
プロジェクト 減価償却

項目 減価償却に関する平成 28 年度税制改正への対応

本資料の目的

1. 本資料は、減価償却に関する平成 28 年度税制改正への対応を検討することを目的とする。

経緯

2. 平成 27 年 12 月 24 日に閣議決定された「平成 28 年度税制改正の大綱」において、平成 28 年 4 月 1 日以後に取得する建物付属設備及び構築物の税法上の減価償却方法について定率法が廃止され、定額法のみとなることが示された。

(以下の検討については、上記の内容が確定することを前提として行う。)

3. これまで日本公認会計士協会（JICPA）では、減価償却に関して、以下の監査上の取扱いを公表している（詳細については、別紙 1 を参照のこと。）。
 - (1) 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」（廃止）
 - (2) 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」（廃止）
 - (3) 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扱い」（以下「81 号」という。)

4. 本件については、会計処理に関する部分を含むため、JICPA では特段のアナウンスメントをする予定はないと聞いている。

5. このような状況の中で、当委員会に対して、従来、いわゆる税法基準により減価償却方法を定めてきた企業¹が、税制改正に合わせ、平成 28 年 4 月 1 日以後に取得する建物付属設備及び構築物から定額法に変更する場合に、当該減価償却方法の変更が正当な理由に基づく会計方針の変更に該当するか否かについて質問が寄せられている。

¹ いわゆる税法基準による会計処理を採用してきた企業は、以下の会計処理を行っていると思定される。

- (1) 平成 10 年 4 月 1 日以後に取得した建物については、旧定額法を採用している。平成 19 年 4 月 1 日以後に取得した建物については、新定額法を採用している。
- (2) 平成 19 年 3 月 31 日以前に取得した建物付属設備及び構築物については旧定率法を採用し、平成 19 年 4 月 1 日以後に取得した建物付属設備及び構築物については、250%定率法を採用している。
- (3) 平成 24 年 4 月 1 日以後に取得した建物付属設備及び構築物については、200%定率法を採用している。

検 討

(減価償却に関する現状の取扱い)

6. 企業会計原則において減価償却方法は重要な会計方針の1つとして示されており、また、「有形固定資産は、当該資産の耐用期間にわたり、定額法、定率法等の一定の減価償却の方法によって、その取得原価を各事業年度に配分」しなければならない（企業会計原則 第三 五[費用配分の原則]）とされており、減価償却方法については、会計方針の選択として定められる。
7. また、これまで JICPA から公表された減価償却に関する監査上の取扱いでは、「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。以下、同じ。）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。」（81号第24項）とされているなど、いわゆる税法基準による会計処理が一定程度認められている。
8. ここで、企業会計基準適用指針第24号「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準の適用指針」（以下「過年度遡及適用指針」という。）第6項では、会計基準等の改正に伴う会計方針の変更以外の会計方針の変更を行うための正当な理由がある場合とは、下記の2つの要件を満たされているときをいうとされている。
 - ① 会計方針の変更が企業の事業内容又は企業内外の経営環境の変化に対応して行われるものであること
 - ② 会計方針の変更が会計事象等を財務諸表に、より適切に反映するために行われるものであること
9. これに関連して、これまで JICPA から公表された減価償却に関する監査上の取扱いでは、従来、いわゆる税法基準により減価償却方法を定めてきた企業が税制改正に合わせて減価償却方法を変更する場合、一定の範囲で、監査上、法令等の改正に伴う変更にし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されてきている（詳細については、別紙1を参照のこと。）。)

(本件に関する検討)

10. 会計方針の変更が正当な理由に基づく判断されるには、一般に、変更の適時性と変更の適切性が必要とされると考えられる（監査・保証実務委員会実務指針第78号「正当な理由による会計方針の変更等に関する監査上の取扱い」第8項）。
11. このうち、変更の適時性について、これまでいわゆる税法基準により固定資産の減価

償却方法を定めてきた場合においては、それが JICPA の実務指針において一定の場合に認められてきた経緯を勘案すると、今回、税制改正に合わせて会計方針を変更することについて適時性を認めることは、「みだりにこれを変更」すること（企業会計原則第一 五[継続性の原則]）には当たらず、適時性に関する趣旨と矛盾するものではないとの意見が聞かれる。

12. 一方、適切性の観点からは、平成 28 年 4 月 1 日以後に取得する建物付属設備及び構築物から定額法に変更することについて、すべての企業に一律に正当な理由があるとするのは、企業により実態が異なるため、容易ではないのではないかと意見が聞かれる。
13. 本件に関して、事務局では、対応を検討するために、市場関係者に対して意見聴取（アウトリーチ）を行った。そこでは、次のような意見が聞かれている。

何らかの対応を図るべきとの意見

- (1) 建物付属設備及び構築物について、多くの企業が定率法を採用しており、これらの企業については、会計上は定率法を維持する企業と税に合わせ定額法に変更する企業に分かれる。大半の企業は、平成 10 年度税制改正時に JICPA から公表された監査上の取扱いと同様の対応がなされると考えている。税法上の改正に伴う会計処理の変更について正当な理由に基づくものと認められない場合、実務上は大きな混乱が生じる。
- (2) 多くの作成者において、過去において JICPA において対応が図られてきたため、税法に従えば妥当であるという観念が定着している。税が変わっても会計は認められないという認識がある程度広まった状態であれば、税と切り離れた対応もあり得るが、現状ではそうした状態にない。仮に、会計と税を分離するのであれば、一定の準備期間が必要であり、今回は、緊急的に認める措置を講じるべきである。
- (3) 会計理論を重視し過ぎると、従来 of 取扱いも含めて一貫して合理的に説明することはほぼ不可能であり、企業のみならず、従来 of 取扱いを容認してきた監査人も混乱すると考える。杓子定規の議論で実務が混乱するような解を出すのは避けるべきである。
- (4) 仮に平成 28 年 4 月 1 日以後に取得する建物付属設備及び構築物について、定率法から定額法への変更を正当な理由による会計方針の変更として取り扱ったとしても、一般的に、建物付属設備や構築物については重要性がないことが多いと考えられるため、財務諸表利用者をミスリードすることにはならないと思われる。
- (5) 建物付属設備は建物と一体であるため、本来、同じ償却方法であるべきと考えられるが、税法の取扱いと同様にしてきたため、異なる処理が適用されているケー

スがある。このようなケースにおいては、建物付属設備を定額法に変更するほうが、より良い財務情報となると考えられる。構築物についても、多くのケースでは、同様のことが言えると考えられる。

- (6) 税法基準に準拠して減価償却を行っている企業は今もなお非常に多く、平成 10 年度税制改正（建物について定額法のみ認める。）当時と、あまり状況は変わっていないものと考えられる。今後、恒久的な会計基準を作ることを前提に、緊急避難的な措置として、税制改正を理由として定率法から定額法への移行することを正当な理由として認めるべきである。

対応を図ることは困難ではないかとの意見

- (7) 対応を図る場合には、システム対応のための時間が必要等の理由では足りず、法律で強制されてその会計処理を採用せざるを得なかった場合や、企業の財政状態や経営成績を適正に表す場合であり、今回の税制改正による方法が、企業の実態を表す方法であることを示す必要がある。
- (8) 一般に、会計と税法は目的が異なるため、税法の変更により会計が影響を受けることは適切ではないと考えられる。
- (9) 会計基準を策定する場合、適切である範囲を定めることは行いやすいが、グレーゾーンについて定めていくことは一般的に困難と考えられ、監査上の取扱いとして定められる領域である。
- (10) 平成 28 年 3 月 31 日以前に取得した建物付属設備及び構築物と平成 28 年 4 月 1 日以後に取得する建物付属設備及び構築物で異なる会計処理を採用することについて、一律に適切とする根拠を見出すことが難しい。

今後の進め方について

14. 第 12 項で聞かれるように、変更の適切性の観点からは一律に正当な理由があるとする事は、企業により実態が異なるため、容易ではない可能性がある。

一方、現状においても多くの企業がいわゆる税法基準によっているものと考えられ、この状況において、これまで会計と税制の調整により、一定の範囲で税制改正に合わせ、減価償却方法を変更することが認められてきた状況を勘案すると、今般の税制改正に関して、いわゆる税法基準による会計処理を採用してきた企業について緊急避難的な措置（当面、従来、いわゆる税法基準により減価償却方法を定めてきた企業²が、

² 前掲の脚注 1 を参照のこと。

税制改正に合わせ、平成 28 年 4 月 1 日以後に取得する建物付属設備及び構築物から定額法に変更する場合に、当該減価償却方法の変更が正当な理由に基づく会計方針の変更に該当することを定める措置)を講ずるべきとの意見も聞かれる。

15. これらの状況を踏まえると、以下が論点になると考えられ、ご意見頂きたい。
- 当面の取扱いとして、緊急避難的な措置を講ずることが適切であるか否か。
 - 仮に緊急避難的な措置を講ずる場合、前提を設けるべきか（例：今後の減価償却に関する会計基準レベルの検討）。

ディスカッション・ポイント

事務局の検討について、ご意見をお伺いしたい。

以 上

別紙1

これまで日本公認会計士協会から公表された減価償却に関する監査上の取扱い

- (1) 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」(廃止)
- 「法人税法に規定する普通償却限度額を正規の減価償却費として処理する場合には、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。」
- (2) 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」(廃止)
- 「法人税法では、固定資産の減価償却に関して詳細な規定を設けている。このため、多くの企業は、減価償却に関して独自の規定を設けることはほとんどなく、法人税法の規定に従って減価償却費の計算を行うことが実務慣行として定着している。したがって、減価償却の方法については、法人税法は企業会計に係る法令等と同様の性格を有しているものと考えられる。」
 - 税制改正に伴い、既存の建物は定率法とし、平成10年4月1日以後取得する建物については定額法とする方法は、法令等の改正に伴う変更準じたものであるため会計方針の変更としては取り扱わず、追加情報の注記により対応することとする。
- (3) 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扱い」(以下「81号」という。)

平成19年度税制改正対応

- 「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。」
- 平成10年度の税制改正時と同様に、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4月1日以後に取得する資産について、旧定率法³から新定率法(250%定率法⁴) (下表の(A))、旧定額法⁵から新定額法⁶ (下表の(C))へ会計

³ 平成19年度税制改正前の残存価額を取得価額の10%とした定率法をいう。

⁴ 定額法の償却率(1/耐用年数)を2.5倍した数とし、特定事業年度以後は残存年数(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

⁵ 平成19年度税制改正前の残存価額を取得価額の10%とした定額法をいう。

処理を変更する場合、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、監査上、法令等の改正に伴う変更⁷に準じ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⁷。

(平成 19 年度税制改正後に選択しうる減価償却方法 (81 号の<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

平成 23 年度税制改正対応

- 平成 19 年度税制改正において旧定率法から新定率法 (250%定率法) へ変更し、かつ、平成 24 年 4 月 1 日以後に取得する資産について、250%定率法から 200%定率法⁸へ会計処理を変更する場合、監査上、法令等の改正に伴う変更⁹に準じ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⁹。

⁶ 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をいう。

⁷ 当委員会の事務局が調べた範囲では、重要な会計方針の注記又は会計方針の変更の注記において法人税法の改正を理由とした減価償却方法の変更を開示している会社は、平成 19 年度税制改正が行われた平成 20 年 3 月期の有価証券報告書においては 2,668 社であった (「重要な会計方針の注記」又は「会計方針の変更の注記」の開示において、「法人税法の改正」をキーワードにして検索した。)

⁸ 定額法の償却率 (1 / 耐用年数) を 2.0 倍した数とし、特定事業年度以後は残存年数 (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

⁹ 当委員会の事務局が調べた範囲では、重要な会計方針の注記又は会計方針の変更の注記において法人税法の改正を理由とした減価償却方法の変更を開示している会社は、平成 23 年度税制改正が行われた平成 25 年 3 月期の有価証券報告書においては 2,154 社であった (「重要な会計方針の注記」又は「会計方針の変更の注記」の開示において、「法人税法の改正」をキーワードにして検索した。)