

「各論 1 減価償却方法の変更の取扱い」

（各論 1-1）

減価償却方法の変更は、会計方針の変更か、見積りの変更か

減価償却方法の変更に関する規定の比較

国際財務報告基準	米国会計基準	現行の日本基準
<p>会計上の見積りの変更の影響を将来に向けて認識することは、当該変更が見積りの変更日からの取引、その他の事象や状態に適用することを意味する。（中略）</p> <p>償却資産の耐用年数の見積り又は償却資産に含まれる経済的便益の費消の予想パターンの変更は、当期及びその資産の残存耐用年数にわたる将来の各期間の減価償却費に影響を与える。いずれの場合でも、当期に関連する変更の影響は、当期の収益及び費用で認識する。将来に対する影響があれば、その影響額は将来の期間の収益及び費用で認識する。</p> <p>（IAS 第 8 号第 38 項）</p>	<p>e. 会計原則の変更によりもたらされた会計上の見積りの変更</p> <p><u>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。会計原則の変更によりもたらされた会計上の見積りの変更の事例には、</u></p> <p><u>長期性の非金融資産の減価償却、償却又は減耗償却がある。</u></p> <p>（SFAS 第 154 号第 2 項より）</p> <p>（前略）この種の変更の 1 例は、長期性の非金融資産に関する減価償却、償却又は減耗償却方法の変更（以後減価償却方法という）である。（中略）その種の変更は、多くの場合追加情報を入手し、また見積りを改訂する継続的過程に関連し、それゆえ、<u>本基準書を適用する目的上、見積りの変更と考えられる。</u></p> <p>（SFAS 第 154 号第 20 項）</p>	<p>重要な会計方針の開示について</p> <p>会計方針とは、企業が損益計算書及び貸借対照表の作成に当たつて、その財政状態及び経営成績を正しく示すために採用した会計処理の原則及び手続並びに表示の方法をいう。</p> <p><u>会計方針の例</u>としては、次のようなものがある。</p> <p>イ 有価証券の評価基準及び評価方法</p> <p>（中略）</p> <p>ハ <u>固定資産の減価償却方法</u></p> <p>（後略）</p> <p>（企業会計原則注解 1-2 より）</p> <p>これに従い、<u>減価償却方法の変更は、会計方針の変更として取り扱われている。</u></p>

減価償却方法の変更は、会計方針の変更か、見積りの変更か。

<この論点に関するコメント>

(a) 減価償却方法の扱いは重要な論点であり、十分に検討すべきというコメント

- 減価償却方法については、論点整理に記載されているとおり、我が国の現行の会計基準においては、固定資産の取得原価を各年度に計画的・規則的に費用配分する方法としてとらえているが、国際的な会計基準においては、固定資産の経済的便益の費消パターンに関する見積りであるとしており、考え方が相違する。会計上の見積りの変更における重要な論点であるので、減価償却方法の変更に係る過年度遡及修正について検討するにあたり、当該考え方を整理する必要がある。
- 減価償却方法の変更については、従来我が国のように、「会計方針の変更」として扱うことを維持する可能性はないのか。固定資産と費用配分原則の本質論に関する議論が、コンバージェンスの必要性のために、簡略化されすぎているのではないか。この論点の中には、財務情報の意思決定有用性に関する議論が盛り込まれる必要があるように思える。今回の「論点の整理」の中では事実としての論点が列挙されているのみであり、概念的な議論に関する論点の整理が行われていない。

(b) 減価償却方法の変更は見積りの変更とすべき、若しくは遡及適用は不要とすべきというコメント

- 会計コンバージェンスの観点から、国際的な会計基準と同様に、減価償却方法については見積りの変更として取り扱うのが望ましい。
- 減価償却の遡及修正は、原価計算等広範囲に亘り影響を与え、相当のコストと困難性を伴うため、実務上の観点から、見積り方法の変更として取扱う方向で検討をお願いしたい。
- 減価償却方法は、会計方針でありながら、費用配分方法に関する見積り（極論すれば、当期に費用化すべき金額を見積りするための技術的手法）であると割り切って、国際的な潮流に合わせて、遡及修正しない方向に賛成である。海外で実施されていない遡及修正を日本の財務諸表利用者が求めているとは考えがたいし、従来の実務をあえて変更する理由はなく、また財務諸表作成者に過度の負担を負わせるべきではない。
- 固定資産の費消パターンは、本来見積り不可能であるから計画的・規則的に償却する。したがってこの償却方法の変更は会計方針の変更にあたるものと考え方に一理はある。しかし、減価償却方法は、物理的損耗によるもののみではなく、技術革新による急激な技術の陳腐化によることもあり、経済的便益の費消パターンに密接に関連させるべき性格のものである。したがって企業が裁量的に選択・変更すべきものではないことから、見積りの変更とするほうが適切である。
- 国際財務報告基準、あるいは米国会計基準において、減価償却方法を変更した場合、遡及適用を行うこととしていないことから、減価償却方法の変更について、遡及適用は不要とするようお願いしたい。

(c) 見積りの変更とすべきだが、減価償却のパターンを具体的に明示すべきというコメント

- 本論点整理の考え方について基本的に同意するが、経済的便益の費消パターンについて具体的に明示

する方向で検討すべきである。

< 専門委員会における 1 回目（12 月 5 日）の議論 >

（減価償却方法の変更を見積りのひとつとして扱うことをサポートする内容）

- (a) 減価償却方法を変更する場合、監査の局面などでは、実際には過去の生産パターンなどによる検証による説明が求められる。生産設備などでは、費消パターンの見積もりはある程度可能ではないかと思われる。
- (b) 固定資産の費消については、償却方法と耐用年数とを合わせて管理する必要があるので、この両者を別々の取扱いとすべきではない。

（減価償却方法の変更を見積りのひとつとして扱うには留意すべき点があるという内容）

- (1) 規則的・計画的な減価償却方法は、棚卸資産の評価方法と同様に、理屈上は会計方針そのものと考えられる。
- (2) 親子間で統一すべき会計処理として、減価償却も含まれるべきという考え方もあることを念頭において考える必要がある。
- (3) 会計方針の変更では継続性や正当な理由によって担保されていた牽制が効かなくなり、変更の理由の妥当性に対するチェックが甘くなる。
- (4) 将来分のみ変更があったということを示すのは難しい。その一方、事後的に確かめられた実績値とのズレの部分があると考えられる場合には、臨時償却することが必要かどうかを議論する必要がある。
- (5) 税務上の扱いとの関係も問題になる。税の場合は減価償却方法の変更は事前に届ける必要があるため、判断時点ですぐに処理しないという点で会計上の考え方と矛盾が生じてしまう。
- (6) 選択した償却パターンの妥当性を常時検証することを求められることになるという点で問題が生じる。
- (7) どの選択肢がベストであるのか証明する必要があるが、これを常に行うのは不可能である。どちらが似つかわしいかという世界を残しておくべきである。

（この問題に関する米国基準の考え方についての指摘）

- (x) 米国では減価償却方法の変更を「会計方針の変更によりもたらされた見積りの変更」として扱っているが、監査上はその変更について会計方針の変更と同様なプロセスがとられているものとする。

(y) 減価償却方法について、変更を行ったときのみ正当な理由をもとめているのは、每期最善の見積りがなされているか確認することが必要な一般的な見積りの変更とは異なる扱いを認めている故とも考えられる。

1 回目の議論を踏まえた論点の再整理

減価償却方法そのものの取扱いと、減価償却方法の変更の取扱いは別の問題として取り扱うことの妥当性

IFRS と米国基準は、減価償却方法の変更を見積りの変更とすることで会計処理のコンバージェンスを達成したものと考えられているが、減価償却方法そのものについて「見積り」としての色彩を強く与えている IFRS と、減価償却そのものは「会計原則」とすることが明示されている米国基準とでは、考え方に相違があるようにも解釈される（米国基準では減価償却方法そのものは「見積り」として明示されていない。減価償却方法の変更については「会計原則の変更によりもたらされた見積りの変更」として改めて定義され、見積りの変更として扱うこととしている。）

	国際財務報告基準	米国基準
減価償却方法の性格	<p>会計上の見積り¹としての色彩が濃い</p> <p>使用される減価償却方法は、<u>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。</u>（IAS 第</p>	<p>会計原則の採用²</p> <p>有形固定資産の原価は、その耐用年数にわたって提供する用役の原価の一つである。（中略）この手法は減価償却として知られているものであり、固定資産の原価</p>

¹ IFRS においても、減価償却方法そのものが明示的に「見積り」とされているわけではない。資産の償却可能価額を耐用年数にわたって規則的に配分するために、定額法、定率法などの種々の減価償却方法が用いられ、企業は資産に具現化された将来の経済的便益の予測消費パターンを最も近く反映している方法を選択するとされ、また、適用される方法は、将来の経済的便益の予測消費パターンに変更がない限り、每期継続して適用されるものとされている。（IAS 第 16 号第 62 項）

² ARB 第 43 号自体には、減価償却方法が会計原則にあたるかどうかについての具体的な言及はないが、「WILEY GAAP 2007」（Epstein 他著）では、その部分に関連した解説の中で、初度適用（企業の設立時及び新たな事象等の発生時）の際には減価償却方法も含めた複数の代替的方法が存在している会計原則の選択がなされ、そこで選択された原則は当該企業の会計原則を構成すると記述されている（同書 p119～p124 参照）

	<p>16号第60項)</p> <p><u>資産に適用する減価償却方法は、少なくとも各事業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。</u></p> <p>(IAS第16号第61項)</p>	<p>または他の基礎となる価額から残存価値を差し引いた金額を組織的かつ合理的に配分する。減価償却は原価の配分手続であって、評価手続ではない。</p> <p>(ARB第43号第9章C第5項)</p> <p><u>会計原則に関して通常求められる開示の例は、連結方針、棚卸資産の評価方法、減価償却の方法（後略）である。</u></p> <p>(APB第22号第13項)</p> <p>会計原則の他の変更と同様に、<u>会計原則の変更によりもたらされた見積りの変更は、新しい会計原則がより望ましいという基礎により正当性を立証できる場合にのみ行うことができる。</u>例えば、資産の予測される便益の費消形態が変化したと結論し、新しい償却方法が当該形態をよりよく反映すると決定する事業体は、会計原則の変更に影響された会計上の見積りの変更を行う正当性を立証し得るであろう。</p> <p>(SFAS第154号第21項)</p>
<p>減価償却方法の変更</p>	<p>会計上の見積りの変更 (IAS第8号第38項) (IAS第16号第61項)</p>	<p>会計原則の変更によりもたらされた見積りの変更 (SFAS第154号第2項) (SFAS第154号第21項)</p>

IFRS のように、減価償却方法そのものを「見積り」の色彩が濃いものしてとらえることとした場合、減価償却方法が一般に、見積りが困難であるゆえに用いられる規則的・計画的な処理方法であると考えられていることとの理屈の整理が困難となる。また、仮に減価償却方法自体を「見積り」の変更としてしまうと、每期採用している方法が最善の見積りであるかどうかを確認することが要求されるものとするのが自然である。さらに、会計方針であるならば、通常の場合は継続性の原則により、またその変更時には変更に関する正当な理由が求められることにより、恣意的な処理の変更に対する牽制効果もたらされることになるが、見積りの変更では、そうした牽制が機能しなくなるという恐れがある。

こうした点を踏まえると、「減価償却方法の変更」については国際的な会計基準と同様に「見積りの変更」として取り扱う一方で、「減価償却方法そのもの」については、現行基準どおり、「会計方針」としておく方法を、選択肢としておくことが考えられる。

専門委員会の2回目に事務局より提案した、3つの選択肢

- (案) 「減価償却方法」は、会計方針とする。
「減価償却方法の変更」については「会計方針の変更」とし、原則遡及適用を求めるものとする。
- (案) 「減価償却方法」は、「見積り」の方法とする。
「減価償却方法の変更」も「見積りの変更」として扱い、遡及適用は求めないものとする。
- (案) 減価償却方法は、「会計方針」とする。
ただし、「減価償却の変更」は「見積りの変更（もしくは会計方針の変更によりもたらされた見積りの変更）」として扱い、遡及適用を求めないものとする。

(案)をとった場合の、前回ご指摘があった問題等に関する評価

減価償却方法そのものを「会計方針」と捉えることで、(1)、(3)、(5)～(7)については新たな問題の発生を防ぐことが可能となる。

また、(4)については、償却方法の変更時（見積りの変更）の処理は、減価償却方法の属性とは別個の問題として捉え得るので、論点整理の各論2で議論した内容として、引き続き検討していくことが可能である。

その一方、(2)については、IFRSでは減価償却方法を「見積り」の一種として捉えている色彩が強いことになると、一部の海外子会社と日本の親会社との間で、減価償却方法に対する考え方が統一されないという点で、現行の取扱いの課題が引き続き残置されてしまうという見方もある。

また、この場合には、会計方針の変更時以外の平常時には、減価償却方法自体は会計方針とされる一方、耐用年数については見積りの要素として取り扱われ続けることになるため、(b)で言及したような固定資産の費消を一体管理するという観点からは、この関係をどう理屈づけるのかという点も引き続き検討していく必要もある。

このように、このアプローチをとった場合でもいくつかの課題は残されるものの、減価償却方法自体の扱いとその変更時の扱いを分けて考えることで、両者を連動して捉える場合に発生する懸念材料の多くにソリューションがもたらされるとも考えられる。

検討の方向性

減価償却方法およびその変更の取扱いに関しては、上述の3つの選択肢が考えられるが、いただいたご意見などを勘案すると、「減価償却方法」自体は現行どおり「会計方針」として扱いつつ、「減価償却方法の変更」は「見積りの変更」とする、()案を中心に検討していくということでしょうか。

減価償却方法については、棚卸資産や引当金など他の項目との整合性、評価と償却といった切り口での整理の可能性についての提案があった。

一方、減価償却方法そのものの議論などにはあまり深入りせず、その変更が遡及適用の対象にならないという結果が同じになればよいのではないかという意見もあった。

(参考) 減価償却方法そのものの属性と、減価償却方法の変更の属性の切り離し

