

## 固定資産の原価配分

——償却限度額の算定を中心として——

畠 中 瞳

1. はじめに
2. 減価償却の計算方法
3. 償却限度額の計算
4. 償却方法の選定，届出および変更
5. おわりに

### 1 はじめに

建物、機械及び装置、備品等の有形減価償却資産は、長期にわたって使用され、全体的に事業の用に供され、部分的に次第にその価値を失うのである。すなわち、使用あるいは時の経過により磨滅又は減耗（物理的な減価）し、または技術革新や新製品の開発等による不適応化、陳腐化（機能的又は経済的な減価）して価値が漸次減少していくものであるから、その取得原価を取得時あるいは廃棄時に一度に費用に計上することは適切ではない。したがって、その資産の取得価額を原価配分の原則<sup>1)</sup>によって、使用した期間に費用配分する必要がある。すなわち、その資産の取得価額から残存価額を控除した金額を費消原価（固定資産の用役潜在力の失われた部分）と未費消原価（将来の利用に役立つ用役潜在力）とに分割することである。<sup>2)</sup> このように減価償却資産をその使用期間に費用配分することを減価償却（depreciation）という。<sup>3)</sup> すなわち、減価償却（depreciation）と

は、この減価額を見積もり、これを使用する各年度の費用として割り当てると同時に、その減価償却資産の帳簿価額を減額していく会計上の手続きである。<sup>4)</sup>

しかし、これらの減価額を客観的・具体的に測定することは不可能であるといつてよい。また、有形減価償却資産の使用可能年数を見積もる場合に、物理的使用可能年数については使用の態様、維持・修繕の見込み等によって異なり、経済的（機能的）使用可能年数については、その時代の経済の発展等に関する予測はきわめて困難である。したがって、有形減価償却資産の減価償却は収益との対応関係において期間配分される償却額が算出されるべきである。つまり、資産の減価という客観的基準が測定基準とはなりにくく、原価配分が測定基準となるのである。すなわち、費用配分が会計的測定基準となるのである。

ゆえに、一定の公式によって減価額（償却額）を計算する方法が採用されているのである。事実としての減価額を認識することはきわめて困難であることから、合理的で妥当性をもつと一般に認められた公式（減価償却の計算方法）を認め、そのうちから何れか1つを選択し、その方法を継続して適用することを条件として、その方法で計算された償却額が費用（損金算入）として認められるのである。以下、その公式および償却限度額の算定を中心に考察することとする。

## 2 減価償却の計算方法

税法上の減価償却の計算方法（原価配分の方法）としては、一般的な方法として定額法、定率法および生産高比例法があり、特殊な資産に適用される償却方法として取替法や特別な償却率による償却法（減量率償却法）

等がある。

## (1) 原則的な償却方法

### ① 定額法

定額法 (straight line method) とは、減価償却資産の取得価額から残存価額を控除した金額にその償却費が毎年同一となるように、その資産の耐用年数に応じた償却率を乗じて計算した金額を各事業年度の償却限度額として償却する方法である。<sup>5)6)</sup> これを算式で表せば次のとおりである。

$$(\text{取得価額} - \text{残存価額}) \times \text{耐用年数に応じた償却率} = \text{償却限度額}$$

$$\text{(注) 償却率} = \frac{1}{\text{耐用年数}}$$

毎期の償却額が同一となることから、直線法 (straight line method) とも呼ばれ、定率法と並んで基本的な償却方法とされている。

定額法は、取得価額が明らかでないとい計算できないという欠点があるが、固定資産のもつ用役が每期一定と考えられる建物や無形固定資産について最も適合する方法であるといわれており、また、每期均等額が費用として配分され、比較的公平な結果を得るので、電力会社における電力料金の算定の基礎となる償却費の計算等に利用されている。<sup>7)</sup>

### ② 定率法

定率法 (fixed percentage on reducing balance method) とは、減価償却資産の取得価額 (第2回目以後の償却の場合には、取得価額から既に行った償却累計額を控除した金額、すなわち未償却残高) にその償却費が毎年一定の割合で逡減するように、その資産の耐用年数に応じた償却率を乗じて計算した金額を各事業年度の償却限度額として償却する方法である。<sup>8)</sup> これを算式で示せば次のとおりである。

$$\text{取得価額(2回目以後は未償却残高)} \times \text{耐用年数に応じた償却率} = \text{償却限度額}$$

$$(注) 償却率 = 1 - \sqrt[n]{\frac{\text{残存価額}}{\text{取得価額}}}$$

n = 耐用年数

減価償却資産の耐用年数に応じた償却率は、残存価額を取得価額の10%、すなわち、 $1 - \sqrt[n]{\frac{1}{10}}$ として計算したものが、「減価償却資産の耐用年数等に関する省令」の「別表第9」に定められている。<sup>9)</sup>

なお、別表第9に定めている償却率は、事業年度の期間が1年の場合のものであるから、事業年度の期間が1年未満の場合には、次の算式により改定した耐用年数（1年未満の端数切り捨て）に応ずる償却率によることになっている。<sup>10) 11)</sup>

$$\text{法定耐用年数} \times \frac{12}{\text{事業年度の月数}} = \text{改定後の耐用年数}$$

定率法では、未償却残高が減少するにつれて償却額は漸次減少するので、逓減法とも呼ばれている。この方法は資産を取得した時の能率の高い時に多額の償却をし、後年能率が低下し修繕費の増加する時に償却費が減少することとなる。したがって、全体としては費用の平均化が行われることと、途中で廃棄する場合の損失を最小限にとどめることができるなどの長所があるので、機械及び装置等の償却に適合する方法である。

### ③ 生産高比例法

生産高比例法 (production method) は、鉱業用減価償却資産（鉱業経営上直接必要な減価償却資産で鉱業の廃止により著しくその価値を減ずるものをいう）に適用される方法である。この方法は、鉱業用減価償却資産の取得価額から残存価額を控除した金額をその資産の耐用年数（その資産の属する鉱区の採掘予定年数がその耐用年数より短い場合には、その鉱区の採掘予定年数）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で

除して計算した一定単位当たりの金額に各事業年度におけるその鉱区の採掘数量を乗じて計算した金額をその事業年度の償却限度額として償却する方法である。<sup>12) 13)</sup> これを算式の形で表せば次のようになる。

$$(\text{取得価額} - \text{残存価額}) \times \frac{\text{その事業年度の採掘数量}}{\text{耐用年数又は採掘予定年数の期間内における採掘予定数量}} = \text{償却限度額}$$

#### ④ 自由償却法

自由償却法 (free depreciation) は、営業権についてのみ認められている方法で、その取得価額 (すでにした償却の額で各事業年度の所得金額の計算上損金の額に算入されたものがある場合には、その金額を控除した金額) を各事業年度の償却限度額として償却する方法をいう。<sup>14)</sup>

すなわち、期末における帳簿価額が償却限度額ということになるので、いつでも、いかなる金額を償却するかは企業の自由である。減価償却についてまったく規制を加えず、企業の任意にまかせるもので、企業が損金経理した金額がそのまま税法上も償却限度額として認められるという方法である。

### (2) 例外的な償却方法

#### ① 取替法

会計学では、取替法 (replacement method) は同種の物品が多数集まって1つの全体を構成し、老朽品の部分的取り替え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適用することができる。一般的に取替法は減価償却法とは全く異なり、減価償却の代わりに部分的取り替え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。<sup>15)</sup> 要するに取替法とは取替資産を構成している部分の一部を取り替える場合に要した費用を取替費として費用に計上し、取替資産の帳簿価額は当初の取得価額の

まま据え置く方法をいう。

しかし、税法上の取替法は半額法とか50%法と呼ばれている方法である。すなわち、取替資産について、その取得価額の50%に達するまで定額法または定率法のうちいずれかの方法により償却を行い、その後は取得価額の50%を帳簿価額として据え置き、その取替資産が使用に耐えなくなったため、種類及び品質を同じくするこれに代わる新たな資産と取り替えたときに、その新たな資産の取得価額の全額を取り替えた事業年度の損金とする方法である。<sup>16)</sup>

取替法を選定することができる取替資産とは、軌条、さ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なくなったこれら資産の一部がほぼ同数量ずつ取り替えられるものをいう。<sup>17)</sup> 具体的には、次に掲げる資産をいう。<sup>18)</sup>

- (イ) 鉄道設備又は軌道設備に属する構築物のうち、軌条及びその附属品、まくら木、分岐器、ボンド、信号機、通信線、信号線、電灯電力線、送配電線、き電線、電車線、第3軌条並びに電線支持物（鉄柱、鉄塔、コンクリート柱及びコンクリート塔を除く。）
- (ロ) 送電設備に属する構築物のうち、木柱、がい子、送電線、地線及び添架電話線
- (ハ) 配電設備に属する構築物のうち、木柱、配電線、引込線及び添架電話線
- (ニ) 電気事業用配電設備に属する機械及び装置のうち、計器、柱上変圧器、保安開閉装置、電力用蓄電器及び屋内配線
- (ホ) ガス又はコークスの製造設備及びガスの供給設備に属する機械及び装置のうち、鑄鉄ガス導管（口径20.32センチメートル以下のものに限る。）、鋼鉄ガス導管及び需要者用ガス計量器

このように、企業会計原則と税法では取替資産の範囲と取替法の計算方法において相違が存在しているのである。

## ② 特別な償却率による償却方法

漁網、活字に常用されている金属、なっ染用銅ロール、映画用フィルム等のように、その物理的又は経済的減耗がおおむねその使用の程度に応じて進行すると思われる特定の減価償却資産については、定額法や定率法等の通常の償却方法に代えて、各資産の特性に応じた減量率、損耗率又は減価率等の特別な償却率を乗じて計算した金額をその事業年度の償却限度額として償却する方法が認められている。この場合の特別な償却率は、所轄国税局長の認定を受けた場合に認められる。<sup>19)</sup>

$$\text{取得価額} \times \text{減量率等} = \text{償却限度額}$$

この償却法の合理性について、中村利雄氏は次のように述べている。『この方法は、減価償却額を通常の法定耐用年数を基礎として計算するよりも、個々の資産の特性に応じた特別な償却率により計算する方がより合理的であるものについて認められたものである。したがって、この方法は、その資産の使用に伴う減量、損耗又は減価の部分の算定が可能であり、かつ、これらの特別な償却率によることがより実情に適している特定の資産に限って認められる。』<sup>20)</sup>

特別な償却率によることが出来る減価償却資産とは、具体的には、次に掲げる資産をいう。<sup>21) 22)</sup>

### (イ) 漁網

漁網には、網地、浮子（あば）、沈子（いわ）及び網が含まれる。なお、延なわも漁網として取り扱う。

### (ロ) 活字に常用されている金属

購入活字については、減量率により償却することはできないが、活

字鑄造機を有し、活字鑄造を行っている法人が一部の活字を購入した場合におけるその購入活字については、これを活字地金として減量率により計算することができる。また、この活字地金には鉛板地金が含まれる。

(イ) なっ染用銅ロール

(ニ) 映画用フィルム

これは2以上の常設館において順次上映されるものに限るが、法人が他人の有するネガティブフィルムから作成される16ミリ版ポジティブフィルムを取得した場合のそのフィルムについては、興行の形態を問わず減価率により償却額を計算することができる。

(ホ) 非鉄金属圧延用ロール

これは、作動ロール（ワーキングロール）及び押さえロール（バックアップロール）をいい、電線圧延用ロールは除かれる。

(ハ) 短期間とその型等が変更される製品でその生産期間があらかじめ生産計画に基づき定められているものの生産のために使用する金型その他の工具で、その製品以外の製品の生産のために使用することが著しく困難であるもの

これに該当するものとしては、家庭電器器具（たとえば扇機風）などの金型がある。

(ト) (イ)から(ハ)までに掲げる資産に類するもの

③ 特殊な償却方法

税法上、減価償却資産について認められている減価償却の方法は定額法、定率法、生産高比例法、自由償却法、取替法および特別な償却率による償却法（減量率償却法）の6方法である。しかし、取替法又は特別な償却率によっている資産、営業権および生物以外の有形減価償却資産および無形



減価償却資産については、あらかじめ所轄税務署長の承認を受けた場合には、定額法、定率法又は生産高比例法等に代えて、減価償却資産の種類(その種類につき構造若しくは用途、細目又は設備の種類)の区分が定められているものについては、その構造若しくは用途、細目又は設備の種類(区分)ごとに、かつ、耐用年数の異なるものごとに、これらの方法以外の償却方法(例えば、算術級数法<sup>23)</sup>、船舶についての運航距離比例法等)を選定することができる。<sup>24) 25)</sup>

特殊な償却方法の内容については税法上特に規定されていないが、その資産の種類、構造、使用状況等からみて、合理的であるか否かを判定した上で承認の適否が決められることになる。<sup>26)</sup>

税法が特殊な償却方法を認めている理由について、山本守之氏は次のように述べている。『償却方法を限定するのは、課税の公平を保つためであるが、反面、限定した償却方法では、すべての企業の実情に即したものとはいえないので、かえって公平を阻害することにもなりかねない。さらに、法人の計算と税務計算を一致させることが、税制の簡素化にもつながることになる。このような考え方から、昭和43年改正において特別な償却方法を認めることにしたのである。』<sup>27)</sup>

### 3 償却限度額の計算

#### (1) 通常の償却限度額

償却限度額とは、減価償却資産にかかる償却費として損金算入することができる金額の最高限度のことである。損金の額に算入される減価償却資産の償却額は、法人がその事業年度において償却費として損金経理をした金額のうち、その法人が選定した償却方法に基づき計算した償却限度額に

達するまでの金額である。<sup>28)</sup>

償却費として損金経理をした金額には、法人が償却費の科目をもって経理した金額のほか、損金経理をした次のような金額も含まれる。<sup>29)</sup>

- (イ) 減価償却資産の取得価額に算入すべき付随費用のうち原価外処理したものの
- (ロ) 減価償却資産について圧縮限度額を超えてその帳簿価額を損金経理により減額した場合のその超える部分の金額
- (ハ) 減価償却資産について支出した金額で修繕費として経理した金額のうち資本的支出として損金の額に算入されなかった金額
- (ニ) 無償又は低額で取得した減価償却資産につき、その取得価額として経理した金額が税法上の取得価額に満たない場合のその満たない金額
- (ホ) 減価償却資産について計上した除却損又は評価損の金額のうち損金の額に算入されなかった金額
- (ヘ) 少額な減価償却資産（おおむね60万円以下）又は耐用年数が3年以下の減価償却資産の取得価額を消耗品費等として損金経理した場合のその損金経理をした金額

減価償却資産の取得価額の全部又は一部を資産に計上しないで損金経理をした場合（上記の(イ)～(ヘ)に該当する場合を除く。）又は贈与により取得した減価償却資産の取得価額の全部を資産に計上しなかった場合において、これらの資産を事業の用に供した事業年度の確定申告書又は修正申告書に添付した減価償却に関する明細書にその計上しなかった金額を記載して申告調整をしているときは、その記載した金額は、償却費として損金経理をした金額に該当するものとして取り扱われる。ただし、更正又は決定があるべきことを予知して提出された期限後申告書及び修正申告書における申告調整は認められない。<sup>30)</sup>

各事業年度の償却限度額は、各減価償却資産について定められている耐用年数に応じ、耐用年数省令に定める減価償却資産の種類区分（その種類について構造若しくは用途、細目又は設備の種類区分が定められているものについては、その構造若しくは用途、細目又は設備の種類区分とし、2以上の事業所又は船舶を有する内国法人で事業所又は船舶ごとに償却の方法を選定している場合には、事業所又は船舶ごとのこれらの区分）ごとに、かつ、耐用年数及び法人が選定した償却方法が異なるものについては、その異なるごとに、その償却の方法により計算した金額である。<sup>31) 32)</sup>

## (2) 償却超過額と償却不足額の処理

減価償却資産について損金経理をした償却費の額が税法上の償却限度額を超える場合のその超える部分の金額は、各事業年度の所得金額の計算上損金の額に算入されない。

償却超過額がある資産については、その償却をした日の属する事業年度以後の各事業年度の所得金額の計算上、その資産の帳簿価額は、その償却超過額に相当する金額の減額がなかったものとみなされる。<sup>33)</sup>

したがって、定率法により償却限度額の計算を行っている場合には、法人の期末におけるその減価償却資産の帳簿価額に、既往の償却超過額を加算した金額を基礎として償却限度額の計算を行うことになる。

各事業年度の所得金額の計算上損金の額に算入される減価償却資産の償却費の額は、償却費として損金経理をした金額のうち、償却限度額に達するまでの金額とされている。この場合の償却費として損金経理をした金額には、既往の事業年度において償却費として損金経理した金額のうち、その事業年度の損金の額に算入されなかった金額すなわち償却超過額を含めることになっている。<sup>34)</sup>

償却超過額は、それが生じた事業年度においては損金の額に算入されな

いが、その後の事業年度において償却不足額を生じた場合において、前期から繰り越された償却超過額があるときは、その償却超過額はその償却不足額の範囲内において税務計算上はその事業年度の損金に認容されることになる。

### (3) 償却方法を変更した場合の償却限度額の計算

#### ① 定額法から定率法へ変更した場合

減価償却資産の償却方法を定額法から定率法へ変更した場合、その後の償却限度額は、その変更をした事業年度開始の日における帳簿価額を基礎とし、その資産について定められている耐用年数に応ずる償却率により計算することになっている。なお、その資産について繰越控除される償却不足額があるときは、その償却不足額は、変更した事業年度開始の日における帳簿価額から控除することとされている。<sup>35)</sup> これを算式で示せば、次のようになる。

$$\text{変更事業年度の期首帳簿価額} \times \frac{\text{法定耐用年数に対応する定率法による償却率}}{\text{定率法による償却率}} = \text{償却限度額}$$

山本守之氏は、残存年数に見合う償却率を乗ずることが認められない理由を次のように述べている。『定率法の償却率は残存価額が算出基礎とされているので、残存年数に見合う償却率で計算すると、取得価額の10%ではなく、変更事業年度期首帳簿価額の10%まで償却されてしまうという不都合が生ずるからである。』<sup>36)</sup>

#### ② 定率法から定額法へ変更した場合

減価償却資産の償却方法を定率法から定額法に変更した場合には、その後の償却限度額は、その変更をした事業年度開始の日における帳簿価額を取得価額とみなし、実際の取得価額の10%相当額を残存価額として、次の(イ)または(ロ)に定める耐用年数のうち法人の選択した年数に応ずる償却率に

より計算することとされている。<sup>37)</sup>

- (イ) その減価償却資産について定められている耐用年数
- (ロ) その減価償却資産について定められている耐用年数から経過年数  
 (その変更をした事業年度開始の日における帳簿価額を実際の取得価額をもって除して得た割合に応ずるその法定耐用年数に係る未償却残額の割合に対応する経過年数) を控除した年数 (その年数が2年に満たない場合には、2年)

これを算式で示せば、次のようになる。

1) 法定耐用年数による場合

$$\left( \begin{array}{l} \text{変更事業年度の} \\ \text{期首帳簿価額} \end{array} - \begin{array}{l} \text{実際の取得} \\ \text{価額の10\%} \end{array} \right) \times \begin{array}{l} \text{法定耐用年数に対応する} \\ \text{定額法による償却率} \end{array}$$

=償却限度額

2) 残存耐用年数による場合

$$\left( \begin{array}{l} \text{変更事業年度の} \\ \text{期首帳簿価額} \end{array} - \begin{array}{l} \text{実際の取得} \\ \text{価額の10\%} \end{array} \right) \times \begin{array}{l} \text{残存耐用年数に対応する} \\ \text{定額法による償却率} \end{array}$$

=償却限度額

③ 償却方法を変更した後に資本的支出があった場合

償却の方法を定率法から定額法に変更した後の償却限度額の計算の基礎となる耐用年数につき残存耐用年数方式によっている減価償却資産について資本的支出をした場合には、その後におけるその減価償却資産の償却限度額の計算の基礎となる耐用年数は、次の場合に応じ、それぞれ次に定める年数によるものとされている。<sup>38)</sup>

- (イ) その資本的支出の金額がその減価償却資産の再取得価額の50%に相当する金額以下の場合……その減価償却資産につき現に適用している耐用年数

(ロ) (イ)以外の場合……その減価償却資産について定められている耐用年数

山本守之氏は、償却方法を変更した後に資本的支出があった場合の減価償却資産の償却限度額の計算の基礎となる耐用年数について、次のように述べている。『つまり資本的支出部分はその資産の再取得価額(新品としての価額)の50%以下であるときには、全体として償却計算に与える影響は大きなものではないので、耐用年数を2本建にすることなく、資本的支出分を含めたところによりその資産について現に採用している残存年数方式による年数をそのまま適用する。

一方、資本的支出部分がその本体の再取得価額の50%超となる場合は、事実上新品に戻ったとも考えられるので、本体、資本的支出部分とともに法定耐用年数に戻して償却限度額の計算を行うというものである。』<sup>39)</sup>

#### (4) 期中供用資産の償却限度額

##### ① 原則的方法

減価償却の対象とされる資産は、原則として事業の用に供されている資産に限られている。したがって、事業年度の中で事業の用に供した減価償却資産については、期首から事業の用に供した日までの期間については償却を認める必要性はないのである。<sup>40)</sup>

そこで、税法においては、事業年度の中で事業の用に供した減価償却資産のその事業の用に供した日を含む事業年度における償却限度額は、次のように計算することになっている。<sup>41)</sup>

##### (イ) 定額法、定率法、取替法を採用している資産

定額法、定率法または取替法により計算される償却限度額をその事業年度の月数で除し、これにその事業の用に供した日からその事業年度終了の日までの期間の月数を乗じて計算した金額によることとされている。なお、

この場合の月数に1月未満の端数があるときは、これを1月として計算する。これを算式で示せば、次のようになる。

$$\begin{array}{l} \text{定額法, 定率法または取替法} \\ \text{により計算される償却限度額} \end{array} \times \frac{\text{事業の用に供した日} \\ \text{から期末までの月数}}{\text{供用年度の月数}} = \text{供用年度の} \\ \text{償却限度額}$$

(ロ) 生産高比例法を採用している資産

その資産につき生産高比例法により計算される償却限度額相当額をその事業年度におけるその資産の属する鉱区の採掘数量で除し、これにその事業の用に供した日からその事業年度終了の日までの期間におけるその鉱区の採掘数量を乗じて計算した金額とすることとされている。これを算式で示せば、次のようになる。

$$\begin{array}{l} \text{生産高比例法により} \\ \text{計算される償却限度額} \end{array} \times \frac{\text{事業の用に供した日から期末} \\ \text{までのその鉱区の採掘数量}}{\text{供用年度のその鉱区の採掘数量}} = \text{供用年度の} \\ \text{償却限度額}$$

② 簡便的方法（2分の1簡便償却）

事業年度の中途において取得し、事業の用に供した資産が多数ある場合には、その事業の用に供した資産ごとに①の原則的方法により償却限度額を計算することは非常に手数を要するのである。

たとえば、1年決算の定率法を採用している法人が、毎月新たに事業の用に供していくような資産たとえば工具とか器具備品などがある場合には、たとえ種類も耐用年数も同一の資産であっても、各月ごとにそれぞれ償却限度額を計算しなければならないこととなっている。<sup>42)</sup>

したがって、この手数を省略しようとする観点から、事業年度の中途において事業の用に供した次に掲げるイからホまでの資産のその事業の用に供した日を含む事業年度の償却限度額は、その資産を期首から事業の用に供していたものと仮定した場合に計算されるその事業年度の償却限度額の

2分の1相当額をもってその償却限度額とするいわゆる2分の1簡便償却法の適用が認められている。<sup>43)</sup> これを算式で示せば、次のようになる。

$$\text{通常の償却限度額} \times \frac{1}{2} = \text{供用年度の償却限度額}$$

- イ 機械及び装置
- ロ 車両及び運搬具
- ハ 工 具
- ニ 器具及び備品
- ホ 工業所有権（特許権，実用新案権，意匠権及び商標権をいう。）

### ③ 簡便償却の特例

事業年度が1年である法人が事業年度の中で事業の用に供した資産の償却限度額については，継続的に適用することを条件として，次の方法によることができる。<sup>44)</sup>

#### (イ) 中間事業年度の償却限度額

中間事業年度において事業の用に供した対象資産については，その1年当たり償却限度額の12分の3又はその中間事業年度を一事業年度とみなして計算した償却限度額の2分の1に相当する金額とする。

#### (ロ) 確定事業年度の償却限度額

中間事業年度において事業の用に供した対象資産については，その資産の1年当たり償却限度額の12分の9に相当する金額とし，下期において事業の用に供した対象資産については，その資産の1年当たり償却限度額の12分の3に相当する金額とする。

なお，この方法による場合には，中間事業年度において事業の用に供した対象資産がないときであっても，下期において事業の用に供した対象資産については(ロ)を適用することになる。



(5) 通常の使用時間を超えて使用する機械装置の増加償却

法人が有する機械及び装置（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、その法人の営む事業の通常のエconomic事情におけるその機械及び装置の平均的な使用時間を超えた場合に、所定の事項を記載した届出書を確定申告書（又は中間申告書）の提出期限までに税務署長に提出し、かつ、平均的な使用時間を超えて使用したことを証する証拠書類を保存しているときは、次の算式により計算した金額をその機械及び装置に対するその事業年度の償却限度額とすることができる。ただし、増加償却割合が10%未満であるときは、増加償却はできない。<sup>45) 46)</sup>

$$\text{当期におけるその機械装置の} \\ \text{1日当たりの超過使用時間数} \times \frac{35}{1,000} = \text{増加償} \left( \begin{array}{l} \text{小数点以下2} \\ \text{位未満切上げ} \end{array} \right) \\ \text{却割合}$$

$$\text{通常の償却限度額} \times (1 + \text{増加償却割合}) = \text{その年度の償却限度額}$$

上記算式における「機械装置の1日当たりの超過使用時間」とは、次の

①または②の方法により計算した時間のうち、その法人の選択したいずれかの時間をいう。<sup>47)</sup>

① 機械及び装置に属する個々の機械及び装置ごとに、次の算式により計算した時間の合計時間を1日当たりの超過使用時間とする方法

$$\text{1日当たりの} \\ \text{超過使用時間} = \frac{\text{個々の機械装置の当期} \\ \text{の平均超過使用時間}}{\text{その機械装置の取得価額}} \times \frac{\text{個々の機械装置の取得価額}}{\text{その機械装置の取得価額}}$$

② 個々の機械装置の当期における平均超過使用時間の合計時間を期末における個々の機械装置の総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

$$\text{1日当たりの} \\ \text{超過使用時間} = \frac{\text{個々の機械装置の当期} \\ \text{の平均超過使用時間}}{\text{機械装置の総数}} \cdot \text{期末の個々の} \\ \text{機械装置の総数}$$

(6) 陳腐化資産の一時償却

法人の有する減価償却資産が技術の進歩その他の理由により著しく陳腐

化した場合において、その資産の使用可能期間を基礎として既に所得の金額の計算上損金の額に算入された償却費の額を修正することについて納税地の所轄国税局長の承認を受けたときは、当該資産について租税特別措置法上の割増償却の規定<sup>48)49)50)51)52)53)54)55)56)</sup>の適用を受ける場合を除き、その承認を受けた資産のその承認を受けた日の属する事業年度の償却限度額は、その事業年度の通常の償却限度額と次の算式(a)により計算した陳腐化償却限度額との合計額(b)とすることができるとしている。<sup>57)</sup>

$$(a) \quad \begin{array}{l} \text{その資産の取得時から国税局長の承認を} \\ \text{期首の帳簿価額} - \text{受けた使用可能期間を基礎として償却を} \\ \text{行ったものとした場合の期首帳簿価額} \\ \\ = \text{陳腐化償却限度額} \end{array}$$

$$(b) \quad \text{通常の償却限度額} + \text{陳腐化償却限度額} = \text{償却限度額}$$

この陳腐化資産の一時償却の特例の適用を受ける場合において、その資産の償却の方法として定率法を採用している場合における当期の普通償却限度額の計算は、まず、陳腐化償却を行った後の帳簿価額を基礎として、これに償却率を乗じて計算することになっている。<sup>58)</sup>

$$\left\{ \left( \begin{array}{l} \text{取得} \\ \text{価額} \end{array} - \begin{array}{l} \text{前期までの償却} \\ \text{費の損金算入額} \end{array} \right) - \begin{array}{l} \text{陳腐化償} \\ \text{却限度額} \end{array} \right\} \times \begin{array}{l} \text{定率法の} \\ \text{償却率} \end{array} = \begin{array}{l} \text{通常の償} \\ \text{却限度額} \end{array}$$

法人が、その有する減価償却資産につき陳腐化を原因として耐用年数の短縮の承認を受けたときは、その承認を受けた時において、その短縮耐用年数を基礎とする陳腐化資産の一時償却の承認があったものとみなされる。<sup>59)</sup>したがって、この場合には通常の償却限度額も短縮耐用年数に対する償却率によって計算することになる。

## 4 償却方法の選定，届出および変更

### (1) 償却方法の選定

法人の有する減価償却資産または新たに取得した減価償却資産について損金の額に算入する償却限度額を計算する場合に，選定できる償却方法は，資産の種類別に次のように定められている。<sup>60)</sup> なお，2以上の償却方法が示されている場合には，それらのうちのいずれか一つの方法を選定しなければならない。

- (イ) 有形減価償却資産（(ロ)に掲げる資産を除く）……………定額法，定率法
- (ロ) 鉱業用減価償却資産（鉱業権を除く）……………定額法，定率法，生産高比例法
- (ハ) 無形減価償却資産（鉱業権，営業権を除く）及び生物……………定額法
- (ニ) 鉱業権……………定額法，生産高比例法
- (ホ) 営業権……………自由償却法

### (2) 償却方法の届出

法人は資産の種類別にそのよるべき償却方法を選定し，次に掲げる日の属する事業年度の確定申告書の提出期限（仮決算をして中間申告書を提出する場合は，中間申告書の提出期限）までに，その償却方法を書面により所轄税務署長に届け出なければならない。ただし，鉱業権以外の無形固定資産および生物については，償却方法が定額法（営業権については自由償却法）のみであるので，届出の必要はない。<sup>61)</sup>

- (イ) 新設法人……………設立の日
- (ロ) 新たに収益事業を開始した公益法人等及び人格のない社団等……………  
新たに収益事業を開始した日

- (イ) 設立後すでにそのよるべき償却方法を選定している減価償却資産以外の減価償却資産を取得した場合……その資産を取得した日
- (ロ) 新たに事業所を設けた法人で、その事業所に属する減価償却資産と同一区分に属する資産についてすでに選定している償却方法と異なる方法を選定しようとする場合、または、すでに事業所ごとに異なる償却方法を選定している場合……新たに事業所を設けた日
- (ハ) 新たに船舶を取得した法人で、その船舶につきその船舶以外の船舶についてすでに選定している償却方法と異なる方法を選定しようとする場合、または、すでに船舶ごとに異なる償却方法を選定している場合……新たに船舶を取得した日

なお、特殊な償却方法の承認の取り消しがあった場合には、その処分があった日の属する事業年度の確定申告書（または中間申告書）の提出期限までに、その減価償却資産について選定単位ごとに、よるべき償却方法を書面により所轄税務署長に届け出なければならない。ただし、無形固定資産についてはこの届出の必要はない。<sup>62)</sup>

### (3) 償却方法の変更

法人がすでに選定している償却方法を変更しようとする場合は、その変更しようとする事業年度開始の日の前日までに納税地の所轄税務署長に変更申請書を提出して、その承認を受けなければならない。税務署長は、この申請書の提出があった場合には、現によっている償却方法を採用してから相当期間を経過していないとき、または変更しようとする償却の方法によっては所得の計算が適正に行われ難いと認めたときは、その申請を却下することができる。

なお、事業年度終了の日（中間申告の場合は、その事業年度開始の日以後6月を経過した日の前日）までに承認または却下の処分がなかったとき

は、その承認があったものとみなされる。<sup>63)</sup>

武田隆二教授は継続性の変更の妥当性に関して次のように述べている。  
『税法は、継続性の変更の妥当性をネガティブ・チェックの形式で行うのに対し、企業会計原則は「正当な理由」があれば会計処理の原則または手続に重要な変更を加えることができるというポジティブ・チェックの形式でその妥当性を判断する点で相違がある（「原則」第一の五および「注解3」参照）。

この両者の相違は、企業会計原則の場合、多数の利害関係者への情報のディスクロージャーを通じ、期間的に比較可能な企業の財務内容を伝達することに課題があるのに対し、税法の場合、国庫的財政収入の観点からただ一人国に対し適正・公平な税額を納付せしめることを課題とすることに由来するものと思われる。つまり、税務において継続性の変更は、利益操作による税額の減少により国庫的観点から好ましからざる影響をもたらすか、あるいは、課税公平が害されないか、ということが関心の中心に立つ。』<sup>64)</sup>

#### (4) 法定償却方法

法人は、その有する減価償却資産のうち無形固定資産（鉱業権及び営業権を除く。）および生物並びに営業権以外のものについては、そのよるべき償却方法を所轄税務署長に届け出なければならない。しかし、所定の届出期限までに償却方法の選定、届出をしなかった場合には、次に掲げる方法により償却しなければならない。<sup>65)</sup>

- ① 有形減価償却資産（鉱業用減価償却資産を除く）……………定率法
- ② 鉱業用減価償却資産及び鉱業権……………生産高比例法

## 5 おわりに

企業会計原則では、固定資産の取得原価は、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、その資産の耐用期間にわたり、定額法、定率法等の一定の減価償却の方法によって、その取得原価を各事業年度に配分し、無形固定資産は、その資産の有効期間にわたり、一定の減価償却の方法によって、その取得原価を各事業年度に配分しなければならないとしている。<sup>66)</sup>

すなわち、固定資産の取得価額から残存価額を控除した額を、公正妥当な会計慣行として認められた償却の方法に基づいて、その耐用年数の属する各会計期間に計画的にかつ適正に費用配分を行うことによって、毎期の損益計算を正確なものにしようとするのである。

商法では、「固定資産ニ付テハ其ノ取得価額又ハ製作価額ヲ附シ毎年一回一定ノ時期、会社ニ在リテハ毎決算期ニ相当ノ償却ヲ為シ予測スルコト能ハザル減損が生ジタルトキハ相当ノ減損ヲ為スコトヲ要ス」としている。<sup>67)</sup>

ここでいう「相当ノ償却」とは何かについては商法上別段の定めがないので、商法第32条第2項の規定に従って公正なる会計慣行を斟酌して解釈することになる。商法でいう「相当ノ償却」も、本質的には企業会計原則における費用配分の原則に基づく償却と同じ考え方をとっているものと思われる。

一方、税法では減価償却に対する考え方も、基本的には企業会計原則や商法と同じであるが、企業間の課税の公平性を保持するために取得価額の決定、耐用年数、残存価額および償却率は法定され、減価償却資産の範囲や選択すべき減価償却の方法も限定されて、きわめて詳細な規定を設けて

いる。

残存価額や耐用年数の算定および減価償却方法の選定は、企業の自主的  
判断に委ねられるべきものであるが、これらの決定を企業の主観的な判断  
に委ねると、各事業年度に計上すべき減価償却費が操作され、課税所得が  
恣意的になり、課税の公平がそこなわれかねないのである。

そこで税法は租税負担の公平の立場から、次の点を考慮して残存価額、  
耐用年数、償却方法等を法定しているものと考えられるのである。

- ① 会計処理の基準とされる企業会計原則等においては、耐用年数や残  
存価額など減価償却の処理方法等を具体的に提示していないこと。
- ② 課税の公平性を維持するために、課税所得に与える影響の特に大き  
い減価償却については一定の規制を加える必要があること。
- ③ 事実の認定について当事者間（納税者と税務当局）において争いが  
多い性格のものについては、無用の摩擦を避けるために、ある程度の  
合理性を持った画一的な基準があれば当事者間相互にとって便利であ  
ること。
- ④ 内部取引のように事実の認定が主として納税者の意思の決定による  
ので客観的事実に基づいて償却する性格のものでないこと。

#### 注

- 1) 武田隆二教授は、原価配分の原則について次のように説明している。『原価配分  
は、期間収益に適正に対応する費用量を発生原則に基づいて決定する際に適用され  
る1つの方法である。すなわち、支出額がいったん資産形成を通じ順次費用化する  
項目（支出・未費用項目）に対し、発生的に正しい費用額を各期に割り当てるべき  
ことを要請する原則が原価配分原則であり、これが固定資産領域に適用されるとき、  
減価償却法となる。』

武田隆二「法人税法精説」中央経済社（平成5年）p.268

- 2) 武田隆二 前掲書 p.254

- 3) Ray M. Sommerfeld, Silvia A. Madeo, Kenneth E. Anderson and Betty R.

- Jackson; Concepts of Taxation, 1994 Edition, The Dryden Press, 1994, p.436
- 4) Belverd E. Needles, Jr.; Financial Accounting, Fourth Edition, Houghton Mifflin Company, 1992, p.442
  - 5) Belverd E. Needles, Jr.; op. cit., p.444
  - 6) 法人税法施行令48①一イ
  - 7) 中村利雄「法人税法要論」税務研究会出版局 (平成5年) p.237
  - 8) 法人税法施行令48①一口
  - 9) 減価償却資産の耐用年数等に関する省令 別表9
  - 10) 減価償却資産の耐用年数等に関する省令4②
  - 11) 耐用年数の適用等に関する取扱通達5-1-1
  - 12) Belverd E. Needles, Jr.; op. cit., p.444~445
  - 13) 法人税法施行令48①二ハ
  - 14) 法人税法施行令48①五
  - 15) 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, 連続意見書第三, 第一の七
  - 16) 法人税法施行令49②
  - 17) 法人税法施行令49③
  - 18) 法人税法施行規則10
  - 19) 法人税法施行令50①
  - 20) 中村利雄 前掲書 p.240
  - 21) 法人税法施行規則12
  - 22) 藤掛一雄「わかりやすい 減価償却の税務」税務研究会出版局 (平成5年) P.38~39
  - 23) 算術級数法は、年々の償却費を一定額ずつ通減させていく方法であり、逓減法に属する減価償却方法の一種である。たとえば、耐用年数が10年のものであれば、取得価額から残存価額を控除した金額に、初年度においては55分の10 (1から10までの総和は55である。)を乗じ、第2年度においては55分の9を乗じた金額を償却限度額とする方法である。この方法によると、年度償却費の逓減度合が定率法よりも小さいので、資産の減価の進行が定率法を適用する時ほど急激でない場合には、この方法を選定することが考えられる。(藤掛一雄 前掲書 p.30)
  - 24) 法人税法施行令48の2
  - 25) 法人税基本通達7-2-2
  - 26) 山本守之「体系法人税法」税務経理協会 (平成6年) p.426
  - 27) 山本守之 前掲書 p.423
  - 28) 法人税法31①
  - 29) 法人税基本通達7-5-1
  - 30) 法人税基本通達7-5-2
  - 31) 法人税法施行令58②



- 32) 法人税法施行規則18
- 33) 法人税法施行令62
- 34) 法人税法31②
- 35) 法人税基本通達 7-4-3
- 36) 山本守之 前掲書 p.463
- 37) 法人税基本通達 7-4-4
- 38) 法人税基本通達 7-4-4 の 2
- 39) 山本守之 前掲書 p.465
- 40) 藤掛一雄 前掲書 p.108
- 41) 法人税法施行令59①
- 42) 藤掛一雄 前掲書 p.110
- 43) 法人税法施行令59②
- 44) 法人税基本通達 7-4-5
- 45) 法人税法施行令60
- 46) 法人税法施行規則20①
- 47) 法人税法施行規則20②
- 48) 租税特別措置法42の 8 ① 製品輸入額が増加した場合の製造用機械の割増償却
- 49) 租税特別措置法45の 2 ③ 特定医療用建物の割増償却
- 50) 租税特別措置法46 中小企業構造改善計画を実施する商工組合等の構成員の機械等の割増償却
- 51) 租税特別措置法46の 2 障害者を雇用する場合の機械等の割増償却
- 52) 租税特別措置法46の 3 特定対内投資事業用資産の割増償却
- 53) 租税特別措置法46の 4 農業経営改善計画等を実施する法人の機械等の割増償却
- 54) 租税特別措置法47 新築貸家住宅等の割増償却
- 55) 租税特別措置法48 倉庫用建物等の割増償却
- 56) 租税特別措置法49 鉱業用坑道等の特別償却
- 57) 法人税法施行令60の 2 ①
- 58) 法人税法施行令60の 2 ⑤
- 59) 法人税法施行令60の 2 ⑥
- 60) 法人税法施行令48
- 61) 法人税法施行令51②, ③
- 62) 法人税法施行令48の 2 ⑦
- 63) 法人税法施行令52
- 64) 武田隆二 前掲書 p.278
- 65) 法人税法施行令53
- 66) 企業会計原則 第三貸借対照表原則の五
- 67) 商法34②