
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. 平成 28 年度税制改正において、平成 28 年 4 月 1 日以後に取得する建物附属設備及び構築物の法人税法上の減価償却方法について定率法が廃止され、定額法のみとなる見直しが行われた。これを受けて、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附属設備及び構築物から減価償却方法を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関して当委員会に質問が寄せられている。

当委員会では、第 332 回企業会計基準委員会で審議を行ったが、案件の緊急性に鑑み、臨時的に第 334 回企業会計基準委員会を開催し審議を行った。本資料は、第 334 回企業会計基準委員会の審議資料を一部修正したものである。

分 析

(企業会計と法人税法との関係)

2. 企業会計の基準の目的は、基本的には、投資家の意思決定に資する情報を提供することにあるが、会計情報は、配当制限（会社法）、税務申告制度（税法）、金融規制（例えば自己資本比率規制、ソルベンシー・マージン規制）などの関連諸法規や政府等の規制においても副次的に利用されるため、会計基準を開発するうえでは、それらの副次的な利用は開発の制約となることがあり、考慮の対象となると考えられる¹。
3. 法人税法において、「～当該事業年度の収益の額及び前項各号に掲げる額は、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計算されるものとする。」（法人税法第 22 条第 4 項）とされていることや、税効果会計が存在しなかったことを踏まえ、1990 年代後半に行われたいわゆる会計ビッグバン以前においては、減価償却や引当金などいわゆる税法基準が幅広く利用されており、税務上の処理の規定により企業の会計処理の内容が限定されるいわゆる逆基準性の問題が指摘されてきた。
4. これが、会計ビッグバンにより、税効果会計が導入され、また、金融商品会計基準、退職給付会計基準など、法人税法と大きく異なる会計処理が導入され、また、その後、固定資産の減損会計が導入されたことにより、現在では、いわゆる企業会計の実務における税法基準の利用は限定的なものとなっていると考えられ、いわゆる逆基準性の

¹ 討議資料「財務会計の概念フレームワーク」第 1 章 財務報告の目的 第 11 項、第 12 項

問題が議論されることは近年では少ない。

5. ただし、固定資産会計については、企業会計原則において、重要な会計方針の1つとして固定資産の減価償却方法が示されているのみで（企業会計原則注解（注 1-2）重要な会計方針の開示について）、固定資産の減価償却に関する会計基準が存在せず、実務的には、法人税法上の損金算入について損金経理要件が定められていること等に関連して、日本公認会計士協会から公表されてきた監査上の取扱いによって、いわゆる税法基準による会計処理が実務上一定の範囲で認められてきており、企業会計と法人税法との関係が十分整理されてきていないと考えられる。

（減価償却に関する会計基準に関するこれまでの経緯）

6. 固定資産の減価償却に関する会計基準については、これまで何度か検討課題として取り上げられてきた。例えば、平成12年6月に企業会計審議会から公表された「固定資産の会計処理に関する論点の整理」では、減価償却に関する事項（償却方法の選択、償却方法の変更等）について検討が望まれるものとして指摘されていた。

また、当委員会は、当委員会設立直後の平成13年11月に、テーマ協議会²から、短期的かつ優先度の高いテーマの1つとして、「固定資産は財務諸表上の主要な項目の一つであるが、基本となる会計基準がない。会計上のあるべき姿と税務との間で乖離があることから、経済実態に合致した会計基準を作成する必要がある。例えば、現行実務では多くの企業で税法基準に従った減価償却が行われていると思われるが、個別の事情に応じた合理的な減価償却方法を明確にすることが必要である。また、取得時の付随費用の範囲や、売却損益認識時点の明確化等の問題も検討すべきである。」との提言を受けた。

当委員会では固定資産会計専門委員会を設置し、平成14年8月から平成15年10月にわたって、海外調査の実施など固定資産の減価償却に関する会計基準の検討を行ったが、以下の理由から、検討が中断され、長期的なテーマとされたが、その後の検討は行われていない。

- (1) 減損会計基準適用との関係で、経済的残存年数の設定や減損後の減価償却において、耐用年数を中心に、短期的な検討ニーズがあったが、適用指針の中でルールとして包摂された。
- (2) 海外の減価償却に関する基準を調査したが、一部を除いては、特に詳細なルールを定めたものはなかった。また、同時に行った海外企業の実務調査と比較して、

² テーマ協議会とは、過去に財務会計基準機構内に設置されていた会議体であり、当委員会が審議するテーマ及びその優先順位について提言する役割を担っていた。

日本企業の実務で直ちに問題が指摘されるようなことは見受けられなかった。

- (3) 日本では、減価償却の実務は、税法の損金経理要件を中心に確定決算の制約を強く受けている。こうした状況を巡る議論に特段の進展が見られない中では、現時点で、確定決算と切り離して、現行の実務慣行を変えることになりうるルールを短期的に作成することについて、コストとベネフィットを十分勘案する必要がある³。
- (4) 一方で、企業結合会計の適用指針など、他に急がれる基準開発も控えている中で、人的資源の制約等を考えれば、固定資産に係る会計基準の整備としては、不動産の売却に係る基準作成に絞ることもやむをえないと考えられる。
- (5) 但し、わが国の会計基準の環境的な制約条件となっている、確定決算に関して、各方面で大きなテーマとして議論が進むことも考えられるので、本プロジェクトは、長期的なテーマとして存置し、確定決算を巡る検討や制度面での動向を踏まえ、必要と認められた場合には、委員会でニーズ等についてあらためて審議し、基準整備に向けた検討を再開することとしたい。

(減価償却に関する IFRS の規定との関係)

7. 当委員会に設置した IFRS 実務対応グループでは、平成 23 年頃に、IFRS を採用した場合、定額法を採用することが必要となるか否かという問題意識から、IFRS における減価償却方法の検討が行われ、その結果、IASB より減価償却に関する教育文書が公表された。
8. 近年、IFRS の任意適用が拡大しているが、それらの IFRS を適用している企業においては、定額法を採用している企業が多い。連結財務諸表において IFRS を採用し、定額法を採用している企業の個別財務諸表においては、定率法を採用している例と定額法を採用している例の両方が見られる。
9. IFRS では、経済的便益を企業が消費すると予想されるパターンを反映した減価償却方法を選択することとされており、会計方針として位置付ける日本基準とは、異なる位置づけとなっている。

³ 損金経理要件について、「企業会計研究会中間報告書」（経済産業省企業会計研究会、平成 17 年 9 月）では、「税制上の減価償却費等の規定は、損金に算入しうる限度額を示したものであるが、税制もまた基本的には経済実態に即して規定されるものであると考える。また、税法上損金に算入するためには、企業会計上費用に計上しなければならず、企業が安易に損金計上できないため、損金経理要件は一種の税制上のモニタリング機能としての役割があり、経済システム全体としての合理性があると考えられる。したがって、損金経理要件及びそれを基礎とする確定決算主義は、税制を含めたトータルの制度としてみれば、制度としての安定性、企業負担の低減といった経済合理性等を有し、評価することができるものとする。」とされている。

(税制改正に合わせた会計処理の変更)

10. 会計方針の変更は、会計基準等の改正に伴う会計方針の変更とそれ以外の自発的に行う会計方針の変更に分類される(企業会計基準第24号「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」(以下「企業会計基準第24号」という。)第5項)。「会計基準等」には、一般に公正妥当と認められる会計処理の原則及び手続を明文化して定めたものが含まれ、法令等により会計処理の原則及び手続が定められているときは、当該法令等も一般に公正妥当と認められる会計基準等に含まれる場合があるとされている(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「企業会計基準適用指針第24号」という。)第16項)。
11. 今回の税制改正に合わせ、平成28年4月1日以後に取得する建物附属設備及び構築物から減価償却方法を定率法から定額法に変更することが自発的に行う会計方針の変更に分類される場合、個々の企業において変更の適時性と変更の適切性を判断することとなる(企業会計基準適用指針第24号第6項及び日本公認会計士協会 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」)。

(今回の減価償却に関する税制改正の実務への影響)

12. 今回の税制改正に合わせた会計方針の変更を自発的な変更として扱い、個々の企業において変更の適時性と適切性を判断する場合、これまで一定程度いわゆる税法基準における会計処理が容認されてきたことを踏まえると、以下のとおり、実務に混乱が生じるとの意見が聞かれる。

企業における作成実務

- 建物本体の税法上の減価償却方法について定率法が廃止され、定額法のみとなった平成10年度の税制改正以降、会計と税務は分かれてきており、当時と同じように判断することは難しいものの、減価償却方法については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る⁴。

⁴ 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。)

また、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。)

これまで税法基準に従っていれば、会計上も妥当という観念が浸透しており、個々の企業により変更の適時性と適切性を判断する場合、企業における作成実務に混乱が生じる。

減価償却方法については、投下資本の早期回収の観点、業績の測定の観点から、経営判断に大きく影響するものであり、個々の企業であるべき償却方法を検討するには、十分な時間が必要である。

- 税法基準も実務慣行として定着しており、一定のルールであると考えられる。それを変更するには、システム対応の準備期間も一定の期間が必要である。

監査における実務

- 自発的な会計方針の変更の適切性を判断する際には、これまでいわゆる税法基準によっていたことを踏まえると、判断は相当程度困難なものとなる。
- 昨今の監査を取り巻く環境を踏まえると、審査も含めた監査対応に相当の時間を要することが想定される。

事務局案

13. 上記の分析を踏まえ、以下の事務局案を提案する。

- (1) 本件は、企業会計におけるいわゆる税法基準の利用の是非に関連している。固定資産の減価償却に関するいわゆる税法基準の利用については、当委員会の設立当初より問題意識があり、会計基準の開発を行う必要性が認識されていた項目である。

この問題意識については、当委員会の設立当初に海外調査の実施など検討が行われたが、短期的な検討が必要とされた減損処理後の減価償却方法等が企業会計基準適用指針第6号「固定資産の減損に係る会計基準の適用指針」の公表により示されたことや法人税法上の損金経理要件との関係を整理することが困難であること等を理由に中断されて長期的なテーマとされ、その後の検討は行われていない。

その後、数度の減価償却に関する税制改正があり、日本公認会計士協会より、どのようなケース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監査上の取扱いが公表されている。

- (2) 本件については、会計処理に関する事項であるため、日本公認会計士協会では取り扱わないこととされ、当委員会に対して緊急に対応することが関係者より要請されている。

今回の税制改正に合わせた会計方針の変更を自発的な変更として扱い、個々の企業において変更の適時性と変更の適切性を判断する場合、これまで一定程度いわゆる税法基準による会計処理が容認されてきたことを踏まえると、実務に混乱が生じる可能性があることが財務諸表の作成者及び監査人から指摘されている。

- (3) 会計基準の目的は、基本的には投資家の意思決定に資する情報を提供することであり、税法とは目的が異なるため、税法の改正は、原則的には会計基準に影響を与えるものではないと考えられるが、第7項に記載したとおり、固定資産の減価償却については、これまでいわゆる税法基準による会計処理が実務上一定の範囲で認められてきている。この状況を踏まえると、本件に抜本的に取り組むためには、減価償却に関する会計基準の開発を行い、いわゆる税法基準を利用することも含め、あるべき会計処理を検討する必要があると考えられる。

減価償却に関する会計基準を開発することは、我が国の会計基準の体系の整備につながり、昨今、IFRSの任意適用が拡大している環境も踏まえた対応を行うことは意義があり、我が国の会計基準の高品質化につながると考えられる。

ただし、法人税法において損金経理要件が定められる中、会計基準の開発を行うことの困難さが指摘されており、また、減価償却方法は業績の報告において重要な項目であり、経営管理にも影響を与える可能性があることを踏まえると、減価償却に関する会計基準の開発に着手することの合意形成を図るには一定の時間を要すると考えられる。

- (4) 法令等の改正が会計基準等の改正に伴う会計方針の変更に該当するのは、第10項に記載のとおり、法令等により会計処理の原則及び手続が定められている場合であるため、原則的には、税法の改正により償却限度額の算定方法が変更されたことのみでは、会計基準等の改正に伴う会計方針の変更に該当しない。

しかしながら、これまで減価償却方法に関する税制改正の都度、監査上の取扱いが示されてきたことにより、この点が一意的に明確であったとは言い難い状況にあると考えられ、十分な周知期間を確保する必要性に鑑みると、法令等の改正に準じたものとし、会計基準等の改正に伴う会計方針の変更として取り扱うことも妨げられないと考えられる。

- (5) 上記の状況を踏まえると、以下の対応を図ることが適切と考えられるがどうか。

- 今後、当委員会において、抜本的な解決を図るために減価償却に関する会計基準の開発に着手することの合意形成に向けた取組みを速やかに行う。
- 本件については次のような性質があることを踏まえ、従来、法人税法に規定する普通償却限度相当額を減価償却費として処理している企業において、建物

附属設備又は構築物又はその両方に係る減価償却方法について定率法を採用している場合、平成 28 年 4 月 1 日以後に取得する当該資産の減価償却方法を定額法に変更するときは、法令等の改正に準じたものとし、会計基準等の改正に伴う会計方針の変更として取り扱う。

- ① 一般的に、建物附属設備や構築物の減価償却費については、建物や機械等の減価償却費に比較して重要ではないことが多いと考えられ、平成 28 年 4 月 1 日以後に取得する建物附属設備及び構築物の減価償却方法を定額法に変更することによる財務諸表への影響は限定的であると考えられること
- ② 今回の税制改正に合わせて会計方針を変更することについては、客観的な事実に基づいて行われるものであり、いわゆるみだりに会計方針を変更することにはあらず、適時性に関する趣旨と矛盾するものではないこと
- ③ 建物附属設備は、基本的に、建物本体に付随する同一用途の固定資産であると考えられ、構築物についても建物と同一用途の固定資産であるとみなせるケースがあると考えられる。よって、建物に合わせて、平成 28 年 4 月 1 日以後に取得する建物附属設備及び構築物について定額法を採用することは、会計処理の整合性を高める可能性があると考えられること

- 上記を定めた実務対応報告の公開草案を早急に公表する。
- 実務対応報告は、従来、法人税法に規定する普通償却限度相当額を減価償却費として処理している企業が税制改正に合わせて会計方針を変更する場合に適用されるものであることから、公表日以後最初に終了する事業年度のみに適用する。ただし、現時点で、すでに会計方針の変更の対象となる取引、すなわち、平成 28 年 4 月 1 日以後に建物附属設備及び構築物を取得する取引が行われていることから、平成 28 年 4 月 1 日以後最初に終了する事業年度が実務対応報告の公表日前に終了している場合であっても、当該事業年度に実務対応報告を適用することができるものとする。
- なお、実務対応報告は、取り扱う範囲を平成 28 年度税制改正における減価償却方法の改正に限定して緊急に対応するものであり、今回に限られたものとする。
- 実務対応報告が取り扱う減価償却方法の変更は、企業会計基準第 24 号第 20 項により、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

場合に該当し、企業会計基準第24号第19項の定めに従って一定の事項を注記することが求められている。当該注記事項は、自発的に会計方針の変更を行う場合を前提としているが、本件は、会計基準等の改正に伴う会計方針の変更として取り扱うものであり、企業会計基準第24号における前提とは異なることから、実務対応報告では、企業会計基準第24号第19項の定めにて代えて、次の注記事項を定めるものとする。

- ◇ 会計方針の変更の内容として、法人税法の改正に伴い、本実務対応報告を適用し、平成28年4月1日以後に取得する建物附属設備又は構築物又はその両方の減価償却方法を定額法に変更している旨
- ◇ 会計方針の変更による当期への影響額

ディスカッション・ポイント

事務局の対応案について、ご意見をお伺いしたい。

以 上

別紙：第 332 回企業会計基準委員会で聞かれた意見

第 332 回企業会計基準委員会において聞かれた意見は、次のとおりである。

- (1) 過去、税法基準に従っていれば、会計上も妥当という観念が浸透していた。今後のあるべき姿は、個々の企業で考えるべきであり、十分な時間を与えて検討すべきである。

一部の企業を除き、建物附属設備、構築物の減価償却方法の変更による影響は比較的大きくはなく、今般の税制改正に対して何らかの対応を検討する時期としては遅くないと考える。

減価償却方法については、投下資本の早期回収の観点、業績の測定の観点から、経営判断に大きく影響するものであり、基準設定主体としては、経営全体の目的も考慮して検討すべきである。恒久的な会計基準の開発のために猶予期間を設けることは、問題の先送りではなく、合理的に考えても必要な期間であると考え。特に、今後、機械装置の税制改正があった場合、その段階で恒久的な会計基準を開発することは到底不可能であると考え。

- (2) 税法基準についても、実務慣行として定着しているのであれば一定のルールである。システム対応の準備期間が必要であるため、便宜的に実務慣行を一定期間容認する必要がある。
- (3) 日本公認会計士協会の監査上の取扱いとして、平成 10 年の税制改正に対応した監査委員会報告第 57 号がある。この当時、企業会計基準委員会はまだ設立されていなく、日本公認会計士協会が監査上の取扱いの中で、会計処理に関する取扱いも定めていた。企業会計基準委員会の設立後、監査上の取扱いのうち会計処理に関する部分は、順次、企業会計基準委員会に移管している。今回の税制改正は定率法から定額法への変更であり、会計方針の変更に該当するため、日本公認会計士協会では会計上の取扱いを定めることはできないと考える。現状の実務を踏まえて、一定の前提を設けた上で、対応可能な措置を講じることが良いと考える。
- (4) 緊急的な対応については、正当な理由づけをして進めることは考えにくいのではないかと。恒久的な会計基準を作る前提で緊急的に対応をする案について、当該前提について関係者の合意が得られるならば可能性があるかもしれないが、実務上の対応期間を短くしてしまう恐れがあるため、方向性を決めるにあたっては、相当短期間に取り組む必要があると考える。
- (5) 平成 10 年以降、税と会計は分かれてきており、当時と同じように判断することは難しいのではないかと。商法的には、税務メリットが取れない会計処理を強制する

ことは適切ではないという見解があるが、今回の税制改正は税務メリットが取れないものではない。一方、減価償却方法を定額法に変更した方が企業の実態を表すのであれば、新規に取得したものから定額法に変更することも、従来の商法的な考えからは支持できる。

以 上