

各論2 見積り(耐用年数)の変更に関する取扱い

各論3 減損処理と臨時償却の関係

（各論2及び3）

固定資産の償却に関連する見積りの変更（耐用年数の変更）は、どう会計処理することが適切か。

臨時償却の取扱いはどのようにするか。

現行規定の取扱いの比較

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。会計上の見積りの変更は、当期の損益だけに影響を与えることもあれば、当期と将来の期間の損益の両方に影響を与えることもある。例えば、不良債権の金額の見積りの変更は当期の損益だけに影響を与え、当期において認識される。しかしながら、<u>償却資産の耐用年数の見積り</u>又は償却資産に包含さ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。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>会計上の見積りの変更 見積りが必要な項目の事例には、回収不能債権、棚卸資産の陳腐化、<u>償却資産の耐用年数及び残存価額</u>、並びに保証債務がある。</p> <p>（SFAS第154号第2項α抄）</p> <p>会計上の見積りの変更は、(a) 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、(b) 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。</p> <p>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。</p> <p>（SFAS第154号第19項）</p>	<p>見積りの変更（耐用年数の変更）に関する会計処理について明示されているものはないが、現行の処理としては、以下の2通りの会計処理が存在している。</p> <p>見積りの変更（耐用年数の変更）を当期以降にのみ関連する変更と捉え、当期を含めた将来に亘って影響を認識する方法</p> <p>見積りの変更（耐用年数の変更）を、過年度にも関連する変更であると捉え、過年度分に相当する部分の影響についてはその修正額を変更期間で一時に認識する方法</p> <p>（論点整理第139項）</p>

見積りの変更（耐用年数の変更）の会計処理

< 論点整理における検討（抜粋による再掲） >

各論 2 耐用年数の変更の例による検討

135. 固定資産の減価償却における耐用年数の変更の取扱いについて、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事実の発生により、有形固定資産の耐用年数を 10 年から 5 年に変更した場合を考える。

プロスペクティブ方式（修正額を変更期間及びそれ以降の期間で認識する方法）

136. 1 つの考え方としては、固定資産から提供される経済的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方法がある（以下、この方法を「プロスペクティブ方式」という。）。この考え方は、3 年目までの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りが、新たな事実の発生により従前とは変わったという実態解釈と整合するものと考えられる。

キャッチ・アップ方式（修正額を変更期間で一時に認識する方法）

137. これとは別に、見積りの変更を、固定資産の稼働期間すべてに関連する変更であると捉え、既に経済的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の修正により対応し、残り 2 年の償却費を修正後の簿価を基礎に計算する方法も考えられる（以下、この方法を「キャッチ・アップ方式」という。）。この考え方は、固定資産の稼働期間全体に関する見積り（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、固定資産の稼働期間のすべ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として 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と考えられる¹。

138. 国際財務報告基準や米国会計基準では、固定資産の耐用年数の変更を見積りの変更と捉え、前述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、国際財務報告基準や米国会計基準の文言上は、固定資産についても、当期における資産簿価の見積りの修正と捉えて当該資産の簿価を切り下げるキャッチ・アップ方式についても容認されてい

¹ 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、あたかも固定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、経済的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（過年度分としての修正額を過去に遡り認識する方法））。減価償却方法の変更について遡及適用を求める場合には、耐用年数の変更についても可能な限り遡及適用することを求めることになるとの考え方もある。

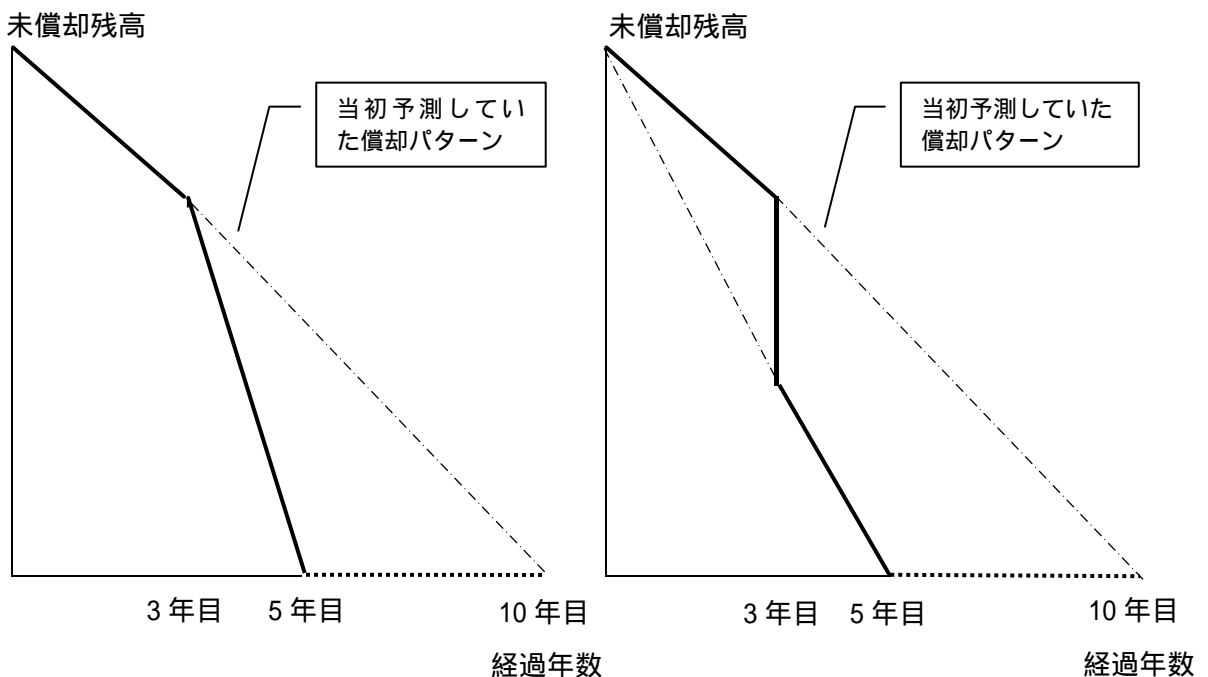
るという解釈の余地があるようにも考えられる。

139. 我が国においても、固定資産の耐用年数の変更を前述したプロスペクティブ方式によって処理する実務が一般的ではあるものの、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減価償却累計額の修正を行う場合（臨時償却）がある。
140. これらの2つの方法について検討するにあたっては、第136項及び第137項でみてきたような、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りに与える影響という側面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価額に反映すること、すなわち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当期の損益として認識する方法が妥当であるとも考えられる。

【耐用年数の変更に関する償却パターンのイメージ図】

（プロスペクティブ方式）

（キャッチ・アップ方式）



各論3 減損処理と臨時償却との関係

固定資産の減損に係る会計基準の設定に関する意見書での取扱い

141. 平成14年8月に企業会計審議会より公表された「固定資産の減損に係る会計基準の設定に関する意見書」（以下「減損会計意見書」という。）三2.においては、「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。」とし、臨時償却と減損処理の性格の違いを明らかにしている。

142. そのうえで実務上の取扱いとしては、「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。」（減損会計意見書 三 3.）としている。
143. しかしながら、「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。」（減損会計意見書 三 3.）とし、過年度遡及修正の考え方が導入される場合には、この問題を再度検討すべきであることについて言及がなされている。

臨時償却の実務上の取扱いに関する整理

144. 我が国において過年度遡及修正の考え方を導入した場合でも、臨時償却について遡及適用の対象としなければ、過年度財務諸表が修正されることはないため、減損会計意見書で指摘されているような検討を行う必然性は乏しくなる。
145. しかしながら、遡及適用の対象にしないとしても、例えば耐用年数の短縮に基づく臨時償却を通常の耐用年数の変更と区分し、並存させていくとすれば、【各論 2】で検討した問題についてどう考えるのか整理をしておく必要があるものと考えられる。
146. 国際的な会計基準においては、実務上、耐用年数の変更については【各論 2】で示したようなプロスペクティブ方式に収斂されているようであるが、これは、キャッチ・アップ方式による処理が適切と思われる状況があったとしても、その場合には耐用年数の短縮に収益性の低下を伴う場合が多く、減損処理のなかで両方の影響を含めて処理できていることがあるためとも考えられる。臨時償却については、減損処理との関係や耐用年数の変更一般に関する考え方を踏まえつつ、国際的な会計基準の取扱いも参考に、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。

<この論点に関する論点整理へのコメント>

- 臨時償却の制度を含めて、耐用年数が変更される場合等についてのキャッチ・アップ方式、プロスペクティブ方式について引続き検討することに同意する。
わが国の実務においては両者が併存しているため、それぞれが適用される対象について再度、整理が必要な時期にきていると考える。なお、論点整理第 146 項で指摘されているように、減損会計が導入されている現行制度の下では、キャッチ・アップ方式による処理が適切であると思われる状況があったとしても、その場合には耐用年数の短縮に収益性の低下を伴う場合が多く、減損処理のなかで両方の影響を含めて処理できていると考える。その際に、過年度修正に該当する部分について、減価償却の修正として考えることの必要性について再度検討すべきと考える。
- キャッチ・アップ方式は遡及修正に近い考え方であり、見積りの変更は遡及修正しないという観点に立てば、プロスペクティブ方式が適切である。
- 臨時償却は耐用年数の変更(短縮)と減損処理との中間に位置すると考えられる。そもそも臨時償却制度が必要か、必要な場合、プロスペクティブ方式を適用するかキャッチ・アップ方式を適用するかは、作成者側のニーズ、税制との関係を踏まえて整理することが望まれる。

<関連論点に関する審議再開後の議論

～論点 5 見積りの変更および各論 1 減価償却方法の変更に関する取扱い>

- 見積りの変更については、新たな事実の変更による会計処理内容の変更であることから、減価償却方法の変更を別途議論するというのであれば、当該変更を過去の財務諸表に遡及適用せず、将来に向かってこれを反映していく方向性でよい。
- 減価償却の方法について、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。
- 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。

耐用年数の変更についての取扱い案（減価償却方法の変更との関係を含む）

（案）耐用年数の変更の処理は、プロスペクティブ方式とする。すなわち、臨時償却は認めないこととする。

また、減価償却方法の変更についても、キャッチ・アップ方式による処理は認めない。

（案）耐用年数の変更の処理は、原則としてプロスペクティブ方式とする。ただし、キ

キャッチ・アップ方式による処理がより適切であると考えられるような場合（例えば、これまで臨時償却により処理を行ってきたような場合）には、キャッチ・アップ方式を使用することも認めることとする。

また、減価償却方法の変更についても、状況によってはキャッチ・アップ方式による処理も認めることとする。

（案をサポートする要因・考え方）

- IFRS や米国会計基準の取扱いと整合的である。
- 臨時償却を認めない場合でも、通常の場合、耐用年数の大幅な短縮が必要なケースでは当該固定資産の収益性が低下していることが考えられることから、減損処理の中でその影響が反映されるものと考えられることができる。
- 通常の場合、税務上の取扱いとも整合している。

（案をサポートする要因・考え方）

- 現行の日本の実務の取扱いでは、耐用年数の変更による影響を一時に償却する臨時償却の考え方がある。（減価償却方法の変更についても、キャッチ・アップ方式での処理が行われている場合がある。）
- 臨時償却が廃止されても、多くの場合減損処理により反映できるという考え方もあるが、減損処理ではカバーできない状況も想定される。²
- 新たな事実の発生により従来之最善の見積り（資産の費消パターンや耐用年数）が改定された場合でも、それが固定資産の稼動期間全体に関する見積り（過去及び将来の費用配分額）の改定であるならば、固定資産の稼動期間のすべ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として直近の財務諸表に反映させる方法を残すべきである。
- 税務上の陳腐化償却との関係からも、臨時償却の取扱いを残すことが適切であるとの見方もある。

検討の方向性

耐用年数の変更及び臨時償却の取扱いに関しては、概ねこの2つの選択肢を比較考量して検討していくということによいか。これとは別に、検討すべき選択肢はあるか。（例えば、耐用年数の変更については案をとりつつも、減価償却方法の変更についてはキャッチ・アップ方式を認めないといったことも考えられる。）

専門委員会では、臨時償却は具体的にどのようなものが該当するのか、議論の前提を明確にしたほうがよいのではないかという指摘があり、事務局にて臨時償却に関する開示の状況を調査のうえ、再度議論を行った。事例の多くは臨時償却本来の意味での適用とはなっていないのではないかという意見や、キャッチ・アップ方式を残す場合、耐用年数が長くなる場合との関係も考慮すべきではないかという意見があった。

² 「固定資産の減損に係る会計基準の適用指針」では、「正規の減価償却計算に適用している耐用年数又は残存価額が、設定にあたって予見することのできなかった機能的な原因等により著しく不合理となった場合には、減損損失の認識の判定後、減損損失の計上の有無にかかわらず、耐用年数の短縮又は残存価額の修正による臨時償却の検討が行われることに留意する。」という記述（第86項）がある。