

減損処理に内在する引当金の要素

伊 東 良 子

I はじめに

企業会計原則は、昭和 57 年の改正により、「減価償却引当金」として引当金の概念に含められていたものを「減価償却累計額」と名称を変え、これを引当金の概念から除外した。この「減価償却引当金」から「減価償却累計額」へと移行する時期に引当金の概念に関するさまざまな論考が展開されている。

本稿においては、現在、取得原価の控除項目として計上されている減価償却累計額が、過去において減価償却引当金として引当金の概念に含められていたということに着目し、減損処理に内在する引当金の要素を見出すことを目的とする。また、このことが、減損処理に引当金処理を援用することへの何らかの手掛かりとなることを期待し、考察することとする。

II 減価償却引当金の本質

減価償却費の貸方勘定科目として減価償却引当金が存在していた。この減価償却引当金は同じ評価性引当金として分類される貸倒引当金との比較によってその本質が浮き彫りにされるものと考えられる。減価償却引当金と貸倒引当金は、資産の控除項目として同じ評価性引当金に分類されている。しかし、同じ評価性引当金として分類されるからといって、同じ性質を有しているということにはならない。本節では、減価償却引当金と貸倒引当金の本質を明らかとすべく、両者の比較・分析を行いたい。

II - 1 減価償却引当金と貸倒引当金

減価償却引当金が貸倒引当金とともに評価性引当金として分類されていたのは、その決算期末における貸借対照表表示の方法として、資産に対する控除項目と位置付けられていたことにある。

つまり、減価償却引当金について言えば、資産原価から減価償却費を直接控除してしまうことはせず、その取得原価を保持したまま貸借対照表に記載するがための貸方項目である。減価償却引当金と貸倒引当金が評価性引当金とよばれる所以は、その貸借対照表表示の形が同じであるということに尽きるのである。

しかし、その貸借対照表表示の形が同じ間接控除であるからといって、減価償却引当金と貸倒引当金とが同質的なものであると断言することはできない。「減価償却引当金と貸倒引当金とがともに評価勘定としての性質をもつということと、両勘定がともに評価性引当金として引当金の一項目に属するということとは、まったく別個のことがらであって、けっして両者は自動的に結び付くものではない¹⁾」。つまり、貸借対照表借方項目の控除項目としての性質については減価償却引当金と貸倒引当金はともに確かに同じであるが、それが引当金としての性質に関しても同じであることにはならない。「減価償却引当金と貸倒引当金とは、評価勘定としては同質的であるが、評価性引当金としては異質的である。つまり、減価償却引当金は、貸倒引当金と同様に評価勘定ではあるが、しかし、貸倒引当金とは異なって引当金ではない²⁾」のである。また、「減価償却引当金は、その本質においては、いわゆる評価性引当金ではないといわざるをえない。それが、評価性引当金とされるのは、たんに、貸借対照表による財政状態の表示という目的との関係において、たまたま、そのような方式がとられ

1) 内川 [1981], p. 4 .

2) 内川 [1981], p. 4 .

ているからにすぎない³⁾」と言えるのである。

この減価償却引当金と貸倒引当金がともに評価性引当金であるということに関して、さまざまな観点から多くの論者によって見解が披瀝されている。

例えば、期間費用という観点から、「減価償却引当金は、期間費用としての減価償却費を計上した結果として設けられる。また貸倒引当金は、期間費用としての貸倒損失についての見積もりが行われた結果としても設けられる。したがって、いずれも期間費用の計上をその目的としているものであって、これが貸借対照表の資産の部に控除項目として示される⁴⁾」として、減価償却引当金と貸倒引当金を同質的に捉える見解がある。このことは、適正な期間損益計算を行うという目的のもと、減価償却引当金については当期の費用配分額を算出し、これを減価償却費として計上することであり、また、貸倒引当金については当期債権金額から貸倒額を見積り費用計上することである。

II - 2 見積計上と予定計上

評価性引当金の本質的理解のためには、動態的見方こそが必要であり、このことは減価償却引当金だけでなく、貸倒引当金についても、すなわちすべての評価性引当金に関して、さらには引当金一般に関してあてはまる⁵⁾。この動態的見方というのが、企業の経営成果の計算をその目的とする動的会計理論であり、引当金はなによりもまず、損益計算における正当な期間費用の計上という目的をもって設定される⁶⁾というものである。

企業が所有する有形固定資産の当期において収益獲得に貢献した部分を減価償却費として計上したものの貸方項目が減価償却引当金であり、債権

3) 江村 [1965], p. 7 .

4) 高松 [1970], p. 197 .

5) 高松 [1965], p. 95 .

6) 高松 [1965], p. 95 .

残高に対して将来の貸倒額を見積りこれを貸倒償却として計上したものの貸方項目が貸倒引当金である。したがって、減価償却引当金も貸倒引当金も正当な期間費用を計上した結果として設けられる貸方項目である。

引当金の本質を規定する条件を、それが当期の費用として見積り計上されたものとすれば、減価償却引当金も貸倒引当金とともに引当金であると言い得るであろう。つまり、「貸倒引当金は貸倒償却という期間費用を見越し計上し、減価償却引当金は、減価償却費という期間費用を予定計上することから与えられる貸方項目⁷⁾」であり、引当金の本質に適合しているものと考えられる。

しかし、減価償却引当金も貸倒引当金も当期の費用額を見積み計上するという点では同じであるが、その費用額を算出する方法に違いがある。期間費用として計上される減価償却費は、「厳密にその消費原価を測定して計上するということは、不可能である。そこで、あらかじめ耐用年数を予定して、その期間内に、固定資産に投下された原価を割り当てるといふ、いわゆる耐用年数計算が行われたことになる。しかし、この計算が耐用年数の見積りにもとづくかぎり、それは一種の予定計算である。こうした予定計算がほかにも多く存在することが、現代会計の一つの大きな特徴とさえなっている。そして、減価償却引当金は、こうした減価償却費の予定計上に合う貸方項目として設定される⁸⁾」と。

減価償却費が、固定資産の取得原価のどれだけが当期において収益獲得に貢献したのかを測定することは困難であるため、過去において確定した金額である取得原価を配分の基礎とし、固定資産の残存価額と耐用年数を見積み、これをもとに各期に取得原価を配分する。つまり、減価償却費として計上される当期配分額は、過去において支出した金額を基礎として算出されるのである。この過去において支出した金額は確定的なものである

7) 高松 [1965], p. 95 .

8) 高松 [1965], p. 96 .

減損処理に内在する引当金の要素

が、これに対して残存価額と耐用年数については見積りに過ぎない。つまり、減価償却費を算出するには、残存価額と耐用年数という不確定要素を含むことは確かである。有形固定資産が将来において除却処分されるに至るまで、この残存価額と耐用年数については確定されないのである。したがって、過去の支出にもとづいて算出される当期配分額は、将来において除却処分されるまでに残存価額もしくは耐用年数の変更がなされた場合、各期の配分額に影響が及ぶという見積り配分額であると言えるであろう。

また、期間費用として計上される貸倒償却については、「貸倒損失の発生額は、現在の時点ではまだ確定した金額ではなく、将来のある時点において確定する金額であり、ただ、現在の時点ではその発生額を過去の経験にもとづいて蓋然的に予測しうるにすぎないのである⁹⁾」。つまり、減価償却費は過去において有形固定資産に投下された支出額を基礎に、見積られた残存価額を控除した残額を、有形固定資産個々に予測された耐用年数により各期に配分される金額を見積もるのであるが、貸倒見込額は将来において発生しうるであろう金額を予測し、これを現在において費用として計上するのであり、その金額は予測に過ぎず、不確定なものである。

一方で、この減価償却費として計上される当期配分額が確定的な金額であるのか、それとも不確定な金額であるのかについての見解に相違が見られる。当期配分額の算定の基礎が固定資産の取得原価であることから、「減価償却費の当期計上額は、なるほど、一種の見積りによって算定されるものではあるけれども、しかし、その当期計上額の見積られる土台となる固定資産そのものの価額は、過去の現金支出もしくはそれに相応する取引にもとづいて、取得原価として確定した金額であり、見積り等による不確定の金額ではない¹⁰⁾」と述べられている。また、「減価償却引当金の場合には、その各期間配分額の総合計額は、これをどのような見積りの方法によ

9) 内川 [1981], p. 8 .

10) 内川 [1981], pp. 6-7 .

って測定しようとも、固定資産の耐用年数が終了する時点においては、過去の確定数値である、その固定資産の取得価額に一致することとなり、その総合計金額についての修正を必要としない。つまり、減価償却費の各期間配分額は見積金額であるけれども、しかし、この見積金額である各期間配分額の総合計額、つまり各期間配分額算定の基礎となる固定資産の取得価額は確定金額であって、けっして見積金額ではない¹¹⁾」として、このような算定方法により算出された減価償却費の貸方項目として計上される減価償却引当金は、他の引当金とは異なるというのである。「同じ貸方修正項目であっても、減価償却ないしはその累計額と債権価値修正項目とは、前者がもっぱら過去の費用を表すのに対して後者は将来の費用あるいは損失にかかわるという点において、根本的にその性質を異にしていることを見逃してはならない¹²⁾」という同様な見解も提示されている。

このように、減価償却費として計上される当期配分額が確定的な金額であるのか、それとも不確定な金額であるのかについて意見が分かれているが、依然として、「(一) 固定資産の取得原価は確定しているのが普通であるが、これを期間費用に配分する場合、その配分の基礎となる耐用年数は見積ったものにすぎないから、配分額も見積り額となる。耐用年数が尽きることによって、それが確定するまでは、仮に決定された見積り額に過ぎないこと、(二) 計算の基礎にとり入れられる残存価額についても、その金額の大きさは、事実上資産が廃棄され処分されるに至るまでは、未確定であり、見積り額に過ぎないこと、(三) 固定資産の減価償却の方法には、定額法、定率法、産高比例法などがあり、何れの方法が特定の資産に最も妥当するかについては、決め手となるものがなく、ある程度会計主体の自由判断に任せられているから、年度配分額も見積りと考えてよいこと、以上のような理由によって、期間費用として計上される減価償却費の額は、

11) 内川 [1986], pp. 68-69 .

12) 森川 [1971], pp. 25-26 .

減損処理に内在する引当金の要素

多くの見積りの要素を含む見積り額であると考えるのである¹³⁾」として、配分の基礎は過去に支出された確定金額ではあるが、多分に見積りの要素を含むとして減価償却引当金を他の引当金と同様に見積りによるもので、将来において固定資産が除却処分されるまで当該見積り額は確定的なものであるとは言えないというのである。

III 減損と引当金

ここまで、減価償却引当金の本質を明らかとすべく考察を進めてきた。つづいて、本節では、改正前の「減価償却引当金」と改正後の「減価償却累計額」をめぐる、引当金における発生主義の概念について議論を重ねたいと思う。

また、減価償却引当金として引当金の概念に含められていたものが、なぜ引当金の概念から除外されるに至ったのかということ、そして、引当金における発生主義の概念が減損処理においてどのように位置づけることができるかということ进行明らかとしたい。

III - 1 2つの発生概念

企業会計原則は、昭和57年の改正により、「減価償却引当金」として引当金の概念に含められていたものを「減価償却累計額」と名称を変えて引当金の概念から除外した。

改正前は「期間費用の測定という立場から、引当金を考察しようとするかぎり、引当金は、すべて、見積りによる費用の計上という単一の性格をもつのみである¹⁴⁾」と述べられているように、「既発生事象に係る費用金額の見積計上の場合」と「未発生事象に係る費用金額の見積計上の場合」という区別もなく、両方の場合が、引当金として計上されていたのである。

13) 阪本 [1985], p. 9 .

14) 江村 [1965], p. 7 .

つまり、「期間費用として、期間収益に対応せしむべき充分な理由のあるときに、たとえ、債務が存在していなくても、また、資産を減額すべき理由がなくても、引当金の設定は、じゅうぶんに認められる¹⁵⁾」のである。

改正前において減価償却費の貸方項目である減価償却引当金は評価性引当金の1つとして引当金に属していた。しかし、改正前においても、この減価償却引当金についてはさまざまな見解があり、「減価償却引当金は、固定資産の現在価額を示すために設けられたものであり、いわば固定資産勘定からの控除項目としてのみ存在しうるのであって、独立の一項目としての貸借対照表能力はもたない¹⁶⁾」という見解や「減価償却の累計額は、固定資産の生産的使用によるその減価額をあらわす評価勘定としての性質はもっているけれども、その主たる勘定である固定資産の、その取得価額は、過去の現金支出等にもとづいて計上された確定金額であるから、見積りを必要とする貸倒見込額と同じように、これを引当金としてとらえることはできない¹⁷⁾」といった見解が見られる。

改正後、引当金の規定は一纏めとなり、減価償却引当金は減価償却累計額として引当金の概念から除外されたのである。

この引当金の改正に対して、阪本（厳密には阪本を代表とする関西地区在住の会計学会会員有志をもって組織するスタディ・グループ）が異論を唱えた所以は、減価償却引当金と同様に既発生の費用である修繕引当金や退職給与引当金を改正後も引当金とするのに、何故に減価償却引当金は引当金とされないのかということである。このような異論が唱えられたのは、その会計上の発生主義の概念における見解の相異があるからであった。

まず、阪本が言う発生主義とは、「発生主義会計という発生は、現金の収支や現金収支に関する権利義務の成立や消滅に無関係に事象を認識し記

15) 江村 [1965], p. 8 .

16) 高松 [1965], p. 94 .

17) 内川 [1981], p. 14 .

減損処理に内在する引当金の要素

録する会計であると考えるのである。したがって発生主義会計においては、財のもつ経済価値の増減変化という事象がその認識の対象となるものと考えるのである。この場合貨幣の収支は主として財の経済価値の増減変化、すなわち収益、利得、費用、損失の測定尺度として用いられるものに過ぎない¹⁸⁾」というものである。

つまり、阪本の言う発生主義とは、その事象が発生したことにより支出が行われるということではなく、その事象が発生したという事実に基づくものであり、費用の発生に係る事象が発生していれば、これを当期の費用として計上することが適正な期間損益計算に繋がる。しかし、事象が発生しているのであって当期に計上される費用の金額が確定しているわけではないので、これは見積りに基づく金額であり、不確定であるとされるのである。

したがって、「スタディー・グループは、引当金の計上は必ずしも将来に発生を予定する事象の認識に基づくものとは限るものではなく、その事象としての発生が既に当期において認識される場合であっても、その金額の測定が見積りによるものであって、金額的には未確定のものである場合にも、これを計上するものとするのである。すなわち既発生事象に係る引当金の計上の事例は、減価償却引当金に限ることなく、修繕引当金・退職給付引当金・賞与引当金についても、それらは既発生事象の認識に基づいて計上されるものであるとする¹⁹⁾」のである。スタディ・グループによれば、減価償却引当金と同様に修繕引当金・退職給付引当金・賞与引当金についても既発生事象に係るという見解を述べている。

しかし、当時の企業会計審議会を代表する番場によれば、「減価償却費の計上、修繕費の計上、退職給与費の計上を例示しているが、このうち減価償却費の計上は既発生事象に係る費用の計上に該当し、修繕費の計上、

18) 阪本 [1984], p. 4 .

19) 阪本 [1984], p. 3 .

退職給与費の計上は、企業会計審議会の見解では既発生事象に係る費用の計上(既発生費用の計上)には該当しない²⁰⁾」と述べている。また、「修繕引当金も特別修繕引当金も、将来発生する修繕費(将来実施する修繕作業によって惹起される経済価値の費消)を見積り、その額で見積費用を計上する際の貸方項目として記帳されるのであるからこの引当金を、既発生費用を見積に基づいて算定し、記帳する際に用いられる貸方項目と見るわけには行かない²¹⁾」として阪本の述べる見解を否定している。

これは両者による発生という概念に対する見解の相異によるものであると考えられる。当時阪本はこのことについて「審議会とわれわれグループとの間における見解の差異は、発生と測定との区別を厳密に行うか否かによるものであり、つまるところは発生概念における差異に起因する²²⁾」と述べている。

その発生という概念に対する見解の相異が顕著に表れているのが、減価償却費と修繕費の比較においてである。

阪本は、「減価償却費は財の取得原価から見積り残存価額を差引いた額をその見積り耐用年数にわたり、期間費用に配分する手続をとるものである。これに対して修繕費の方は将来修繕に要する金額を見積って、これを財の使用期間中の費用に計上するものである。前者は財の取得原価を期間費用に見積り配分する予定計算であるのに対し、後者は将来に必要とする修繕費を見積り計上するものである。その差異点は適用する測定基準における差異にあるのであって、発生主義という認識基準における差異ではない²³⁾」と述べて、修繕引当金を減価償却引当金と同様に既発生費用であるとしている。

一方、修繕費について、番場は、「年度末までに実施されるべき修繕作

20) 番場 [1984], p. 3 .

21) 番場 [1984], p. 5 .

22) 阪本 [1984], p. 3 .

23) 阪本 [1984], pp. 4-5 .

減損処理に内在する引当金の要素

業の一部が工場の操業が繁忙を極め修繕を行う余裕がなかった等の理由で実施されず、それを次期に回すことになれば修繕引当金の残高は若干残ることになる。この引当金残高は今後実施されるべき修繕作業に要する費用（未発生費用）の見積額をあらわすのであり、決して既発生費用を見積額であらわすという性質のものではない²⁴⁾と述べている。つまり、修繕を要するという事象は発生しているが、修繕作業に要する費用は発生していない。したがって、修繕引当金は未発生費用であると述べ、「修繕引当金も特別修繕引当金も、将来に発生する修繕費（将来実施する修繕作業によって惹起される経済価値の費消）を見積り、その額で見積費用を計上する際の貸方項目として記帳されるのであるからこの引当金を、既発生費用を見積に基づいて算定し、記帳する際に用いられる貸方項目と見るわけには行かない。『報告』は、特別修繕引当金に関して、それはすでに発生した費用（すでに発生した経済価値の減耗）の見積額を計上する際に記帳される貸方項目と見る見解に立っている²⁵⁾」。

Ⅲ - 2 減損と引当金

ここまで、「減価償却引当金」について、企業会計原則の改正前における「減価償却引当金」と改正後における「減価償却引当金」の取り扱いについてみてきた。

改正後の引当金についての概念規定は「将来の特定の費用又は損失であって、その発生が当期以前の事象に起因し、発生の可能性が高く、かつ、その金額を合理的に見積ることができる場合には、当期の負担に属する金額を当期の費用又は損失として引当金に繰入れ、当該引当金の残高を貸借対照表の負債の部又は資産の部に記載するものとする」であるが、論点は、発生主義に対する見解の相異にあり、当期末において費用および損失が発

24) 番場 [1983], p. 4 .

25) 番場 [1983], p. 4 .

生しているという事象を認識し、これに対して引当金が設定されるとする場合と、将来において発生する費用および損失、つまり当期末においては発生していない費用および損失、これに対して引当金設定されるとする場合に見解が分かれている。

減損会計基準注解2(1)では、減損損失の認識について「減損の兆候がある資産又は資産グループについての減損損失を認識するかどうかの判定は、資産又は資産グループから得られる割引前将来キャッシュ・フローの総額と帳簿価額を比較することによって行い、資産又は資産グループから得られる割引前将来キャッシュ・フローの総額が帳簿価額を下回る場合には、減損損失を認識する」とされる。減損損失を計上するまでに、減損の兆候、減損の認識、そして減損の測定という3つの段階を経なければならない。損失の蓋然性という観点からしていえば、2段階目である減損の認識の段階で帳簿価額と比較される対象を、割引後将来キャッシュ・フローの総額ではなく、割引前将来キャッシュ・フローの総額とすることにより、減損損失の存在をより確定的なものとする事となっている。そして、この割引前将来キャッシュ・フローの総額が帳簿価額と比較され、これが帳簿価額を下回る場合には、減損損失の発生を認識するという手続きをとるのである。

このような帳簿価額と比較される対象が、割引後将来キャッシュ・フローの総額ではなく、割引前将来キャッシュ・フローの総額とされることについて、減損会計基準意見書四2.(2)において、減損の認識の判定について、「減損の兆候のある資産又は資産グループについて、これらの帳簿価額とそれらが生み出す割引前の将来割引キャッシュ・フローの総額を比較する減損損失の認識の判定を行うことは、成果の不確実な事業用資産の減損における測定が主観的にならざるを得ない点を考慮して、減損の存在が相当程度に確実であるかどうかを確認するために用いられている」としている。このように割引前将来キャッシュ・フローを対象とする理由が

減損処理に内在する引当金の要素

述べられているものの、資産の収益性は、本来、将来キャッシュ・フローの割引現在価値で判定すべきである。しかし、割引前将来キャッシュ・フローを、減損損失を認識するかどうかの判定に用いることによって、収益性の低下の度合いが軽微な場合については、減損損失を認識しない結果となる。これは、減損損失の測定については見積りの要素が大きいという点を考慮して、減損の存在が相当程度確実な場合に限って、減損損失を認識することが適当であるという、いわゆる確率基準²⁶⁾の考えに基づいていると言われている。また、「減損の兆候がある資産または資産グループについて、これらが生み出す割引前将来キャッシュ・フローの総額がこれらの帳簿価額を下回るときには、減損の存在が相当程度に確実であるとし、そのような場合には減損損失を認識することを求めている²⁷⁾」と述べられている。ただし、減損会計基準においては、なぜこのような判定基準が用いられているかという理由を特段示してはいない。

減損は現時点から将来に向けての収益性を見積り、これと帳簿価額とを比較し、帳簿価額を収益性が下回った場合、この差額を減損損失として計上する。ここで問題とされるのは、現時点から将来に向けて見積った損失が、何故全額当期の損失とされるのかということである。確率基準を適用しているため、その損失の発生の可能性は高い。

IV おわりに

本稿において、減損における引当金の要素の存在を確かめるべく考察を進めてきた。減価償却引当金に焦点を当て、それがいかなる理由で引当金の概念から除外されるに至ったのかという経緯を鑑みることで、このこと

26) 確率基準 (probability criterion): 減損している可能性 (蓋然性) が高い場合に、減損損失を認識する考え方である。これは、偶発事象の会計において採用されているような発生の高い可能性 (probable) によって減損を捉える方法であり、その可能性の見込に基づく会計処理により、経営者の意図を提供し利用者に役立つという考え方である。

27) 辻山 [2003], p. 41 .

を明らかにできるのではないかと考察を進めてきた。

減損会計は、決算期末に資産について、取得時における投資額を超える収益が回収できないであろうという事実が発生していることに基づき、これを当期の損失として計上するものである。減損損失を計上するまでに減損の兆候・認識・測定というように段階を踏み、認識の段階で確率基準を適用し、その損失の発生の可能性は高いものとなっている。

減価償却費として計上される当期配分額が確定的な金額であるのか、それとも不確定な金額であるのかについての見解にも相異が見られたが、減損損失の算定には、減価償却費と同様に、この2つの要素が含まれているものと考えられる。つまり、減損損失は取得時における投資額、つまり取得原価と将来に向けての収益性との差額により算出されるのである。この取得時における投資額である取得原価は確定的な金額であり、また、将来に向けての収益性は将来キャッシュ・フローの割引現在価値であるため多分に見積りの要素を含んでいる。そのため、不確定な金額であると言えるであろう。したがって、減損損失はどちらの見解をも含むのである。

今後の課題として、減損処理に対する引当金処理の援用を考えるならば、引当金の設定における債務の存在についてや、設定した引当金を資産から控除するか否かについてさらなる研究が必要である。

参考文献

- ・飯野 [1974]: 飯野利夫稿「負債性引当金および特定引当金」『企業会計』第26巻・第11号・1974年。
- ・内川 [1981]: 内川菊義稿「評価性引当金と評価勘定」『同志社商学』第32巻・第4号・1981年。
- ・内川 [1986]: 内川菊義稿「引当金会計と発生主義」『會計』第129巻・第1号・1986年。
- ・江村 [1965]: 江村稔稿「引当金の本質と記載方法」『會計』第88巻第5号・1965年。
- ・阪本 [1984]: 阪本安一稿「発生主義会計と引当金の概念」『税経通信』第39

減損処理に内在する引当金の要素

- 巻・第3号・1984年。
- ・阪本 [1985] : 阪本安一稿「会計上における認識と測定」『會計』第127巻・第5号・1985年。
 - ・高松 [1965] : 高松和男稿「『評価性引当金』と持分理論」『會計』第88巻・第4号・1965年。
 - ・高松 [1970] : 高松和男著『会計学概論』同文館・1970年。
 - ・辻山 [2003] : 辻山栄子編著『逐条解説 減損会計基準』中央経済社・2003年。
 - ・番場 [1983] : 番場嘉一郎稿「企業会計における最近の論点」『税経通信』第38巻・第14号・1983年。
 - ・番場 [1984] : 番場嘉一郎稿「企業会計における最近の論点(3)」『税経通信』第39巻・第5号・1984年。
 - ・古谷 [1984] : 古谷允寿稿「減価償却引当金は引当金ではないのか」『産業経理』第44巻・第1号・1984年。
 - ・森川 [1971] : 森川八洲男稿「西ドイツ株式法における引当金規定」『明大商学論叢』第54巻・第2号・1971年。