

慎重に判断する必要があると考えられる。

3 減価償却

(1) 意義

時の経過によりその価値が減少する有形固定資産は、毎期、減価償却を行うこととなる。すなわち、取得した期に1度に費用処理するのではなく、その経済的な耐用年数にわたって取得原価を一定の減価償却の方法によって各事業年度に配分し、それらの資産を使用して得た収益と認識する期間を対応させる（原則第三 貸借対照表原則五）。

大規模製造設備を有する素材産業においては、この減価償却が各会計期間の製造原価ひいては損益に与える影響は非常に大きいといえる。

なお、土地等の時の経過によりその価値が減少しない資産や、建設仮勘定のようにいまだ事業の用に供していない資産については、非償却資産として減価償却は行わない。

(2) 耐用年数および残存価額の見積り

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年数にわたり各事業年度に配分する。そのため、耐用年数および残存価額の見積りが、減価償却計算において重要な要素となる。

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また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（監査・保証実務委員会

報告第81号)。

ただし、減価償却については、多くの企業において税法上の規定を参考にすることが実務慣行として定着している。また、会計監査上も「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」(監査・保証実務委員会実務指針第81号)、実務上、税法上の耐用年数や残存価格を使用することも妥当なものとして扱うことができるとされている。

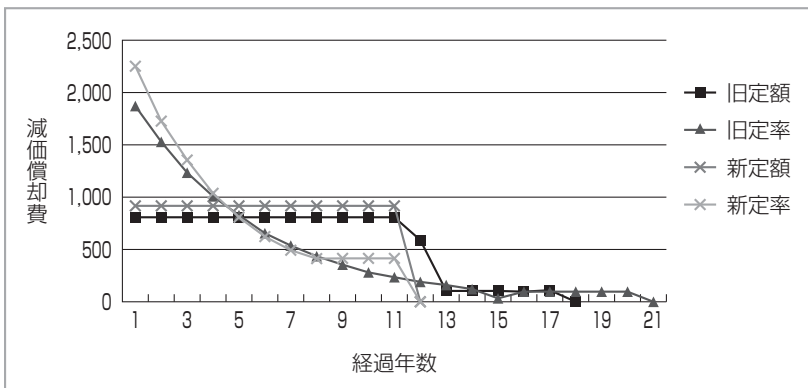
(3) 減価償却方法および会計処理

固定資産の減価償却方法には、定率法、定額法、生産高比例法などがある。いずれの方法であっても、取得原価または期首帳簿価格に、耐用年数などに応じた償却率を乗じて減価償却額を計算する。

定額法は毎期一定額を減価償却費として計上する方法であり、定率法は帳簿価額に対する一定割合を毎期減価する方法である。定率法の方が定額法よりも償却開始直後の税務上の償却限度額が大きいいため、一般に税務上有利とされている(図表2-2-3参照)。

なお、平成19年度の税制改正により、平成19年4月1日以降取得した資産とそれ以前に取得した資産では、法定償却率(および当該償却率の

図表2-2-3 償却方法による償却費の推移



前提となる残存価額や計算方法)が異なる。会計上もこれに合わせて、取得日が平成19年4月1日以降の資産と従来から保有している資産で異なる償却率や残存価額を採用する事例がある。

① 生産高比例法

素材産業における減価償却方法としては、広く定率法、定額法が採用されている。ここで、素材産業として特徴的なものとして、これらの減価償却方法のほかに生産高比例法の採用が挙げられる。

素材メーカーの中には、例えば鉄鋼(高炉)メーカーやセメントメーカーなど、上流工程として石灰石等の鉱山を保有していることがある。坑道や採掘用の土地などの鉱業用の資産については、償却方法として生産高比例法が採用されることが多い。税務上も、鉱業用減価償却資産および鉱業権について生産高比例法の採用が認められている(法令48、48の2)。

生産高比例法による減価償却額は、通常税法上の規定を参考とし、その算式は次のとおりである。

[算定式]

$$\text{減価償却額} = \frac{(\text{取得価額} - \text{残存価額}) \times \text{当該事業年度における採掘数量}}{\text{採掘予定数量}}$$

※ 採掘数量および採掘予定数量は、当該資産の属する鉱区の数量を使用する。

※ 採掘予定数量は、当該資産の耐用年数の期間内での採掘予定数量である。

※ 平成19年4月1日以降に取得した資産については、税務上の法定残存価額はゼロである。

② 劣化資産

化学産業などの製造工程では、銀(酸化銀)やパラジウム、白金などの化学反応を促進する触媒を使用する。これらの触媒は高価な物質であることが多く、金額的にも比較的多額となる。

第 9 節

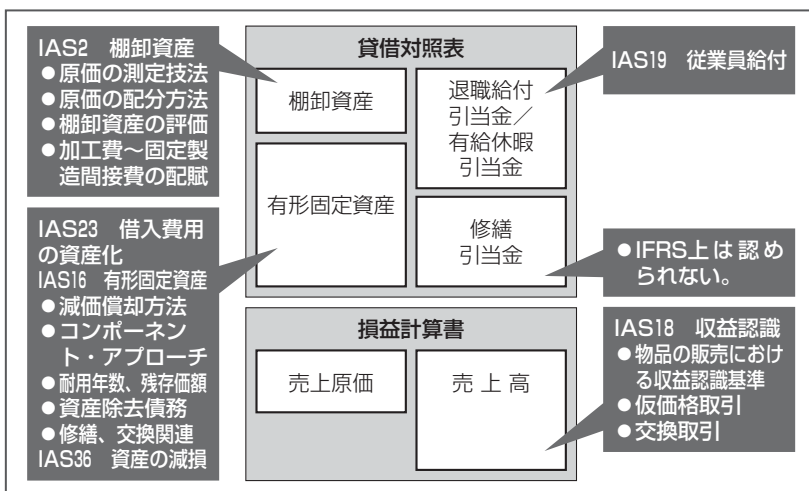
国際財務報告基準（IFRS）の導入が 素材産業に与える影響

1 素材産業における IFRS 適用の主要論点

国際財務報告基準（IFRS）の導入に際して、典型的な装置産業である素材産業において重要な論点を含むと考えられるのは、固定資産および棚卸資産であり、その概要を示すと図表2-9-1のとおりである。

本節においては、図表2-9-1の内容を中心に主要な論点の解説を行う。

図表2-9-1 まとめ



2

各論点ごとの解説

(1) 固定資産

① 減価償却方法

IFRSでは、採用する減価償却方法が資産の将来の経済的便益の予測消費パターンを反映するものでなければならないとされている。

減価償却方法としては、定額法、定率法、生産高比例法などがあり、企業は、選択する減価償却方法が資産の将来の経済的便益の予測消費パターンを反映することを証明する必要がある。

日本における実務慣行上、税法上のメリット等を考慮して、定率法など税法で認められている減価償却方法を会計上も参考にしているケースが多くみられ、従来どおり定率法を継続して採用するためには、資産の便益消費が使用開始当初に集中して発生することなど、将来の経済的便益の費消パターンが逡減的であることを証明する必要がある。各企業は、自社の便益消費パターンを調査・分析し、現行の減価償却方法が、IFRSに照らして合理性があるか慎重に検討し、場合によっては、経済的便益の費消パターンが耐用年数にわたり一定であると考えの方が合理的な場合や、生産高に応じていると考える方が合理的な場合は、定額法や生産高比例法への変更も検討する必要があると考えられる。

また、国内・国外という地理的な違いだけで異なる償却方法は、採用することが認められない点にも留意が必要である。

② コンポーネント・アプローチ

日本基準においては、減価償却単位について特段の定めはなく、実務慣行上は、購入単位もしくは税法の法定耐用年数における償却資産の区分を参考に区別されているケースが多くみられる。

IFRSでは、減価償却については、一体として取得した有形固定資

産の全体の取得原価に対して重要である資産項目の構成部分を識別し、各構成部分に対し個別に減価償却計算を行う（コンポーネント・アプローチ）必要があるとされている。

わが国における税法上の償却単位においては、多くの場合、耐用年数が償却資産の構成要素に応じて詳細に区分されており、税法基準で減価償却を実施してきた企業がIFRSを導入する場合にはなじみやすいものと考えられる。ただし、IAS第16号の例示にもあるように、溶鉱炉について、定められた使用時間後に取替えが必要となる内壁と外壁（実質的な使用年数が異なるもの）を一式としているなど（生産ライン等に関する一式計上）、資産の区分が粗い場合もあり、必ずしも重要である構成部分を個別に減価償却していないことも考えられる。したがって、IFRSの導入にあたり、これまでの減価償却単位がIFRSに照らして適切であるか、改めて調査・分析し、見直す必要があると考えられる。

③ 耐用年数

日本基準においては、各企業が物質的減価と機能的減価の双方を考慮して、自己の固定資産についての特殊的条件を踏まえて個別かつ自主的に決定するもの（経済的耐用年数）とされているが、実務慣行上は、明らかに不合理であると認められる場合を除き法人税法の規定を参照したうえで耐用年数を決定していることが多いと考えられる。

IFRSでは、耐用年数を(a)企業によって資産が利用可能であると予想される期間、または、(b)当該資産から得られると予測される生産高または類似する単位数と定義づけている。IFRSの導入にあたり、各企業は独自で耐用年数を決定することになり、実際の使用期間の見積りを実施し、これまで適用してきた耐用年数が実際に使用すると期待する期間と整合するか、改めて見直す必要があると考えられる。