

増加償却の意味

TSUTSUI, Tomohiko / ツツイ, トモヒコ / 筒井, 知彦

(出版者 / Publisher)

法政大学経営学会

(雑誌名 / Journal or Publication Title)

経営志林 / The Hosei journal of business

(巻 / Volume)

31

(号 / Number)

3

(開始ページ / Start Page)

93

(終了ページ / End Page)

105

(発行年 / Year)

1994-10-30

(URL)

<https://doi.org/10.15002/00016076>

増 加 償 却 の 意 味

筒 井 知 彦

1 はじめに

周知のように、減価償却は、資本設備の取得原価（正確にいうと取得原価から残存価額をのぞいた要償却額）を、耐用年数にわたって、一定の減価償却方法により、費用として配分する手続きである。その際、減価償却の各要素（耐用年数、残存価額）は事前の予測にもとづいて、また、減価償却方法は減耗の擬制にもとづいて決められている。

不確実性が存在するため、減価償却では、事前の予測と事後に明らかになる実績ないし実態との乖離を完全に回避することは困難である。ここでいう乖離は、(1)事前に予測された耐用年数と実際の使用年数が一致しないことと、(2)定額法や定率法などの耐用年数を基準とする減価償却方法（以下、期間法という）では、実際の利用度（用役の実際消費量）が年度の減価償却費に反映されないことを指している。なお、(2)の乖離は、予測された耐用年数が実際の耐用年数に一致する場合も、一致しない場合にも生じる。

そもそも(1)の耐用年数の乖離は、廃棄・除却時点で事後的に修正される。この時点で配分は確定するという意味でもはや不確実性は存在しない。廃棄・除却損益の計上は、年度間配分の誤差をあらわしている。予測にもとづく費用配分である以上、そうした誤差は回避できない性質のものであるとみることもできる。それにたいして、耐用年数の乖離によって生じる年度間配分の誤差は償却過不足を意味することから、それをできるだけ減少させる必要があると考えることもできる。

つぎに、(2)の乖離を考えてみよう。年度ごとの減価償却費は、減価償却方法によって決まる。たとえば、定額法や定率法といった償却方法の違いは、耐用年数にわたる各年度の減価償却費の違い

をもたらすが、耐用年数を通じて配分されるのはあくまでも資本設備の取得原価である。方法間での年度ごとの減価償却費の違いは、同一の方法を適用し続けるかぎり、耐用年数のあいだに配分される費用総額が両者の間で一致するという意味で、最終的には解消される。これは、期間法では、耐用年数の見積もりが重視されることを意味している。耐用年数の見積もりに不確実性が存在しないのであれば、減価償却方法のちがいは、年度ごとに配分される減価償却費の相違を意味するだけである。

しかしながら、必ずしも、耐用年数が正確に見積もられ、それが実際の使用年数に一致すればよいというわけでもない。それだけが目的であるなら、減価償却方法は一義的に定めてもよいはずである。複数の減価償却方法が存在するのは、正確な耐用年数を所与としてもなお、年度間に配分するパターンが重視されるからであろう。配分される総額は同じであっても、年度ごとに配分される償却額に意味があるとみることもできる。このとき、複数の減価償却方法は、それぞれ取得原価を年度間に配分する基準として存在意義をもつことになる。期間法に属する減価償却方法は、資本設備の物理的な生産能力の減耗をパターンとして擬制しており、年度間に配分される減価償却費はそのパターンによって決定される。とはいえ、それらはいくまでも事前の擬制であるため、擬制にもとづいて測定された年度の減価償却費が、事後的に判明する実際の利用度を反映するとは限らない。すなわち、事前の予測と事後の実績は基本的に分断されており、前者が後者に近似するとは限らないのである。なお、この場合に生じる乖離は廃棄・除却時点でも修正されない。

このように、減価償却では、将来の不確実性のため、事前の予測と事後の実績のあいだに乖離が

生じることは避けられないであろう。このリスクを完全に排除することはできないとすると、問題は、不確実性下で生じた以上のような乖離を減少して実態に近似させることに意味があるのかどうかである。耐用年数の乖離が廃棄・除却時点で修正されるとすれば、それ以前の段階で、廃棄・除却損を小さくする手段を講じることの意味が問われることになるであろう。また、減耗パターンと実際の利用度の乖離については、それが廃棄・除却時点でも修正されないとすると、年度ごとに判明する実際の利用度、すなわち、事後のデータにもとづいて減価償却を実施して乖離を減少させることの意味が問われよう。

本稿では、以上のような問題意識から、耐用年数を基準とする減価償却の枠組みの中に利用度の要素を組み込むことの意味を、わが国の法人税法上の増加償却制度を素材として検討する。増加償却を対象とするのは、それが、稼働時間という実際の利用度をもとにして、超過使用に応じて追加償却を実施するルールであること、これを適用することによって、結果的に、事前に測定された減価償却費が修正される点からみて、事前の予測と事後の実績の乖離を減少させるための手段とみることができるからである。

2 増加償却のルール

以下の議論の前提として、まず、法人税法に規定されている増加償却のルールをたしかめておくことにする。

増加償却制度は昭和26年の法人税法施行規則の改正により創設され、その後、昭和42年及び昭和47年の改正を経て現在に至っている。増加償却は、法人の有する機械及び装置の使用時間が、当該法人の事業の通常の経済事情における平均的な使用時間を著しく超えるためその損耗が著しい場合に、その損耗度に応じて償却額を増加させる制度である¹⁾。そもそも、操業度は景気の動向などにより変動し、好況時には超過操業を実施する一方で、不況時には平常操業にもどしたり、操業短縮に追い込まれることもある。超過操業が継続するとは限らないので、一時的に超過操業が実施された場合、増加償却により、耐用年数を短縮するかわり

に、固定資産（機械及び装置）の超過使用による著しい減価に应ずる分だけ追加的に減価償却費を計上することが認められている。

この増加償却は法人税法施行令（昭和26年の導入時には法人税法施行規則）に規定されており、租税特別措置法に規定された割増償却とは異なる。割増償却は、租税政策上の観点から認められる減価償却の特例であり、政令で定める特定の機械その他の設備などに投資を行った場合、一定期間にわたり、普通償却限度額の一定割合を特別償却限度額とするもので、その分だけ償却限度額を拡大する制度である²⁾。それにたいして、増加償却は、償却限度額の特例として、普通償却限度額に承認を受けた割合（以下、増加償却割合という）を乗じて計算した金額を増加償却額とするもので、その分だけ償却限度額を拡大する制度である。増加償却と割増償却は追加償却額の分だけ償却限度額が拡大される点で類似している。しかしながら、割増償却は租税政策的な措置であり、費用配分原理にもとづく「正規の減価償却」とは異質なものであり³⁾、一般的には商法上の「相当の償却」に該当しないものとみられているの⁴⁾にたいして、増加償却は「正規の減価償却」であり、商法上の「相当の償却」に該当するとされている点で、両者の性格は異なる⁴⁾。

なお、増加償却は国税庁長官への申請と承認を必要とする承認申請制度であったが、増加償却の承認を受ける条件には、青色申告法人であるほかに、(1)その承認の起因となる事実が3か月以上継続すると予想され、且つ、増加償却の割合が2割以上の場合に限ることがあげられていた⁵⁾。

さて、増加償却額は、すでに述べたように、通常の償却限度額に増加償却割合を乗じて求めた金額であった。これを計算するためには、増加償却割合を算出する必要がある。そこで増加償却割合の算定方法についてみておくと、これは固定資産（機械及び装置）の使用時間が当該資産の通常の使用時間をこえる場合の耐用年数（以下、実際使用時間による耐用年数という）に应ずる償却率から法定耐用年数に应ずる償却率（以下、法定償却率という）を控除した増差率の法定償却率に対する割合と規定されていた⁶⁾。

すなわち、

増加償却の割合＝（実際使用時間による耐用年数に
 応ずる償却率－法定償却率）／法定償却率

この算式から、増加償却割合の算定に先立って、
 実際使用時間による耐用年数を推定しなければなら
 ないことがわかる。これについては、固定資産
 を取得したときから使用に耐えなくなる時まで、
 通常の使用時間をこえる実際使用時間で使用する
 と仮定した場合のその固定資産の耐用年数を測定
 する方法と、固定資産の法定耐用年数を基準とし
 て、実際使用時間で使用することによって耐用年
 数が短縮される割合を算定し、法定耐用年数から
 短縮される割合に相当する年数を控除して算定す
 る方法のいずれかによるものとされた⁷⁾。

なお、ここでいう通常の使用時間とは、当該法
 人が営む事業の通常を経済事情における当該資産
 の平均的な使用時間をさしていた。機械装置の通
 常の使用時間は、「法人税通達付表2 機械及び
 装置の通常の使用時間」に定められていた⁸⁾。

このように、昭和26年に創設された増加償却の
 ルールは、固定資産の超過使用による損耗を減価
 償却計算に反映させることを目的として導入され
 たのであった。しかしながら、増加償却額は超過
 使用による損耗分を直接に測定して算出されるの
 ではなく、当該固定資産の取得時点から超過使用
 を継続した場合の実際使用時間による耐用年数を
 あらたに推定し、その耐用年数の償却率によって
 算出した年度償却額と、法定償却率によって算出
 した年度償却額の差額として算出されたのであっ
 た。この実際の使用時間による耐用年数は、他の
 条件を一定として、使用の条件だけを変えた場合
 の耐用年数であった。

結局、増加償却を適用した年度の普通償却額と
 増加償却額の合計額は、その年度初の未償却残高
 に実際使用時間による耐用年数に応ずる償却率を
 乗じた額となる。これは、増加償却を適用した年
 度にかぎって、実際使用時間による耐用年数（取
 得から超過使用を継続した場合の耐用年数）に応
 ずる償却率で減価償却を実施し、その後の年度は
 当初の法定耐用年数にもとづく減価償却にもどす
 ことを意味する。その結果、増加償却額のみだけ
 未償却残高が小さくなり、その後の年度は当初の
 法定耐用年数にもとづく減価償却にもどしたとし
 ても、耐用年数は短縮されることになる。超過使

用が恒久的に継続するなら、実際使用時間による
 場合の耐用年数に変更すればよいが、一時的な現
 象であるなら、超過使用に応じた耐用年数に変更
 することは妥当ではないということであろう。こ
 のように、昭和26年に創設された増加償却は耐用
 年数短縮の代用という機能を果たしていたので
 ある。

増加償却の規定は、その後、昭和42年及び昭和
 47年に改正され、現在に至っている。昭和42年
 の改正の目的は、手続きの簡素化、基準の緩和をお
 こない、税制簡素化措置を講ずるというものであ
 ったが、これによって増加償却制度の弾力化が図ら
 れたのである⁹⁾。

なお、税務会計上の増加償却制度にたいする企
 業会計の立場は、「税法と企業会計との調整に関
 する意見書」（昭和41年10月17日）に示されてい
 る。それによれば、現行税法における増加償却に
 ついての承認制度については、いっそう弾力的に
 運用できるようにすることが望ましいとされていた。
 この意見書が公表された翌年の昭和42年の税法改
 正で、実際に増加償却制度は弾力化された。企業
 会計の立場からの意見が、反映される結果にな
 っていたのである。

そこで、つぎに、昭和42年に改正された増加償
 却のルールをたしかめておこう。増加償却の規定
 で改正された点は、(1)従来は、増加償却の対象を
 青色申告法人のみとしていたが、その対象が内国
 法人に拡大されたこと、(2)従来はの申告・承認制
 度が届出制にあらためられたこと、(3)それまでは
 増加償却割合が20%以上の場合に増加償却が適用
 されていたが、それが10%に引き下げられたこと¹⁰⁾、
 (4)増加償却割合の算出方法が改正されたこと、な
 どである。

この(4)の増加償却割合の算出方法は、改正によ
 ってこれまでの耐用年数を予測し直すやり方から、
 超過使用時間に応じて算出する方法に弾力化され
 た。すなわち、増加償却割合は、その年度におけ
 る機械装置の1日当たりの超過使用時間に1,000
 分の25を乗じて計算した割合とされたのである¹¹⁾。
 なお、超過使用時間に乗ずる数値は、昭和47年に
 1,000分の25から1,000分の35に改められた¹²⁾。

増加償却割合を求めるには、1日当たりの超過
 使用時間をあらかじめ算出しておく必要がある。

この算定方法には、取得価額を基準にする方法、すなわち、個々の機械のその事業年度における平均超過使用時間に、個々の機械装置が設備全体に占める割合（個々の機械装置の取得価額／機械装置全体の取得価額）を乗じたものを、個々の機械装置の1日当たりの超過使用時間とし、機械装置全体についてそれらを合計した時間とする方法と、単純平均法、すなわち、個々の機械装置のその事業年度における平均超過使用時間の合計時間を、その事業年度終了の日における個々の機械装置の総台数で除して計算した時間を1日当たりの超過使用時間とする方法が認められている。

いずれの算定方法をとる場合も、平均超過使用時間は、その事業年度に実際使用した個々の機械装置ごとの超過使用時間の合計を、その事業年度において法人が個々の機械装置を使用して事業を営むと見込まれる日数で除すことによって算出される¹³⁾。

このようにして、1日当たりの超過使用時間を求めることにより、増加償却割合が算出されれば、増加償却を適用した場合の償却限度額は、次の算式により計算される¹⁴⁾。

償却限度額＝通常の償却限度額（1＋増加償却割合）

増加償却割合が10%以上の場合に増加償却は適用されるが、これは1日当たりの超過使用時間という2.86時間以上の場合に増加償却が適用されることを意味している¹⁵⁾。なお、ここでいう超過使用時間は、通常の使用時間と実際の使用時間との差である。通常の使用時間は、機械装置の種類ごとに「耐用年数の適用等に関する取扱通達の付表」の付表五「通常の使用時間が8時間または16時間の機械装置」に定められている¹⁶⁾。

このように、昭和42年に改正された増加償却のルールでは、昭和26年に創設された当初の増加償却ルールを中心となっていた、耐用年数の再測定（超過使用を含む実際使用時間による耐用年数の測定）という規定がはずされている。そのかわりに、超過使用時間をもとに増加償却割合を算出し、それに通常の償却限度額を乗じて増加償却費を計算する規定が設けられている。この場合の中心をなすのは、超過使用時間の測定であるともいえるが、これを測定するためには、超過使用分を区別

するための基準となる時間、すなわち、通常の使用時間を設定する必要がある。というのも、その年度の実際使用時間から通常の使用時間を差し引いた時間が超過使用時間とされるからである。この点からすると、むしろ通常の使用時間の測定が改正されたルールを中心になっているといつてよいであろう。通常の使用時間は、昭和26年の増加償却のルールでは実質的な意味をもっていなかったが、昭和42年の規定では中心的な役割を果たすことになったのである。そこで、節をあらためて、この通常の使用時間と減価の測定について検討することにしたい。

3 増加償却における減価の測定

前節でみたように、現行の増加償却ルールでは、超過使用時間を測定することにより、増加償却額が計算される。超過使用時間は、実際使用時間と通常の使用時間の差であり、実際使用時間は、その年度の稼働時間のデータから測定することができるので、結局、通常の使用時間の決め方によって増加償却の操作性が決まるのである。通常の使用時間をどのように測定するかが重要であるが、税法上はすでにふれたように、機械装置の種類ごとに決められている。このように、通常の使用時間が事前に与えられることによって、増加償却が容易に適用できるともいえる。この通常の使用時間は、昭和42年の税法改正で、年度ごとの増加償却の適用を判断する基準としての役割を果たすことになったが、現行の増加償却制度の規定だけでなく、次に述べるように、もともと法定耐用年数決定の基礎とされていたのである。

減価償却資産の法定耐用年数は、その資産の材質、構造等についてわが国で標準的とみられるものを想定し、これらの設備等が通常の状態において使用され、通常維持補修が行われている場合を想定して算定されている¹⁷⁾。ここでいう、通常の状態における使用は、通常の使用時間による使用をさしている。すなわち、法定耐用年数は通常の使用時間を前提として算定されているのである。また、法定耐用年数は、減価原因でいうと、「時の経過」による減価や「使用」による減価といった物質的減価に一般的な陳腐化を加味して決めら

れているといわれる。そうすると、法定耐用年数の決定にあたっては、「使用」による減価については、通常の使用時間に応じて生じるものと仮定されていることになる。

もしもこの仮定のように、「使用」による減価が通常の使用時間に応ずる減価だけを考慮しているとすれば、通常の使用時間をこえる超過使用が生じた場合、それに応じて「使用」による減価も増えることになる。通常の使用時間という法定耐用年数を決定するうえでの前提条件がかわれば、法定耐用年数も影響を受けることになるからである。このとき、超過使用に応ずる減価については別途に対処する必要が生じる。これについては、超過使用が継続する場合には耐用年数の短縮によって対処すべきであるが、一時的な超過使用の場合には、そのかわりに、他の条件を一定として、超過使用によって「使用」による減価が増える分だけを測定し、それを増加償却費として追加計上するというのが、現行の増加償却制度の考え方であろう。もっとも、増加償却額に相当する分だけ未償却残高が小さくなるため、結果的には、法定耐用年数が短縮されることになる。

このように、増加償却のルールでは、通常の使用時間と「使用」による減価は対応するとみなしているが、これは、使用時間と減価とのあいだに直接的な関係を認め、稼働時間によって減価を測定することを意味している。

それは同時に、ほんらい減価原因として個々に分離して測定することを想定していないはずの「時の経過」による減価と「使用」による減価を分離して、「使用」による減価だけを抽出することも意味している。この点を見てみると、超過使用による減価を増加償却額として計算するために、増加償却割合の算定式が調整されている。すなわち、増加償却割合の計算式で超過使用時間に乗じる数値を1,000分の35（すなわち、3.5%）とすることによって、増加償却割合が超過使用時間をダイレクトに反映しないように工夫されているのである。そのため、実際使用時間が通常の使用時間の倍になっても、増加償却額を含めた年度償却額は倍にはならない。これは、減価原因のうち、「使用」による減価だけを抽出しているからであり、のこりは「時の経過」による減価をあらわす

ことになる。

しかしながら、「使用」による減価と「時の経過」による減価を、概念上はともかく、減価償却費の測定にあたって分離できるのか疑問である。減価が判別できるのは、減価がいずれか一方の原因だけによって生じる場合、たとえば、生産高比例法による減価償却のように「使用」による減価しか生じない場合や、稼働休止資産のように「時の経過」による減価しか生じていない特殊な場合に限られる。たとえば、稼働休止資産については、操業度がゼロであるため、「使用」による減価は生じていない。このとき、減価償却を実施するのは「時の経過」による減価を根拠とするからであろう¹⁸⁾。「時の経過」による減価は、資本設備が保有されている以上、使用のいかんにかかわらず生じる。それにたいして、「使用」による減価は、保有していても実際に使用しなければ生じない減価である。かりに、「時の経過」による減価と「使用」による減価が分離されるとしても、そうして測定された「使用」による減価の総量の分だけ資本設備が利用されるとは限らないのである。

そもそも、操業度上昇により、「使用」は強まるが、それが一時的な操業度の上昇であるとき、超過使用によって「使用」による減価がつよまるとはかぎらない。一時的な超過使用によって実際にその分の減価が生じ、それに応じて増加償却が実施されるのか、それとも減価は生じないまま増加償却が実施されるだけなのか不明である。もしも、資本設備の使用による減価だけで耐用年数が決められているのであれば、一時的な超過使用が耐用年数に与える影響を測定することは可能かもしれないが、実際には、それ以外の減価原因も加味されている。さらに、これまで政策的な観点から耐用年数が短縮されてきた事情も勘案すると、一時的な超過使用で「使用」による減価が発生するとは必ずしもいえそうにない。

ところで、法定耐用年数を決定するにあたって、「使用」による減価が通常の使用時間に応ずるものとして測定されているのであれば、実際使用時間が通常の使用時間と乖離する場合には、それに応じて「使用」による減価もかわることになる。「使用」による減価だけ分離して測定できるのであれば、その対象には、超過操業だけでなく、低

操業も含まれるはずである。しかしながら、通常の使用時間以下の低操業に陥った場合、それに応じた減価償却費の測定はなされない。「使用」による減価を通常の使用時間を基準として認識するといっても、超過操業だけを対象にしており、操業度の変動にたいして非対称的に適用されるだけなのである。通常の使用時間を基準として、操業度の変動に応じて機械装置の「使用」による減価を測定しているわけではなく、操業度の変動のうち超過操業のみを測定しているのである。

この節では、増加償却の適用を判断する基準である通常の使用時間に考察を加えた。そこで、つぎに、増加償却と定額法や定率法などの減価償却方法との関係を検討することにしよう。そこでの焦点は、通常の使用時間が償却方法と適合するかどうかである。増加償却のルールにしたがって測定された増加償却費は、定額法や定率法による減価償却費に追加計上される。そこで、増加償却のルールが償却方法と適合しない場合には、追加計上された増加償却費には意味がないことになるからである。

4 増加償却と減価償却方法

増加償却は定額法と定率法に限定して適用されるが、いずれの方法とも適合するのであろうか。

この点にかんする税法の考え方をみておこう。一時的な超過使用によって「使用」による減価が増えた場合、法定耐用年数を短縮する必要が生じるが、増加償却は、耐用年数短縮の代用手段として、超過使用に応ずる分だけ償却限度額を拡大する制度である。このように、税法上の減価償却は、償却限度額の計算を主要な目的としており、増加償却も償却限度額を拡大する特例として規定されている。そのため、定額法や定率法といった減価償却方法の違いは、承認される償却限度額の違いとして認識されるだけなのである。増加償却が定額法や定率法と適合するかどうかについては、その配分パターンのちがいをふくめて、とくに議論されることはなく、いずれの方法についても増加償却が適用されている。

すなわち、実際使用時間が通常の使用時間を超えた場合（正確にいうと、増加償却割合が10%を

超えた場合）には増加償却が適用され、超過使用分に応ずる減価が増加償却費として追加計上される。年度ごとに、実際使用時間という事後データが、通常の使用時間という事前の予測に相当する基準値と比較され、増加償却の適用が判断されるわけである。この意味で、増加償却は、一時的な超過操業にかぎって、予測と実績の乖離を減少させる手段とみることできる。

それにたいして、実際の使用時間が通常の使用時間に満たない低操業の場合には、いうまでもなく、増加償却は実施されない。このとき、たとえ操業度がゼロであっても、いいかえると、使用せずに保有しているだけでも減価は生じるため、年度の減価償却費は計上される。これは、耐用年数を基準として減価償却を実施する以上、避けられないことなのである。

したがって、定額法や定率法に増加償却を組み込んだ場合、実際使用時間が基準となる通常の使用時間に満たないときには、定額償却ないし定率償却だけが実施され、一時的な超過使用により、実際使用時間が通常の使用時間を超えたときには、定額償却ないし定率償却に加えて増加償却が実施されるのである。

このように、いずれの方法にも増加償却は適用されているが、償却方法と増加償却が適合するかどうかは別問題である。そこで、以下では、両者が適合するための条件を考えてみよう。

増加償却が適用されると、償却限度額は年度償却額と増加償却額の合計額となる。このうち、増加償却額は超過使用時間にもとづく償却額に対応しているのだから、年度償却額は通常の使用時間にもとづく償却額に対応することになる。いいかえると、年度償却額は、通常の使用時間だけ稼働したときに生じた「使用」による減価に応ずる償却額ということになる。これを基準として、超過使用時間のもとで生じた「使用」による減価を測定した値が増加償却額とされるわけである。なお、年度償却額は、「使用」による減価だけでなく、「時の経過」による減価も反映しているはずであるが、さしあたり、「使用」による減価に対応する償却額を年度償却額と呼ぶことにする。

このように、通常の使用時間と「使用」による減価と年度償却額のあいだには直接的な対応関係

がある。このうち、通常の使用時間（したがって「使用」による減価）は、耐用期間をつうじて固定されているため、年度償却額も固定されていないと対応関係が保持されない。したがって、増加償却と減価償却方法が適合するためには、耐用期間をつうじて年度償却額が一定であることが必要なのである。

この条件にあてはまるのは定額法である。いうまでもなく、定額法では耐用年数をつうじて年度償却額は一定であり、その年度償却額は通常の使用時間に対応する償却額とみることができる。その意味で、定額法と増加償却は適合していると考えてよいであろう。

他方、定率法では、通常の使用時間に対応する年度償却額は逓減するので、さきの条件にはあてはまらない。この点からすると、定率法と現行の増加償却のルールに規定されている通常の使用時間とは適合しないといえるだろう。これは、次のような状況を考えればあきらかである。すなわち、通常の使用時間に対応する年度償却額の大きい耐用期間の初期と、年度償却額の小さい耐用期間の後期について、増加償却の対象となる超過使用時間は同じであると仮定して増加償却額を比較すると、前者の方が年度償却額が大きいため、増加償却額も大きくなってしまうのである。増加償却額に違いが生じるのは、年度償却額を一定とすると、超過使用時間（あるいは、それに相当する「使用」による減価）が異なる場合である。ここで、超過使用時間が同じであるにもかかわらず増加償却額に違いが生じているのは、年度償却額という増加償却額の算定ベースが逓減しているからである。

このように、通常の使用時間および「使用」による減価が固定されているのにたいして、それに対応する年度償却額が逓減するために問題が生じているのであり、固定された通常の使用時間を前提とすると、定率法の償却パターンはそれに適合しないのである。

そこで、つぎに、増加償却と定率法が適合しないにもかかわらず、定率法のもとで増加償却を実施した場合に生じる問題点について考えてみよう。

増加償却のルールでは、通常の使用時間は固定されているが、それに対応する年度償却額は、定額法と定率法とでは異なる。たとえば、耐用期間

の初期には、定率法の年度償却額のほうが定額法の年度償却額よりも大きいのが、増加償却額の算定にあたっては、両者の違いは無視されるのである。しかしながら、上述したように、定率法は増加償却と適合しないので、定率法にもとづく年度償却額を通常の使用時間に対応した償却額とみなすことはできないであろう。むしろ、増加償却と適合している、定額法にもとづく年度償却額が、通常の使用時間に対応する償却額といえるのである。

定額法にもとづく年度償却額が増加償却の適用を判断する基準である通常の使用時間に相当する償却額であるとする、それを超える償却額は超過使用時間に相当する償却額とみることができる。そこで以下では、定額法にもとづく年度償却額を、超過使用分を識別する基準として、定率法と定額法の年度ごとの償却額の違いが何を意味しているかを考えることにしよう。

耐用期間の初期のある年度について、定額法と定率法を比較すると、定率法の償却額のほうが大きいのが、このとき、定率法の年度償却額と定額法の年度償却額の差額は、定額法の年度償却額を基準とすると、実質的に増加償却額に相当する。ただし、その増加償却額がどれだけの超過使用時間に相当するかはあきらかではない。ともかく、定率法の年度償却額は、それが定額法の年度償却額をうわまわっている期間は、増加償却額を含んでいると考えられるのである。いいかえると、定率法の年度償却額は、定額法の年度償却額と、定率法と定額法の年度償却額との差額（増加償却額に相当する額）の合計額であり、後者がプラスのうちには実質的に増加償却を実施しているのと同じことになる。それにもかかわらず、定率法の年度償却額は、増加償却のルールでは、通常の使用時間に対応する減価償却額とみなされているのである。そのため、耐用期間の初期に、定率法のもとで増加償却を実施すると、超過使用に応ずる減価（「使用」による減価の増加分）について、二重に減価償却費が計上されてしまう可能性が強いのである。

なお、これについては、定額法と定率法の償却パターンのちがいが、利用度の違いに起因すると仮定することにより考えることもできる。定率法の償却パターンが、耐用期間の初期ほど利用度が

高いことを考慮していると仮定すれば、耐用期間の初期の年度償却額は、利用度の高いことを反映しているため、超過使用に相当する分を含んでいることになる。

このように、増加償却と定率法が適合しないという問題も、定率法のもとで耐用期間の初期に増加償却を実施した場合、超過使用にたいして二重に減価償却費が計上される可能性があるという問題も、方法ごとの償却パターンの違いを無視して、通常の使用時間が固定されているために生じているのである。この定率法と通常の使用時間の問題については次節のおわりで検討することにしよう。

5 増加償却の意味

期間法にもとづく減価償却に、増加償却という利用度の要素を組み込んだ場合、減価償却費は利用度を反映するのであろうか。

まず、定額法ないし定率法にもとづく減価償却だけが実施されている場合について考えよう。定額法や定率法には減価パターンが擬制されているが、そこに利用度（たとえば使用時間）という要素が明確なかたちで組み込まれているわけではない。利用度によって減価を測定していないからである。そのため、減価パターンないし年度償却費に対応する利用度を、使用時間などで明確に規定することはできない。そうすると、減価償却費と利用度の関係は、定額法については平均的な利用パターンとして、定率法については逡減的な利用パターンとして、それぞれ想定するしかないであろう。しかも、それは、あくまでも事前の予測であるため、期間法にもとづく減価償却費が、事後的に判明する実際の利用度事前の予測であるため、期間法にもとづく減価償却費が、事後的に判明する実際の利用度（たとえば稼働時間や操業度）と近似するとは限らないのである。

しかしながら、事前の段階で利用度の要素が考慮され、それが年度償却費に反映されているのであれば、減価償却費に想定された利用度を使用時間のような形で規定することにより、これを実際使用時間で測定される実際の利用度と比較することによって、予測と実績の乖離を修正することも可能である。

これまで考察してきた増加償却における通常の使用時間は、減価償却費に想定された利用度を使用時間によってあらわしたものとみることができる。増加償却は通常の使用時間を実際使用時間と比較することによって、実際の利用度のうち超過使用時間に対応する減価を増加償却費として減価償却に反映させようとしているのである。

それでは、増加償却を定額法ないし定率法に組み込むと、減価償却費は実際の利用度を反映するのであろうか。

増加償却を実施した場合に、減価償却費が実際の利用度を反映しているかどうかを判断するためには、すくなくとも、減価償却費と実際の利用度のあいだに対応関係があるかどうか、通常の使用時間を利用することに意味があるかどうかを確かめておく必要がある。

まず、減価償却費と実際の利用度との対応関係についてみておこう。増加償却では使用時間によって減価を測定している。すなわち、通常の使用時間と超過使用時間のそれぞれについて減価を測定している。このとき、すでにみたように、使用時間が同じであれば、それに応ずる減価も等しいので、償却費も同額になるはずである。すなわち、通常の使用時間と年度償却費、および、超過使用時間と増加償却額のあいだには一定の対応関係があると考えられる。この点について、償却方法ごとにみておこう。

定額法のもとで増加償却を実施した場合、定額法の年度償却額は每期均等であるため、超過使用時間が同じであれば、どの年度に実施しても、それに対応する増加償却額は同じである。その意味で、超過使用時間と増加償却額には直接的な対応関係がある。また、通常の使用時間と増加償却の算定ベースである年度償却費にも同様の対応関係がある。

他方、定率法のもとで増加償却を実施した場合、繰り返しになるが、年度によって、同じ超過使用時間に対して計上される増加償却費が異なるという問題が生じていた。したがって、定率法では、超過使用時間と増加償却額の対応関係はないと考えられる。通常の使用時間と年度償却費についても、やはり、対応関係はない。

つぎに、通常の使用時間を基準にして増加償却

費を測定することに意味があるかどうかを確かめておくことにしよう。増加償却では、使用時間によって減価を測定するといっても、総利用可能量は測定されていない。そのかわりに、通常の使用時間という代理指標を与えて計算可能性を確保している。しかしながら、その通常の使用時間が増加償却を実施しようとしている企業の平均的な使用時間と近似ないし一致するとは限らない。

通常の使用時間が企業にとって低く設定されている場合には、増加償却が実施されてしまうのである。たとえば、定額法のもとで増加償却が実施される場合、それは実際使用時間が通常の使用時間を超過したためであるが、その実際使用時間はその企業にとって平均的な使用時間であるかもしれないのである。このとき、固定的に定められた通常の使用時間に誤りがあることになるため実際の利用度を正確に反映するとは限らない。

通常の使用時間が代理指標として不完全であることは、総利用可能量を測定していないために生じる問題をみればあきらかである。すなわち、最終年度に超過操業が生じた場合に代表される、ある意味では極端なケースであるが、いうまでもなく、その年度には増加償却は適用できない。正確にいうと、年度償却額と増加償却額の合計額に相当する帳簿価額が残っている年度までしか増加償却は適用できない。これは、総利用可能量が測定されていないためであるが、いいかえると、増加償却を実施しない年度には、使用時間とは無関係に期間法による減価償却が実施されているからである。

この点について、次のような状況を想定してみよう。定率法のもとで、耐用期間の後期のある年度に超過使用が発生して、はじめて増加償却が適用されたとする。耐用期間の初期には、定額法の年度償却額を基準とすると、定率法と定額法の年度償却額の差は増加償却に相当するので、超過使用が発生せず、通常の使用時間の範囲内で操業していたにもかかわらず、増加償却に相当する償却が実施されていたことになる。増加償却を実施する前の年度までは、使用時間と年度償却額の関係をおぼろげのまま、増加償却に相当する償却を実施しながら、増加償却を適用しようとする年度にかぎって、使用時間に応じて年度償却額を修正すること

になる。このような処理が、一貫性にかけることはあきらかであろう。この問題は、増加償却とは関係のない定率法固有の問題ともいえるが、増加償却を適用するうえで実施以前の年度の利用率が問題にされないために生じているのである。いいかえると、増加償却の適用にあたっては、実施しようとしている年度の実際使用時間だけを判断基準として、それが通常の使用時間を越えていれば増加償却が実施されるのであり、それ以外の年度については、どのような操業度であっても関係はなく、たんに増加償却が適用されないだけなのである。つまり、増加償却を実施した年度についてのみ、使用時間によって減価を測定することにより減価償却額（年度償却額と増加償却額）が計上され、それ以外の年度については使用時間と減価償却費の関係は問われないのである。

ところで、すでにふれたように、定額法や定率法にもとづく年度償却額は、通常の使用時間に対応している。そのため、増加償却が実施されない年度は、定額法や定率法にもとづく年度償却額が計上されることから、通常の使用時間だけ操業されたときとみなされる。これは、法定耐用年数が、通常の使用時間ずつ使用していったときの使用可能年数として決められていることと符号している。そこでは、通常の使用時間と年度償却額の関係が仮定されているのである。つまり、増加償却を実施しない年度についても、使用時間によって減価を測定していると仮定して、増加償却との一貫性を保持しようとしているように思われるのである。

とはいっても、増加償却を実施しない年度に、定額法や定率法にもとづく年度償却額と通常の使用時間との対応を仮定しても、その時間の分だけ操業されているとは限らない。増加償却を実施した年度の年度償却額にかぎって、通常の使用時間の分だけ実際に操業されているのである。結局、増加償却を実施しない年度の年度償却額は実際使用時間とは無関係なのである。

このようにみえてくると、定額法のもとで増加償却を実施した場合、通常の使用時間がその企業の平均的な使用時間と近似しており、超過使用が最終年度以前の適用可能年度までのあいだに発生したときには、操業度の変動のうち、超過使用が生じた場合については、増加償却によって対処され

るので、増加償却を実施しない場合に比べて、実際の利用度を反映するとみることができる。それにたいして、定率法では、年度によって、超過使用時間が同一でもそれに対応する増加償却額が異なるうえ、耐用期間の初期に増加償却を実施すると二重計上になる可能性がある。したがって、定率法のもとで増加償却を実施しても、実際の利用度が反映されるとはいえそうにない。

それでは、増加償却にはどのような意味があるのであろうか。これを企業の立場からみると、まず、届出制であることから、弾力的に適用できるという点で企業にとっては有利なオプションとしての意味がある。すなわち、超過使用が発生していても、増加償却を実施するか否かは企業の政策に依存するのである。他方、これは実際に超過操業が生じなければ実施できないという意味で、実際の操業度に応じた償却がなされることになる。

それにたいして、増加償却を企業会計の観点からみると、現行のルールでは、定率法にも適用が認められているため、とくに耐用期間の初期には過大償却になる恐れがあり、合理的ではないと考えられる。それでは、定率法と増加償却の関係をどのように取り扱えばよいのであろうか。これは前節の終わりから引き継いだ問題であるが、通常の使用時間が固定されているために定率法のもとで問題が生じていたのであった。そうすると、定率法のもとでなお増加償却を実施するには、定率法の償却パターンにみあうように、通常の使用時間を定める必要があることになる。

ところが、通常の使用時間を定率法にあわせて修正したとしても、定率法の償却パターンに内包される問題は解決されないのである。すなわち、既述したように、定額法の年度償却額を基準とすれば、定率法にもとづく年度償却額が定額法にもとづく年度償却額を超える分は、増加償却額に相当している。このとき、定率法では増加償却を実施しているのと同じことになる。しかも、定率法の償却額が定額法の償却額を超える期間のあいだ、継続的に実施していることになるのである。これは、超過操業が生じていない年度にも、増加償却に相当する償却が実施されることを意味する。すなわち、超過使用による減価について、それが実際に発生したときに増加償却が実施されるだけで

なく、発生しないときにも増加償却に相当する償却が実施されてしまうのである。

このように、定率法が超過使用という減価原因をあらかじめ織り込んだ方法であるとする、これに増加償却を適用することは妥当ではない。

しかし、定率法に増加償却を適用を認めないとすると、定額法と増加償却の組み合わせでは、増加償却の実施によって耐用年数が短縮されるのにたいして、定率法を適用した場合には耐用年数が短縮されないという問題が生じる。

ここで現行の増加償却ルールをその目的という点からみると、耐用年数短縮の代用という増加償却制度の創設時の目的が薄れ、超過使用による減価を減価償却費に反映させるという目的に変化しているように思われる。かりに増加償却の目的が耐用年数短縮の代用という点にあるとすれば、定率法にも増加償却を適用するか、耐用年数を短縮するルールに変更する必要があるだろう。また、増加償却の目的がむしろ超過使用による減価を減価償却費に反映させるという点にあるとすれば、定率法では超過使用という減価原因が事前に織り込まれているため、実際にそれが発生しない場合にも増加償却に相当する償却が実施されるという問題はあっても、超過使用が発生している以上は、定率法にも増加償却を適用する必要が生じるのである。この場合には、定率法の償却パターンそのものに問題があるか、あるいは、増加償却の目的に問題があることになりそうである。このようにみえてみると、たとえば増加償却の目的を耐用年数の短縮と規定して、減価償却方法と関係のない、耐用年数の再測定という増加償却制度の創設時のようなルールとして増加償却を規定することも考えられる。また、定率法が超過使用という減価原因を事前に織り込んでいるとすると、このとき、耐用年数は定額法と同じ年数にしておく理由があるのか、逆に、超過使用は実際に発生した場合に限って減価として測定するというのであれば、事前に超過使用という減価原因を方法に織り込む意味はあるのかが問われることになるであろう。

6 おわりに

本稿では税法上の増加償却制度を素材として、耐用年数を基準とする減価償却の枠組みのなかに、事後データを利用した追加償却を組み込む意味を検討した。

増加償却制度は昭和26年に創設されたが、このときの規則の趣旨は、超過操業による著しい減価を、減価償却費の計算に反映させようというものであった。しかしながら、増加償却費の測定方法をみるかぎりでは、耐用年数短縮の代用として増加償却が機能していたのである。

この規則は、昭和42年に改正され現在にいたっているが、弾力的に増加償却を適用できるようにルールが変更されている。すなわち、超過使用で時間を把握し、それを基準時間と比較することにより増加償却額が測定される。このため、実質的には稼働時間という事後のデータさえあれば、容易に増加償却が適用できるようになったのである。

改正された規則の中心は基準時間（これは通常の使用時間と呼ばれる）であるが、これは、超過操業による著しい減価を「使用」による減価として、減価原因から分離・抽出する役割の一部を担っていた。増加償却費は「使用」による減価の増加分を意味することになったのである。

つづいて、増加償却は定額法と定率法のいずれと適合するのかという点について、税法上は償却限度額の計算という考え方から、いずれの方法にも適用されているが、償却パターンと基準時間が適合するかが問題であり、結局、定額法とは適合するが、定率法とは適合しないことをあきらかにした。

そして、増加償却を適用した場合、減価償却費が利用度を反映するかについて考察をすすめ、定率法は利用度を反映しないが、定額法はある程度利用度を反映すること、そして、増加償却の意味として、超過使用が発生している場合、適用するかどうかは企業の任意であるため有利なオプションを意味すること、定率法に増加償却を適用するのは合理的ではないため、そのルールを増加償却制度の創設時のように、耐用年数の再測定というルールに変更することをひとつの代案として示すとともに、増加償却との関係で定率法の意味を問

い直す必要性があることも示した。

本稿では、増加償却という税法上の規則の計算構造とその概念に的を絞って検討したが、増加償却の問題は、企業の裁量的な判断で適用が決定されること、定率法を採用する企業が多いことから、過大償却が実施される恐れがあることである。これについては、増加償却の実態について調査しなければならないであろう。

〔注〕

- 1) 増加償却にかんする規定は、青色申告書を提出する法人は、その有する固定資産の使用時間が当該法人の事業の通常の経済事情における当該固定資産の平均的な使用時間を著しくこえるためその損耗が著しい場合において、大蔵省令で定めるところにより国税庁長官の承認を受けたときは、その承認を受けた期間を含む事業年度の所得の計算については、その承認を受けた期間に係る償却額を、所定の耐用年数により計算される償却額に、当該償却額に対してその承認を受けた割合を乗じて計算した金額を加算した金額により計算することができる、というものであった（法人税施行規則第21条の2第3項）。
- 2) 割増償却との特別償却は広義の特別償却である。割増償却についての詳細は、武田隆二、法人税法精説（平成6年版）、森山書店、322～328ページ参照
- 3) 「企業会計原則と関係諸法令と調整に関する連続意見書第三有形固定資産の減価償却について」によると、所定の減価償却方法に従って、計画的・規則的に行われる減価償却を正規の減価償却という。
- 4) 日本公認会計士協会では公認会計士監査の取扱いのなかで、税法上の増加償却を正規の減価償却として処理することとしている。また、企業会計上の正規の減価償却は、商法に規定する相当の償却に一致するものとしている。監査第一委員会報告第三号「減価償却に関する会計処理及び監査上の取扱い」を参照。富岡幸雄、税務会計論講義、中央経済社、230ページ、および、山上一夫、減価償却の経理と実務、中央経済社、153ページ参照。この点について、増加償却が通常の合理的な所得

の計算規定であるのに対し、特別償却は恩恵的なものである、ともいわれる。吉牟田勲，新版法人税法詳説，中央経済社，161ページ参照)

- 5) 法人税取扱通達121参照
- 6) 法人税取扱通達123参照
- 7) 個別償却資産の場合、当該固定資産を所得した時から使用に堪えなくなる時まで通常の使用時間をこえる予想平均使用時間で使用するものと仮定した場合に算定したる当該資産の耐用年数によるのであるが、その算定が困難であるときは、当該資産の法定耐用年数を基準とし、当該資産の使用時間が通常の使用時間に比し増加することにより耐用年数が当該資産の法定耐用年数に比し短縮される割合(付表1 機械及び装置の耐用年数が使用時間の増加に伴い短縮される場合の基準参照)に相当する年数を短縮してこれを算定することができるものとされた(法人税取扱通達124)。
- 8) 法人税取扱通達126参照。
- 9) 税制改正関係資料集昭和42年税制調査会第2分冊378ページ
- 10) 内国法人が、その有する機械及び装置(そのよるべき償却の方法として定額法又は定率法を採用しているものに限る。)の使用時間がその内国法人の営む事業の通常の経済事情における当該機械及び装置の平均的な使用時間を超える場合において、当該機械及び装置の当該事業年度の償却限度額と当該償却限度額に当該機械及び装置の平均的な使用時間を超えて使用することによる損耗の程度に応ずるものとして大蔵省令で定めるところにより計算した増加償却割合を乗じて計算した金額との合計額をもって当該機械及び装置の当該事業年度の償却限度額としようとする旨その他大蔵省令で定める事項を記載した書類を、当該事業年度に係る法第七十四条第一項(確定申告)の規定による申告書の提出期限までに納税地の所轄税務署長に提出し、かつ、当該平均的な使用時間を超えて使用したことを証する書類を保存しているときは、当該機械及び装置の当該事業年度の償却限度額は、前二条の規定にかかわらず、当該合計額とする。ただし、当該増加償却割合が百分の十に満たない場合は、この限りではない(法人税法施行令第60条、通常の使用時間を超えて使用される減価償却資産の償却限度額の特例)。
- 11) 令第六十条(通常の使用時間をこえて使用される機械及び装置の償却限度額の特例)に規定する大蔵省令で定めるところにより計算した増加償却割合は、同条に規定する平均的な使用時間をこえて使用する機械及び装置につき、千分の三十五に当該事業年度における当該機械及び装置の一日当たりの超過使用時間の数を乗じて計算した割合とする(法人税法施行規則第二十条)。
- 12) 増加償却にかんする昭和47年の改正はこの点だけであった。
- 13) 機械及び装置の一日当たりの超過使用時間とは、次の各号に掲げる時間のうちその法人の選択したいずれかの時間をいう。
 - 一 当該機械及び装置に属する個々の機械及び装置ごとにイに掲げる時間にロに掲げる割合を乗じて計算した時間の合計時間
 - イ 当該個々の機械及び装置の当該事業年度における平均超過使用時間(当該個々の機械及び装置が当該機械及び装置の通常の経済事情における一日当たりの平均的な使用時間をこえて当該事業年度において使用された場合におけるそのこえて使用された時間の合計時間を当該個々の機械及び装置の当該事業年度において通常使用されるべき日数で除して計算した時間をいう。次号において同じ。)
 - ロ 当該機械及び装置の取得価額のうちに当該個々の機械及び装置の取得価額の占める割合
 - 二 当該機械及び装置に属する個々の機械及び装置の当該事業年度における平均超過使用時間の合計時間を当該事業年度終了の日における当該個々の機械及び装置の総数で除して計算した時間(法人税法施行規則第二十条2)
- 14) 法人税法施行令第60条、法人税法施行規則第20条。
- 15) 通常の使用時間が8時間の機械装置1台を1日24時間、365日稼働すると、超過使用時間は最大になるはずである。この場合の超過使用時間を試算すれば、最大限、超過使用時間とされる時間が推定できる。通常使用されるべき日数は、当期の日数から日曜、祭日等通常休日とされる日数を控除した日数とされるので、最も多い場合でもおよそ300日となるであろう。超過時間の算定に当たって

は、日曜、祭日等通常休日とされている日における機械装置の稼働時間は、標準稼働時間が24時間であるものをのぞいて、そのすべてを超過時間とされる。したがって、日曜、祭日の分は65（日） \times 24（時間）=1,560（時間）、それ以外の分は300（日） \times 16（時間）=4,800（時間）であり、合計で6,360時間となるので、これを通常使用されるべき日数の300日で除すと超過使用時間は21.2時間となる。そうすると、増加償却で適用される超過使用時間の最低が2.86時間、最高が21.2時間ということになる。このときの増加償却割合は、最低で10%、最高で74.2%となる。

16) 通常の使用時間は8時間、16時間、24時間の3種類となっている。ちなみに、法人税法で通常の使用時間が24時間と規定された機械装置については、増加償却の余地がない。そうした機械装置は耐用年数にわたって24時間稼働されると考えられているわけである。とすると、この場合には、耐用年数にわたって、稼働時間が一定になるので、定額法を採用するのが合理的であり、定率法を採用する根拠はないことになるであろう。

17) 則枝征克編「耐用年数表と特定設備等の解説昭和62年改訂新版」大蔵財務協会、1987年、38～39ページ。

18) 稼働休止資産については、休止固定資産の定義に該当するものは、減価償却を実施し、それ以外は、廃棄・除却の処理をおこなうものとされている。公認会計士協会 監査第二委員会報告第2号「休止固定資産の会計処理及び表示と監査上の取扱」、法人税基本通達7-1-3を参照。