

大蔵省企業会計審議会

## 企業会計原則と関係諸法令との調整に関する連続意見書

連続意見書第一

### 財務諸表の体系について

(昭和35.6)

#### 一 財務諸表の体系の統一

企業が決算に際し作成すべき財務諸表に関して、財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則(以下単に財務諸表規則という。)、商法および税法の規定は必ずしも同一ではない。これが企業会計の実務に種々の支障を来たしている現状にかんがみ、これら諸法令における財務諸表の体系を、企業会計原則に示されているものにてできるだけ一致するよう改めることが望ましい。

#### 二 企業会計原則と財務諸表規則

企業会計原則は、財務諸表として、次の五つのものをあげている。

損益計算書

剰余金計算書

剰余金処分計算書

貸借対照表

財務諸表付属明細表

財務諸表規則に定める財務諸表の体系は、企業会計原則と実質的には同じである。もっとも財務諸表規則では、欠損金およびその処理に関するものには、特に欠損金計算書および欠損金処理計算書という名称を付している。しかし、これらはそれぞれ、剰余金計算書および剰余金処分計算書の一形態にほかならないので、ことさらに別個の財務諸表であるかのような誤解を招くおそれのある名称を付する必要はないであろう。

#### 三 企業会計原則と商法

商法第二百八十一条は、取締役が定時総会の会日より二週間前に監査役に提出すべき書類として、次の五つのものを挙げている。

財産目録

貸借対照表

営業報告書

損益計算書

準備金及利益又ハ利息ノ配当ニ関スル議案

この規定に基づいて、商法における財務諸表の体系を考察すると、次の諸点が問題となる。

##### 1 財産目録

財産目録が初めて法律上の制度としてとり入れられたものは、債権者の保護、具体的には支払能力の測定を目的としたことであり、そこでは貸借対照表は、単に財産目録の要約表と考えられていたにすぎない。ここにおいて貸借対照表は、財産目録から作成されなければならないという思想が確立されるに至った。

ところが、企業会計において損益計算の重要性が強調されるにつれて、貸借対照表と損益計算書とは有機的関連を保つべきことが認識されるようになった。このためには、貸借対照表をも含めて、財務諸表は、正確な会計帳簿に基づいて作成しなければならない。ここにおいて財産目録と決算貸借対照表との関係は切断され、財産目録は決算貸借対照表作成の手段としての機能を喪失するに至り、現在においては、財産目録は貸借対照表に記載された資産および負債の明細表としての意義を有してはいるが、企業の財政状態の表示としての貸借対照表の機能を十分に発揮させるためのスケジュールの制度が発展するに伴って、決算報告書としての財産目録はその意義を失うに至った。かくて、今日では財産目録は、決算報告書としての財務諸表の体系からとり除かなければならない。

##### 2 財務諸表付属明細表

財務諸表は、企業の利害関係者が企業の財政状態および経営成績に関する判断を行なうための基本的な情報を提供すべきものである。しかし今日の企業は複雑にして、かつ、高度な発展を遂げたので、貸借対照表および損益計算書だけでは、企業に対する正しい判断を行なうのに必要な情報をうることができない。このような事態に対処するための一つの方策としてスケジュールの制度が発達してきた。企業会計原則は、スケジュールの制度の一環として財務諸表付属明細表を財務諸表の体系の中にとり入れている。財務諸表付属明細表は、財務諸表における重要な科目について、期末残高の内訳若しくは期中の増減を明らかにするため、会計帳簿に基づいて作成されるものである。商法は、このような企業会計原則にお

ける財務諸表付属明細表を財務諸表の体系にとり入れることを明らかにすることが望ましい。

この場合、問題になるのは、企業会計原則における財務諸表付属明細表と商法第二百九十三条の五に規定する計算書類付属明細書との関係である。既に述べたように、財産目録を財務諸表の体系から除外するとすれば、計算書類付属明細書は、財産目録に代って資産および負債の明細表としての役割を果たすことが要請されることになる。したがって、計算書類付属明細書は、その内容、作成時期などを再検討し、商法の規定を改めることによって、財務諸表付属明細表と同一の役割を果たすものとする事ができるであろう。

### 3 営業報告書

営業報告書は、一般に、営業の経過および会社の状況についての文書による報告であると解釈されている。かかる営業報告書は必ずしも会計帳簿に基づいて作成される報告書ではないので、これを財務諸表の体系から除くことが望ましい。

なお、商法には、営業報告書についての具体的規定がなく、現に作成されている営業報告書は、その形式、内容ともに多種多様で統一を欠き、また営業報告書が財務諸表の関連書類としての性格をもあわせ有することにかんがみ、営業報告書の作成方法とその記載事項については、新たに規定を設けることが望ましい。

### 4 剰余金計算書

企業における資本の構成が複雑化するに伴って、利害関係者が企業の財政状態および経営成績について正しい判断を行なうのに必要な情報を得られるように、剰余金の変動に関する報告書としての剰余金計算書を財務諸表の体系のうちにとり入れることが必要になってきた。特に、毎期の経営成績を正確に報告することをもって、損益計算書の基本的な目的と考える企業会計原則の建前では、当期の営業上の純利益と留保された利益の変動とを区別するために、損益計算書のほかに利益剰余金に関する計算書が必要になってくることはいうまでもない。

したがって、商法においても、利害関係者が企業の財政状態および経営成績について正しい判断を行なうことができるように、剰余金計算書の制度又は剰余金計算の観念をとり入れることが望ましい。

### 5 剰余金処分計算書

「準備金及利益又ハ利息ノ配当ニ関スル議案」には、「準備金及利益ノ配当」という剰余金の処分に関するものと、「利息ノ配当」という剰余金の処分ではないものが含まれている。したがって、同議案から「利息ノ配当」に関するものを除いた部分は、本質的には、剰余金処分計算書と同一のものである。もっとも財務諸表規則による剰余金処分計算書は、既に確定された剰余金の処分に関するものであるのに対して、商法の規定するのは、いまだ株主総会において承認を得ない未確定のものである。このような違いは、もっぱら、商法が利益処分案を株主総会の決議事項としていることに基づくのであって、両者の間には本質的な差異は認められない。

よって、商法は「準備金及利益又ハ利息ノ配当ニ関スル議案」の中から、「利息ノ配当」に関するものを除いた部分を、剰余金処分計算書として財務諸表の体系にとり入れることを明らかにすることが望ましい。

## 四 企業会計原則と税法

法人税法第十八条第六項および第七項は、法人等が確定申告書に添付すべき書類として、次の四つのものをあげている。

財産目録

貸借対照表

損益計算書

法人税法第六条及び第九条乃至第十二条の規定により計算した各事業年度の所得金額の計算に関する明細書並びに当該所得に対する法人税額の計算に関する明細書

しかし、このうち最後に掲げるものは税法独自の書類であるので、これを除く財産目録、貸借対照表および損益計算書をもって、法人税法における財務諸表の体系とみることができ。法人税法における財務諸表の体系が、このように、企業会計原則と食い違いがあるのは、主として、法人税法が商法の規定を考慮に入れていることによるものと考えられるので、商法の改正に即応して改めることが望ましい。

## 連続意見書第二

### 財務諸表の様式について

(昭和 35.6)

#### 一 財務諸表の様式の統一

企業が株主総会に提出するため、有価証券の発行の届出ならびにそれ以後の報告に際して大蔵大臣に提出するため、租税目的によって税務当局に提出するため、その他信用目的などのために、財務諸表を作成する場合、その目的の異なるに従って財務諸表の様式が多少異なることはやむを得ないとしても、基本的には統一された様式によることが望ましい。しかしながら、現在、企業が商法、証券取引法および税法の規定に基づいて作成する財務諸表の様式は、必ずしも同一でなく、このため、企業会計の実務に種々の支障を来している現状である。よってこれらの財務諸表の様式を企業会計原則に基づく様式に一致せしめて、できるだけこれを統一することが望ましい。

## 二 財務諸表規則による財務諸表の様式

証券取引法の規定に従って大蔵大臣に提出する財務諸表の様式は、財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則によって詳細に定められている。その標準様式は、企業会計原則に基づく財務諸表の標準様式と原則的には同様であって、特に顕著な差異は認められない。

## 三 商法による財務諸表の様式

すべての株式会社は、商法の規定によって、貸借対照表と損益計算書を含む計算書類を株主総会に提出し、その承認を得なければならない。しかしながら、これらの様式については、商法中改正法律施行法(昭和十三年法律第七十三号)第四十九条により、「株式会社ノ財産目録、貸借対照表及損益計算書ノ記載方法其ノ他ノ株式八命令ヲ以テ之ヲ定ム」と規定されているにもかかわらず、現在に至るまで、命令の制定がないので、よるべき基準が存在しない状態にある。したがって、なるべくすみやかに財務諸表の様式が制定されることが望ましいが、この場合、企業会計原則ならびに財務諸表準則を尊重し、少なくとも、次の諸点を考慮する必要がある。

(一) 財務諸表の様式を制定するに当たっては、株式会社の規模の大小、業務の相違等の事情を考慮に入れる必要があると思われるが、少なくとも、株主および債権者等の利害関係者に対する重要な資料としての財務諸表の意義にかんがみ、財務諸表に適正な区分を設け、かつ、明りように科目を分類して、企業の財政状態および経営成績に関する真実な報告を提供しなければならない。

(二) 右の点を考慮し具体的に問題となるべき事項としては、次のようなものをあげることができる。

1 貸借対照表については、資産、負債および資本の三区分別を設け、それぞれ、その営業に適した科目をもって正しく分類し、かつ、資産については、流動資産、固定資産および繰延勘定を区分し、また負債については、流動負債と固定負債を区分するものとし、その配列は流動性配列によること。なお、資本の部に関しては資本金と剰余金を明りように区別し、特に、当期純利益を明示すること。

(1) 流動資産の区分に属する科目は、少なくとも、次のように細分すること。

現金預金、受取手形、売掛金、有価証券、商品、製品、半製品、原材料、仕掛品、貯蔵品、その他の流動資産  
なお、受取手形と売掛金につき、貸倒引当金を設けているときは、貸倒引当金を受取手形および売掛金から控除する形式によって表示すること。

(2) 固定資産の区分は、有形固定資産、無形固定資産ならびに投資に分ち、これに属する科目は、少なくとも、次のように細分すること。

有形固定資産としては、建物、構築物、機械装置、船舶、車両運搬具、工具器具備品、土地、建設仮勘定、その他の有形固定資産

無形固定資産としては、営業権、特許権、地上権、商標権、実用新案権、意匠権、鉱業権、その他の無形固定資産

投資としては、会計会社有価証券、投資有価証券、出資金、長期貸付金、その他の投資

なお、有形固定資産の減価償却については、減価償却費の累計額を減価償却引当金として、当該固定資産から控除する形式によって表示すること。

(3) 繰延勘定の区分に属する科目は、少なくとも、次のように細分すること。

前払費用、創業費、株式発行費、社債発行差金、開発費、試験研究費、建設利息、その他の繰延勘定

(4) 流動負債の区分に属する科目は、少なくとも、次のように細分すること。

支払手形、買掛金、短期借入金、未払金、引当金、未払費用、前受金、預り金、前受収益、その他の流動負債

(5) 固定負債の区分に属する科目は、少なくとも、次のように細分すること。

社債、長期借入金、関係会社借入金、引当金、その他の固定負債

(6) 資本金の区分に属する科目は、次のように区分して記載すること。

普通株資本金、優先株資本金

(7) 剰余金の区分に属する科目は、資本剰余金と利益剰余金に分ち、次のように区分して記載すること。

資本剰余金としては、資本準備金、再評価積立金、その他の資本剰余金

利益剰余金としては、利益準備金、任意積立金、当期末処分利益剰余金

2 損益計算書は、少なくとも、営業損益計算と純損益計算に関する区分を設け、営業損益計算の区分には、株式会社の主たる営業活動による収益と費用を、また、純損益計算の区分には主たる営業活動以外の原因から生ずる損益を記載すること。

この場合、営業損益計算の区分は、売上高、売上原価、一般管理費及び販売費に分ち、また、純損益計算の区分は、営業外収益と営業外費用に分ち、それぞれ、内容を正しく示す名称を付して、収益ならびに費用を示すこと。

3 剰余金計算書は、利益剰余金計算の部と資本剰余金計算の部に区別し、それぞれの変動を明示すること。この場合、それぞれの部を、利益剰余金計算書ならびに資本剰余金計算書として作成することができる。

なお、利益剰余金計算の区分においては、未処分利益剰余金の増減を示すものとし、前期末処分利益剰余金から前期利益剰余金処分額を控除し、これに期間中の繰越利益剰余金増減高を加減して、繰越利益剰余金期末残高を算定し、

更に、当期純利益を加えて当期末処分利益剰余金を表示すること。

剰余金計算書を独立の財務諸表として作成しない場合には、資本剰余金と利益剰余金の変動に関する記載を明りょうに行なうものとし、これを次のように示すこと。

- (1) 資本剰余金については、前期末残高、期中増減高および当期末残高を、貸借対照表の資本の区分に示すこと。
  - (2) 利益剰余金の変動については、損益および利益剰余金結合計算書を作成し、損益計算書によって当期純利益を正しく算定表示したのち、剰余金計算書における利益剰余金の記載にならって前記未処分利益剰余金、前期利益剰余金処分額、繰越利益剰余金増減高を記載して、繰越利益剰余金期末残高を算定し、これを当期純利益に加えて、最終項目として当期末処分利益剰余金を明示すること。
- 4 剰余金処分計算書においては、当期末処分利益剰余金から各種の利益処分の内容を明りょうに示して利益剰余金処分額を控除し、次期繰越利益剰余金を表示すること。
- なお、欠損填補を行なった場合には、当期末処理欠損金から各種の剰余金取崩の内容を明りょうに示して欠損金処理額を控除するものとし、当期において欠損を填補できなかった場合には、次期繰越欠損金を表示すること。
- 5 財産評価の基準(固定資産に関する減価償却の方法を含む。)その他重要な事項は、財務諸表の適当な個所に明示すること。
- 6 財務諸表に記載される重要な科目、たとえば、固定資産および減価償却費、有価証券、貸付金、借入金、資本金等については、特に付属明細表を作成し、期間中の変動その他、他の財務諸表によっては明示しがたい事項を記載すること。

#### 四 税法による財務諸表の様式

法人税法第十八条第六項および第七項の規定に従い、法人等が確定申告書を提出する場合、財産目録、貸借対照表および損益計算書を添付しなければならないが、これらの財務諸表のよべき様式については、法人税法は別段の規定を行っていない。したがって、企業会計原則に準拠して作成した財務諸表を、確定申告書の添付書類とすることができるものと解釈される。しかしながら、税法では、未収差益、債権償却引当金、価格変動準備金のような項目を計上すべき区分につき、特に規定しているため、財務諸表に記載さるべき個々の項目とその金額に関し、企業会計原則の主張するところと食い違いのあるものが少なくない。よって、財務諸表の様式を統一するためには、より根本的な問題に関する調整を図ることが必要である。

#### 連続意見書第三

### 有形固定資産の減価償却について

(昭和 35.6)

#### 第一 企業会計原則と減価償却

##### 一 企業会計原則の規定

減価償却に関する企業会計原則の基本的立場は、貸借対照表原則五の2項に左のごとく示されている。

「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。」

これによって明らかなように、減価償却は、費用配分の原則に基づいて有形固定資産の取得原価をその耐用期間における各事業年度に配分することである。

##### 二 減価償却と損益計算

減価償却の最も重要な目的は、適正な費用配分を行なうことによって、毎期の損益計算を正確ならしめることである。このためには、減価償却は所定の減価償却方法に従い、計画的、規則的に実施されねばならない。利益におよ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、右に述べた正規の減価償却に反するとともに、損益計算をゆがめるものであり、是認し得ないところである。

正規の減価償却の手続によって各事業年度に配分された減価償却費は、更に原価計算によって製品原価と期間原価とに分類される。製品原価に分類された減価償却費は製品単位ごとに集計され、結局は売上原価と期末棚卸資産原価とに二分して把握される。このうち売上原価に含まれる部分は、期間原価として処理される減価償却費とともに当期の収益に対応せしめられるが、期末棚卸資産原価に含まれる部分は翌期に繰り延べられ、翌期以降の収益に対応せしめられることになる。

##### 三 臨時償却、過年度修正

減価償却計画の設定に当たって予見することのできなかった新技術の発明等の外的事情により、固定資産が機能的に著しく減価した場合には、この事実に対応して臨時に減価償却を行なう必要がある。この場合生ずる臨時償却費は、所定の計画に基づいて規則的に計上される減価償却費と異なり原価性を有しないととも、過年度の償却不足に対する修正項目たるの性質を有するから、これを剰余金計算書における前期損益修正項目として処理する。

一般に、過年度の減価償却について過不足が認められる場合には、これに対して修正を加えなければならない。かかる修正は、これを剰余金計算書における前期損益修正項目として処理する。

なお、災害、事故等の偶発的事情によって固定資産の実体が滅失した場合には、その滅失部分の金額だけ当該資産の簿価を切り下げなければならない。かかる切り下げは臨時償却に類似するが、その性質は臨時損失であって、減価償却とは異なるものである。

#### 四 固定資産の取得原価と残存価額

減価償却は、原則として、固定資産の取得原価を耐用期間の各事業年度に配分することであるから、取得原価の決定は、減価償却にとって重要な意味を有する。固定資産の取得にはさまざまな場合があり、それぞれに応じて取得原価の計算も異なる。

1 購入 固定資産を購入によって取得した場合には、購入代金に買入手数料、運送費、荷役費、据付費、試運転費等の付随費用を加えて取得原価とする。但し、正当な理由がある場合には、付随費用の一部又は全部を加算しない額をもって取得原価とすることができる。

購入に際しては値引又は割引を受けたときには、これを購入代金から控除する。

2 自家建設 固定資産を自家建設した場合には、適正な原価計算基準に従って製造原価を計算し、これに基づいて取得原価を計算する。建設に要する借入資本の利子で稼働前の期間に属するものは、これを取得原価に算入することができる。

3 現物出資 株式を発行しその対価として固定資産を受け入れた場合には、出資者に対して交付された株式の発行価額（商法第六十八条および第二百八十条の二にいわゆる現物出資の目的たる財産の価格に当たる額）をもって取得原価とする

4 交換 自己所有の固定資産と交換に固定資産を取得した場合には、交換に供された自己資産の適正な簿価をもって取得原価とする。

自己所有の株式ないし社債等と固定資産を交換した場合には、当該有価証券の時価又は適正な簿価をもって取得原価とする。

5 贈与 固定資産を贈与された場合には、時価等を基準として公正に評価した額をもって取得原価とする。

固定資産の取得原価から耐用年数到来時におけるその残存価額を控除した額が、各期間にわたって配分されるべき減価償却総額である。残存価額は、固定資産の耐用年数到来時において予想される当該資産の売却価格又は利用価格である。この場合、解体、撤去、処分等のために費用を要するときには、これを売却価格又は利用価格から控除した額をもって残存価額とする。

なお、固定資産の取得時以後において著しい貨幣価値の変動があった場合および会社更生、合併等の場合には、当該固定資産の再評価を行ない、これによって減価償却の適性化を図ることが認められることがある。

#### 五 費用配分基準と減価発生の原因

固定資産の取得原価から残存価額を控除した額すなわち減価償却総額は、期間又は生産高(利用高)のいずれかを基準として配分される。およそ固定資産は土地のような非償却資産を除くと、物質的原因又は機能的原因によって減価し、早晚廃棄更新されねばならない状態に至るものである。物質的減価は、利用ないし時の経過による固定資産の磨滅損耗を原因とするものであり、機能的減価は、物質的にいまだ使用に耐えるが、外的事情により固定資産が陳腐化し、あるいは不適応化したことを原因とするものである。

減価が主として時の経過を原因として発生する場合には、期間を配分基準とすべきである。これに対して、減価が主として固定資産の利用に比例して発生する場合には、生産高を配分基準とするのが合理的である。

#### 六 減価償却計算法

1 期間を配分基準とする方法

期間を配分基準とする減価償却計算の根本問題は、耐用年数の決定に存するが、これが決定されている場合、各事業年度の減価償却費を計算する方法として次のごときものがある。

定額法

定率法

級数法

償却基金法

償却基金法に類似する方法に年金法がある。年金法においては、減価償却引当金累計は減価償却総額に一致するが、減価償却費には利子が算入されるから減価償却費の累計は利子部分だけ減価償却総額を超過する。このように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。しかしながら、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考えられる。

2 生産高を配分基準とする方法

生産高(利用高)を配分基準とする方法には生産高比例法がある。この方法は、前述のように、減価が主として固定資産の利用に比例して発生することを前提とするが、このほか、当該固定資産の総利用可能量が物質的に確定できることもこの方法適用のための条件である。かかる制限があるため、生産高比例法は、期間を配分基準とする方法と異なりその適用

さるべき固定資産の範囲が狭く、鉱業用設備、航空機、自動車等に限定されている。

なお、生産高比例法に類似する方法に減耗償却がある。減耗償却は、減耗性資産に対して適用される方法である。減耗性資産は、鉱山業における埋蔵資源あるいは林業における山林のように、採取されるにつれて漸次減耗し涸渇する天然資源を表わす資産であり、その全体としての用役をもって生産に役立つものでなく、採取されるに応じてその実体が部分的に製品化されるものである。したがって、減耗償却は減価償却とは異なる別個の費用配分法であるが、手続き的には生産高比例法と同じである。

## 七 取替法

同種の物品が多数集まって、一つの全体を構成し、老朽品の部分的取替を繰り返すことにより全体が維持されるような固定資産に対しては、取替法を適用することができる。取替法は、減価償却法とは全く異なり、減価償却の代りに部分的取替に要する取替費用を収益的支出として処理する方法である。取替法の適用が認められる資産は取替資産と呼ばれ、軌条、信号機、送電線、需要者用ガス計量器、工具器具等がその例である。

## 八 耐用年数の決定

固定資産の耐用年数は、物質的減価と機能的減価の双方を考慮して決定されねばならない。物質的減価は技術的に比較的正確に予測されうるが、機能的減価は偶然性を帯び、これを的確に予測することがはなはだ困難である。このために、従来、耐用年数は主として物質的減価を基礎として決定され、機能的減価はあまり考慮されないのが実情であった。しかしながら、今日のように技術革新がめざましい勢いで進行しつつある時代においては、機能的減価を軽視することは許されない。したがって、今後における耐用年数の決定に際しては、機能的減価の重要性を認め、過去の統計資料を基礎とし、これに将来の趨勢を加味してできるだけ合理的に機能的減価の発生を予測することが要求される。耐用年数が決定されたのちに、その耐用年数の前提条件となっている事項が著しく変化した場合には、これに応じて当該耐用年数を変更しなければならない。耐用年数の変更は、将来に影響するばかりでなく、原則として前期損益修正を必要ならしめる。

## 九 一般的耐用年数と個別的耐用年数

固定資産の耐用年数には、一般的耐用年数と企業別の個別的耐用年数とがある。一般的耐用年数は、耐用年数を左右すべき諸条件を社会的平均的に考慮して決定されたもので、固定資産の種類が同じであれば、個々の資産の置かれた特殊条件にかかわらず全国的に画一的に定められた耐用年数である。これに対して、個別的耐用年数は、各企業が自己の固定資産につきその特殊条件を考慮して自主的に決定したものである。元来、固定資産はそれが同種のものであっても、操業度の大小、技術水準、修繕維持の程度、経営立地条件の相違等によってその耐用年数も異なるべきものである。現在、わが国では税法の立場から定められた一般的耐用年数のみが行なわれているが、上述の理由により、企業を単位とする個別的耐用年数の制度を確立し、わが国の減価償却制度を合理化する必要がある。

## 十 個別償却と総合償却

個別償却は、原則として、個々の資産単位について個別的に減価償却計算および記帳を行なう方法である。個別償却では、耐用年数の到来する以前に資産が除却されるときは、当該資産の未償却残高は除却損として処理される。これに対して、固定資産が耐用年数をこえて使用される場合には、耐用年数終了のときに既に未償却残高がなくなっているから、それ以後の使用に対して減価償却を計上する余地は存在しない。

総合償却には二種の方法がある。その一つは、耐用年数を異にする多数の異種資産につき平均耐用年数を用いて一括的に減価償却計算および記帳を行なう方法であり、いま一つは、耐用年数の等しい同種資産又は、耐用年数は異なるが、物質的性質ないし用途等において共通性を有する幾種かの資産を一グループとし、各グループにつき平均耐用年数を用いて一括的に減価償却計算および記帳を行なう方法である。

総合償却のもとでは、個々の資産の未償却残高は明らかでないから、平均耐用年数の到来以前に除去される資産についても、除却損は計上されず、除却資産原価(残存価額を除く。)がそのまま減価償却引当金勘定から控除される。このため総合償却法では、平均耐用年数の到来以後においても、資産が残存する限りなお未償却残高も残存し、したがって、減価償却費の計上を資産がなくなるまで継続して行ないというのが通常である。

## 十一 減価償却引当金

毎期の減価償却額はこれを固定資産価額から直接控除しないで、減価償却引当金勘定に記入する。減価償却引当金勘定は、個別償却の場合には、個々の資産単位ごとに、また総合償却の場合には、多数資産の総合単位ないしグループ単位ごとにこれを設定する。

固定資産が除却され、あるいは滅失した場合には、当該固定資産の減価償却引当金は個別償却法又は総合償却法に従って取り崩される。減価償却引当金は評価性引当金であるから、その残高は、これを固定資産取得原価から控除する形式で貸借対照表に記載する。

## 第二 商法と減価償却

### 一 財産評価規定と減価償却

商法の条文のうち減価償却に関係あるものは、固定資産の評価に関する次の二条である。

第三十四条 財産目録ニ動産、不動産、債権其ノ他ノ財産ニ価額ヲ附シテ之ヲ記載スルコトヲ要ス其ノ価額ハ財産目録調

製ノ時ニ於ケル価格ヲ超ユルコトヲ得ズ

営業用ノ固定財産ニ付テハ前項ノ規定ニ拘ラズ其ノ取得価額ヨリ相当ノ減損額ヲ控除シタル価額ヲ附スルコトヲ得  
第二百八十五条 財産目録に記載スル営業用ノ固定財産ニ付テハ其ノ取得価額又ハ製作価額ヲ超ユル価額、取引所ノ相場アル有価証券ニ付テハ其ノ決算期前一月ノ平均価格ヲ超ユル価額ヲ附スルコトヲ得ズ

第二百八十五条の固定財産の評価に関する条文の解釈については、商法学者の間に意見の対立がみられる。本条をもって第三十四条第二項を受ける規定と解するものは、本条の取得・製作価額は当然に減価償却費を控除した価額でなければならず、固定財産について評価益を計上することはできないと主張する。

これに対して本条をもって独立の規定と解するものは、いったん減価償却した後に時価が上れば、償却額を元にもどして取得・製作価額まで評価を高めることができると論ずる。後者は企業会計原則と全く相いれない解釈であるが、かかる見解が存在するのは、ひっきょう、商法の固定財産の評価および減価償却に関する規定がはなはだしく不備であるからにほかならない。

ところで、これら二つの解釈のうち前者をとるとしても、これによって直ちに費用配分の原則に基づく正規の減価償却の観念が商法に存することにはならない。

ただし、第三十四条第二項の規定の文言からいえば、取得原価から控除されるべき相当の減損額は、正規の減価償却の方法によらなくてもこれを評価することができるかと解釈される余地があるからである。たとえば、有形固定資産の物的損耗が現実に認められた場合にのみ、その損耗の程度を測定して減損額を評価すれば足りると解することも可能である。正規の減価償却にあっては、損耗が現実に認識されると否にかかわらず、一定の減価償却計画に基づいて取得原価を計画的に費用化させてゆくが、上記の解釈による場合には、減損額は企業の判断によってそのつどしかるべく評価されるわけである。第三十四条第二項にいわれる「相当ノ減損額ヲ控除」するとは、かかる任意、不規則の評価方式を意味するものと解されるおそれが大である。

## 二 減価償却と損益計算

減価償却は、財産評価の問題であると同時に損益計算の問題である。すなわち、減価償却は、減価償却引当金の繰入を通じて財産評価に関係するとともに、減価償却費の計上を通じて損益計算に関係するのである。商法第二百八十八条にいわれる毎決算期の利益は、正規の手続に従って減価償却費が計上されるときにはじめて正しく計算される。減価償却費が過大又は過少である限り、毎決算期の利益は過少又は過大となり、配当可能利益の大きさもゆがめられることになる。

減価償却費には、所定の計画に従い規則的に計上されるものと、計画の設定に当たって予見することのできなかつた特殊事情等に基づいて臨時的に計上されるものがある。企業会計原則は、毎決算期の経営成績を明らかならしめるために、当期純利益の算定に当たり計画的、規則的減価償却費を費用に計上し、臨時償却費はこれを繰越利益剰余金から控除する立場をとっている。商法においてもこの立場を尊重することが望ましい。

## 三 商法改正に対する要望

以上の考察に基づき、商法改正に際しては、次の諸点を考慮することが望ましい。

- 1 費用配分の原則に基づく正規の減価償却の観念を商法上確立するために、固定資産の評価に関する規定において、償却資産たる有形固定資産の評価に関しては正規の減価償却手続に従わねばならないことを明らかにすること。
- 2 正規の減価償却手続を含む適正な期間損益計算を基礎として、毎決算期の利益が算定されるべきことを明らかにすること。

## 第三 税法と減価償却

### 一 税法上の減価償却

税法上の減価償却は、減価償却額の計算について法令をもって詳細に規定していること、減価償却額は法定限度内において法人が任意に決定できることとしていること、の二点を主要な特色とする。

#### 1 減価償却額の計算の法定

法人税法第九条の八は、課税所得の計算上損金に算入する減価償却額の計算については命令で定める旨の包括的規定を設け、これを受けて、法人税法施行規則(以下「施行規則」という。)第二十一条ないし第二十一条の六および法人税法施行細則(以下「施行細則」という。)第三条ないし第八条は、減価償却の対象となる、償却の方法、償却範囲等について、また固定資産の耐用年数等に関する省令および同別表は、機械および装置ならびに機械および装置以外の有形固定資産の種類別、構造別又は用途別耐用年数について、それぞれ細部にわたって一律に規定している。しかし、経済政策上の理由又は法人の個別的事情を考慮する必要に基づいて、租税特別措置法第四十二条以下の規定により特別償却を認め、また施行規則第二十一条の二の規定により、耐用年数の短縮および増加償却の承認を講じうることとしている。

#### 2 法定限度内の任意償却

右のように、税法は、減価償却の計算について一律的に規定し償却範囲額を法定しているのであるが、その反面、施行規則第二十一条および施行細則第三条の規定により、法定償却範囲額の限度内では法人は任意に減価償却額を決定することができる(その決定は確定した決算においてしなければならない。法人税取扱通達三一五)こととしている。

### 二 税法上の減価償却に対する要望

正規の減価償却の見地から、税法においても任意償却制度を改め、企業が正規の減価償却制度を採用することを促進するように規定を改めるべきである。かかる制度を前提として、税法上の減価償却に対する具体的意見を述べれば次のとおりである。

#### 1 残存価額

施行規則第二十一条の三第四項は、坑道以外の有形固定資産の残存価額は取得価額の百分の十に相当する金額とする旨規定しているが、残存価額は、個々の資産によって異なる場合があるから、このように一律に定めず個々の資産の特殊性を考慮して実情に即するように規定を改めるべきである。

#### 2 耐用年数

施行規則第二十一条の二第一項ならびに固定資産の耐用年数等に関する省令および同別表により耐用年数を定め、特別の場合(特別償却ならびに増加償却および耐用年数の短縮を承認する場合)を除いて、この法定耐用年数によることを一律に強制しているが、もともと固定資産は、操業度の大小、技術水準、修繕維持の程度等のいかんによって耐用年数を異にするものであるから、標準耐用年数表を公表して法人に一応の基準を示すにとどめ、耐用年数の決定は、税務当局の承認を条件として法人の自主的判断を認めることとすることが望ましい。

なお、産業政策の一環として、租税特別措置法の規定により、合理化機械等の初年度二分の一特別償却、重要機械等の三年間五割増特別償却など十数項目の特例が認められている。かかる特別償却制度については、企業の適正な期間損益計算を阻害しないように配慮することが望ましい。

#### 3 償却の方法

施行規則第二十一条の三第一項は、償却の方法として、定額法、定率法のうちいずれか一つによるものとし、同条第二項は、特に鉱業用の固定資産のうち坑道については、生産高比例法によらなければならないが、その他の鉱業用固定資産については、定額法、定率法のほか生産高比例法によることができることとしている。しかし、償却の方法は、これら三種に限定することなく、一般に認められているその他の償却方法をも選択することができることとすべきである。

#### 4 総合償却

法人税取扱通達二二〇、二二一および二二二は、総合償却法又は分別償却法により償却される固定資産のほか個々の資産について、償却額、未償却残高、除却損益等を計上しなければならない旨を定めているが、もともと、総合償却法(「分別償却法」を含む。)においては、個々の資産の償却額や未償却残高は明らかにならない建前であり、従って除却損益を除却時に計上することもないはずである。現行のように、個々の資産について償却額を按分して割り当て除却時に除却損益を計上するのは、個別償却法と異なるところなく総合償却法の趣旨に反するから、これを改めるべきである。ちなみに、「分別償却法」は、総合償却法の一つと考えられるから、ことさらに、「分別償却法」なる概念を設けないこととし施行規則第二十一条の四の規定等を改めることが望ましい。

なお、総合償却法を適用する資産の範囲が限定されている点についても検討を加え、たとえば、建物、構築物、車両、運搬具等について総合償却をなしうるように規定を改めるべきである。