

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つ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するとともに、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ねばならない。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戻を受けたときには、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、早晩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すべき固定資産の範囲が狭く、鉱業用設備、航空機、自動車等に限られている。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、これに応じて当該耐用年数を変更しなねばならない。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、除却損は計上されないで、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 財産目録ニ不動産、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 財産目録ニ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。

けだし、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けど、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ゆ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とがある。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、標準耐用年数表を発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こと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すように規定を改めるべきである。