

ファンデニュース

不動産シリーズ－減価償却について



2021年3月

はじめに

私どもPwCあらた有限責任監査法人第三金融部(資産運用)は、幅広い顧客基盤や資産運用業に対するさまざまな取り組みから、業界の最新動向を把握し、不動産証券化業界におけるベストプラクティスを積み上げ、専門性の高いサービスを提供しています。

このニュースレターでは不動産証券化業界におけるさまざまな会計処理を整理していきたいと思います。なお、文中の意見にわたる部分は筆者の私見です。

減価償却とは

減価償却とは、適正な期間損益計算を目的として、有形固定資産の耐用年数にわたり毎期計画的かつ規則的に原価配分を行うことをいいます。この減価償却は、取得原価から残存価額を控除した減価償却総額を耐用年数などを基準に一定の減価償却方法によって各事業年度に配分することから、取得原価、耐用年数および残存価額の決定が減価償却における重要な要素となります(取得原価については2020年12月のファンデニュース(105)「[不動産シリーズ－不動産の取得について](#)」をご参照ください)。

また、減価償却費は現金流出を伴わない非現金支出費用となるため、減価償却費の計上を通じて有形固定資産に投下された資金が企業内部に留保されるという自己金融効果があります。ただし、こういった影響を主目的として減価償却費を任意に増減することは適正な期間損益計算をゆがめるものとして認められないので、注意する必要があります。

減価償却方法

会計上の減価償却方法には、定額法、定率法、級数法および生産高比例法などが基準上規定されておりますが、不動産証券化業界では定額法が一般的です。

定額法とは、固定資産の耐用年数の期間にわたりて毎期均等額の減価償却費を計上する方法であり、定率法とは、固定資産の耐用年数の期間にわたりて、毎期期首未償却残高に一定率を乗じた減価償却費を計上する方法となります。

耐用年数

耐用年数とは、固定資産の取得価額から見積残存価額を控除した金額を、規則的かつ合理的に費用として配分すべき期間となります。その期間は当該固定資産の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として、各企業が自己の資産の材質、構造、用途などの他、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性、その他当該企業の特殊的条件も考慮して、自主的に決定すべきものとなります。

しかし、多くの企業が法定耐用年数を採用している現状に鑑み、法人税法に規定する償却限度額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て不合理と認められる特段の事情のない限り、法定耐用年数を用いることが過渡的に認められています（監査・保証実務委員会実務指針第81号「減価償却に関する当面の監査上の取り扱い」）。

なお、自主的耐用年数（「減価償却に関する当面の監査上の取り扱い」に規定する各企業が独自の状況を考慮して自主的に決定した耐用年数）として、不動産証券化業界を中心にエンジニアリングレポートなどを参考に物件固有の耐用年数を見積る事例がありますが、エンジニアリングレポートなどで算出する耐用年数はあくまで日本建築学会の計算方法や公益社団法人ロングライビル推進協会のデータなどを参考にした計算上の数値となるため、別途経済的陳腐化や各企業の経営計画（運用方針や再開発計画）などの事項を反映して利用する必要があります。また、減価償却費の過少計上を目的とした過度に長期の耐用年数とならないようにも併せて留意する必要があります。

残存価額

残存価額とは、固定資産の耐用年数到来時において予想される売却価格または利用価格から解体、撤去、処分などの費用を控除した額を言い、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となります。

ただし、自主的に残存価額を見積ることは非常に困難であることなどから、実務上は耐用年数と同様に、税務に従った残存価額（旧定額法の10%や新定額法のゼロもしくは備忘価額1円）についても不合理と認められる特段の事情のない限り、過渡的に認められています。（監査・保証実務委員会実務指針第81号「減価償却に関する当面の監査上の取り扱い」）。

留意点

減価償却の開始時期

減価償却の開始時期について会計基準上は特に明記はありませんが、税務上は資産を取得した時点からではなく「事業の用に供した（使用を開始する）」時点から行うこととなっています。これは会計上の発生主義の考え方とも整合することから、事業の用に供した日から減価償却を開始し、税務に合わせた月割計上することが一般的となります。

また、通常は資産の取得と同時に事業の用に供するため、取得月から減価償却を開始することが一般的です。しかし、試運転が必要となる機械装置や、不動産においては新築内装工事中や賃貸募集開始前など、事業の用に供したかどうかは業種、業態、その資産の構成および使用の状況を総合的に勘案して判断することとなります。

減価償却の変更

減価償却の変更には、減価償却方法の変更、耐用年数の変更、残存価額の変更などが考えられます。

まず、減価償却方法はそれ自体が会計方針に該当するものの、その変更については「会計方針の変更を会計上の見積りの変更と区別することが困難な場合」として取り扱い、会計上の見積りの変更と同様の会計処理を行い、遡及適用は行わないこととなります。

次に、耐用年数は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乖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りません。耐用年数は会計方針ではなく会計上の見積りに該当し、その変更は過去の見積りが合理的なものである限りは過去の誤謬の訂正には該当せず、会計上の見積りとして重要な場合は①変更の内容、②当期の影響額、③翌期以降の影響額、の注記が必要となります。

残存価額も耐用年数と同様に会計方針ではなく会計上の見積りに該当し、その変更は過去の見積りが合理的なものである限りは過去の誤謬の訂正には該当せず、耐用年数と同様の注記が必要となります。

その他、耐用年数の算定基礎の考え方それ自体は会計方針にも会計上の見積りにも該当しませんが、法定耐用年数から自主的耐用年数(例えば過年度の使用実績やエンジニアリングレポート)に算定基礎を変更した影響として耐用年数の変更が行われる場合は、会計上の見積りの変更に該当します。ただし、法定耐用年数はあくまで過渡的に認められているものであるため、自主的耐用年数から法定耐用年数への変更は特段の事情の無い限り認められないことに留意する必要があります。

なお、税法耐用年数の改正に伴う変更は、明らかに実態と相違するなどの事実が認められない限り、耐用年数を合理的なものとするための変更として取り扱うことができるとしています。

PwC あらた有限責任監査法人
第三金融部(資産運用)
シニアマネージャー 大 西 良 宜

PwCあらた有限責任監査法人 第三金融部(資産運用)
お問い合わせフォーム

本冊子は概略的な内容を紹介する目的で作成されたもので、プロフェッショナルとしてのアドバイスは含まれていません。個別にプロフェッショナルからのアドバイスを受けることなく、本冊子の情報を基に判断し行動されないようお願いします。本冊子に含まれる情報は正確性または完全性を、(明示的にも暗示的にも)表明あるいは保証するものではありません。また、本冊子に含まれる情報に基づき、意思決定し何らかの行動を起こされたり、起こされなかったことによって発生した結果について、PwCあらた有限責任監査法人、およびメンバーファーム、職員、代理人は、法律によって認められる範囲においていかなる賠償責任、責任、義務も負いません。

© 2021 PricewaterhouseCoopers Aarata LLC. All rights reserved.

PwC refers to the PwC network member firms and/or their specified subsidiaries in Japan, and may sometimes refer to the PwC network. Each of such firms and subsidiaries is a separate legal entity. Please see www.pwc.com/structure for further details.