

改正商法と減価償却 (二)

小森 瞭 一

はじめに

I 商法改正前の減価償却規定とわが国の実情

- (一) 商法の旧減価償却規定をめぐる商法学者の対立する二見解

(二) わが国海運業の減価償却実施の実情

(三) 商法の旧減価償却規定の批判(以上前号)。

II 改正商法とその実施の過程

(一) 改正商法の減価償却規定と「相当の償却」について

(二) 商法付則第九条と監査第一号について

(三) 商法改正後の海運業監査報告書

おわりに

II 改正商法とその実施の過程

(一) 改正商法の減価償却規定と「相当の償却」について

周知のように、第四十国会提出中の商法の一部を改正する法律案が、衆参両院を無修正で通過し、法律第八十二号として施行され、これにより商法の減価償却規定が改正されてから約一年になる。もちろん、経過規定等もあり即座に現実的反響を生ずる訳で

はない。株式会社の計算規定に関する部分は、新法施行後二度目の決算期から適用される。すなわち、半年決算会社では遅くとも昭和三十九年三月三十一日に終了する決算期からである。一年決算会社でも昭和四十年三月三十一日に終る決算期の計算書類からこの新规定の適用を受けることになる。

今回の改正の趣旨は、「株式会社」の計算を合理化するため、資産の評価、繰延資産等に関する規定を整備し、その事務の合理化をはかるため、株式申込証の記載事項を改め、その登記事項を整理すること⁽¹⁾が必要のため改正されたものである。しかし、なんと⁽¹⁾といつても、法案審議の過程からみても、また改正後の産業界の反響の重要性からみても、株式会社の計算規定の合理化が中心であることには異論はないであろう。

その第一は、株式会社⁽¹⁾の計算規定が従来は財産計算的思考に基づいていたのであるが、これに近代的な損益計算の原理を大中に取り入れた点である。すなわち、資産評価方法を従来は前述の通り、時価最高主義をとっていたのであるが、体系的に異なる原価主義の原則を基本とした。その結果、時価評価により、未実現利益たる評価益を計上して、不確実な利益を配当にふり向けたり、あるいは、時価を不当に低評価し、多額の評価損を計上するといった危険は防止されることになる。配当可能利益の適正なる算出の結果、企業の健全性や株主の利益保護が従来⁽¹⁾の償還者保護の理念に加えられることになった。

第二に、繰延資産の範囲を拡張し、他方、特定引当金の計上を

一般的に承認することにより、企業会計上の損益計算に近づけようとした。(ただし、この特定引当金は会計上の引当金と必ずしも一致しないため、現在なお多くの議論がある。)

その他、資本準備金、利益準備金関係についても、一応の整備が行われ、配当可能利益の算定基準が明確にされたのであるが、これまで相当広範な規定のあり方をしてきた商法がかなり明確な線を出してきただけに、他の法令や慣行と異なる場合、強行法規という点から多くの未解決の問題を提起した。たとえば、「その他の資本準備金」の取り扱いをめぐって、一旦これを未処分利益剰余金として株主総会による利益処分を経て資本準備金に積み立てること等は、資本取引は資本維持の原則からけつして社外流失してはならないから、最初から資本剰余金とする会計慣行にはまだ十分消化されない点である。

さて、減価償却規定についてみると、前述の通り、従来は時価以下主義による資産評価損として考えられていたが、今回の改正で、資産評価は一般に原価主義によることから、販売を目的としない使用資産の償却額評価に対しては、「相当の償却」が強制されることになった。すなわち、新法、第二百八十五条ノ三は、

〔一〕 固定資産ニ付テハ、其ノ取得価格又ハ製作価額ヲ附シ、毎決算期ニ相当ノ償却ヲ為スコトヲ要ス。

〔二〕 固定資産ニ付キ、予測スルコト能ハサル減損ガ生ジタルトキハ、相当ノ減額ヲ為スコトヲ要ス。

と規定している。

この改正規定は次の三点にその重要なポイントがあるといわれている。⁽²⁾

(イ) 評価益計上の禁止

まず、この規定によって、旧商法第二百八十五条についての先述した対立する二つの解釈に対して、商法としての公式の見解が下されたことである。結論からいえば、「取得価額又は製作価額から相当の減損額を控除した額」であるという説を支持した。その結果、償却資産に対する評価益の計上は認められないことになった。このような見解は、現実上、すでに慣行として行われており、また学界においても多数説であったから、むしろ当然の成り行きとして受け入れられた。ただし、原価主義により固定資産を評価し、みだりに評価損益を計上するのは、今日の期間損益計算の立場からは認め難い処理であるから。この点は、国会の審議においても、「固定資産は元来売却を予定しない資産であるから、評価損益を計上しない」⁽³⁾との説明がなされている。

(ロ) 強制償却

改正規定の一つの大きなポイントはこの強制性にある。もともと、商法そのものが他の法令や慣行に対して上位にある強行法規であるが、さらになお、その中でも、「…ヲ為スコトヲ要ス」という強行規定は、「…ヲ為スコトヲ得」という任意規定に先行する。この強行規定に違反する処理を行った場合には、取締役の民事上、刑事上の責任が問われる。したがって、会社はこれまでのように減価償却を決算政策のための利益調整手段として利用する

ことが困難となるう。

しかし、いかに強制とはいえ、その大きさは、つねに「相当の」償却額でなければ、ただの強行性だけでは量的に自由に調整せられる恐れが充分にある。問題はやはり「相当の償却」が何をさすかということになるう。

(イ) 「相当の償却」

何が相当であるかは商法では規定されていないが、一般的にいうと、それは「公正妥当な会計慣行によって認められた方法」にしたがって、毎期計画的、継続的かつ規則的な償却⁽⁵⁾を意味するようである。すなわち、会社が資産の耐用年数と残存価額を合理的に決定し、取得価額から残存価額を控除した要償却額を、耐用年数に応じて毎期継続的かつ計画的に配分することである。企業みずからが、合理的に判断をくだすことができ、その選択は認められるが、一度選択した減価償却計算の適用は、必ず、毎期継続して適用されることが不可欠の条件となる。この意味から正当な理由による変更を除いては継続性の原則が適用されなければならない⁽⁶⁾。

この際、問題となるのは、今日、わが国の実務に最も重要な影響をもつ法規定である税法では、周知のように、「固定資産の耐用年数に関する省令」(法施行規則第三条の二)により耐用年数をあらかじめ決定しており、残存価額は有形固定資産に対しては一率取得原価の十%(昭和三十九年五月改正で五%までの拡大を認めた)として計算した償却範囲額を法定している点である。税

法上は、この償却範囲額以内の全額を毎期の費用として、損金計上を認めるが、範囲額以上の場合には有税償却となることはいうまでもない。もちろん、税法は徴税目的から耐用年数の最短期限を制限し、また租税公平の原則から画一化のために残存価額の一率の取り扱いを定めているのであるから、これが必ずしも、いうところの「相当の償却」に一致するとは限らない。

企業が税法の耐用年数をその属する業種、社会的客観状態、技術革新の進行度とその影響、資産の物理的損耗度合等からみて妥当と認めた場合を除いては、商法は必ずしも税法のそれによることを前提とはいわない。

このような内容であるから、租税特別措置法による特別償却も「相当の償却」に入るか否かは企業の合理的判断によるのであって、一般的には「相当の償却」に含まれないと解せられているようである。この「相当の償却」に関しては、実際に償却を行う側としての経団連では、これを次のように解釈するという統一見解を出している⁽⁷⁾。

(1) 「相当の償却」は必ずしも税法の法定普通償却をさすものではなく、会社ごとに、計画的に、適切な償却を行うことを意味するものと解する。

(2) 開放経済に備えて急速な設備の合理化を要する企業にとつては、税法の耐用年数による償却では不十分であるので、特別償却をも加えて「相当の償却」と考えるべきである。ただし、理論上、必要な償却額を超えろと考えられるものについては、特別償

却引当金を引当金の部に計上することになる。

以上の統一解釈から、「相当の償却」を経団連がいかに解釈するかは大體察せられたと思うが、要するに、合理的な判断を企業に委せるかわりに、その「相当額」は必ず継続的かつ規則的にその基準が遵守せられなければならない点を第一項で述べている。

これは原則として当然のことといえる。第二項はいわゆる「予想スルコト能ハサル減損」について述べたもので、これをも「相当の減額」として「相当の償却」の中を含める。これは連続意見書という、「減価償却計画の設定に当っては、予見することの出来なかつた技術の進歩、発明、発見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」に認められる臨時償却に匹敵する。

例えば、震災、火災等の災害事故による物質的減耗のほか、新機械の発明による手持機械の陳腐化のように、機能的減耗が生じることがある。これらは、一般に公正と認められた会計慣行による正規の規則的な償却では予測できない減損であるが、現実には生じうる減価の原因でもある。したがって、この現実の事象に対して「相当の償却」では充たし得られない理由による減損を臨時償却としてあえて、例外的に「相当の償却」として認めるという趣旨である。ただ、この趣旨は、連続意見書においても認めているのであるからよいとして、後段の「但し書」は趣旨一貫しない。前述のとおり、企業の立場としては、当然「相当の償却」の広い範囲内において認めたものに、果して「理論上、必要な償却額を越えらると考えられるもの」が含まれるか否かという点に疑問が残

る。もちろん、そのように、必要額を越える分があるとすれば、第二項がいうように、特別償却引当金の中で、その超過分に該当する部分は特定引当金の部に表示することが必要となる。問題は単なる表示の問題ではなく第二項のいう、税法では不十分と考えられるため税法以外の耐用年数が、企業の立場からみて理論的に「相当の償却」以上の償却を認めるような耐用年数を採用することが、果して新商法の文言解釈から許されるか否かという点が非常な疑問点である。このような意味からして、この第二項の統一解釈は、改正商法が禁止した恣意性のある償却方法を許す結果を招く事態が含まれていると考えられる。少なくとも、かゝる誤解が実際に適用される場合に生じなければ幸いである。

- (1) 法制審議会「商法の一部を改正する法律案要綱」
 - (2) 並木俊守著「改正商法と計算規則解説」六七―七〇頁。
 - (3) 平賀健太郎民事局長答弁「第四十通常国会衆議院法務委員会議事録」
 - (4) 商法 第二百六十六條 I ⑤、及び第四百八十九條 III
 - (5) 並木著「前掲書」六七頁。
 - (6) 矢沢惇「商法における「相当の償却」の意義」(企業会計、十六卷三号、八〇―八二頁)。
 - (7) 経済団体連合会「新商法適用下の企業の経理方針(案)」
 - (8) 大蔵省企業会計審議会「連続意見書第三」第一節の三
- 臨時償却の過年度修正

(二) 商法付則第九条と監査個別通達第一号について

「相当の償却」を強制した新商法規定については前述の通りであるが、最初に論じた旧規定の不備により利益操作の具として減価償却を利用してきた。多くの償却不足額を有する企業にとつては、今回の改正により、償却が強制されると、急激に甚大な影響を受けることはあきらかである。

法は一時的にわが国経済界に対して、多大の影響を与えることをさけるため付則第九条で緩和策をとった。すなわち、旧法が適用される最終の決算期に付された価額が、改正後、最初の事業年度にそのまま引き継がれるのか否か、という経過規定に対する疑問があった。そこで付則第九条が公示されて、この疑問に答えている。これによると、現存する株式会社で改正法施行期日（昭和三十八年四月一日）以降、最初に到来する決算期前に取得または製作した資産は、商法第二百八十五条の三の適用上、その決算期において付することができる最高額（その額の範囲内で別付した価額があるときは、その価額）をもって、決算期の翌日に取得または製作したものとみなされる。

これは改正法ができるだけ資産の未実現の評価損益を期間損益に開与せしめない趣旨にもとづいている結果である。また、改正法適用に際し、あらためて、各個別資産について取得価額または製作価額を見積ることの煩雑さを考慮したことにある。したがって、旧法から改正法への切り替えに際しては、資産の評価損益は生じないのが原則的に認められた。しかし、旧法の最終事業年度

に付された価額が旧法になつたものでなかつた場合、これをもつて改正法の適用の始めにおける取得価額または製作価額とはみなせない。このため、旧法下で適法に付しうる最高価額を算定し、これを取得価額または製作価額としなければならぬ。この場合にかぎり、旧法から改正法への切り替えに際しての、評価の修正が行われる。⁽¹⁾

しかるに、旧商法の適法な最高額に、法解釈上、前述のような対立する両見解により、最高価額以下の価額の範囲内であれば評価増減が認められていたのであるから、取得原価主義により一定の償却をしなければならないと考えられる新規定かつすれば原則として妥当な処理ではない。ここで原則としてといったのは、会社破産、更生、整理、再評価、清算、合併、営業譲渡、等の特殊な場合には、資産の評価替えは会計理論においても認められるからである。つまり、通常のゴーイング・カンサーンとしての企業経営において、資産を評価替えしたり、償却不足のまま、帳簿価額として引き継ぐことは、原則的には、妥当な会計処理とは言ひ難いのである。

このように、「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」に反する場合が、付則第九条により救済せられる結果となるのである。このため、証券取引法第九十三条の二に基づき、公認会計士の法定監査報告書上、いわゆる一号限定に該当するか否かの問題が生じるのである。そこで、大蔵省から、「財務諸表の監査証明に関する省令の取り扱いに関する個別通達」⁽²⁾が公けにされた。

(以下、「監個通達第一号」と称する)。それによると、次のように取り扱うよう指示されている。

旧法適用最終決算期に、その資産の評価替えをした場合、その評価替えが、「財務諸表の監査証明に関する省令」(昭和三十二年大蔵省令第十二号) 第四条第三号第一号にいう「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」に反するときは、妥当な処理ではない。しかし、この処理によって付された価額は改正商法付則第九条の規定による「みなし取得原価」となるので、改正商法による改正後の商法が適用になる事業年度からは、その価額を「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」による妥当な取得原価として取り扱うものとする。なお、旧商法が適用になる最終の決算期において、「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」に照らして償却の過不足がある資産で、その帳簿価額が翌期首において、「みなし取得原価」になる場合も同様に取り扱うものとする規定された。前文ではあきらかに妥当な処理でないとして規定しながら、後段において、この妥当でない処理により付された価額を付則第九条により、「みなし取得原価」となるという理由で、妥当な取得価額として取り扱うのである。この点に何かすっきりしないものを感じる。すなわち、原則的には、妥当でないと言明しながら、付則をもって合理化し、法の趣旨を不徹底にさせている。このため後に見るような批判が行われている。監査報告書上は、この通達により、本来なら当然いわゆる一号限定を付すべきところを、このような不当な処理によって付された価額で

あっても、適法な価額である以上、付則第九条により、新商法適用の第一事業年度の初日に取得または製作されたものとみなされる。したがって、会計理論上、償却過不足が繰越されていると考えられる場合でも、商法上はその償却過不足はなかったものとみなされる。そして、新商法の適用される事業年度からは、この「みなし取得原価」を基礎として、「相当の償却」を要するというのであるから、会計理論上はもちろん、実際に監査を担当する当事者達からも、この「監個通達」に鋭い批判が集中したのも、けだし当然のことであろう。

例えば、

「法で決めたことはどんなに不適正でも適正とみなす」傾向があると激しく「監個通達」を批判される中西旭教授は、

「『みなし取得原価』を法的にきめたのであるから監査証明においても、その資産および利益剰余金はその処理でいかに『水増し』になっても、適法なものとして取り扱うものと指示する。元来、この監査証明は、投資大衆の企業に対する判断をややませないためにあるので、その企業の経営成績乃至財政状態の表示に不適正なものをここに適法なるがゆえに不問に付せよとして、果して投資者保護の目的にかなうであろうか」と述べられている。⁽⁴⁾

前述(前号)の海運会社のように、これまで監査意見の差し控えや不適正意見の原因となるほど、相対的危険性においても、金額の重要性からも、莫大な償却不足額を有しながら、ただ単に、商法改正の経過規定により、それが適正とされるこの「監個通達」

は、第三者としての法定監査の投資家保護の目的と矛盾しないの
であらうか。

この点については、実際の監査報告当事者としての実務家の意
見を聞かなければならない。

四方公認会計士は、「前期末まで減価償却の過不足があった資
産の期末帖簿残高が翌期首になると、繰越された前期末と同じ帖
簿残高でありながら、減価償却の過不足のない妥当な取得価額に
変るということである。しかし、商法が改正されようが、固定資
産について減価償却が過不足していることは動かし得ない事実で
あって、この事実を無視して、前期末から翌期首に移る一瞬のう
ちに、過不足をないものとして取り扱えということは、それを強
制するという以外考えようがない」と不満の意を示されている。

岩村公認会計士は、「従来は償却不足なるがゆえに限定ないし、
不適正や限定意見が付与されていたものが、商法付則ならびに評
価原則に一致しているからといって、ただちに妥当であるとした
ら、一般の読者はどう感じとるであらうか。監査意見としては、
かりに現行商法に照らして適法であっても、継続性と当期業績主
義の基本原則に反した処理の影響について何らかの方法で利用者
の注意を喚起すべきではないかと思われる。償却不足のものが不
足を含む価額を取得価額として、一定の償却を開始すれば、今後
は従来に比し償却超過をもたらずし、償却超過であった場合は反
対に償却不足を招来する。いずれにしても、当期業績と剰余金計
算を混同するもので、付属明細書等でその経緯を明らかにしたと

しても、証取財務諸表の本質を失わしめるものとなる。」と付
則第九条の取り扱いに対する監個通達を批判しておられる。

最後に、井口公認会計士の意見を挙げよう。「このいわゆる『み
なし取得原価』は撰択を許さず強行規定であるから、監査上も妥
当な会計処理による取得原価とみざるを得ない。…監査報告書
との関連において解釈すれば、旧法時代に償却資産について付し
た帖簿価額または減価償却に対する第一号限定はその限定に関す
るかぎり、新商法施行とともに消滅することになる。」

以上のような批判の中に見られるように、この「監個通達」第
一号は、まさに、商法が強行法規なるがゆえに、不本意ながら一
般に公正妥当とは認めがたいものをも、妥当なものともなすよう
に指向した感がある。

一般公衆に企業の適正な経営成績および財政状態を公開させ、
衆知せしめることを目的とした「証取監査」の立場からすれば、
まったく納得しえないことである。さらに対外的にみて、前期末
まで不適正意見の監査報告者が翌期首から商法が改正されたとい
う理由で妥当であるとしたところで、まったく無意味であり、誤
解を招く結果となろう。もし、そのような監査報告書が外国に公
示されたら、そのような報告書に対して外国人投資者は、単に、
その会社のみでなく、わが国全体の経済問題、制度に対して疑い
をもつようになるであらう。

かくて、このように多くの理論的批判や、実際担当者の危惧が
ただの危惧に終われば幸いである。私としては、後に見るように、

前期の報告書との関連上、注記事項または付記事項として付記すること、果して、有価証券報告書を読む読者が、誤解なく、企業の実体を把握することができるか否かに、疑問が残るのである。

(1) 田中誠二・久保欣哉共著「新株式会社法」(中央経済社)四三七頁。

(2) 大蔵省令第一二二号(昭和三十三年三月二十八日)、「財務諸表の監査証明に関する省令」第四條第三項第一号

「財務諸表の項目が一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に従つて処理されているかどうか、財務諸表の重要な項目に従わないで会計処理がなされていると公認会計士が認めた場合には、その旨、その理由及び当該会計処理が当該財務諸表に与えている影響」。

(3) 大蔵省「監査個別通達」(昭和三十九年三月二十六日)、蔵理第一九六〇号、「改正商法付則第九條の取得価額について」

(4) 中西旭「由々しき新通達の意図」、「監査」第四卷五号二頁。

(5) 西方康「監査通達への私見」、「監査」、前掲号、一一頁。

(6) 岩村一夫「監査通達と監査意見」、「監査」、前掲号、二〇頁。

(7) 井口太郎「監査個別通達批判」、「監査」、前掲号、二五頁。

(三) 商法改正後の海運業監査報告書

海運業は過年度から償却不足が累計しており、この償却不足累

計額が原因で各社とも不適正意見や総合意見の差し控への監査報告書が一般化していたのは前述の通りである。しかるに、今三月末決算期より半年決算の場合には改正商法が適用される結果、監査に当たっても、前述した大蔵省の「監査通達」第一号が適用されることになり、従來の監査報告の立場を継続しえなくなった。さらに、大部分の海運会社にとっては、海運企業再建整備法による整備計画実施第一年度と重なるため、三月期の監査意見の形成は困難をきわめた。

そこで、日本公認会計士協会は、昭和三十九年五月十四日および六月五日に海運業懇談会をもって、三月期決算の減価償却について検討を行つてゐる。

前事業年度の監査報告書の総合意見が、不適正であつた場合でも、原則として、「不適正」意見を述べないことに對する疑問については、まず、大蔵省当局の個別通達の真意について解釈を求めている。大蔵省の解答によると、同通達は商法において過年度償却不足の観念がないことに対応した監査報告書における表現上の改正であり、したがって、いかなる場合においても、船舶の評価に關して限定意見を表明することを禁止する趣旨ではないという。この説明によると、単に、「監査報告書における表現上の改正」としているが、証取法本來の趣旨からすれば、監査報告書の総合意見に直接影響をもち、かつ、その表現において、まったく反対の結論がでているのに、単なる表現上の改正で片づけられるか否かが問題である。なぜなら、監査報告書こそ、公認会計士の

監査努力の結果であり、総合意見はその結論である。それを「表現上の改正」で、正反対の雑論を提出させられることに、おおいに、抵抗を感じるのである。心ある会計学者や公認会計士がこれを激しく批判したのも、まったく当然のことであるといえよう。

しかし、同懇談会としては、特別の事情のないかぎり、前回の報告書において、減価償却不足に関して、限定意見（または不適正意見）を表明した場合でも、今回の報告書では、新事情に即して、過去の償却不足に関する部分については、これを表面化せず、限定意見等を表明しない旨の結論を得た。

ただし、これは監査報告書本文のみに関することであって、附記事項としての記載までも差し控える意味ではない。むしろ、監査意見の継続性の観点からすれば、事情の変化につき、納得のいくまでの十分な説明を加える必要があると思われる。

この申し合せにもとづき、昭和三十九年三月期の監査報告書によれば、下記の通り、限定事項、付記事項、注記事項などがあるにも拘わらず、その総合意見では適正又は概ね適正意見となっている。次に前述（前号）の海運会社の改正後の監査報告書を要約して列挙しよう。

〔大阪商船〕

注記事項

当会社の有形固定資産の減価償却基準は法人税法上の定率法によっており、当事業年度はその普通償却範囲額の百分償却を行なったほか、剰余金計算書において、一、六八九百万円の超過償却

を行ない、これを貸借対照表において特別償却引当金として表示している。

これは、「海運業の再建整備に関する臨時措置法」における償却不足解消のためのものである。その結果として、法人税法上における計算上の過年度分償却不足額は、二、八三三百万円となる。

〔三井船舶〕

附記事項

「商法の一部を改正する法律附則第九条」ならびに「商法第二百八十五条資産評価に関する特則」の規定により、会社の当期現在の有形固定資産の簿価は適法と認められる。しかしながら、同法の適用を除外し、前事業年度と同一基準によつて計算するとすれば、当事業年度末までの償却不足累計額は、五、五三五百万円となり、前事業年度末現在より、一六四百万円の償却不足額が減少する。

〔日本郵船〕

附記事項

当年度に特定引当金として、貸借対照表に計上されている特別償却引当金一、七九三百万円は有形固定資産の経常的償却額二、二八一百万円のほかに、別途の償却引当金として計上されたもので、税法上損金算入が認められるものである。その内容は次のとおりである。

船舶、一、七五三百万円、建物、三九百万円。右金額は、前年度監査報告書で、監査人が減価償却不足累計額として概算した金

額に、前期末における過去の償却不足を加えたものである。船舶についてこの特定引当金は今後引き続き計上され、将来適当な時に当該固定資産の簿価の引き下げに充當せられる。⁽⁴⁾

〔川崎汽船〕

附記事項

会社の有形固定資産全部につき、当年度までの償却実施累計額を税法基準の普通償却範囲累計額は、一、一〇七百万円となるので、貸借対照表の資産の部および資本の部において同額の過大表示がなされていると認められる。⁽⁴⁾

脚注に示すように、これらの海運会社の監査報告書中の償却不足累計額と、同附属明細表「減価償却明細表」の「償却範囲額に對する過不足」欄の不足累計額と異なることについては、その理由として次のように説明している。過去の特別償却実施額を特別償却をせず、普通償却をしたものとして普通償却範囲累計額の中から控除しているためであると。しかし、この処理が認められる背景には次のような経過があったことは多くの読者には説明を必要とするであらう。⁽⁵⁾

すなわち、海運再建整備法による償却不足解消を容易ならしめるため、海運会社は種々の要望を提出したが、その中の一つとして同法中の「減価償却不足」を、特別償却不足額をまったく除外して、これを普通償却不足額の意に解してほしいとの消極的要望が出された。その後、これまでの特別償却実施額を全額普通償却ベースに換算して、税法上の普通償却不足額から、過去の特別償

却実施全額をさし引いて、なお生ずる償却不足額をもって、再建整備法で要求している「解消すべき償却不足額」の意に解してほしいという積極的要望が出された。当初、運輸省当局は、この積極的要望に對しては受け容れなかったのであるが、法施行に際して、昭和二十六年度以降の特別償却実施累計額を普通償却に組入れて差し支えないとの意向に変わった。そのため、過年度の特別償却実施額で普通償却の償却不足累計額をうる結果、先に見たように両者間に差異が生じたものである。

この一例でもわかるように、わが国海運業がいかに手厚い国家的助成により優遇されているかということがわかるとともに、そうしなければ、成立しないわが国海運企業そのものの体質、構造、企業基盤を問題にしなければ、解決しないことも知れない。その意味で、今回の「海運再建整備法」にもとづく企業合併による効果をわれわれは大いに期待せざるを得ない。

さて、ここで本論にもどって、注意すべきことは、これら総合意見で適正とし、附記事項や注記事項で償却不足等を論じている監査報告書が、果してこれを読む利害関係者はじめ一般読者に誤解を与えないであらうか。あるいは、少なくとも、改正前の不適正意見や総合意見差し控え報告書と同様の償却不足額を有する企業実体が判断しうるであらうか。しかも、償却不足累計額そのものは、その企業の経営成績および財政状態に重要な影響をおよぼしているにも拘わらず。

われわれは、ここに大蔵当局のいうような単なる「表現上の改

第3表 減価償却に関する監査報告書の実態 (昭和38年中)

改正商法と減価償却(一)

	決算日	昭和38. 6.30.	1.1~ 決算日	昭和38. 12.31.	7.1~ 決算日
	市場	第一部	第二部	第一部	第二部
	対象社数	611社	483社	610社	442社
I 会計処理に関する限定事項〔第一号限定〕	社	社	社	社	社
1. 当期および過年度の償却不足(未実施, 中止も含む)	43	33	39	15	
2. 当期および過年度の任意超過償却	37	15	45	31	
3. 電力会社の特例(電力料金の算定の基礎たる償却方法と会社の届出の償却方法の異なるもの)	7		8		
4. 特別償却引当金(租税特別措置法によるもの)の過大または過少計上	6	14	1		
5. 過年度超過償却分を利益剰余金に戻入	3	1			
6. 剰余金計算書にチャージすべき特別償却を営業外費用に計上	3				
7. 特許権の償却不足その他	2				
8. 特別償却を製造原価に算入				6	3
9. 減価償却費を固定資産から直接控除				2	
10. 過年度超過償却を固定資産に戻入				2	
小計		101 (15.9%)	63 (16.4%)	103 (17.2%)	49 (14.2%)
II 継続性の変更に関する限定事項〔第二号限定〕					
1. 減価償却繰入率の変更(過大, 過少)	10			15	17
2. 減価償却方法の変更(定率→定額)	5		29	4	1
3. 任意償却を営業外費用に計上	1		2	1	
4. 耐用年数を臨時に短縮	1				
5. 特別償却の中止			2		
6. 割増償却を原価に算入				1	3
小計		17 (12.5%)	33 (20.6%)	21 (13.6%)	21 (21.6%)
III 表示に関する限定事項〔第三号限定〕					
1. 過年度償却不足による固定資産の過大表示	44		33		
2. 過年度償却超過による固定資産の過小表示	13		29		
3. 超過償却を営業外費用に表示	3			6	
4. 過年度減価償却費を営業外費用に表示				2	
5. 休業中の資産の減価償却費を製造原価に計上				1	
小計		60 (17.4%)	62 (23.1%)	9 (3.2%)	

(小計欄カッコ内率は, 各市場における限定事項総数に対する割合) (東京証券取引所調査課調べより作成)

(二七九)
七九

正」以上の影響力、経済的、社会的重要性の存在していることを無視することはできないのである。

そして、かかる本質的なものを監査意見として公表する監査証明こそ、実際に生きた企業の動態を捉えうる実質的な診断書であると思うのである。文言や用語様式も重要であるが、あまりそれを重視すると、逆に、本体を見失うような危険があるのではなからうか。今回の「監査適達」第一号は、そのような印象を与える。

以上は海運業を中心に、監査報告書を見てきたのであるが、今における減価償却に関する監査報告書の限定事項の実態について昭和三十八年度中、第一部市場(延べ一、二二一社)および第二部市場(延べ九二六社)について、これを第三表で示す。

第三表によれば、減価償却に関する事項はすべての限定事項各号について、十五%から二十%にも達している。しかも償却過不足が減価償却に関する限定事項の大半をなしているという事実、やはり減価償却の量的質的重要性がうかがわれよう。

なお、税法においても、この商法の改正の結果、個別適達により、その取り扱いを指示しているが、それによると、税務計算上は、改正商法附則第九条のみなし取得原価を認めることなく、實際取得価額によるとしている。⁽⁷⁾

むしろ、商法改正の税法上の影響は、償却不足繰越期間が五年から三年に短縮せられた点に見られよう。この繰越期間短縮の趣旨について次のような説明がなされている。「この償却不足の繰り越しの制度については、主要諸外国にも、その例がなく、みだ

りに利益調節の手段として乱用されるおそれがあり、また每期「相当の償却」をなすべきであると考えられた改正商法の趣旨からみても適當でない」。

このように、強行法である商法改正の影響は、法治国である現代のわが國の法体系に波及されるのであるから、その国民経済的重要性も非常に大きいといわなければならない。

- (1) 日本公認会計士協会編、「JICPA」1964, July No. 545
- (2) 今岡良蔵「大阪商船・三井船舶株式会社昭和三十八年度監査報告書」

本文中の数字が附属明細表の「減価償却明細表」の「償却範囲額に対する過不足」欄と異なるのは特別償却がないものとして計算したためである。なお、大阪商船は昭和三十九年四月一日をもって、三井船舶株式会社と合併し、新社名を大阪商船三井船舶株式会社とし、同年五月二十九日合併による解散登記をしている。したがって、これは合併前の最終事業年度の監査報告書である。

- (3) 中村辰治郎「大阪商船・三井船舶株式会社第三十八年度監査報告書」

この「償却不足累計額五、五三三百万円」と附属明細表のうち減価償却明細表の「償却範囲額に対する不足額累計三、八九四百万円」との相違は特別償却を償却範囲額から除外し、特別償却実施額をもって普通償却実施額とみなし、さらに、税法上切り捨てとなった普通償却範囲額の切り捨てがないも

のとして計算した結果である。なお、大阪商船との合併の経過は前記註記(二)の通りである。

(4) 渡部義雄「日本郵船株式会社第七十七期事業年度監査報告書」

本文中の金額は、前年度監査報告書上の減価償却不足累計額とせられていた金額一、七〇六百万円を若干上回るものであるが、これは前期末における過去の償却不足額を当年度までにすべて費用に算入された結果である。これらの特別償却引当金は理論的には利益注のあるいわゆる特定引当金ではなく、過年度償却不足額と相殺されるべき性格のものである。これを特別償却引当金に計上している例は珍らしいケースである。なお、当社は整備計画に基づいて、三菱海運株式会社との合併を昭和三十九年四月一日に行っているが、これに伴う資本増加額三、二〇〇百万円と同社の合併直前の資本金四、八〇〇百万円との差額一、六〇〇百万円は船舶勘定の減額受け入れに充当されている。

(5) 七条正之「川崎汽船株式会社第八十五期監査報告書」

この償却不足累計額一、一〇七百万円は、減価償却明細表の「償却範囲額に対する過不足」欄の不足額二、三六八百万円と異なるが、これは、前者が特別償却がないものとしての普通償却範囲累計額を計算したためである。なお、当社は昭和三十九年四月一日飯野汽船株式会社と合併し、資本金は九十億となった。

改正商法と減価償却(一)

(6) 佐波宣平、前掲論文一頁。

(7) 昭和三十八年直審(法)二五〇「二七」

(8) 昭和三十八年四月改正税法細則、第三条の六、第八条の四

(9) 渡部周治、「法人税法の改正」(「国税速報」昭和三十九年四月号)四五頁。

おわりに

海運業の償却不足を中心に見てきたのであるが、海運業界がもし現行の定率償却法でなく、定額償却法を最初から継続していたとしたら、その基準で過去の償却実行額を換算すると償却超過になる会社が約全体の半数以上もあるといわれている。もちろん、海運業の本来の危険性ある性格からみて、耐用年数の限度一杯まで完全に償却し、投下資本の回収を無事に行いうるか否かは保証の限りではないが、あらためて、減価償却の経済的意味と、その影響度の大きさ、相対的重要性について深く考えさされるのである。この法的規制下にある現実の事実をみると、それは単なる二者択一的方法の撰択にすぎないとはいひ切れないように思われる。付則第九条と「監個通達」第一号により、「みなし取得原価」として引き継いだ償却不足を含む固定資産の価額が本年九月期以降、毎期「相当の償却」をしなければならなくなるが、問題はこれの「相当の償却」が果して現在の海運業界にとって可能であるかという心配である。

改正商法と減価償却(二)

企業合同も行われ、合併後第一事業年度と重なる今九月期以降、無事に過去の償却不足を解消し、貿易の自由化に伴う貿易外收支の出超傾向を削減して、わが国経済の発展に資するよう将来に期待したい。

(なお、小稿は、日本公認会計士協会副会長、同近畿支部長津田六郎先生をはじめ海原、山本両先生の三年余にわたる研究会を通じての御指導の成泉の一端である。記して感謝の意に代えたい。)

一九六四・五・二十脱稿