

經濟論叢

第117卷 第4号

減価償却会計の導入と定着……………	高 寺 貞 男	1
19世紀末プロイセン農業経営の労働力構造と 農業人口の階層構成……………	加 藤 房 雄	19
アイルランド農業とイギリス資本主義……………	本 多 三 郎	44
Standard Oil Trust 形成期における 石油精製部門の構造……………	谷 口 明 丈	72
エンゲルスの未公刊書簡……………	平 井 俊 彦	98

昭和51年4月

京 都 大 学 經 濟 學 會

減価償却会計の導入と定着

高 寺 貞 男

I 工業化と減価償却会計の育成

(1) 近代株式会社会計としての減価償却の弾力性 工業化のもっとも有効な指標となりうる近代的意味における(比較的少額の固定資産を棚卸資産と同様に処理した棚卸法と区別される)減価償却会計は、「世界の工場」となったイギリスでは、産業革命期にポウルトン・ワット商会などのようないくつかの先進的パートナーシップ(合名会社)で実験しはじめられ、やがて株式会社の金融(資本の集中・集積)のための会計(accounting for corporation finance)または会社財務会計(corporate financial accounting)が近代会計の慣行や『原則』の形成に支配的役割を演ずるにいたった19世紀の第3四半期に、株式会社の(維持すべき資本と区別された)配当可能利益の測定(伝達)機構とむすびつき、広範に使用されるようになった。なぜなら、株式会社は工業化のために(固定資産への多額の資本的支出をまかなうのに)必要な膨大な資本を株主から(彼等を説得して)株式と交換に調達(集中)できるが、こうして建設された固定資産は年々減価するので、それを補填した剰余として計算される配当可能利益から株主へ(彼等が納得しうる)配当を支払い、その残りを内部留保(集積)してゆかなければならないからである。

もちろん、その場合に、株主へ資本報酬として支払われる配当は、かつてパートナーシップにおいて「費用として処理された」¹⁾自己資本利子にみられるような(醸出資本の5%相当額という)確定性を失い、配当可能利益の多寡に応じて

1) Sidney Pollard, "Capital Accounting in the Industrial Revolution," *Yorkshire Bulletin of Economic and Social Research*, Vol. 15, No. 2, November 1963, p. 80.

変動する建前になっている。しかし、配当の変動幅を小さくした方が株価が相対的に高く形成されるので、配当を安定化してゆく前提として、右の建前と矛盾しないよう、「良好な株主関係」を保持するために、株主へ報告する配当可能利益をできるかぎり平準化する傾向が生じた。事実、19世紀中葉のイギリス鉄道会計には、「多くの鉄道〔会社〕の取締役や株主が変動する配当よりもむしろ規則的な配当をのぞみ、決算〔整理〕記入が安定的な利益と配当を記録したいという欲求によって大きく影響されたであろうと思いつかせるいくつかの形跡がある」²⁾が、初期の鉄道会社の場合ばかりではなく、その後の工業会社においても、「減価償却会計は、取締役会が……配当の増加をもとめる株主の要求をひきつけておく程度の利益を報告したいとのぞむ時には、かかるのぞましき結果をうる〔のにもっとも適した〕手段を提供してい」³⁾た。

ここで、われわれは、19世紀の半ばにはじまった会社法の近代化(準則主義にもとづく会社設立の自由化)の過程が同時に会社経営者に会計行動の自由(freedom in accounting behavior)を保障し、会計政策を選択・決定する会計権力(accounting power)を付与した過程であったことに注目しよう。たとえば、イギリスの1856年の株式会社法(the Joint Stock Companies Act)の附属第二書式(Table B)とそれをそのまま引継いだ1862年の会社法(the Companies Act)の附属第一書式(Table A)の貸借対照表モデルは、設備と棚卸資産について、原価から価値減損(deterioration in value)を準備金または損益勘定へ賦課して控除した価額での表示を指示していたが、「この〔モデル〕形式の〔使用〕はけっして強制的なものではなかった」⁴⁾ことからわかるように、どのような減価償却政策をと

2) Harold Pollins, "Aspects of Railway Accounting before 1868," in A. C. Littleton and B. S. Yamey (eds.), *Studies in the History of Accounting*, 1956, p. 354.

3) Henry E. Hoagland, *Corporation Finance*, 2nd ed., 1938, p. 309.

4) Henry Rand Hatfield, "Some Variations in Accounting Practice in England, France, Germany and the United States," *Journal of Accounting Research*, Vol. 4, No. 2, Autumn 1966, p. 172.

なお、1868年の鉄道統制法によって鉄道会計の特殊な様式として規定された複会計制度(the double account system)は、減価償却会計の代わりに取替会計を基礎におく会計体系であったが、そのもとでも、「減価償却準備金または維持更新準備金を〔収益勘定に賦課して〕一般貸借対照

るかは経営者の自由であった。

したがって、1880年代のイギリスの工業会社において「収益勘定に賦課される減価償却額は、いくつかの事例では、定額または簿価にたいする任意の割合であり、他の諸事例では、業績または損益勘定の残高に応じて変化し、一方では大きな利益を表示したい、他方では、企業〔利益〕の安定性をましたいという企業経営者の欲求によって規制される」⁹⁾のが実情であった。

(2) 政府によって育成された減価償却会計の導入・定着過程 さて、以上みてきたような近代株式会社会計としての減価償却会計がわが国へ導入(移植)され、定着(普及)した過程には、イギリスにおける減価償却会計の生成・確立過程と共通する諸側面とわが国特有の諸側面とが織りあわされて、以下のべるようないくつかの特徴的現象がみられる。

わが国へ近代株式会社会計を導入する作業を当初から経済のすべての分野で全面的に実施することは不可能であったので、明治政府は、工業化の優先順位にそって、まず商業銀行に導入し、そこでの先導的試行の経験を(必要な加工修正をほどこしながら)順次他の経済分野へ拡散してゆく方式をとらざるをえなかったもので、それにともない、減価償却会計の導入(移植)・定着(普及)過程も経済分野によって时期的なズレがあった。筆者の見解では、この過程は、(a)商業銀行を先頭とする各種金融機関では、明治8年(1875)から明治18年(1885)頃までに、(b)政府から補助金を交付された海運会社では、明治10年(1877)から明治21年(1888)頃までに、(c)紡績会社を中心とする(製造)工業会社では、明治23年(1890)前後から明治36年(1903)までにわたって、一般的にいうと、工業化のための補助的分野から本来的分野へという順序で、展開した。

表に『負債』として計上してきた」(G. A. Lee, "The Concept of Profit in British Accounting, 1700-1900," *Business History Review*, Vol. 49, No. 1, Spring 1975, p. 25.) から、固定資産会計における弾力性にはなんらの変化も生じなかった。鉄道統制法によって鉄道「会計の形式は規定されたが、その方法は変更されることなく、存続した」(*Ibid.*, p. 25.) といわれるわけもそこにあるのである。

5) Emile Garcke and J. M. Fells, *Factory Accounts, Their Principles and Practice*, 1887, pp. 100-101.

なお、この過程は、イギリスにおいて経験されたような会社経営者による自由な会計行動の積みかさねからなる自生的過程としてではなく、経営者の会計行動の自由に制限を加える会計規制 (accounting regulation) によって、明治政府が上から育成していった過程として展開したが、そのためにとられた政府の行政活動は経済分野によって異っていた。まず、(a)金融機関への減価償却会計の導入・定着過程では、主として行政指導 (法的強制力をともなわない勧告ないし指図) によって、つぎに、(b)補助金を給付した海運会社への導入・定着過程では、下命または付款 (義務づけ) によって、最後に、(c) (製造) 工業会社への導入・定着過程では、特にその最終段階では、企業会計における減価償却を一定限度内では税務会計においても「損金」に算入することを認め、もし企業会計であらかじめそれ相応の減価償却を費用として計上していれば、節税ができるようにした税務上の利益誘導を通じて、育成がおこなわれた。

しかしながら、営業収益があまりあがらない企業化の初期 (開発段階) には、企業化のために必要な資本を醸出した株主を満足させる配当を支払おうとすると、(収益の一部を現金支出をともなわない費用として確保し、それを再投資または借入金返済に当てるために) 減価償却を実施する余地はないか、あっても、わずかしかなかったのが普通であった。つまり、減価償却を正規におこなうのに必要な財務的条件がととのっていない企業が多かったのである。

もちろん、そのような企業でも、政府によってその不足が補給されれば、正規の減価償却をするのに必要な条件を満たすことができた。したがって、株主を満足させる配当を支払い、さらに減価償却を計上するのに不足する (償却前) 利益を政府から補給された企業だけが、企業化の頭初から、正規の減価償却を実施した。これにたいし、政府から利益補給をうけない企業は、自立的に企業化が進行するにつれて、償却前利益またはそこから株主を満足させる配当を差引いた額にほぼ比例した減価償却を弾力的に実施した。そして、のちに、税務上の利益誘導が加わるにおよんで、少しく正規に近い減価償却へ移行した。しかし、企業化に成功しても、景気変動からまぬがれることは不可能であった

から、減価償却が償却前利益マイナス株主を満足させうる配当にほぼ比例するという関数関係には、基本的な変化が生じなかった。

では、以上みてきたような諸特徴をそなえた減価償却会計の導入・定着過程は、それぞれの段階で直面した問題をどのように解決しながら、進行していったのであろうか。以下、それぞれの段階で解決をせまられた問題ごとにそれらを代表する諸事例を道標にして、この過程を追跡してみよう。

II 行政指導による建物減価償却の先導試行と拡散

(1) 国立銀行での実験開始 工業化のための制度的環境づくりの第一歩として、資本の集中・集積にもっとも適合した企業形態である株式会社制度を導入すると同時に、それに不可欠の財務広告 (financial advertising) または財務ピアーアール (financial public relations) の一形態として財政状態や営業成績についての (財務会計) 情報を株主へ伝達する会計報告制度の選択的導入をはからざるをえなかった明治政府は、明治5年 (1872) に、工業化の先兵として株式会社形態をとった商業銀行の全国的ネットワーク組織を創設するため、アメリカの (1864年の An Act To provide a National Currency, secured by a pledge of United States Bonds, and to provide for the circulation and redemption thereof に定められた) 国法銀行制度 (the National Banking System) をモデルとして渋沢栄一 (1840~1931) らをして立案させた国立銀行条例を公布し、それによって国立銀行に「実地詳細ナル報告書計表等ヲ紙幣頭ニ差出ス」(第12条) ばかりではなく、さらに株式会社として財務会計情報を「株主一同へ通知シ且新聞紙ニテ世上ニ公告スル」(第13条) ことを義務づけた。「而シテ之カ報告計算ノ書式ハ紙幣頭ニ於テ定ムヘキモノナルカ故ニ大蔵省ハ明治六年〔1873〕十二月ヲ以テ国立銀行定期報告差出方規則ヲ草シ附属計表書式ノ便否ヲ東京第一国立銀行ニ諮詢シテ之カ編製ヲ了ヘ直ニ之ヲ第一国立銀行ニ達シ次テ翌年〔一月に新潟〕第四〔大阪〕第五〔横浜〕第二ノ各国立銀行へ通達シ」⁶⁾、そのなかでわが国ではじ

6) 『明治財政史』第13巻, 1905年, 630-631ページ。

めて「実際報告」(資産負債表)と「利益金割合報告」(損益・利益処分計算表)の様式と作成方法とを訓示した。

その場合に、モデルとしてアメリカの国法銀行で実施されていた統一会計制度を選択し(それにイギリス系銀行が作成していた損益・利益処分計算表を加味した)ことは、きわめて賢明であった。なぜなら、その当時「あらゆる種類の商品や製品の交換における地方的・全国的・国際的簿記係 (local, national and international bookkeepers) として」⁷⁾機能していた欧米の商業銀行のなかで、もっとも統一された会計報告制度をそなえていたのは、アメリカの国法銀行であったからである。

しかしながら、工業化に当り外国から輸入した機械を実際に使いこなすためには、それに見合った操作技術を学ばねばならなかったように、政府が翻案する形で導入したこのわが国最初の(銀行業)財務諸表規則にしたがい財務会計情報を作成するためには、それまでわが国で経験したことのない西洋式の複式=貸借簿記(より詳しくいうと、中世後期以来の前近代的個別勘定簿記ではなく、そこから進化した近代的総括勘定簿記)によらなくてはならなかったので、大蔵省紙幣寮は明治5年(1872)に雇入れたイギリス人アレキサンダー・アラン・シャンド(Alexander Allan Shand, 1844~1930)に執筆させた(原稿を翻訳・編纂した)銀行簿記(組織)の解説書を明治6年(1873)に『銀行簿記精法』として刊行し、さらに、シャンドのすすめにしたがい、翌明治7年(1874)に銀行課内に設置した銀行学局での研究教育を通じて銀行簿記の普及に努めた。

こうした努力にもかかわらず、その当初においては、「各〔国立〕銀行ノ簿記方法未ター一定スルニ至ラス……此ニ於テ紙幣頭ハ明治七年十一月〔第一国立銀行の大株主であった〕小野組ノ破産ニ会シ御雇英人「シャンド」ヲシテ各銀行ノ帳簿ヲ検査センメ以テ其業務ヲ刷新セン事ヲ大蔵卿ニ開陳シテ其允許ヲ得明治八年〔1875〕一月ヨリ順次各国立銀行ノ検査ヲ開始」⁸⁾した。かくして、第

7) J. Laurence Laughlin (ed.), *Banking Reform*, 1912, p. 143.

8) 『明治財政史』第13巻, 639ページ。

一国立銀行は同年3月1日から8日までシャンドの検査を受けたが、その結果をとりまとめて紙幣頭へ提出された「第一国立銀行暹度氏報告」およびその追補のなかで、「営業入費」の会計処理を問題としたところで、検査官シャンドはつぎのように利益処分による建物と什器の減価償却を勧告していた。

第二国立銀行ニ於テハ地面家作及ヒ家財ハ毎半季ニ是ヲ記シテ其価ヲ変スル事ナシ且ツ……損消ノ備エナシ凡ソ各国銀行ノ俗トシテ家作家財ノ損消ニ備エンカ為ニ年々若干金ヲ貯ル事ナリ第一国立銀行ニ於テ亦タ此ノ備エナカルベカラス何トナレハ若シ此ノ家作ヲ売ルトキ受ケ取ルヘキ金ハ決シテ簿冊中ニ記入セシ大額ニ同シカラサルバン銀行ノ凡テノ身代ハ成ルベキ丈ケハ市価ヲ以テ算スヘシ若シ公債証券滞貸附金地地面家作及ヒ家財共ニ真価ナラサルトキハ利益ノ部部ヲ是ニ加エテ真価ナラシメサルベカラス⁹⁾

以上のような勧告をふくんだ「改正の見込書」は明治8年(1875)「五月二十五日、初めて〔大蔵〕卿、輔の允可を得て、同年六月二十六日銀行へ指令」¹⁰⁾されたので、第一国立銀行では、その線にそって、明治8年上半季(第4回)決算で、「本支店家屋建築ノ費用十六万二千二百円ノ元入」から「家屋建築入費即チ營業用戻シ入トシテ〔利益処分による建物減価償却〕金三千円……ヲ引去」った。また、第一国立銀行と同じように、シャンドが出張して簿記の記入状況を視察し、その改善を指導した第四国立銀行でも、同じく明治8年上半季(第3回)決算で、「營業用一三、二二一〔円〕・五九」銭から「金千三百〇六円九拾八銭〔を〕營業用十分ノ卷〔に相当する利益処分による建物減価〕消却」として差引いた。

こうして、シャンドによる「銀行検査」を経て、銀行簿記の導入過程にみられた錯誤や(たとえば、「銀行所有物償却」を「国立銀行定期報告差出方規則・附属計表書式」ばかりではなく、『銀行簿記精法』も完全に無視していたという)不備は修正され、導入後わずか2年余にして、その当時長い歴史的経験をふまえてもっと

9) 日本銀行調査局編集『日本金融史資料』明治大正編、第4巻、1958年、565ページ。

10) 『得能良介君伝』1921年、232ページ。

も進んでいたイギリス銀行会計の実務慣行を移植することにほぼ成功した。たしかに、このスタート・ダッシュの良さには、明治政府のスポンサー兼コーチャーとしての育成・指導力が大きく貢献しているが、たとえば、ほぼ同じ時期の1875年に設立されたカナダ帝国銀行 (Imperial Bank of Canada) が設立後7年を経過した1882年になって建物の減価償却を開始した事例と比較してみると、わが国の第一国立銀行や第四国立銀行によって、先導的試行とはいえ、設立後わずか2年たらずの間に建物の減価償却がはじめられたという事実は特に記録にとどめておくに価いするであろう。

(2) 他の金融機関への伝播 以上のような第一国立銀行を中核とする初期の国立銀行4行での近代会計の先導的試行からえられた実験成果は、それを盛込んで修正された明治9年(1876)の「国立銀行報告差出方規則・附属計表書式」や国立銀行会計についての多くの解説書を通じて、明治9年に改正された国立銀行条例にしたがい全国各地に設立された百数十行におよぶ国立銀行だけではなく、さらに、政府の行政指導を通じて、明治11年(1878)以後に設立された東京株式取引所、大阪株式取引所、東京海上保険会社、明治生命保険会社、横浜正金銀行、日本銀行、いくつかの私立銀行へ拡散していった。

その結果、これら金融機関では、国立銀行にならって、大多数が利益処分による(ただし、東京海上保険会社や三菱為換店のような三菱系金融機関は費用計上による)「銀行所有物償却」を実施した。

III 命令書による船舶減価償却の強行

(1) 収益の関数としての減価償却 すでにのべたように、営業収益があまりあがらない企業化の初期(開発段階)には、株主を満足させる配当を支払おうとすると、償却前利益から減価償却にまわしうる余地は皆無か、あってもわずかしか残らないのが普通であったから、実際問題として正規の減価償却を実施することは不可能に近かった。したがって、たとえば、明治9年(1876)の「国立銀行報告差出方規則・附属計表書式」によって「銀行所有物償却」が制

度化され、翌明治10年(1877)12月に発行された大蔵省銀行課刊行『銀行雑誌』第1号所収の「国立銀行創立心得」において「創業入費、地所、家屋、金庫等ノ代価ハ其半季利益金中ヨリ引去リテ一時ニ戻シ入ルヲ要サレトモ〔漸次に戻し入れ〕……スヘキモノナリ」と訓示されても、百数十行にのぼる国立銀行のなかには、トレード・オフの関係にある配当と減価償却のうち株式会社として前者を優先せざるをえなかったため、当時「割賦金〔と呼ばれていた配当〕ノ割合ヲ多クシ株主ノ利益ヲ得セシメント欲」し、「徒ラニ割賦金ノ多キヲ希望シ創業費スラ尚速カニ償却スルヲ務メ」¹¹⁾ず、建物の減価償却にいたっては、これをしぶって延期したり、または実施してもこれを低目におさえるものが少なくなかった。

これにたいし、少数ではあるが、創業当初から高収益にめぐまれた金融機関では、創業費償却のみならず、建物減価償却も、はやくから比較的多く計上されていた。たとえば、日本銀行では、明治15年(1882)上半季から明治17年(1884)下半季までに「創業入費消却」が完了したので、「営業用地所家屋金庫及什器ハ明治十八年〔1885〕以降毎半季利益金ノ内ヨリ遞減償却シ来リタル為メ明治二十六年〔1893〕十一月ニ於テハ地所及家屋金庫ノ価格ハ其元価ニ対シ凡三分ノ一ニ下リ什器ハ……二十一年〔1888〕上半季ヲ以テ悉皆消却ヲ終ハリ其後購入ノ分ハ営業費ヲ以テ仕払フコトム」¹²⁾したほどであった。

以上みてきたように、明治8年(1875)から(金融機関では)償却前利益に比例した(建物の)減価償却が主として利益処分方式によって実施されていたが、こうした一般的傾向のなかで特に注目すべき事例は、政府から補助金を給付された海運会社が(船舶の)減価償却を正規に(時として過大に)実施していた点であろう。

(2) 海運会社への利益補給と船舶償却 明治8年(1875)に「政府ノ商船事務ヲ管掌スル方法」が民営補助主義へ転換するにともない、「政府所有ノ汽船

11) 『銀行課第一次報告・自明治六年七月至明治十三年六月』1880年、137ページ。

12) 『日本銀行沿革史』第10巻、1913年、830ページ。

十三隻及ヒ〔日本国〕郵便蒸汽船会社ヨリ引上クヘキ諸船ヲ尽シテ〔郵便汽船〕三菱会社ニ下ケ渡シ其航路ヲ上海ニ達シ内外ノ定期航海ヲナサシムルニ付キ二十五万円ノ助成金ヲ給与シ以テ専ラ海運ノ便益ヲ一般ニ得セシメント課リ乃チ同年九月十五日ヲ以テ……内務卿ハ駅通頭ヲシテ……命令書ヲ三菱会社ニ下付セシメタ¹³⁾が、この「第一命令書」によって補助金をうける条件として「既往ノ会計」法の「改革」(第12条)と駅通寮へ「毎月月報ヲ差出」(第7条)すことを要求された三菱会社は、明治10年(1877)7月に(明治8年に慶応義塾の教師をやめて入社し、明治9年に会計事務長となった) 莊田平五郎(1847~1922)に編成させた「郵便汽船三菱会社簿記法」を定め、そのなかで「各船ハ其現価〔未償却残高〕百分ノ十即每一期百分ノ五ヲ以テ其減価額ト定メ当期ノ損亡ニ帰ス」(第5条)ことにしていたが、明治10年前半期以後の各半期決算では、さきの「簿記法」に規定された船舶の(原価の90%を22.5年で償却しうる)未償却残高の5%定率償却をはるかに超える——もっとも高率となった明治11年(1878)後半期には、13%の、その調整をはかるためか、翌明治12年(1879)前半期には、唯一の例外として5%を下回る3%の——船舶償却を費用計上方式によって連続実施した。

そのため、明治18年(1885)に競争相手であった共同運輸会社と合併し、新設された日本郵船会社へ船舶を引渡すときには、(共同運輸「会社所有ノ船舶其他倉庫ノ如キ建築又ハ製造以未未タ多クノ年月ヲ経スト雖トモ之ヲ新調シテ未ター一回モ使用セスト云フ可カラス既ニ之ヲ一年又ハ数年間使用シタリトセハ其使用ノ度ニ応シテ其所有物価ヲ減シタリト見サル可ラス」¹⁴⁾(『東京横浜毎日新聞』明治18年9月18日号)と指摘されていたにもかかわらず、共同運輸会社はすでに発生した減価を無視して、原価のまま船舶を引継いでもらったので、さらにそれとのバランスをはかるべく)過年度の減価償却を戻入れて、簿価を1.数倍に引上げる処理をしたほどであった。

その結果として、日本郵船会社が引継いだ船舶の簿価は実価よりも高かったが、明治18年9月に当社に下付された「命令書」によって、船舶の減価無視ま

13) 『岩崎弥太郎君伝』1885年、31-32ページ。

14) 小篠清根編『海運史料』下巻、1886年、641ページ。

たは増価分だけ水増しされた「株式金額ニ対シ開業ノ日ヨリ十五箇年間其利益年八分ニ達セサル時ハ之ヲ補給ス」(第7条)る約束で、「一箇年ニ付各船総代価ノ百分ノ五ヲ引除」(第28条)くことが義務づけられたので、当社は、明治19年(1886)9月の第1期決算から利益処分形で「実費同様」に——明治27年(1894)9月の第9期決算から費用計上方式へ切換えて——船舶の(原価を20年でまたはその90%を18年で償却できる)原価の5%に相当する定額償却を規則的に実施した。

なお、日本郵船会社よりも1年数カ月早い明治17年(1884)5月に設立された大阪商船会社の場合には、明治20年(1887)8月の「命令書」によって、「船舶改良助成金トシテ来二十一年度ヨリ向八ケ年間毎年五万円宛下付ス」(第4条)る約束で、「維持船価ヲ百八拾万円ト假定シ……一ケ年ニ付……百分ノ四ヨリ少カラサル額ヲ元価ノ償却ニ充」(第7条)てることが義務づけられたので、その後、維持船価180万円——明治23年(1890)に引下げられて、150万円——の(全額を25年でまたはその90%を22.5年で償却しうる)4%に相当する定額償却をこえる船価償却を継続して実施していた。

(3) 鉄道会社へ強制された取替会計 他方、1880年代に盛んに設立された鉄道会社のなかには、たとえば、明治14年(1881)11月に工部卿より日本鉄道会社へ下付された「特許条約書」に「会社之株金募集之上ハ毎区建築落成迄ハ其株金払込ノ翌日ヨリ起算シ一箇年八分ノ利子ヲ下付シ毎区運輸開始之後其収入ノ純益一箇年八分ニ上ラサル時ハ東京ヨリ仙台迄ノ間ハ毎区十箇年間仙台ヨリ青森迄ハ毎区十五箇年間政府ヨリ其不足ヲ補給ス」(第5条)ることが約束されていたように、建設利息や利益の補給をうけていたものもあったから、その場合には、鉄道会社の常として営業収益が少ない開業直後でも、補助金を給付された海運会社と同じように、減価償却を開始することはできたはずである。しかしながら、鉄道会社にたいしては、明治15年(1882)11月に大蔵、工部両卿より「日本鉄道会社会計規則」が下付され、「会社ノ経費ヲ分チ興業費ト営業費ノ二項……トシ互ニ混淆スルヲ得ス」(第4条)と指令されたことからわかる

ように、はじめから政府の会計規制が加えられていたばかりではなく、「英国鉄道事業上ニ於テ施行スル所ノ会計法〔1868年の鉄道統制法 (the Regulation of Railways Act) が鉄道会計の特殊な様式として規定した複会計制度〕ニ擬シ又我邦……ノ情况ヲ酌量シ」(「工部省鉄道会計条例主意書」前文)で、(明治18年(1885)に神戸鉄道局会計主務であった凶師民嘉(1854~1922)に編成させた官設「鉄道会計条例」が制定され、さらにそれをうけて、「日本鉄道会社特許条約書」に準拠しこれを取捨増補して)作成され、明治20年(1887)に公布された「私設鉄道条例」によって、減価償却会計の代りに、「軌道車輛器械停車場土地等營業上収益アルヘキ物件ノ……維持保存ニ要スル費用」を「収益勘定」(第33条)へ賦課する取替会計が強制されたので、「鉄道会社に於ては其固定資本に対する償却金無く……始めの建設費を永久其儘に据置く」¹⁵⁾実務がひろまった。

その結果、1900年代に入っても、複会計制度のもとでも固定資産取替準備金として計上できた工場「機械償却(補償)積立金制ノ如キモ日本鉄道会社以外ニハ此ノ制ヲ見ス随テ各〔鉄道〕会社共ニ機械使用ニ対スル耐久力減耗率ヲ定メ償却整理スルモノナシ」¹⁶⁾という状態がづづいた。

IV 税務上の利益誘導による機械減価償却の普及

(i) 工業会社で設定された機械減価償却積立金 工業化の本来的分野において1880年代から1890年代にかけて通増的に設立された(製造)工業会社では、鉄道会社ほどではないにしても、金融機関の「家屋建築入費」よりもはるかに巨額の「興業費」を要したのに、(政府から特に補助金の交付をうけなかった)のでその回収の見通しがつけにくかった。そのため、これら工業会社では、その多くが償却前利益の多寡に応じてそのなかから随時「原資償却」のための「準備金」を積立ててゆく方式をとらざるをえなかったが、1890年代後半期にいたっても、「従来……利益配当額ノ多カラン事ヲ競争シ每期出来ル丈多額ノ配当ヲ

15) 上田貞二郎「本邦各鉄道会社決算報告調査」1900年、25ページ。

16) 『鉄道国有始末一斑』1909年、174ページ。

為シテ其会社ノ株式價格騰貴センコトヲ企図」してきた「京阪地方〔ならびに中国地方〕の各〔工業〕会社」, 特に紡績会社では, 「年々消耗シ去ル機械代積立ノ如キハ冷々看過シ去リ」¹⁷⁾「此〔器械代銷却〕積立金ヲ設ケ其銷却ヲ計ル会社甚タ鮮少ナル」状態がづいた。「唯彼ノ利益中ヨリ若干ヲ積立テ米リンモノ幸ニ……取利ノ多カリシ為メニ相当ノ器械銷却費積立金ヲ形成センヲ見ル」¹⁸⁾にすぎなかった。

このことは、ドイツ人カール・フリードリッヒ・ヘルマン・レスラー (Carl Friedrich Hermann Roesler, 1834~1894) の手になる『日本商法草案・注解』(Entwurf eines Handelsgesetzbuches für Japan mit Commentar, 1884) にもとづいて制定された明治23年(1890)の旧商法が、1861年の共通ドイツ商法(Allgemeines Deutsches Handelsgesetzbuch)第31条にててくる無形容の「価値」を客観的売却価値と解釈した判例や学説を継受して、「総テノ財産ニ〔決算〕当時ノ相場又ハ市場価値ヲ附ス」(第32条)ことを要求していたのに、この資産評価規定が、それにそって政府の会計規制がおこなわれた金融機関以外では、ほとんど影響力をもっていなかったことを物語っている。

しかし、明治32年(1899)を画期として、「従来の配当優先の方針から転じて、配当をある程度抑制しても内部資金の充実を図ろうとする方向性がみられるようになった。とくに、従来からある程度まで行なわれていた内部留保と並んで、これまでほとんど無視されていた固定資産の減価償却が……かなり活発に行なわれるようになった。……〔このような会計政策の転換をもたらした要因〕として次の諸点を指摘できる〔であろう〕。

①不況下では、増資による設備拡大の動きは一般に鈍く、したがって……、高配当優先の直接的必要も減少したことである。②従来経営の最高中枢部は、「兼任株主重役」(別個に本業を営し、他の諸会社の大株主重役を兼務)によって占められていた会社が多かったが、この時期を画期として、管理職員出

17) 『明治財政史』第14巻, 1905年, 724ページ。

18) 上掲書, 713ページ。

の重役が経営の実権を握るといふ事例が多くみられるようになった。……中核部のこのような変化は、ある程度長期的な視野に立って利益金処分を行なう傾向を促すことになったと考えられる。」¹⁹⁾ ③明治31年(1898)に工業会社にたいして「日本勧業銀行カ〔臨時救済〕貸付金ヲ為スニ当リテ……其会社ヲシテ毎〔半〕期利益配当ヲナスノ前ニ機械消却費トシテ機械原価千分ノ十五ニ当ル積立金ヲ為サシメ又損失補填ノ為メ利益金ノ百分ノ五ノ積立金ヲナスコトヲ契約セ〔シ〕メタ」²⁰⁾ので、それまで減価償却を無視してきた工業会社でも、この救済貸付の条件を満たすべく明治31年下半年または翌明治32年上半年から「利益金分配」として「機械代消却積立金」を計上するものが急増した。しかしながら、そのほとんどは(小野田セメント製造株式会社のように)明治32年上半年または(倉敷紡績会社のように)下半年から費用計上方式による「直接消却法」へ切替えている事実からすると、④その基本要因は明治32年(1899)の所得税法による法人所得課税にさいし、大蔵省主税局が採用した税務減価償却に関する特殊な取扱い方に求めなくてはならないであろう。

(2) 定額償却の損金算入の容認 商法ばかりではなく、「所得税法もまた減価償却と資産評価に重要な関係をもっている」²¹⁾が、わが国最初の明治20年(1887)の所得税法は「各人一箇年三百円以上ノ所得アル者ニ対シ累進率ヲ以テ所得税ヲ課シ……法人ニ対シテハ課税セサルノ主義ヲ採」²²⁾っていたので、「法人成り」を促進した点は見逃せないとしても、株式会社会計に直接影響をおよぼすことはなかった。ついで、明治32年(1899)に改正された所得税法はあらたに「第一種ノ所得」として課税することになった法人の「所得ハ各事業年度総益金ヨリ同年度総損金ヲ控除シタルモノニ依ル」(第4条)と規定していたにすぎなかった。そこで、その施行にあたる大蔵省主税局では、明治32年(1899)の新商法が、明治23年(1890)の旧商法と同じように、「財産ニ……〔決算〕

19) 高村直助『日本紡績業史』上、1971年、109-110ページ。

20) 『明治財政史』第14巻、724ページ。

21) Garcke and Fells, *op. cit.*, p. 107.

22) 『明治財政史』第6巻、1904年、2ページ。

ノ時ニ於ケル価格ヲ附スルコト」(第26条)を要求していたので、それにそって、「土地建物器械器具等固定資本ハ商法ノ規定ニ依リ其決算期ニ於テ時価ヲ附スルモノナレハ其時価ヲ前期決算期ノ時価ニ対比シ……減差額ハ〔企業会計上〕減価損金トシテ総損金ニ計算スルモノ」については、これを税務会計でも「総損金ニ計算スヘキモノト」²³⁾(明治32年10月2日各税務管理局長宛主税局長通牒)みていたが、「建物及器械代消却金……を損金とせず利益分配の如く純益金の一部と為す定款ありて、其計算法に従ひ会社の所得金を決定して届出を為したるときは、強いて之を訂正して損金中に入れしむるの必要之なきに依り、此場合には……課税すべきものと為す」²⁴⁾という方針にしたがい、「総益金中ヨリ総損金ヲ控除シタル純益金ノ内ヨリ器械器具代償却準備金若シクハ器械器具償却積立金ノ名称ヲ以テ積立ルモノ……同名称ノモノヲ損金トシテ計算シ其実定款ニハ利益ノ内ヨリ積立ルコトニ定メアルモノ」については、「所得ト見ルヘキモノト」²⁵⁾(前掲通牒)していた。

以上のように、固定資産を時価評価した場合の減差額は損金に算入するが、「減価償却準備金がその相手勘定を利益処分勘定とする場合に於ては、会社自ら利益なりと認むるものである〔から〕……税務当局が会社計算にまで干渉して免除を強制するの必要はないという考」²⁶⁾えに立っていたため、それまでに(特に日本勧業銀行の救済貸付を契機として)工業会社の間で用いられていた減価償却積立金方式は税務上不利となったので、「多数の会社に於ては直接借方中より償却金を控除する方法を採る」²⁷⁾ようになった。

しかしながら、明治32年(1899)当時においては、「直接償却法」へ切換えても、「機械建物償却金」が税務上損金として取扱われるとはかぎらなかった。なぜなら、所得税法が前提としている商法の資産評価規定に即して固定資産を

23) 武本宗重郎『改正所得税法釈義』1913年、96-97ページ。

24) 「法人所得税に対する大蔵省の見解」『東京経済雑誌』1899年9月2日号、511ページ。

25) 武本、前掲書、96ページ。

26) 岡田誠一「減価償却準備金に就て」『会計』1925年4月号、61ページ。

27) 服部末治「評価益及減価償却金を論じて小山、五十川両氏の所説を評す」『会計』1918年7月号、86ページ。

定期的に時価評価してゆくことは（すでに1870年代にドイツの鉄道会社で問題となっていたように）「実行不可能である」²⁸⁾ので、この問題を解決するためには、簿記学者勝村栄之助が説いていたように、「使用年限ヲ予定シタル物ハ其使用日数ニ比例シテ〔原価から〕其使用減価ヲ引去リタル残リノ価」をもって「機械又ハ船舶ノ時価」²⁹⁾と見做さねばならなかったが、当時においては、（それに必要な理論装備として、ドイツにおける貸借対照表価値論争で活躍したヘルマン・ファイト・ジモン (Herman Veit Simon) の主観的使用価値説を導入して) 時価から「原価マイナス減価」への「ジモンの命がけの飛躍」³⁰⁾ (Simons salto mortale) をするところまでいってはいなかったからである。

したがって、固定資産の「原価マイナス定額法により算定した減価」をもって時価とみなし、推定耐用年数を基礎とする定額償却を時価「減差額」すなわち「減価損金」として取扱うようになるまでには、(固定資産の「原価マイナス減価」による評価実務を擁護したジモンの主観的使用価値説やそれを修正したヘルマン・シュタウプ (Hermann Staub) とヘルマン・レーム (Hermann Rehm) の営業価値説が導入され、その間接的影響のもとにおこなわれた) つぎのような一連の行政裁判を経なければならなかった。

東洋汽船株式会社 (明治34年下半期の船価償却費否認にたいする) 「所得金額決定取消ノ訴」の判決 (明治36年7月10日第一部宣告) 要旨

会社ノ財産ハ商法第二十六条ノ規定ニ従ヒ毎年財産目録調製ノ時ニ於ケル価格ヲ附スルコトヲ要スルモノナレトモ船舶ハ其時価ヲ知ルコト容易ナラサレハ船舶ノ価格ヲ船舶ニ割テ損失ヲ算定スルハ不当ナリト謂フヘカラス³¹⁾

日本郵船株式会社 (明治34年下半期と翌35年上半期の船舶減価引除金および建物減価引除金否認にたいする) 「所得金額決定不服ノ訴」の判決 (明治36年7月10日第一

28) Garcke and Fells, *op. cit.*, p. 102.

29) 勝村栄之助『銀行会社簿記学』1899年、56-57ページ。

30) Richard Passow, *Die Bilanzen der privaten Unternehmungen*, 1910. S. 92.

31) 『行政裁判所判決録』第14輯、1903年度、606ページ。

部宣告) 要旨

船舶ノ如キハ其時価ヲ定ムルコト至難ナルヲ以テ所有者カ一定ノ標準即チ其堪用年限ヲ定メ年々其価額ヲ通減スルハ相当ノ方法ト謂フヘク又建物ハ自ラ普通ノ相場アルモノナレトモ亦多少其価格ニ変動ナキヲ得ス故ニ船舶減価引除金及ヒ建物減価引除金ヲ総テ益金ニ計算スルハ正当ノ処分ニアラス³²⁾

大阪商船株式会社(明治35年上半年期の船舶減価償却金否認にたいする)「所得金額決定不服ノ訴」の判決(明治36年12月25日第一部宣告)要旨

会社カ其所有ニ係ル船舶ノ堪用年限ヲ算定シ定款ニ於テ船舶維持ノ標準ヲ設ケ年々船舶減価償却金ノ項目ニ依リ若干ノ元資ヲ填補スルハ相当ノ方法ニシテ之ヲ利益積立金ト謂フヲ得ス³³⁾

以上のように、海運会社が税務監督局長の決定を不服としておこした一連の行政訴訟において、いずれも明治36年(1903)に推定耐用年数を基礎とする定額償却が「相当ノ方法」と認められたので、税務監督局長は「船齢ヲ二十五年ト見做シ一事業年度(事業年度ハ六ヶ月ナリ)毎船価百分ノ二ヲ船価償却ニ計算スルコトニ決定」し、「此計算ハ……〔主税〕局ニ於テモ相当ト認メ」³⁴⁾(明治36年12月27日原甲第565号主税局長通牒)た。

なお、海運会社のように行政訴訟をおこさないで、大蔵大臣に税務監督局長の決定を不当として訴願していた紡績会社にたいしては、さきの判決があつてから1カ月後の明治36年8月19日に、「紡績器械ハ漸次減損スヘク概ネ二十年乃至三十年ノ寿命ヲ有スルニ過キサレハ現実減価アリシト認メ之ヲ補填スル機械償却金ハ損金トス」³⁵⁾という訴願裁決があり、「製造業ニ於ケル機械ノ減価」も「法人所得ノ計算ニハ之ヲ控除」³⁶⁾することになった。

32) 上掲書, 619ページ。

33) 上掲書, 968ページ。

34) 武本, 前掲書, 101ページ。

35) 島延由編『改訂税法便覧』1915年, 120ページ。

36) 『税法整理審査会審査要録』1907年, 82-83ページ。

(3) 確定決算基準と減価償却会計の滲透 こうして、「法人ニ在リテハ固定資本例ヘハ船舶建物器械等ノ減価償却金ハ総益金ノ内ヨリ控除シテ所得ヲ算出スル」³⁷⁾にいたったので、それが契機となって減価償却会計の定着化は一層進んだが、その場合に、主税局が、19世紀第4四半期にドイツ所得税制のなかで（たとえば、1874年ザクセン所得税法、1874年ブレーメン所得税法、1881年ハンブルグ所得税法、1891年プロイセン所得税法において）成立した「商事貸借対照表（企業会計）の税務貸借対照表（税務会計）にたいする基準性の原則」（*der Grundsatz der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz*）にならって採用した「会社の定款及び其定款に従って編成せる計算書の如何に由って〔課税所得を〕決定する」という確定決算基準が大きな役割をはたした。

事実、かかる基準にしたがい、「利益分配の如く」利益のなかから「建物及器械代消却〔積立〕金」を積立てる「定款ありて、其計算法に従ひ会社の所得金を決定して届出を為したるときは、……其届出に基きて課税すべきものと為」されたので、すでにのべたように、節税をはかるために、費用計上方式による「直接消却法」へ切換えるものが多数でてきた。いや、そればかりではない。「商事貸借対照表の税務貸借対照表の基準性〔の原則を継受した確定決算基準〕によると、商事貸借対照表におけるよりも多額の減価償却を税務貸借対照表においておこなうことはできない」³⁸⁾ので、税務会計で認められうる限度額一杯の減価償却をあらかじめ企業会計において計上しておく傾向さえ生じたのである。

37) 『税法審査委員会審査報告』1906年、150ページ。

38) Edmund Heinen, *Handelsbilanzen*, 1958, S. 117-118.