

ORワーカーのための企業会計基礎講座 (4)

減価償却の考え方と会計処理

伏見 多美雄

はじめに

この講座の読者の中には、「減価償却」とか、「定額法」とか「定率法」という言葉はよくご存知の方が多いであろう。また、設備の「簿価」とか「固定資産処分損」とか「特別償却」などという言葉は耳にすることも多いであろう。しかし、別に体系立った会計知識をもっているわけではないが……。この講座のねらいは、そのようなノン・アカウンタントの読者に、基礎的な知識をきちんとお話しすることであった。

今回は、わが国の財務会計制度を念頭におきながら、減価償却の考え方と、その会計処理の原則について説明することにしよう。

1. 減価償却とは

企業が所有する建物や機械、装置、車両、…などの有形固定資産は有限の耐用年数しかもたないのが普通である（以下便宜上、土地のような非償却資産以外の有形固定資産をまとめて「設備資産」とよぶことにする）。また特許権や実用新案権、意匠権、…などの無形固定資産も法律上・経済上の有効期限があるのが常である。

したがって、これらを取得するために投資した金額（取得原価）を、いつかは「費用」に計上して、収益から差引かなければならない。この費用化の仕方としては、たとえば、それを取得した年度、あるいは耐用年数がきて廃棄する年度に、その全額を計上するという考え方もないわけではないが、こんにちの一般的な会計慣行では、つぎのような考え方が採用されている。

すなわち、設備資産は長期間にわたって継続的に利用されるものであるから、その取得原価は、その設備が生産的に利用される期間全体に配分して、少しずつ費用化してゆくほうが合理的だという考え方である。たとえば1000万円の機械を買ってそれを8年間利用するとすれば、この1000万円は8年間に適当に配分して各期の費

用に計上するのが妥当だというわけである。

したがって、各年度の貸借対照表に示される設備資産の金額（いわゆる帳簿価値、略して簿価という）は、取得した当初を別にすれば、その財貨の市場価値とは関係なく、取得原価のうちまだ費用化されていない（つまり将来の費用となる）額を示すものになる。このように、固定資産の原価を徐々に費用化してゆく過程を減価償却とよび、毎期の費用として計上される部分を減価償却費とよぶ。

現行の企業会計が、このように原価を期間に配分するという方式をとっているわけは、すでに述べたように、社会制度として行なわれる会計（いわゆる財務会計）では会計年度を一定の長さ（たとえば1年ごと）に区切って、各年度ごとの利益を確定する必要があるためである。

〈補説〉 減価償却の関連語について

会計学上の慣用では、減価償却(**depreciation**)という言葉は、主として生産活動や営業活動などに継続的に利用される設備資産について用いられ、鉱山や石油資源、木材資源のような減耗性資産の場合は減耗償却(**depletion**)という言葉が使われる。また無形固定資産の場合は償却(**amortization**)とよぶのが普通である。

2. 減価償却の計算要素

はじめに、通常設備資産の減価償却について考えよう。減価償却費を計算するためには、

- i) どれだけの金額（償却対象額）を、
- ii) どれだけの期間（耐用年数）にわたって、
- iii) どういう方式で費用化していくか、

を決めなければならない。

2.1 減価償却の対象額

減価償却の対象になる金額は、取得原価から残存価額を差引いた金額である。これらについて、一般的なルールを説明しておこう。

設備資産は、いろいろ異なった仕方でも取得されることがあるので、それぞれに応じて、取得原価を決める方法がルール化されている。

(イ) 購入による取得：設備資産を取得する最も普通の方法は購入によるものである。この場合の取得原価には、設備の購入価額のはかに各種の付帯費用、たとえば購入手数料、運送費、据付費、試運転費、登記料や設計料など、要するにそれが企業にとって利用可能な状態におかれるまでに要した付随費用は、異常なものでない限りすべて含まれることになっている。

(ロ) 自家製作による取得：設備を外部から買わずに、自分のところでつくることがある。その場合には、その製作のために要した材料費、労務費、経費などの諸費用（いわゆる製造原価）を原価計算のルールによって計算し、それに上記のような付帯費用を加えたものをその設備の取得原価とする。

(ハ) 特殊な場合：対価の支払いは特殊の方法でなされることもあるので、税法などでは、いろいろな場合の原則を規定している。たとえば、現物出資として設備を受け入れた場合は、その市価を適当に見積って取得原価とすると、物々交換によって（たとえば、商品や機械、有価証券などと引替えに）設備を取得した場合は、引き渡した現物の簿価または公正な市価をもって取得原価とする、というように。

(2) 残存価額の決め方

設備資産は、その使用期間（耐用年数—後述）が終了したときに、これを転売したり、屑鉄として売却したり、新たに取得する設備の下取りとして適当な価額で引き取らせることがある。そのような売却価額から除却のための費用を差し引いたものを残存価額という。残存価額が見込まれる場合は、減価償却すべき額は取得価額からこの残存価額を差し引いたものになる。

ただ、実際問題としては、除却や売却が行なわれるのは何年も先のことであり、その処分価額を予想することはほとんど不可能である。そこで、わが国の税法では、坑道のような特殊のものを除き、残存価額をすべて一律に取得原価の10%として計算することに決めており、多くの企業が税法の規定に従っているのが実情である。

〈補説〉 固定設備を税法で決められた耐用年数よりもっと長く使う場合は、残存価額が取得原価の5%になるまで償却を続けてもよいことになっている。ただし、この場合も、税法で決められた耐用年数以前の償却額は残存価額を10%として計算する。

2.2 耐用年数について

減価償却を行なう期間は、原理的には、その設備資産が企業の経済活動に使用される期間であって、これを耐用年数とよぶ。ただ、現実には、耐用年数を企業の任意にゆだねると、恣意性が介在する余地が大きいため、法人税法では、各種の設備について細かく耐用年数を規定しており、多くの企業が、この規定に従っている。税法では、固定資産の耐用年数等に関する省令において、個別耐用年数、分別耐用年数、総合耐用年数の3種を定めている。

個別耐用年数とは各資産について個別に算定された耐用年数である。分別耐用年数は、対象となる構築物や工場を1つのグループと考え、それを構成する個々の設備について耐用年数を見積もり、これを各資産の価額によって加重平均したものを、そのグループの耐用年数とするものである。分別耐用年数が設備をおおむね製造工程別に区分して定めるものであるのに対して、総合耐用年数はその製造設備全体について算定するものである。したがって分別耐用年数をさらに加重平均したものということができる。

2.3 償却方式について

上述のようにして減価償却の対象となる総額（取得原価—残存価額）と耐用年数が決められたならば、つぎにそれを各会計年度にいくらずつ配分するかを計算しなければならない。その場合の償却方式として、わが国では、一般の企業は定額法または定率法を用いるのが普通であり、特殊の企業で生産高比例法を採用している（これも税法の規制によるものである）。また、米国では通減償却方式の一種として等差級数法などの方式もよく使われている。

以下これらの諸方式について、その大要を説明しよう。

3. 定額法と定率法

まず、最も一般的に用いられている2つの償却方式から説明しよう。

3.1 定額法

これは、つぎの算式によって毎会計年度の償却額を計算する方法である。

$$\text{各年度の償却額} = \frac{\text{取得原価} - \text{残存価額}}{\text{耐用年数}}$$

たとえば、取得原価 $C = 1000$ 万円、残存価額 $L = C \times 10\%$ 、耐用年数 $n = 8$ 年の設備を定額法で償却すると、毎期の減価償却費 D は次式により112.5万円になる。

$$D = \frac{1000\text{万円} - 100\text{万円}}{8} = 112.5\text{万円}$$

この方法によると、每期一定の額が費用に計上される

ことになる。その償却累計額をグラフに画いてみると直線になるので直線法 (straight line method) とよばれる。

3.2 定率法

この方法は一定の比率をあらかじめ計算しておき、毎期の未償却残高にその一定率を掛けてその年度の償却額を算出するという方法を繰り返すものである。その比率 (これを償却率という) の決定にはつぎの公式が用いられる (ただし、 n は耐用年数)。

$$\text{償却率 } r = 1 - \sqrt[n]{\frac{\text{残存価額}}{\text{取得原価}}} = 1 - \sqrt[n]{\frac{L}{C}}$$

この公式の求め方については、あとの〈補説〉を参照されたい。わが国の税法では、上式のルートの中、つまり残存価額÷取得原価を10%と定めているので、税法に従う場合の償却率 r は、耐用年数 n だけの関数となり、

$$r = 1 - \sqrt[n]{0.1}$$

という算式で求められることになる。表 4.1 に定率表の一部を示してある。

この定率表を使うと、先に定額償却の計算例を示した設備 (取得原価1000万円、耐用年数8年、残存価額10%) の償却率は25%であるから、毎年の減価償却の推移は表 4.2 のようになる。

この方法によると、減価償却費は第1年度が最大で、それ以後は次第に償却額が少なくなってゆく。したがってこの種の方式を一般に逓減償却法ともよぶ。

〈補説〉

定率法の償却率を求める公式はつぎのようにして導かれる。いま、取得原価を C 、耐用年数を n 、償却率を r とすると、毎期末の償却額および未償却残高はつぎのようになる。

	償却額	未償却残高
第1期末	Cr	$C - Cr = C(1-r)$
第2期末	$C(1-r)r$	$C(1-r)(1-r) = C(1-r)^2$
⋮	⋮	⋮
第 n 期末	$Cr(1-r)^{n-1}$	$C(1-r)^n$

そこで、 n 期後の残存価額を L とすると、次式が成り立つ。

$$C(1-r)^n = L$$

$$\therefore r = 1 - \sqrt[n]{\frac{L}{C}}$$

なお、上式において、 L の値が小さくなるにつれてルートの中の $\frac{L}{C}$ の値は小さくなり、 r は大きくなる (1 に近づく)。したがって、もし残存価額を自由にしておくと償却額は企業の恣意にゆだねられることになる。わが国の税法がこれを取得原価の10%と定めている理由の1つはここにある。

表 4.1 定率法による償却率

n	r	n	r	n	r
1	—	9	0.226	17	0.127
2	0.684	10	0.206	18	0.120
3	0.536	11	0.189	19	0.114
4	0.438	12	0.175	20	0.109
5	0.369	13	0.162	25	0.088
6	0.319	14	0.152	30	0.074
7	0.280	15	0.142	⋮	⋮
8	0.250	16	0.134		

n は耐用年数、 r は償却率、

表 4.2 定率法の計算例

($C=1000$ 万円、 $n=8$ 年)

年 度	償 却 額	未償却残高
1	250万円	750万円
2	188	562
3	141	421
4	105	316
5	79	237
6	59	178
7	45	133
8	33	100

4. 生産高比例法

この方法は、上の2つの方法とは違って、耐用年数中に期待されるその資産の利用度の総量をあらかじめ見積もっておき、各年度の償却額は上の見積総量に対するその年度の利用度の比率によって配分する方法である。主として減耗性の資産を対象とした減耗償却 (depletion) の方式として使われる。

たとえば、ある鉱山を10億円で取得し、これを20年間で償却する予定を立て、残存価額を10%と見積もったとする。この場合に、もしこの鉱山の埋蔵総量をたとえば1000万トンと推定することができれば、生産高比例法によることが可能である。たとえば、ある年度の実際採掘量が60万トンと確認されたならば、その年度の償却額はつぎの通りである。

$$(10\text{億円} - 1\text{億円}) \times \frac{60\text{万トン}}{1000\text{万トン}} = 5400\text{万円}$$

この考え方は、一般の機械や車両などの場合にも、原理的には適用可能である。たとえば、営業用の車両の総走行キロ数があらかじめ予測できる場合には、

$$\frac{\text{取得原価} - \text{残存価額}}{\text{総走行キロ数}} = 1\text{ km当り減価償却費}$$

として1 km 当りの償却額を定め、毎期の走行キロ数に応じて償却費を算定することができる。

ただし、実際問題としては、わが国の税法では、鉱山や特殊の資産を除き、一般には認めていない。そのため企業の内部管理用の費用配分などの例外的な場合を除いて、一般企業の財務会計ではあまり用いられていない。

5. 等差級数法と倍額定率法

米国の連邦所得税法は、一般に認められた会計原則にのっとった方式だという監査証明が得られる方式であれば、どのような償却方式をとることも認めている。それらのうち、わが国の税法にはなくて、米国の文献や実務でよくみかける逓減償却の例として、等差級数法(sum-of-the-years-digits method)と倍額定率法(double declining balance method)の2つを説明しておこう。海外に営業所をもつ企業や、外資系の企業では、これらを使うことがよくあるからである。

5.1 等差級数法

これは、年々の償却額を等差的に減少させていく方式であり、単に級数法とよばれることも多い。

この方法で各年度の減価償却費を求めるにはつぎのようにする。まず、耐用年数が n 年ならば1から n までの総和 $S=1+2+\dots+n$ を求める。この総和 S を分母とし、第1年度は分子を n 、第2年度は分子を $(n-1)$ 、…、第 n 年度は分子を1とし、これらを償却総額 $(C-L)$ に掛けて各年度の減価償却費を算出する。すると、つぎようになる。

$$\text{第1年度} : (C-L) \times \frac{n}{S}$$

$$\text{第2年度} : (C-L) \times \frac{n-1}{S}$$

$$\text{第3年度} : (C-L) \times \frac{n-2}{S}$$

⋮

$$\text{第}n\text{年度} : (C-L) \times \frac{1}{S}$$

この方法を、前と同じ例($C=1000$ 万円、 $L=100$ 万円、 $n=8$)にあてはめると、 $S=1+2+\dots+8=36$ であるから、減価償却費の推移は表4.3のようになる。

5.2 倍額定率法

通常の定率法は、3.2で説明したように、残存価額の見積り的大小によって償却率が大きく変わってしまうという難点をもっている。このような難点を補うための1つの方法として考え出されたのがこの方式である。計算はごく簡単で、まず通常の定額法の償却額 D を求め、これを取得原価 C で割った値を2倍したものを償却率 r

表 4.3 等差級数法の計算例
($C=1000$ 万円、 $n=8$ 年)

年 度	償 却 額	未償却残高
1	200万円	800万円
2	175	625
3	150	475
4	125	350
5	100	250
6	75	175
7	50	125
8	25	100

とするのである。これを式で書くと、

$$r = \frac{2D}{C}$$

となる。これを前と同じ数値例にあてはめると、

$$r = \frac{2 \times 112.5 \text{万}}{1000 \text{万}} = 0.225$$

である。あとは通常の定率法と同様に、この r を未償却残高に掛けることによって年々の償却費を求めていけばよい。

6. 各種償却方式の使い分け

償却方式として定額法を採用するか、それとも逓減償却法(定率法や等差級数法など)を採用するかは、設備資産の未償却残高(裏返して言えば償却累計額)にかなりの違いをもたらす。いま、同じ例(取得原価 $C=1000$ 万円、残存価額 $L=100$ 万円、耐用年数 $n=8$ 年)に3つの方式を適用して比較してみると図4.1のようになる。

ところで、定額法と定率法などの優劣について、会計理論上の議論がたまたかわされることがよくある。たとえば期間の負担を公平にする見地からは毎期均等に償却する定額法が妥当であるとか、これと反対に、設備の能率のよい当初の年度に多額の償却をし、後年になって維持・修繕費がかさむ頃に少額の償却費ですむので定率法のほうが利害関係者に適正な業績を報告することができる、などといった議論がそれである。

しかし、この種の「公正な」計算という見地からは、どれか1つを最善の方法とする決め手はないようである。現実には、利益の多い企業ではなるべく定率法を採用しようとする傾向があるが、その動機は、計算の公正さのためというよりは、固定設備に投下した資本をできるだけ早期に回収しておきたいという要請からだといいようであろう。減価償却費を計上するということは、それだけその期の損益計算上の利益を小さくすることに

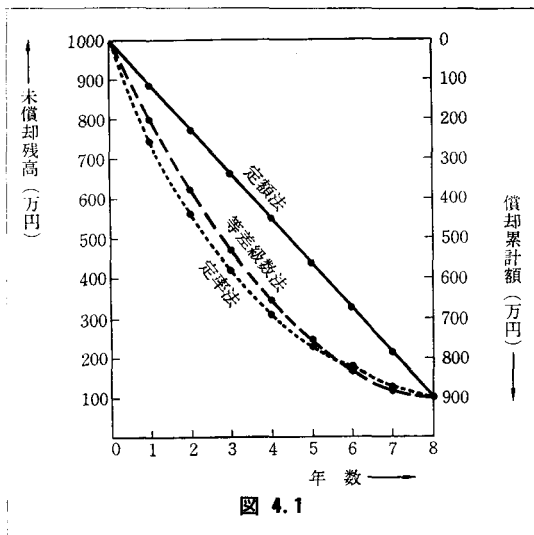


図 4.1

よって、税金や配当などの形で企業から流出する資金を少なくする作用をもつ。したがって定率法によると、定額法で償却するのと比べて、早い時期に多めの資金が社内に留保されるため、その分の金利に相当するだけ有利になる。

もっとも、どのような償却法をとろうと耐用年数の全期間に償却される総額は同じであるから、償却方式の違いによる有利さとは、あくまでも、早い時期に資金を留保することによる金利効果および資金ぐりのメリットであることに注意する必要がある。

わが国の政府は(とくに高度経済成長の時期に)、主要産業への設備投資意欲を増進するために、さまざまな税制上の優遇措置を設けたが、その1つとして特別償却という制度がある。これは、租税特別措置法によって認められた設備について、初年度に取得価額の4分の1とか3分の1を、正規の償却費のほかに追加償却することを認めたり、毎期の償却額を正規の場合よりも割増して計上することを認める制度である。この制度の対象になる設備の場合は、たとえば耐用年数8年の設備を定率法(償却率25%)で償却した上、初年度に4分の1(25%)の特別償却をすると、1年間で取得価額の半分を費用に計上することが可能になる。このような特別措置が、多くの企業の高度成長を側面から支援したことは、よく知られている通りである。

ところで、企業は常に景気変動の波にさらされており、とくに経済の低成長時代に入ってから、早期に多額の減価償却をしたのでは十分な「年度利益」を確保することは望めない場合も多くなってきた。このような場合、経営者は定率法から定額法に切り換えたり、税法で認めている償却限度まで減価償却を行なうことを差し控

えるという手段をとることがある。というのは、一般に経営者は、財務会計上の年度利益がなるべく安定的に成長することを望み、決算利益の極端な変動を避けようとする傾向があるからである。

減価償却方式の変更は、このような期間利益の平滑化方策の1つとして、合法的な範囲で利用されることが多いが、ただ、このような操作は、財務諸表の読者に経営業績の判断をあやまらせるおそれがあるので、公表諸表の脚注に、どういう償却方式をとったかを記すことが義務づけられている。

〈補説〉租税特別措置法で特別償却を認められた設備には、重要産業用合理化機械に指定されたもの(同法に細かく規定されている)、電子計算機、公害防止設備などがあり、また、中小企業の合理化機械も対象になっている。なお、特別償却は、早い時期に多額の償却費を計上することを認める措置であるが、減価償却の対象になる総額は正規の償却の場合と同様(取得原価-残存価額)である。

7. 無形固定資産とその償却

前号で述べたように貸借対照表の固定資産の項には、有形固定資産のほかに、無形固定資産と投資という項目が含まれるのが普通である。

このうち、投資というのは、企業がその手持資金の一部を、1年以上の長期にわたって、関係会社等の株式や債券を保有することにあてたり、長期の貸付を行なったりするために使用したことを示すものであって、原則として取得原価で記録され、償却の対象にはならない。

一方、無形固定資産のほうは、機械設備などと同様に、多くは償却(amortization)の対象になるものである。

わが国の財務諸表規則から無形固定資産に属するものを引用してみると(第21条)、「営業権、特許権、借地権、地上権、商標権、実用新案権、意匠権、鉱業権、漁業権、入漁権その他これに準ずる資産」がある。これらのうち、営業権を除いては、いずれも特定の法律で保護されている権利である。

これらの権利は、有形の設備と同様に、長期間にわたって企業の活動に貢献しているものとみなすことができる。そこで、これらの権利の取得原価は、その取得した年度だけの費用にすることをせず、その耐用年数全体に償却という形で配分される。

無形固定資産には、有形の設備に見られるような廃棄とか除却ということは生じないのが普通であるが、法律上の有効期間が限定されている権利(たとえば、商標権20年、特許権15年、実用新案権と意匠権10年…など)には、有用期間に明白な限界がある。また法律上の有効期

限のあるなしにかかわらず、不適応化（たとえば、自社の製品には役立たなくなる）とか陳腐化（たとえば、もっとすぐれた技術が開発されて、特許の効果がなくなるなど）が生じる。そこで、これらの資産の会計上の耐用年数はその法律上の有効期間よりも比較的短く定められ、早期に費用として回収することが実務上広く行なわれている。また商標権のように、時の経過とともに却って価値を増すようなものについても、比較的早期に償却を行なう場合が多い。

無形資産は、残存価額をゼロとし、定額法（直線法）で償却するのが一般的な慣行になっている（ただし、鉱業権を生産高比例法で償却するというような例外はある）。

8. 繰延資産とその償却

固定資産の減価償却という会計処理は、資本投下額の効果（収益獲得に貢献する力）が長期間持続するので、その全額を1期だけの費用としてしまわずに、何期かに配分して費用化するという考え方のものである。このような考え方をおし進めると、上に挙げたような有形の財貨、あるいは法律上の権利を伴うもの以外に、資本投下額の相当部分を何期かに繰り延べて費用化するものであっても当然だという考え方が生まれる。こうして、こんにちの会計実務上、流動資産、固定資産と並ぶ第3の資産分類として繰延資産というものが認められているのである。財務諸表規則などで認められているおもな繰延資産を例示するとつぎのようである。

(イ) 創業費：商法第168条第1項第7号の規定による設立費用および設立登記のための税額、ならびに会社設立後営業開始までに支出した開業準備費。

(ロ) 社債発行費：社債発行のために支出した直接の費用。

(ハ) 株式発行費：株式発行手数料、その他株式発行に伴う直接の費用。

(ニ) 開発費：新技術の採用、経営組織の改善、市場の開拓などのための支出。

(ホ) 試験研究費：製品の試作、製法の研究などのための特別の支出。

これらの項目は、いずれもその資本投下額のすべてを最初の1年度だけの費用とすることは不適当な場合が多い。そこで、このような支出額を「資産」として計上するとともに、その効果の及ぶ全期間に配分して、償却という形で費用化するのが合理的だと考えられている。

ただ、実際問題として、資本投下の効果が持続する期間を正しく見積もることは困難である上に、技術の進歩や競争の激しい産業界では、製品や市場の開発、あるいは試験研究などの効果は早急に薄れてゆく場合が多いの

で、できるだけ短期間に（せいぜい5年以内に）償却するように努めるのが普通である。なお、社債発行費のようなものの償却期間は、社債の償還年数に一致させるのが普通である。

9. 減価償却の会計上の記録

すでに述べたような方法で固定資産の減価償却額が決められたならば、これを会計上の元帳勘定に記録することになる。ここでは、その要点だけを説明しておこう。

9.1 勘定記入の仕方

減価償却費の元帳勘定への記入は、決算のときに行なわれることが多いが、記録の方式には直接法および間接法という2つのやり方がある。

直接法というのは、各年度の償却額を、減価償却費勘定の借方に記入すると同時に、それと同じ額を該当する固定資産勘定の貸方に記入するやり方である。この講座の第2回にミナト商会の複式簿記で行なったのはこのやり方であった。このやり方をすれば、固定資産勘定の残高はいわゆる未償却額を示すことになり、年々減少していく。

これに対して間接法では、減価償却額の貸方記入を固定資産勘定に直接行なう代りに、減価償却引当金という勘定を設けて、その貸方に記入するのである。この方法によると、固定資産勘定の借方には常に取得原価が記録され、減価償却引当金勘定の貸方には償却累計額が示されることになるので、便利である。

有形固定資産については多くの企業が間接法を採用し、無形固定資産と繰延資産には直接法を適用しているのが実情である。

9.2 設備の処分に伴う会計処理

設備資産の耐用年数がきたとき、残存価額が当初の見積もり通り（税法にしたがっていけば取得原価の10%）だったとしよう。たとえば、取得原価が1000万円、税法上の耐用年数が8年の機械を8年間使って、減価償却累計が900万円（簿価100万円）になったとき、この機械を売却処分し、処分収入100万円を得たとすれば、会計処理上は損得なしということになる。このときの仕訳記入は、もし直接法で記録がされている場合は、

（借方）現金 100万円 （貸方）機械 100万円

となり、間接法が採用されている場合は、

（借方）現金 100万円 （貸方）機械 1000万円
機械減価償却引当金 900万円

となる。

しかし、このように、固定資産の未償却残高と処分価

額とが等しいということはめったにありえず、何らかの差額が生じるのが普通である。とくに、予定の耐用年数の経過以前に処分することになったときには、その差額が相当大きくなることもある。その場合には会計上つぎのように処理される。

たとえば、取得原価1000万円、耐用年数8年の装置を定額法で4年間償却した(未償却残高は1000万円-112.5万円×4=550万円になっている)とき、この装置が陳腐化したので廃棄処分して、新設備に取り替えたとする。その処分価額(売却価額から手数料を引いた純収入)が80万円だとすると、会計上は550万円-80万円=470万円が、その処分した年度に**固定資産処分損**として計上されることになる。

この場合の仕訳記入はつぎのようになる(間接法を想定)。

(借方) 現金 80万円 (貸方) 装置 1000万円
装置減価償却引当金 450万円
固定資産処分損 470万円

上と反対に、処分収入のほうが未償却残高よりも大きければ貸方に**固定資産処分益**が計上される。このような固定資産の処分に伴って生じた損益は、財務会計のルールでは「当期業績」との関わりが薄いという理由で、決算報告上は特別損益という項目で扱われ、営業利益の計算には含めないのが普通である(前号の4. 損益計算書の読み方を参照)。