

コンバージェンスの観点からは、減価償却は見積りの変更ということになるのだろうが、日本の場合それで良いかどうかは検討の余地がある。上場企業の５％くらいが毎年減価償却方法の変更を行っており、利益の底上げをする場合には税金を払っているのでキャッシュ・フローにも影響しており重要である。理論的にも売上原価への影響という観点からは、棚卸資産の評価基準と同じである。耐用年数の変更も利益に与える影響が大きいのということでは減価償却の方法と同じであり、また利益底上げのために耐用年数を変更することも多い。償却方法の変更と同様に、遡及適用したほうが分析上は有用であるという意見があった。

一方、過去の時点ではその当時の減価償却額にもとづく売上原価で経済活動がなされていたのであるから、遡及適用するというのかどうか、減価償却の遡及修正については慎重な検討が必要であるとの意見もあった。

固定資産に関する取扱いについての各種論点

論点１ 減価償却方法の変更の取扱い

（１）日本における現行の取扱い

日本においては現在、減価償却方法の変更については会計方針の変更として取り扱っている（企業会計原則注解１－２）。

また、会計方針の変更は、従来採用していた会計処理又は表示方法から他の会計処理又は表示方法に変更することをいうとされている（「正当な理由による会計方針の変更」（日本公認会計士協会 監査委員会報告第 78 号）。「正当な理由による会計方針の変更」では、会計方針の変更の類型ごとにその取扱いが示されているが、減価償却方法の変更は、このうちの、「複数の会計処理が認められている場合の会計処理の変更」になるものと考えられる。

この点について、企業会計原則では、「有形固定資産は、当該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、当該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。」（第 3 貸借対照表原則）としたうえで、さらに、その注解において、固定資産の減価償却の方法として、（１）定額法、（２）定率法、（３）級数法、（４）生産高比例法があることを例示列挙されている（注 20）。

（２）国際的な会計基準における考え方

（IAS）

IAS 第 8 号第 32 項では、事業活動に固有の不確実性が存在するため、財務諸表の項目には、正確に測定できず、見積りのみで測定される項目も多いとし、以下の項目を例示している。

- (a) 不良債権
- (b) 棚卸資産の陳腐化
- (c) 金融資産又は金融負債の公正価値
- (d) 償却資産の耐用年数又は包含される経済的便益の費消の予想パターン；及び
- (e) 保証債務。

上記(d)の「経済的便益の費消の予想パターン」については「減価償却の方法」に反映されるべきものとされており、それゆえに、「減価償却方法の変更」は「見積りの変更」ととらえられている。

（参考）IAS 第 16 号第 60 項

使用される減価償却方法は、資産の将来の経済的便益が企業によって消費されると予測されるパターンを反映するものでなければならない。

（参考）IAS 第 16 号第 61 項

資産に適用する減価償却方法は、少なくとも各会計年度の末に見直さなければならず、もし資産に具現化される将来の経済的便益の予測消費パターンに大きな変更があった場合には、当該の方法は変更されたパターンを反映するように変更しなければならない。当該変更は IAS 第 8 号に従って会計上の見積りの変更として会計処理しなければならない。

（参考）IAS 第 16 号第 BC33 項

審議会は、企業が償却方法の変更をどのように会計処理すべきかを検討した。審議会は、償却方法の変更は、資産の将来の経済的便益が消費されるにつれて減価償却を認識するために企業が会計方針を適用するとき使用する手法の変更であると結論付けた。従って、それは会計上の見積りの変更となる。

（米国）

米国基準では、長期性の非金融資産の減価償却等については、関連する会計原則の変更の影響から分離できない会計上の見積りの変更の一例として位置づけている（FAS 第 154 号第 20 項）。

同基準書の第 20 項では、会計原則の変更と会計上の見積りの変更との間を区別することは、時として困難であり、会計上の見積りの変更が会計原則の変更に影響されることがあるとしたうえで、その 1 例として長期性の非金融資産に関する減価償却の変更を挙げている。新しい償却方法は、当該資産に内在する見積将来便益、当該便益の費消形態、又は当該便益に関して事業体が利用可能な情報の変動の部分的な又は完全な認識により採用されるためであるというのがその理由である。会計原則又はそれを適用する方法の変更は、会計上の見積りの変更の影響から分離できないため、本基準書を適用する目的上、見積りの変更と考えられるとしている。

（３）論点

国際的な会計基準では、国際会計基準と米国基準との間で、会計方針の変更との関連に関する建付けの違いはあるものの、減価償却方法の変更の実質を、資産に具現化される将来の経済的便益の予測消費パターンに関する見積りの変更として捉えている。

一方、現行の日本基準は、有形固定資産の取得原価を各事業年度に配分する方法として、定率法や定額法などの一定の規則的配分法があることを所与とし、そうした既存の会計方法からの選択の問題として捉えているものと考えられる。

減価償却方法の変更を、便益の費消形態の見積りの変更とするこうした考え方で捉えな

おすのか、固定資産に係る規則的な費用配分方法の変更として捉え続けるのかにより、これを見積りの変更と考えるのか、それとも会計方針の変更と考えるのかは変わってくるものとする。

減価償却方法の変更を、資産に具現化される将来の経済的便益の予測消費パターンに関する見積りの変更として第一義的にとらえるのが妥当であれば、IFRS のように、これを見積りの変更として捉える方法が考えられる。

その一方、減価償却の方法を見積りの要素との関係を一旦切り離し、固定資産に係る規則的な費用配分方法として捉えるのであれば、日本の現行の取扱いの通り、通常の会計方針の変更として捉えることになるものと考えられる。

仮に日本が減価償却の方法を会計基準の変更とした上で、会計基準の変更全般について国際的な会計基準と同様に遡及適用を求めることとなった場合、減価償却の方法の変更による影響は、日本のみが過年度遡及適用を行うこととなる。

但し、米国基準と類似した考え方により、形式上は会計方針の変更だが、見積りの変更の影響から分離できないものであるとの観点から、減価償却の方法については実質的には見積りの変更であり、他の見積りの変更と同様の取扱いを求めるということも可能かと考えられる。

論点 2 見積りの変更に関する会計処理の考え方（耐用年数の変更を例に）

（１）日本の現行の取扱い

耐用年数や残存価額の変更などの見積りに変更があった場合、その取扱いを明確に定めたものはないが、過年度の財務諸表に遡りこれを修正することは行われていない。

（２）国際的な会計基準における考え方

（国際会計基準）

見積りの変更は将来にしか影響しないという単純な割り切り方で処理してきたが、よく考えると難しい。減価償却の理解が異なると結論が変わってくる。常に期末日現在で将来の消費パターンを忠実に反映して減価償却をおこなうとすると将来にしか影響しないが、減価償却は適切に原価配分をしていくものと考え、過去配分が足りなかったというのが明確になっている場合、過年度修正（キャッチ・アップ）で直さざるをえないという指摘があった。

会計上の見積りの変更が資産及び負債に変更を生じさせる場合又は資本項目に関係する場合には、その範囲において、変更期において関係する資産、負債又は資本項目の帳簿価額を修正し、当該変更を認識しなければならないとされている（Par. 37）。

また、IAS 第 8 号 Par. 37 が適用される変更以外の会計上の見積りの変更の影響は、次に示す期間損益に含め、将来に向けて認識しなければならない。

- ①その変更期だけに影響を与える場合には、その変更の期間
- ②その変更が変更期及び将来の期間の両方に影響を与える場合は、当該の変更期及び将来の期間（Par. 36）。

（米国基準）

会計上の見積りの変更は、

- ・ 当該変更が変更期間のみに影響する場合には変更期間中、
- ・ 当該変更が変更期間及び将来期間に影響する場合には双方の期間

に会計処理しなければならない。

会計上の見積りの変更は、前の期間の財務諸表に報告した金額を遡及的に修正して再表示することにより、又は前の期間に関する仮定による金額を報告することにより会計処理してはならない。(Par. 19)

（３）論点

米国基準及び国際会計基準はともに、見積りの変更が変更期間のみに影響する場合には変更期間中、当該変更が変更期間及び将来期間に影響する場合には双方の期間にそれぞれ認識することを求めている。

しかしながら、**見積りの変更という事実をどう捉えるか**により、上記規定の解釈も変わってくるとも考えられる。

固定資産の減価償却における耐用年数の変更の取扱い

例．使用開始後 3 年目の期末に、使用開始時には予見することのできなかった新技術の発明されたことにより、有形固定資産の耐用年数を 10 年から 5 年に変更した場合

(プロスペクティブ方式)

固定資産から提供される便益の将来部分にのみ関連する変更と捉え、変更による影響を残り 2 年の償却費の増加という形で取り扱う。

この考え方は、3 年目まで過去の費用配分額は今振り返っても適切であったが、4 年目以降の当該資産の耐用年数の見積もりが、外的要因により従前とは変わったという実態解釈と整合する。

この事例の場合、設備の生産効率が落ちているのは明らかなのに、その原価を棚卸資産に計上するやりかたには疑問を感じる。一方、現実にはこういう事例はあまりなく、生産効率が低下した段階で廃棄してしまうのが一般的であるという指摘があった。

(部分レトロスペクティブ・方式 (キャッチ・アップ方式))

見積りの変更を、資産の使用期間すべてに関連する変更であると捉え、すでに便益の提供を終えた 3 年分に相当する部分の変更については当期における資産簿価の見積り修正により対応し、残り 2 年の償却費をその簿価を基礎に計算する。

この考え方は、固定資産の稼動期間全体に関する見積もり（過去及び将来の費用配分額）が、今振り返ると実態と乖離しているため、固定資産の稼動期間の全てにわたり費用配分額を改訂し、過年度分は累積的な影響額を 3 年目の財務諸表に反映させたという実態解釈に整合する。¹²

見積りの変更を考える時、製造設備においては棚卸資産の原価を考慮し、生産高比例法的な発想をとるのが正しいような先入観があり、そう考えた場合にはキャッチ・アップ法が良いように感じられてしまう。逆に単に年数で割り振っていくという発想なら、このような考えもでてこないのだろうという指摘があった。

(論点)

米国基準や国際会計基準では、有形固定資産の耐用年数の変更を見積りの変更にとらえ、上記のプロスペクティブ方式を採用しているものと通常解釈されている。

ただし、米国基準や国際会計基準の条文上、各々の見積りの変更に関する規定のうち、当期における資産簿価の見積り修正と捉えて当該資産の簿価を切り下げるキャッチ・アッ

¹ 国際的な会計基準においても、工事契約の収益認識（工事進行基準）における見積りの変更（進捗率等）については、キャッチ・アップ的な方式が採られている。例えば IAS 第 11 号「工事契約」（第 38 項）は、「工事進行基準は、各会計期間ごとに、工事契約収益及び原価の最新の見積りに対して累積ベースで適用される」としているが、これは IAS 第 8 号に従った処理であると明記されている。見積りの変更が過去に実施済を含む工期全般に均等に及ぶケースには、こうした処理が実態解釈に整合するものと考えられる。

² 仮に、見積りの変更について遡及適用を行うとした場合には、あたかも資産の使用開始当初から耐用年数が 5 年であったかのごとく、便益の提供を終えた 3 年分に相当する部分の変更を過年度財務諸表に遡及適用する方法で過年度財務諸表と当年度の期首剰余金を修正することとなると思われる（レトロスペクティブ方式）。

プ方式についても容認しうるという解釈の余地があるようにも考えられる。

実際、IFRIC 第 1 号「廃棄、復旧及びそれらに類似する既存の負債の変動」における、資産除去債務（及びこれと両建計上される資産）の見積りの変更の取扱いについて、公開草案の段階では上記のキャッチ・アップ方式が IAS 第 8 号と整合するとの考え方が示され、そうした処理が適切であると提案されていた。この考え方に関しては、通常の有形固定資産について、耐用年数や将来の経済的便益の消費パターンの変更は将来にわたって処理されていることと整合しないとの理由で最終版では取り下げられ、結局プロスペクティブ方式が採用されることになったが、こうした顛末はこの部分の解釈に困難な問題が残っていることを示している。

一方、日本においては、耐用年数の変更について、税法で定めているようなプロスペクティブ方式による実務がある一方、減価償却計算に適用されている耐用年数（又は残存価額）が、予見することのできなかった原因等により著しく不合理となった場合に、耐用年数の短縮や残存価額の修正に基づいて一時に減価償却累計額の修正が行われる場合（臨時償却）がある。そうした意味においては、日本では、プロスペクティブ方式的な方法とキャッチ・アップ的な方法が並存している。

両者のうちどちらが適切な方法かは、状況にもよると思われるが、これを検討するにあたっては、前ページの例示で分析したような、見積りの変更による費用配分パターンの変動に関する実態解釈という切り口のほか、こうした見積りの変更が、固定資産に関するストック評価額の見積額に影響するという側面があることに着目する切り口もあるものと考えられる。

このような点に着目した場合、当期の見積りの変更を、まずもって当期の貸借対照表計上額に反映すること、すなわち有形固定資産のストック評価額に反映させ、その影響額をすべて損益として認識する方法が妥当であるとも考えられる。

有形固定資産に関連する見積り以外の見積りの変更、例えば、IAS 第 8 号第 38 項で紹介されている、不良債権の金額の見積り変更などは、見積りの変更が変更期間のみに影響する場合に変更期間中ですべてを認識する方法とされ、プロスペクティブ方式の中に包含されて解釈されている。先ほど紹介した IFRIC 第 1 号の議論でも、公開草案の時点ではこのような観点から、資産除去債務（及びこれと両建計上される資産）の見積りの変更の取扱いを考えていたものと考えられる。

論点 3 減損処理と臨時償却の関係

「固定資産の減損に係る会計基準の設定に関する意見書」において、減価償却と臨時償却の関係について、将来、過年度遡及修正の考え方が導入された場合、臨時償却と減損処理との関係を整理する必要があるとして、以下のような記述がある。

固定資産の減損に係る会計基準の設定に関する意見書

三 基本的考え方

2. 固定資産の帳簿価額を臨時的に減額する会計処理の一つとして、臨時償却がある。臨時償却とは、減価償却計算に適用されている耐用年数又は残存価額が、予見することのできなかつた原因等により著しく不合理となった場合に、耐用年数の短縮や残存価額の修正に基づいて一時に行われる減価償却累計額の修正であるが、資産の収益性の低下を帳簿価額に反映すること自体を目的とする会計処理ではないため、別途、減損処理に関する会計基準を設ける必要がある。

3. 固定資産の減損とは、資産の収益性の低下により投資額の回収が見込めなくなった状態であり、減損処理とは、そのような場合に、一定の条件の下で回収可能性を反映させるように帳簿価額を減額する会計処理である。

減損処理は、本来、投資期間全体を通じた投資額の回収可能性を評価し、投資額の回収が見込めなくなった時点で、将来に損失を繰り延べないために帳簿価額を減額する会計処理と考えられるから、期末の帳簿価額を将来の回収可能性に照らして見直すだけでは、収益性の低下による減損損失を正しく認識することはできない。帳簿価額の回収が見込めない場合であっても、過年度の回収額を考慮すれば投資期間全体を通じて投資額の回収が見込める場合もあり、また、過年度の減価償却などを修正したときには、修正後の帳簿価額の回収が見込める場合もあり得るからである。

なお、減価償却などを修正して帳簿価額を回収可能な水準まで減額させる過年度修正は、現在、修正年度の損益とされている。遡及修正が行われなければ、過年度修正による損失も、減損による損失も、認識された年度の損失とされる点では同じである。したがって、当面、この部分を減損損失と区分しなくても、現行の実務に大きな支障は生じない。そのため、本基準では、他の基準を適用しなければならないものを除いて、回収を見込めない帳簿価額を一纏めにして、減損の会計処理を適用することとした。

将来、過年度修正に対して遡及修正が行われるようになった場合には、本基準において減損損失に含まれているもののうち、減価償却の過年度修正に該当する部分については、減価償却の修正として処理される必要があると考えられる。また、この場合には、減価償却の修正前に減損損失を認識することについて、再検討される必要がある。

（論点）

日本において過年度遡及修正の考え方を導入し、かつ臨時償却的な取扱いを残した場合であっても、これを見積りの変更のキャッチ・アップ方式として捉えるのであれば過年度の減価償却が修正されることはないため、意見書で指摘されているような実務上の支障は発生しないものと考えられる。

しかし、臨時償却の考え方を、耐用年数や残存価額の変更一般と区分し、並存させていくとすれば、論点２で検討した問題についてどう考えるのか、各々について整理を行う必要があるものと考えられる。

国際的な会計基準において、減価償却の方法や耐用年数の変更について、取扱いをプロスペクティブ方式に一本化できているのは、相対的にキャッチ・アップ的な処理が適切と思われる状況の下では、耐用年数の短縮に収益性の低下を伴う場合が多く、減損処理の中に両方の影響を含めて処理できていることがあるためと思われる。

逆に、日本基準における臨時償却は、固定資産の減損会計導入以前において、減損処理の代用としても機能していたものとみることできる。

臨時償却については、減損処理と峻別されるとする上記意見書の考え方を踏まえつつも、減価償却全般に関する国際的な会計基準の考え方も参考に、今後の取扱いを検討していく必要があるものと考えられる。

以上

工場の建て直しなどでは、経営者の意志によるものと経済環境が変わった故のものに分けて考えた方がよい。米国では FAS144 号において通常のもの、売却するもの、廃棄するものに分けて整理しており、廃棄するものは残りの使用期間でプロスペクティブに按分することになっている。例えば意思決定し、本当はまだ使えるものをあと1年しか使わないことした場合、意思決定のコストとして未償却分を1年間で負担しても生産効率を上げるんだという考えになるのだと思う。リストラ会計とも関係するが、企業の意思決定によって扱いが変わっても良い部分だと思うとの指摘があった。