

実務対応報告第32号「平成28年度税制改正に係る減価償却方法の変更に関する実務上の取扱い」に関する解説

ASBJディレクター まえだ けい
前田 啓

1. はじめに

企業会計基準委員会（ASBJ）は、平成28年6月17日に、実務対応報告第32号「平成28年度税制改正に係る減価償却方法の変更に関する実務上の取扱い」（以下「本実務対応報告」という。）を公表した¹。本稿では、本実務対応報告の概要を紹介する。なお、文中の意見にわたる部分は筆者の私見であることをあらかじめ申し添える。

2. 公表の経緯

企業会計原則では、重要な会計方針の1つとして固定資産の減価償却方法を示しており（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）、我が国においては、減価償却方法は、会計方針の選択として定められている。

また、減価償却に関する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いる監査上の取扱い²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いる。

ASBJでは、ASBJの設立直後の平成13年11月に、テーマ協議会³から、短期的かつ優先度の高いテーマの1つとして、固定資産に関する包括的な会計基準の開発の提言を受けたことを踏まえ、固定資産会計専門委員会が設置され、平成14年8月から平成15年10月にわたって、固定資産の減価償却について、海外調査の実施等の検討が行われた。この検討については、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、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。

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のかについて、監査上の取扱いが公表されている。

このような状況の中、平成28年度税制改正

1 本実務対応報告の全文については、ASBJのウェブサイト（https://www.asb.or.jp/asb/asb_j/documents/docs/depreciation/）を参照のこと。

2 例えば、次の監査上の取扱いである。

(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」（現在は、廃止されている。）
(2) 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」

3 テーマ協議会は、過去に公益財団法人財務会計基準機構（FASF）内に設置されていた会議体であり、ASBJ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。

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、定率法が廃止されて定額法のみとなる見直しが行われた。これを受けて、当該税制改正に合わせ、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に係る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⁴に該当するか否かに関して ASBJ に質問が寄せられた。本論点は会計処理に関する事項であるため、ASBJ で対応することが市場関係者より要請され、緊急に検討が行われることとなった。

なお、本実務対応報告は、平成 28 年 4 月 22 日に公表した実務対応報告公開草案第 46 号「平成 28 年度税制改正に係る減価償却方法の変更に関する実務上の取扱い（案）」に対して寄せられた意見を踏まえて検討を行い、公開草案の内容を一部修正した上で公表するに至ったものである。

3. 本実務対応報告の概要

(1) 本実務対応報告における会計処理の取扱い
本実務対応報告では、【図表 1】に示された取扱いを定めている。

なお、本実務対応報告は、取り扱う範囲を平成 28 年度税制改正に係る減価償却方法の改正に限定して緊急に対応したものであり、今回に限られたものとする⁴とされている（本実務対応報告第 16 項）。

【図表 1】平成 28 年度税制改正に係る減価償却方法の変更に関する取扱い

- ① 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⁴において、建物附属設備、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すべての資産に係る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（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(1)）として取り扱うものとする（本実務対応報告第 2 項）。
- ② 上記①に記載する会計方針の変更以外の減価償却方法の変更については、正当な理由に基づき自発的に行う会計方針の変更（企業会計基準第 24 号第 5 項(2)）として取り扱うものとする（本実務対応報告第 3 項）。

(2) 結論の背景

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正当な理由に基づき自発的に行う会計方針の変更に分類され（企業会計基準第 24 号第 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）。

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に係る減価償却方法を定率法から定額法に変更する

4 本実務対応報告第 2 項に定める「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」は、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」における「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している企業」と異なることを意図したのではない。

ことが正当な理由に基づき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」）。

これに関して、今回の税制改正に合わせた会計方針の変更を正当な理由に基づく自発的な会計方針の変更として扱い、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、いわゆる税法基準による会計処理が一定程度容認されてきたことを踏まえると、企業における作成実務に混乱が生じるとの意見が聞かれた。

監査実務においても、正当な理由に基づく自発的な会計方針の変更の適切性を判断する際には、これまで対象となる企業がいわゆる税法基準によっていたことを踏まえると、当該判断は相当程度困難なものとなるとの意見が聞かれた。また、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との意見も聞かれた。

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、上述のとおり、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⁵。

この状況を踏まえると、本論点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の開発を行うことは、我が国の会計基準の体系の整備につながり、また、昨今、国際財務報告基準（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、これまで、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。

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、上述のとおり、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は該当しない。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

5 1990年代後半に行われたいわゆる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、退職給付会計基準等、法人税法と大きく異なる会計処理が導入されたほか、その後に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問題が議論されることは近年では少ない。ただし、固定資産会計については、固定資産の減価償却に関する会計基準が存在せず、また、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いないと考えられる。

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。

これらの状況及び本論点については次のA)からC)のような性質があることを踏まえ、今後、ASBJ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ことを前提として、本実務対応報告では、【図表1】に示された取扱いを定めている。

- A) 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に係る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
- B) 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たらず、変更の適時性に関する趣旨と矛盾するものではないこと
- C) 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

なお、本実務対応報告第2項に記載する実務上の取扱いは、平成28年度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、平成28年4月1日以後、建物附属設備又は構築物を取得したかどうかにかかわらず、当該税制改正に合わせて減価償却方法

を定額法に変更する場合、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を意図しているときとされている（本実務対応報告第17項）。

(3) 開示

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項及び第20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、正当な理由に基づき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、本実務対応報告第2項に記載する減価償却方法の変更は、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、本実務対応報告では、企業会計基準第24号第10項、第19項及び第20項の定めを代えて、【図表2】に示された注記事項を記載するとされている。

【図表2】注記事項（本実務対応報告第4項）

- | |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------|
| ① 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、構築物又はその両方に係る減価償却方法を定率法から定額法に変更している旨 |
| ② 会計方針の変更による当期への影響額 |

なお、当該注記事項は、建物附属設備又は構築物を本実務対応報告の適用初年度に取得したかどうかにかかわらず、平成28年度税制改正に合わせて減価償却方法を定額法に変更する場合に、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を意図しているため、建物附属設備又は構築物を取得していない場合も記載することとなるとされている（本実務対応報告第18項）。

(4) 適用時期

本実務対応報告は、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平成 28 年度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適用することとされている（本実務対応報告第 5 項）。

ただし、本実務対応報告の公表日時点で、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本実務対応報告の公表日前に終了している場合（例えば、4 月決算会社が想定されている。）であっても、当該事業年度に本実務対応報告を適用することができるかとされている。