税務研究会出版局、2000 年。
 - [137] 曾根隆寛「日本における減価償却の研究－歴史の変遷と税制との関連を中心として」『商学論叢』(日本大学大学院)、第 22 号、1997 年 5 月。
 - [138] 高井家治『税務減価償却の研究』追手門学院大学経済学部、1987 年。
 - [139] 高木尚文「減価償却について」『明治学院論叢』(明治学院大学)、第 90 号、1964 年 4 月。
 - [140] 高寺貞男「税務減価償却政策の始祖－会計今昔物語」『企業会計』第 17 卷第 11 号、1965 年 11 月。
 - [141] 高寺貞男『明治減価償却史の研究』未来社、1974 年。
 - [142] 高寺貞男「減価償却会計の導入と定着」『経済論叢』(京都大学)、第 117 卷第 4 号、1976 年 4 月。
 - [143] 高寺貞男「定額減価償却の源流は発見されたか」『産業経理』第 44 卷第 2 号、1984 年 7 月。
 - [144] 高橋恭『会計数理(理論と実務会計学便覧：15)』評論社、1960 年。
 - [145] 高山朋子『現代減価償却論』白桃書房、1983 年。
 - [146] 竹下昌三「法人税法における減価償却方法の変更」『岡山商大論叢』(岡山商科大学)、第 30 卷第 3 号、1994 年 12 月。
 - [147] 武田昌輔「昭和 39 年度の法人税の改正」『産業経理』第 24 卷第 5 号、1964 年 5 月。
 - [148] 武田昌輔『近代税制の沿革』ぎょうせい、1983 年。

- [149] 武田昌輔「減価償却制度－税法上の減価償却との関連について－」『企業会計』第 41 卷第 4 号、1989 年 4 月。
- [150] 武田昌輔『立法趣旨法人税法の解釈』財経詳報社、1991 年。
- [151] 武田昌輔「税法上の減価償却制度の規制緩和について」『税研』第 112 号、2003 年 11 月。
- [152] 武田昌輔編『DHC コメントール法人税法』第一法規。
- [153] 武田隆二『最新財務諸表論(第 11 版)』中央経済社、2008 年。
- [154] 武田隆二『法人税法精説(平成 17 年版)』森山書店、2005 年。
- [155] 武田隆二『会計学一般教程(第 6 版)』中央経済社、2004 年。
- [156] tax ML 著;関根稔[ほか]編集『徹底解明会社法の法務・会計・税務』清文社、2006 年。
- [157] 田中里美「2007 年税制改正と減価償却」『商学研究論集』(明治大学大学院)、第 28 号 2008 年 2 月。
- [158] 田中久夫『商法と税法の接点(3 訂版)』財経詳報社、1996 年。
- [159] 田杉競「減価償却と租税」、田杉競ほか編『日本経済と財政金融政策』有斐閣、1960 年。
- [160] 土田秋雄「無形固定資産の評価とその税務」『税理』第 28 卷第 14 号、1985 年 11 月。
- [161] 角ヶ谷典幸「有形固定資産の減価償却論－会計的接近法と経済的接近法を巡って」『商学論集』(福島大学)、第 71 卷第 1 号、2002 年 8 月。
- [162] 出口敏正『固定資産の税務と経理(新訂 16 版)』税務研究会出版局、1990 年。
- [163] 土井国誉「企業課税の問題点－税制調査会長長期税制に関する答申及び明年度税制改正案をめぐって－」『産業経理』第 25 卷第 2 号、1965 年 2 月。
- [164] 床井睦子「減価償却の計算と方法」『産業経理』第 55 卷第 2 号、1995 年 7 月。
- [165] 富岡幸雄『税務会計学原理(中央大学学術図書：56)』中央大学出版部、2003 年。
- [166] 富岡幸雄『税務会計学講義=Tax accounting(新版)』中央経済社、2008 年。
- [167] 中田信正「税法における減価償却制度の改正の方向について－投資税額控除も含めて－」『企業会計』第 40 卷第 2 号、1987 年 2 月。
- [168] 中田信正『税務会計要論(16 訂版)』同文館出版、2008 年。
- [169] 中野勲「減価償却にかんする理論的考察－一定率法の根拠－」『国民経済雑誌』(神戸大学)、第 159 卷第 5 号、1989 年 5 月。
- [170] 中村忠・成松洋一『税務会計の基礎：企業会計と法人税』税務経理協会、1998 年。
- [171] 中村萬次『減価償却政策』中央経済社、1960 年。
- [172] 成田修身『減価償却の史的展開』白桃書房、1985 年。
- [173] 成田修身「日本における減価償却の認識と生成・確立過程」『会計学研究』(日本大学)、第 10 号、1998 年 3 月。
- [174] 成松洋一『新減価償却の法人税務(第 2 版)』大蔵財務協会、2009 年。
- [175] 成松洋一『法人税セミナー(四訂版)』税務経理協会、2010 年。

- [176] 成道秀雄「現行減価償却制度に思うこと」『税研』第4号、1986年3月。
- [177] 成道秀雄「減価償却方法の選択、変更と継続性」『企業会計』第41巻第4号、1989年4月。
- [178] 成道秀雄「減価償却制度における会計・税務の現状と問題点」『税務弘報』第52巻第9号、2004年7月。
- [179] 成道秀雄「減価償却課税制度の見直しの論点」『税研』第128号、2006年7月。
- [180] 成道秀雄「減価償却と減損損失の課税上の論点」『租税研究』第721号、2009年11月。
- [181] 日本公認会計士協会東京会編『相違点でみる会計と税務実務ポイント Q&A』清文社、2010年。
- [182] 日本税理士会連合会『中小企業の会計に関する指針(平成22年版)』2010年4月26日。
- [183] 日本租税研究会「税制に関する租研意見」『租税研究』第672号、2005年10月。
- [184] 日本租税研究会「税制に関する租研意見」『租税研究』第684号、2006年10月。
- [185] 日本租税研究会「税制に関する租研意見」『租税研究』第696号、2007年10月。
- [186] 日本租税研究協会編『税制改革の基本方針』日本租税研究協会、1961年。
- [187] 日本租税研究協会編「討論減価償却資産をめぐる税制改革」『租税研究』第423号、1985年1月。
- [188] 日本租税研究協会編『租研四十年の歩み』日本租税研究協会、1989年。
- [189] 日本租税研究協会企業会計との乖離問題検討部会「減価償却制度の今後の検討課題」『租税研究』第651号、2004年1月。
- [190] 日本租税研究協会企業会計との乖離問題専門部会「減価償却制度の見直しにかかる提言」『租税研究』第662号、2004年12月。
- [191] 日本租税研究協会償却問題研究会『わが国の減価償却制度の現状と改革に関する基本的方向』1984年。
- [192] 沼田嘉穂『減価償却の理論と実務』同文館、1982年。
- [193] 沼田嘉穂『減価償却の知識(日経文庫;47)』日本経済新聞社、1964年。
- [194] 沼田嘉穂『固定資産会計(改訂版)』ダイヤモンド社、1968年。
- [195] 野田秀三「わが国における減価償却の実態分析」『租税研究』第477号、1989年7月。
- [196] 野田秀三『減価償却の理論と実務』税務経理協会、2010年。
- [197] 則枝征克「昭和49年度改正税法詳解改正耐用年数省令解説」『税理』第17巻第7号、1974年6月。
- [198] 畠中瞳「減価償却の計算要素」『商経論叢』(九州産業大学)、第35巻第4号、1995年3月。
- [199] 馬場克三「技術革新と減価償却—経済的寿命の問題」『ビジネスレビュー』第11巻第1号、1963年9月。
- [200] 馬場克三「戦後日本の減価償却論をふりかえる」『企業会計』第26巻第1号、1974年1月。

- [201] 馬場克三「高寺貞男著『明治減価償却史の研究』」『経営史学』第10巻第2号、1975年11月。
- [202] 馬場克三『減価償却論(改訂増補版)』千倉書房、1956年。
- [203] 濱沖典之「減価償却費の損金性に関する税法の規定及び税務当局の判断の史的変遷」『社会情報学研究』(呉大学)、第9号、2003年12月。
- [204] 濱沖典之「法人課税における減価償却費の損金性に関する史的考察」『社会情報学研究』(呉大学)、第10号、2004年12月。
- [205] 濱沖典之『法人税における減価償却費の史的研究』泉文堂、2005年。
- [206] 濱田弘作、斎藤幹朗、佐々木昭久[共]『制度会計原理』中央経済社、1996年。
- [207] 伴充「減価償却資産等に係る税務上の取扱いについて」『租税研究』第726号、2010年4月。
- [208] 番場嘉一郎他「座談会減価償却制度について—改正税法の償却規定をめぐって」『産業経理』第24巻第8号、1964年8月。
- [209] 久野秀男「日本減価償却生成史の実証研究(1)」『学習院大学経済論集』第7巻第2号、1971年3月。
- [210] 久野秀男「日本減価償却生成史の実証研究(2)」『学習院大学経済論集』第8巻第1号、1971年7月。
- [211] 久野秀男「日本減価償却生成史の実証研究(3)」『学習院大学経済論集』第8巻第3号、1972年3月。
- [212] 久野秀男「日本減価償却生成史の実証研究(4)」『学習院大学経済論集』第9巻第2号、1972年12月。
- [213] 平石雄一郎「欧米先進諸国における減価償却制度の動向」『租税研究』第420号、1984年10月。
- [214] 平川忠雄「平成19年度税制改正について」『租税研究』第692号、2007年6月。
- [215] 平田敬一郎・忠佐市・泉美之松編『昭和税制の回顧と展望(上巻・下巻)』大蔵財務協会、1979年。
- [216] 広瀬義州『財務会計(第7版)』中央経済社、2007年。
- [217] 藤川祐輔「税法における定率減価償却法の問題点」『流通科学研究』(中村学園大学)、第8巻第1号、2008年9月。
- [218] 藤田昌也「減価償却論覚書」『経済学研究』(九州大学)、第60巻第3・4号、1994年10月。
- [219] 藤浪英也「改正減価償却制度の研究」『白鷗大学論集』第22巻第1号、2007年9月。
- [220] 藤野信雄「問われる減価償却制度の意義と今後のあり方」『税理』第48巻第15号、2005年12月。
- [221] 藤曲武美「減価償却」『税理』第41巻第3号、1998年3月。
- [222] 藤曲武美「償却資産の範囲と償却方法」『税研』第112号、2003年11月。

- [223] 藤原貴人「法人税基本通達等の一部改正について～耐用年数の適用等に関する取扱通達関係～」『税理』第 52 巻第 14 号、2009 年 11 月。
- [224] 古谷一之「平成 23 年度税制改正案について」『租税研究』第 737 号、2011 年 3 月
- [225] 不破貞春「減価償却の目的、効果」『企業会計』第 16 巻第 6 号、1964 年 6 月。
- [226] 堀口和哉「明治三二年の所得税法改正の立法的沿革」『税務大学校論叢』28 号、1997 年 3 月。
- [227] 堀之内建二「改正法人税基本通達逐条詳解第 7 減価償却資産の償却等」『税理』第 23 巻第 10 号、(ア) 1980 年 9 月。
- [228] 本庄資『アメリカ法人税制』日本租税研究協会、2010 年。
- [229] 本庄資『アメリカ法人税法講義』税務経理協会、2006 年。
- [230] 本庄資「欧米主要国の減価償却制度」『租税研究』654 号、2004 年 4 月。
- [231] 前川聡子「平成 19 年度減価償却制度見直しの影響—資本コストでみた企業の投資にかかる負担の変化—」『国際税制研究』第 18 号、2007 年 5 月。
- [232] 前川聡子『企業の投資行動と法人課税の経済分析』関西大学出版部、2005 年。
- [233] 前田庸『会社法入門(第 11 版補訂版)』有斐閣、2008 年。
- [234] 前山誠也「無知のヴェールと減価償却」『神戸外大論叢』(神戸市外国語大学)、第 55 巻第 4 号、2004 年 9 月。
- [235] 前山誠也「級数法の迷路・・・不明の世界の減価償却」『神戸外大論叢』(神戸市外国語大学)、第 57 巻第 1～5 号、2006 年 6 月。
- [236] 前山誠也「ノート 壊れたアルゴリズム—級数法における分数計算—」『神戸外大論叢』(神戸市外国語大学)第 58 巻第 1 号、2007 年 9 月。
- [237] 益子久幸「減価償却会計は限界が二つある—2007 年度税制改正、財務内容の改善が設備投資行動に与える影響、会計、会社法、税法の視点—」『総合政策論集』(東北文化学園大学)、第 6 巻第 1 号、2007 年 3 月。
- [238] 増谷裕久『減価償却会計』中央経済社、1965 年。
- [239] 松井富佐男「減価償却概念の形成過程について」『静岡産業大学国際情報学部研究紀要』第 6 号、2004 年 2 月。
- [240] 松井富佐男「減価償却の基礎概念の成立について—19 世紀後半から 20 世紀中葉までの減価償却観を中心に—」『静岡産業大学国際情報学部研究紀要』第 7 号、2005 年 2 月。
- [241] 松井富佐男「減価償却の意義と税務会計上の問題点」『静岡産業大学情報学部研究紀要』第 8 号、2006 年 3 月。
- [242] 松井富佐男「減価償却の本質に関する一考察」『静岡産業大学情報学部研究紀要』第 9 号、2007 年 3 月。
- [243] 松井富佐男「減価償却の財務的機能について—節税効果の分析を中心に—」『静岡産業大学情報学部研究紀要』第 12 号、2010 年 3 月。

- [244] 松隈秀雄監修、日本租税研究協会『戦後日本の税制』東洋経済新報社、1959年。
- [245] 松本重明「資本的支出と償却」『税研』第138号、2008年3月。
- [246] 松本剛『減価償却制度論』森山書店、1991年。
- [247] 松吉定男「減価償却方法」『山口経済学雑誌』(山口大学)、第28巻第3・4号、1978年3月。
- [248] 三上清隆「償却方法別シミュレーション」『税務弘報』第59巻第6号、2011年6月。
- [249] 峯村信吉『近代会計学原理』白桃書房、1966年。
- [250] 峯村信吉『会計学の基本問題:会計理論と会計的利益の概念』有斐閣、1969年。
- [251] 宮上一男『現代の会計Ⅱ－正規の貸借対照表作成の諸原則－』世界書院、1984年。
- [252] 宮澤清「減価償却に関する一考察」『経済学研究』(獨協大学)、第48号、1987年7月。
- [253] 宮森俊樹『減価償却・リースの税務詳解: 図解・事例による計算と処理の留意点(第2版)』中央経済社、2008年10月。
- [254] 民・商法と税法研究会編『民法・商法と税務の接点(改訂増補版)』税務研究会出版局、2005年。
- [255] 村山調査会『税制改革に向けて－現行税制の現状と問題点の分析を中心として－』1985年。
- [256] 毛利敏彦「会計上の利益と減価償却法との関係」『商経学叢』(近畿大学)、第27巻第2号、1980年12月。
- [257] 毛利敏彦「減価償却論考」『商経学叢』(近畿大学)、第37巻第1・2・3号、1990年11月。
- [258] 森文人「減価償却資産等に係る税務上の取扱いについて－耐用年数の改正とその基本的な考え方」『租税研究』第716号、2009年6月。
- [259] 森田政夫「減価償却制度改正に係る検討課題」『税務弘報』第55巻第5号、2007年5月。
- [260] 八坂筑紫「減価償却をめぐる法規問題－米独税法の比較－」『税理』第6巻第12号、1963年11月。
- [261] 八杉昌利「昭和54年度改正税法詳解改正耐用年数省令」『税理』第22巻第7号、1979年6月。
- [262] 弥永真生『コンメンタール会社計算規則・商法施行規則(第2版)』商事法務、2009年。
- [263] 柳裕治『税務会計論』創成社、2008年。
- [264] 柳田仁「法人税法上の減価償却に関する基礎的考察－その意義および平成19・20年度の改正点ならびに今後の課題－」『国際経営論集』(神奈川大学)、第37号、2009年3月。
- [265] 柳瀬唯夫「平成20年度経済産業省の概算要求における税制改正要望について」『租税研究』第696号、2007年10月。
- [266] 山口忠昭「減価償却の基本問題－資産の最適寿命に関する検討」『京都学園大学論集』

- 第 15 卷第 1 号、1986 年 7 月。
- [267] 山口 忠昭「減価償却と資本コストの問題に関する考察--定額法・複利償却法を中心として」『京都学園大学論集』第 15 卷第 3 号、1987 年 3 月。
- [268] 山下和久「減価償却制度の見直し」『大阪府立大学経済研究』第 54 卷第 2 号、2008 年 9 月。
- [269] 山下徳夫「減価償却資産の耐用年数等に関する省令の一部改正」『税理』第 21 卷第 8 号、1978 年 7 月。
- [270] 山下元利「昭和 40 年度の税制改正の概要」『自治研究』第 41 卷第 6 号、1965 年 6 月。
- [271] 山下宜子「平成 20 年度税制改正のポイント(2)減価償却制度」『税経通信』第 63 卷第 5 号、2008 年 5 月。
- [272] 山下勝治『會計學一般理論』千倉書房、1959 年。
- [273] 山田庄三郎「わが国の耐用年数・償却制度の改善合理化が必要」『租税研究』第 477 号、1989 年 7 月。
- [274] 山田浩「減価償却の理論と現実」『商学論叢』(日本大学大学院)、第 31 号、2007 年 3 月。
- [275] 山本守之「減価償却・役員給与・最近の判例」『租税研究』第 699 号、2008 年 1 月。
- [276] 山本守之『検証・法人税改革』税務経理協会、1997 年。(図書館へ依頼中)
- [277] 山本守之『体系法人税法(平成 19 年度版)』税務経理協会、2007 年。
- [278] 山本守之『税務形式基準と事実認定』中央経済社、2000 年。(270 頁)
- [279] 山本守之・守之会『検証・税法上の不確定概念(第 2 版)』中央経済社、2004 年。
- [280] 床井睦子「減価償却の計算と方法」『産業経理』第 55 卷第 2 号、1995 年 7 月。
- [281] 弓削忠史「確定決算主義と法人税法 22 条 4 項について」『税法学』第 553 号、2005 年 6 月。
- [282] 吉国二郎総監修、大島隆夫・市丸吉左エ門・武田昌輔編『戦後法人税制史』税務研究会、1996 年。
- [283] 吉田和生「減価償却方法の選択についての覚え書」『産業経理』第 49 卷第 3 号、1989 年 10 月。
- [284] 吉牟田勲『新版法人税法詳説(平成 6 年度版)』中央経済社、1994 年。
- [285] 吉牟田勲「減価償却制度改革の際の基本的論点」『租税研究』第 420 号、1984 年 10 月。
- [286] 吉牟田勲「税制調査会法人課税小委員会の議論の状況(Part II)～一応の議論を終わり九月から報告案の検討へ～」『税研』第 69 号、1996 年 9 月。
- [287] 米山鈞一「減価償却と企業財務」『税理』第 2 卷第 4 号、1959 年 4 月。
- [288] 米山鈞一・坂元左『減価償却の税務と耐用年数のすべて(14 訂版)』税務経理協会、2004 年 12 月。
- [289] Littleton、AnaliasCharles 著、片野一郎訳『リトルトン会計発達史(増補版)』同文館、1978 年。

- [290] 若杉明『法人税法と課税所得の計算』税務経理協会、2001年。
- [291] 渡辺進「法人税法における減価償却」『産業経理』第27巻第10号、1967年10月。
- [292] 渡邊徹也「減価償却制度の改正について」『税研』第133号、2007年5月。
- [293] 渡辺充「減価償却制度—残存価額—」『日税研論集』第5号、1987年12月。
- [294] 渡辺淑夫『法人税法:その理論と実務—平成21年度版—』中央経済社、1979年。
- [295] 渡辺淑夫・山本清次編『法人税基本通達の疑問点(4訂版)』ぎょうせい、2009年。
- [296] 渡邊芳樹「平成19年度税制改正における減価償却制度の見直しと実務上の留意点」『会計・監査ジャーナル』第19巻第9号、2007年9月。