

減価償却に関する当面の監査上の取扱い

平成 19 年 4 月 25 日

日本公認会計士協会

1. はじめに

我が国の企業会計においては、従来から、法人税法に基づく確定決算主義の考え方の下で、課税所得の計算に関する法令等に準拠した会計処理、いわゆる「税法基準」による会計処理が、会計実務慣行として採用されてきた経緯がある。

このような会計実務に対応して、当協会は、監査第一委員会報告第 3 号「減価償却に関する会計処理及び監査上の取扱い」(最終改正 昭和 59 年 3 月 27 日)を公表し、正規の減価償却及び臨時償却について、また法人税法に規定する普通償却限度額を会計上正規の減価償却費として処理する場合及び租税特別措置法に規定する特別償却に関してその監査上の取扱いを明らかにした。さらに、平成 10 年度の税制改正に関連して、監査委員会報告第 57 号「平成 10 年度の税制改正と監査上の取扱いについて」(平成 10 年 10 月 5 日)を公表し、会計と税法との調整を図ってきている。

今般、平成 19 年度税制改正において、持続的な経済社会の活性化を実現するためのあるべき税制の構築に向け、我が国経済の成長基盤を整備する観点から償却可能限度額及び残存価額の廃止を含む減価償却制度の抜本的な見直しが行われた。

これを受けて、当協会は、監査第一委員会報告第 3 号を廃止するとともに、平成 19 年度税制改正における減価償却項目に関連する今後の会計処理に係る監査上の取扱いを定め、減価償却に関する当面の監査上の取扱いを示す新たな実務指針として本報告を公表することとした。

本報告の取りまとめに際しての基本的な考え方は、減価償却方法に関する会計理論上の検討は当協会の役割ではないとの前提から、従来の会計実務において認められてきた減価償却方法については今後も容認できるとの立場を堅持しつつ、今回の税制改正に関する当面の監査上の取扱いを示したものである。

2. 減価償却の考え方

(1) 正規の減価償却

意義

減価償却は固定資産の適正な原価配分を行うことにより、損益計算を適正ならしめることを主たる目的とするものであることから、合理的に決定された一定の方式に従い、每期計画的、規則的に実施されなければならない。

これは、企業会計上正規の減価償却といわれるものであり、会社法に規定する相当の償却に一致するものと考えられる。

正規の減価償却は、一般に公正妥当と認められる減価償却の基準に基づき、自主的に行われるべきものである。

期間を費用配分基準として減価償却を行う場合、原則として、固定資産の取得原価から、残存価額を控除した額を耐用期間の各事業年度に配分することから、取得原価、耐用年数及び残存価額の決定は、減価償却にとって重要な意味を有する。

このうち、耐用年数は、当該資産について経済的に使用可能と予測される年数であり、各企業が自己の固定資産につきその特殊的条件を考慮して自主的に決定するべきものである。

また、残存価額は、固定資産の耐用年数到来時において予想される当該資産の売却価格又は利用価格から解体、撤去、処分等の費用を控除した金額であり、耐用年数と同様に、各企業が当該資産の特殊的条件を考慮して合理的に見積りを行うべきものである。

会計処理

正規の減価償却によって算定された減価償却費は、その性質に応じて製品原価又は期間費用として処理する。

(2) 臨時償却

意義

臨時償却とは、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、設定に当たって予見することのできなかつた機能的原因等により、著しく不合理となった場合等に耐用年数を変更し、又は残存価額を修正し、これに基づいて一時に行われる減価償却累計額の修正のための減価償却をいう。

なお、災害、事故等の理由により固定資産の実体が滅失した場合には、その滅失部分の金額を簿価から切り下げることになるが、このような切下げは臨時損失であって、臨時償却とは異なるものである。

会計処理

臨時償却は、過年度における減価償却累計額の修正としての性質を有する

から、特別損失として処理する。

なお、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、固定資産の減損がある。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。したがって、固定資産の減損処理は、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あり、臨時償却とは性質が異なるものであることに留意する必要がある。

(3) 正規の減価償却に係る監査上の取扱い

耐用年数及び残存価額に関しては、本来であれば各企業が独自の状況を考慮して自主的に決定すべきものである。したがって、資産を取得する際には、原則として適切な耐用年数及び残存価額を見積もり、当該見積りに従って毎期規則的に減価償却を実施することが必要である。しかし、多くの企業が法人税法に定められた耐用年数を用いており、また同様に残存価額の設定についても、多くの企業が法人税法の規定に従っているのが現状である。

このような事情に鑑み、法人税法に規定する普通償却限度額（耐用年数の短縮による場合及び通常の使用時間を超えて使用する場合の増加償却額を含む。）を正規の減価償却費として処理する場合においては、企業の状況に照らし、耐用年数又は残存価額に不合理と認められる事情のない限り、当面、監査上妥当なものとして取り扱うことができる。

なお、租税特別措置法に規定する特別償却（一時償却及び割増償却）については、一般に正規の減価償却に該当しないものと考えられる。

ただし、割増償却については、正規の減価償却費として処理することが不合理でない限り、当面、監査上妥当なものとして取り扱うことができる。

3. 平成19年度税制改正について

平成19年度税制改正において減価償却制度が見直され、償却可能限度額及び残存価額を廃止することとし、これに伴い関連する事項に所定の改正が施された。すなわち、平成19年4月1日以降取得する減価償却資産から償却可能限度額及び残存価額を廃止し、耐用年数経過時点で備忘価額（1円）まで償却できること、及び償却可能限度額の廃止に伴い既に償却可能限度額に達している資産に関しては残存簿価につき改正後5年間にわたり均等償却できること等である。加えて、従来の残存価額10%を前提とする定額法、定率法はこれを廃止し、残存価額を考慮しない方法に改正された。とりわけ、定率法を採用する場合の

償却率は、定額法の償却率（1 / 耐用年数）を2.5倍した数とし、特定事業年度以降は残存年数（耐用年数から経過年数を控除した年数）による均等償却に切り換えて備忘価額まで償却できるとされた（いわゆる250%定率法）。また、平成19年3月31日以前に取得した既存の減価償却資産については、税務上、改正前の償却方法をそのまま継続適用するとともに、償却可能限度額まで償却した事業年度の翌事業年度以後5年間で備忘価額まで均等償却ができることとされた。

なお、法人税法上の減価償却計算に係る規定は、各事業年度の課税所得の計算上、損金算入できる金額の限度額を計算することを目的にしたものであって、会計処理の上で法人税法に基づく減価償却計算が強制適用されるものではない。したがって、平成19年度税制改正後であっても、会計上は改正前の定額法、定率法の採用を否定するものではないと考えられる。このため、期間を費用配分基準とする会計上の減価償却の方法に関しては、改正前の残存価額を考慮した定額法又は定率法、改正後の残存価額がないものとした定額法又は定率法の4通りの選択肢があることになる。

4. 減価償却方法の選択と監査上の取扱い

平成10年度の税制改正時に公表された監査委員会報告第57号「平成10年度の税制改正と監査上の取扱いについて」では、減価償却の方法に関して、多くの企業において法人税法の規定に従うことが実務慣行として定着していることから、法人税法に対して、企業会計に係る法令等と同等の性格を認め、税制改正に合わせた種々の選択肢とその場合の監査上の取扱いを定めている。

今回の税制改正に関して、平成10年度の税制改正時と同様、従来法人税法の規定による方法を選択していた企業が、平成19年度税制改正後に選択可能な方法とそれぞれの場合における監査上の取扱いを以下のとおり定めるものである。

なお、本報告においては、現在、改正前の定額法及び定率法を採用している企業における今後の監査上の取扱いを定めたものであるため、他の減価償却方法を採用している場合においては、引き続き各企業の事業活動、資産の使用状況を勘案して合理的な方法により減価償却を行う必要がある。

(1) 減価償却方法の選択

平成19年度税制改正後に選択しうる減価償却方法は下記〈表1〉のとおりである。

< 表 1 >

区分	従来の方法	今後採用する方法			
		定率法 (250%定率法)	旧定率法 (残価 10%)	定額法	旧定額法 (残価 10%)
新規取得資産	-	(A)	(B)	(C)	(D)
既存資産	(a)旧定率法 (残価 10%)	(E)	(F)継続	(G)	(H)
	(b)旧定額法 (残価 10%)	(I)	(J)	(K)	(L)継続

(注 1) 用語の定義は以下のとおりである。

- 新規取得資産 : 平成 19 年 4 月 1 日以降取得をする減価償却資産
- 既存資産 : 平成 19 年 3 月 31 日以前に取得をした減価償却資産
- 定率法 (250%定率法) : 定額法の償却率 (1 / 耐用年数) を 2.5 倍した数とし、特定事業年度以降は残存年数 (耐用年数から経過年数を控除した年数) による均等償却に切り換えて備忘価額 1 円まで償却する方法
- 旧定率法 : 税制改正前の残存価額を取得価額の 10%とした定率法
- 定額法 : 法定耐用年数経過時点における残存価額がゼロとなる償却率により、法定耐用年数にわたって均等に償却する方法
- 旧定額法 : 税制改正前の残存価額を取得価額の 10%とした定額法

(注 2) 下線の部分は法人税法で規定する減価償却方法である。

減価償却方法の選択に関しては、< 表 1 > のとおり従来採用していた方法と平成 19 年度税制改正後の法人税法 (以下「改正法人税法」という。) に定める方法の組合せによって複数のパターンが考えられるが、監査上、企業が選択する減価償却方法等についての留意事項は以下の(2)及び(3)に示すとおりである。

なお、法人税法上の減価償却計算に係る規定は、各事業年度の課税所得の計算上、損金算入できる金額の限度額を計算することを目的にしたものであり、会計上は以下のとおり改正前の減価償却方法を引き続き採用することも容認される。そのため、従来採用していた減価償却の方法を変更する場合には会計方針の変更に該当するところから、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」に定めるところに留意する必要がある。

(2) 新規取得資産についての取扱い

法令等の改正に伴う変更にした会計方針の変更

新規取得資産の減価償却の方法は、< 表 1 > のとおり(A)から(D)の選択肢が考えられるが、改正法人税法に従い、既存資産について従来旧定率法を採用していた場合に新規取得資産について(A)の定率法を、あるいは、従

来の旧定額法を採用していた場合に(C)の定額法をそれぞれ採用する場合には、同一種類で同一用途の減価償却資産について、類似の減価償却方法を採用するものと認められるため、法令等の改正に伴う変更に基づいた正当な理由による会計方針の変更として取り扱うものとする。

法令等の改正に伴う変更（準じたものを含む。）以外の会計方針の変更
 既存資産について従来の旧定率法を採用していた場合に、新規取得資産について(C)の定額法を、あるいは、従来の旧定額法を選択していた場合に(A)の定率法をそれぞれ採用する場合には、減価償却方法の類似性が認められないことから、監査上、会計方針の変更として取り扱うことになるが、単に法人税法の改正を理由とするだけでは正当な理由に該当せず、変更理由の合理性（変更の適時性等）に留意する必要がある。

なお、新規取得資産について改正法人税法の規定によらず従来の方法（残存価額の処理方法を含む。）を継続した場合（＜表1＞の(B)又は(D)）は会計方針の変更には当たらない。

(3) 既存資産についての取扱い

減価償却方法について

税制改正を機に既存資産について、新規取得資産と同様の方法に統一する目的で減価償却方法を変更する場合には＜表1＞のパターンに合わせて、監査上、以下のように取り扱う。なお、単に法人税法の改正を理由とするだけでは正当な理由に該当しないことに留意する必要がある。

従来の方法	今後採用する方法	監査上の取扱い
(a)	(E)(G)(H)	減価償却方法の変更であり、会計方針の変更として取り扱うが、変更理由の合理性（変更の適時性等）に留意が必要である。
(b)	(I)(J)(K)	

既存資産の残存簿価について

改正法人税法において、従来の償却可能限度額が廃止されたことに伴い、既存資産について償却可能限度額まで償却が終了している場合の帳簿残高（残存簿価）の会計処理についても種々の方法が考えられる。改正法人税法では、償却可能限度額（取得価額の95%相当額）まで償却が進んだ既存資産については、償却が終了した事業年度等の翌事業年度以後5年間の均等償却による損金算入が可能とされている。

当該資産が引き続き事業活動に利用されている場合は、残存簿価の処理方法は従来と変わらないことを原則とするが、会計上、改正法人税法の規定に

より5年間で均等償却を行い製品原価又は通常の期間費用として処理している場合は、監査上妥当なものとして取り扱うこととする。

なお、この処理方法を採用した場合は追加情報として開示することに留意する必要がある。また、この場合、該当するすべての資産に適用することが必要であり、一部の資産にのみ適用することは認められない。

一方、平成19年度税制改正を機に、本報告適用初年度に残存簿価を一括損失処理することは、減損会計基準の適用による減損損失が認められる等、合理的理由がある場合にのみ容認されるものであることに留意する必要がある。

5. 適用等

(1) 適用時期等

本報告は、平成19年4月1日以後終了する事業年度から適用する。ただし、4(3)の既存資産の残存簿価の取扱いについては、平成19年4月1日以後開始する事業年度(改正法人税法の規定により適用が可能となる時点)から適用する。なお、今回の税制改正を機に既存資産の残存簿価を一括損失処理することは、平成19年3月31日以前に開始する事業年度であっても、減損会計基準の適用による減損損失が認められる等、合理的理由がある場合にのみ容認されるものであることに留意する必要がある。

また、監査第一委員会報告第3号「減価償却に関する会計処理及び監査上の取扱い」は、平成19年4月25日をもって廃止する。

(2) 中間財務諸表と年度財務諸表の首尾一貫性

減価償却システムの変更に時間を要するなどの理由により、適用初年度の中間期の中間財務諸表及び中間連結財務諸表において新定率法・新定額法による減価償却計算を開始することが困難な場合があることが予想される。この場合、いわゆる中間・年度の首尾一貫性が保持されていないため、監査委員会報告第36号「中間財務諸表と年度財務諸表との会計処理の首尾一貫性」に従い必要な注記を行う。

以 上