

〔注：斜体で記した箇所については、後掲の注をご参照ください。〕

耐用年数の適用と変更

1. この取扱いにおいて「耐用年数」とは、減価償却資産（以下「資産」という。）の取得価額から見積残存価額を控除した金額を、規則的、合理的に費用として配分すべき期間をいうものとする。

耐用年数は、「資産」の単なる物理的使用可能期間ではなく、経済的使用可能予測期間に見合ったものでなければならない。

2. 耐用年数は、対象となる「資産」の材質・構造・用途等のほか、使用上の環境、技術の革新、経済事情の変化による陳腐化の危険の程度、その他当該企業の特殊的条件も検討し、経済的使用可能予測期間を見積って決定すべきである。

同一条件（種類・材質・構造・用途・環境等が同一であること）の「資産」について異なる耐用年数の適用が認められないことは当然である。

3. 「資産」の使用状況、環境の変化等により、当初予定による残存耐用年数と現在以降の経済的使用可能予測期間とのかい離が明らかになったときは、耐用年数を変更しなければならない。

耐用年数の変更は、会計事実の変化に対応する処理であるから、会計処理の原則又は手続の変更（以下「継続性の変更」という。）に該当しない。

表示

耐用年数の変更は、それが軽微であるときを除き、財務諸表に注記しなければならない。

注記には、変更の旨、変更の内容及び変更の財務諸表に及ぼす影響が記載されなければならない。

なお、税法耐用年数を適用してきた資産について、税法耐用年数が改正されたにもかかわらず改正前の耐用年数を継続して適用する場合には、その旨を注記により明らかにするものとする。

監査上の取扱い

1. 次の場合は、監査上、不当会計処理による除外事項として取扱うものとする。

新規取得の「資産」につき、合理的でない耐用年数を採用したとき。

使用中の「資産」につき、合理的でない耐用年数に変更したとき。

使用中の「資産」につき適用している耐用年数が、事情の変化等により合理的でなくなったことが明らかにもかかわらず、これを継続して適用するとき。

なお、減価償却方法を変更した場合、変更後の償却計算を単純に税法の取扱いに準拠して行くと耐用年数が延長される結果となることがあるが、耐用年数が自動的に延長される結果となる会計処理は認められないので、変更後の償却所要年数と見直しによる見積り残

存耐用年数の差異が少ない等重要性がないと認められる場合を除き、不当会計処理による除外事項として取扱うことになることに留意する。

2. 税法耐用年数については、監査上、次のとおり取扱うものとする。

税法耐用年数を「資産」の一部又は全部について適用している場合であっても、当面、経済的使用可能予測期間と著しい相違がある等の不合理と認められる事情のない限り、監査上差支えないものとして取扱うことができる。

税法耐用年数を適用している「資産」について、税法の改正に従って耐用年数を変更した場合は、不合理と認められる事情のない限り、経済的使用可能予測期間とのかい離を縮小するための変更として取扱う。（この変更は、3.により継続性の変更には該当しないことに留意する。）

3. 財務諸表への注記が、この取扱いの「表示」に従って行われていない場合は、表示方法に係る除外事項として取扱うものとする。

《解説》

はじめに

この取扱いの主な骨子は次のとおりである。

耐用年数は、企業が自主的に決定し、適用しなければならない。

耐用年数の変更は、継続性の変更に該当しないものとする。

耐用年数の変更は、財務諸表に注記を要するものとする。

以下、これらの点を中心に解説を加えることとする。

耐用年数の適用

わが国では、現在、税法耐用年数の適用が広く行われている。これは一般的にみて、自主的に耐用年数を見積ることが困難であること、自主的に耐用年数を決定し適用した場合は税務申告上調整手続に手数を要すること等が主な理由であると考えられる。

しかし、このような耐用年数の適用は企業会計の立場からは必ずしも妥当な処理とはいえない。企業会計原則と関係諸法令との調整に関する意見書第三「有形固定資産の減価償却について」においても、「わが国では税法の立場から定められた一般的耐用年数のみが行われているが、企業を単位とする個別的耐用年数の制度を確立し、わが国の減価償却制度を確立する必要がある。」と述べている。

このような背景から、耐用年数は、企業が過去の経験、将来の予測、その他それぞれの個別的事情を十分考慮して自主的に決定し、適用するのが原則であることをこの取扱いでは強調している。ただ、この場合、監査人は企業が適用する耐用年数の妥当性を確かめ、耐用年数の決定に当たっての恣意性の介入を防ぐ必要があることは言うまでもない。

耐用年数の変更

現在、耐用年数の変更と継続性原則とのかかわりについての考え方は必ずしも定かでない。この考え方の相違は、継続性の変更に係る除外事項とするか否かの相違となって現れ、同時に耐用年数の変更の事実の財務諸表への開示にも影響を与えている。

同一内容の変更でありながら、財務諸表の開示や監査報告書への記載が異なることは制度上好ましくない。このため監査第一委員会において討議を重ねた結果、耐用年数の変更

は継続性の変更に該当しないものとするとの結論に到達した。

その根拠は、現在以降の経済的使用可能予測期間と現実に減価償却計算に使用している「耐用年数」（いわゆる「償却年数」と同意義と考えられる。）の残存年数の間のかい離が明らかになったときは、当然に後者を前者に合致するよう変更すべきものであって、変更の是非を論ずる余地のないものであるという認識による。

財務諸表の表示

耐用年数の変更は継続性の変更に該当しないが、その旨、内容及び影響を開示することは、財務諸表の読者にとって有益かつ必要なことである。したがって、耐用年数の変更は、追加情報の注記の規定（*財務諸表等規則第8条の2*、*中間財務諸表規則第6条*及び*連結財務諸表規則第15条*）の対象に該当するものとし、軽微なものを除き、財務諸表への注記を要することとした。これにより、*商法計算書類規則第18条*（*償却年数等の変更の注記*）の規定との足並みもそろふこととなる。

この取扱いは具体的な記載例を示していないが、少なくとも内容については、変更が自主的な判断によるものか税法の改正に従ったことによるものか、前者の場合には更に物理的な原因かそれ以外の要因によるものか等が明らかにされることが必要であろう。影響については、減価償却費の増減差額の記載は当然であるが、当期利益等への影響額も必要な追加情報と考えられる。

なお、税法耐用年数を適用している資産について、税法耐用年数が改正されたにもかかわらず改正前の耐用年数を適用する場合には、その改正に従って耐用年数を変更した他の企業との比較を可能にさせる等のため、特に、その旨の注記を求めることとした。なお、変更しなかった理由についても併せて注記することが望ましい。

監査上の取扱い

（１）「合理的でない耐用年数」とは、経済的使用可能予測期間と明らかに相違する耐用年数を意味する。

「資産」について合理的でない耐用年数を採用したり、合理的でない耐用年数に変更したり、合理性が失われた耐用年数を継続して適用したりすることが不当な会計処理であることは当然であるが、あえてこの取扱いがそれに言及した理由の一つは、耐用年数の適用（変更を含む）の当否について監査意見に取上げられるのは、通常、不当会計処理によるものであって、継続性原則とはかかわりのないことを側面から明らかにしたことである。

本文の1.のなお書は、昭和52年6月20日付で監査委員会が業種別監査研究部会繊維工業部会に示した「減価償却方法を定率法から定額法に変更した場合において新たに採用する耐用年数の取扱いについて」の趣旨を簡単な形でやや普遍化して織り込んだものである。繊維工業部会宛取扱いの全文は、JICPA NEWS No. 242に掲載されているので参照されたい。

（２）上述のようにこの取扱いでは、耐用年数は、企業が自主的に見積り、決定することを強く要望している。

しかし、現状では、税法耐用年数の適用が広く行われ、一般の慣行ともなっているため、これを直ちに否定することは実情にそぐわない。このため、いわば過渡的な措置として、実態と明らかな相違がある等の事実が認められない限り、当面、税法耐用年数の適用を妥当なものとして認め差支えないものとした。

同様の事情により、税法耐用年数を適用している「資産」について、税法耐用年数の改正に従って耐用年数を変更した場合も、その変更が明らかに実態と相違する等の事実が認められない限り、耐用年数を合理的なものにするための変更と認めることとした。

取扱いのかつこ書は、耐用年数の変更は継続性の変更に該当しないことを念のために付記したものである。

なお、昭和50年5月7日付監査委員会報告第20号「正当な理由にもとづく会計処理の原則または手続の変更について」の4(4)は、会計処理の原則又は手続を「税法の所得計算に関する規定の改正にともなって変更する場合」は、正当な理由に基づく継続性の変更と認めることとしているが、税法の改正に伴う耐用年数の変更はこの条項に該当しないのであるから留意する。

また、取扱いは、「資産」の「一部又は全部」について税法耐用年数を適用してもよいと述べているが、これは、企業が「資産」の全部について、自主的耐用年数又は税法耐用年数のいずれかを一律に適用することは必要でなく、経済的使用可能予測期間と税法耐用年数との乖離が明らかなものや、重要性の大きいものについてのみ、先ず、自主的耐用年数を適用しても差支えないことを意味している。ただし、税法耐用年数は過渡的に認めるという趣旨であるから、自主的耐用年数を適用しているものを税法耐用年数に戻すことは、特別の事情のない限り、正当と認めることは困難と思われる。

(3)この取扱いの「表示」による財務諸表への注記の強制が、追加情報の注記の規定を一つの基礎にしているため、この取扱いに反することは同規定に違反するものとして監査報告書に除外事項の記載を要することとされたのである。

なお、本答申の内容は経過的取扱いを要するとは認められないので、理事会決定により直ちに実務に反映すべきものとする。具体的には、本年3月決算会社の財務諸表監査から適用することになると考える。

(監査第一委員会第4小委員会小委員長)

(須藤 章)

〔注〕斜体で記した“財務諸表等規則第8条の2”は、昭和57年9月21日改正以前のものであり、現行規則では“第8条の5”に該当する。