

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）」に対するコメント

1. コメントの対象となる公表物の名称及び公表時期

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）」（以下「公開草案」という。）（平成 28 年 4 月 22 日公表）

2. コメント募集期間

平成 28 年 4 月 22 日～平成 28 年 5 月 23 日

3. 公開草案を踏まえた公表物の名称及び公表時期

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「実務対応報告」という。）（平成 28 年 6 月 17 日公表）

4. コメント提出者一覧

[団体等]

	団 体 名
CL1	株式会社プロネクサス ディスクロージャー研究部
CL2	一般社団法人日本経済団体連合会
CL3	日本公認会計士協会
CL4	宝印刷株式会社 総合ディスクロージャー&IR 研究所
CL5	新日本有限責任監査法人

5. 主なコメントの概要とその対応

以下は、主なコメントの概要と企業会計基準委員会（以下「委員会」という。）のそれらに対する対応です。
「コメントの概要」には主なものを記載していますが、以下に記載されていないコメントについても、委員会で分析を行っています。
また、以下の「コメントの概要」には、文章表現に関するものについては、記載していません。

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
総 論		
1) 本公開草案の内容を支持する。	平成 28 年度税制改正に対応して減価償却方法を変更する場合の取扱いを明らかにする本公開草案の内容に賛成する。 本公開草案は、産業界他市場関係者からのニーズを踏まえた適切な内容であり、「実務上の取扱い」「適用時期」に同意する。	本公開草案の方向性を支持するコメントである。
実務上の取扱い		
実務対応報告の適用範囲		
2) 「法人税法に規定する普通償却限度相当額」という文言が「法人税法に規定する普通償却限度額」と実質的に異なることを確認したい。	本公開草案第 2 項において適用対象となる企業は、「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」であることが示されているが、日本公認会計士協会が公表している監査・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」と範囲が異ならないか確認したい。 （理 由） 日本公認会計士協会が公表している監査・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。）V4(1)において、「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」における平成 23 年税制改正に伴う減価償却方法の変更は、法令等の改正に伴う変更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旨が定められている。本公	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額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ものではない。

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
	開草案においても適用対象となる企業は、「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」であることが示されており、本公開草案の「普通償却限度相当額」と81号の「普通償却限度額」は文言上異なっているが、実質的に両者の範囲は異なることを意図しているのか確認したい。	
3) 変更後の減価償却方法が明らかに実態と相違する場合の取扱いを明確にすべきである。	会計基準等の改正に伴う会計方針の変更として取扱う判断基準として、本実務対応報告公開草案第2項の「平成28年4月1日以後に取得する当該資産に係る減価償却方法を定額法に変更するときは、」の部分について、変更後の減価償却方法が明らかに実態と相違する場合にまで、会計基準等の改正に伴う会計方針の変更として取扱うべきではないと考えるが、そのような理解でよい。その理解で問題がない場合、「変更後の減価償却方法が明らかに実態と相違する場合を除き」というような文言を追加してはどうか。	本実務対応報告は、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、法令等の改正に準じたものとし、会計基準等の改正に伴い会計方針の変更として取り扱うこととしたものであり、変更の適時性や変更の適切性を判断することは求めている。 このため、本公開草案の提案を変更しない。
4) 一部の資産について減価償却方法を変更しない場合でも、本公開草案を適用できるかどうか明確にすべきである。	本公開草案第2項において、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のは、「平成28年4月1日以後に取得する当該資産に係る減価償却方法を定額法に変更するとき」と定められている。 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のうち、一部の資産について減価償却方法は定率法のまま変更せず、残りの資産について定額法に変更する場合であっても、本公開草案を適用することが認められるか明らかにすることが望ましいと考える。	本実務対応報告第2項では、すべての建物附属設備及び構築物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日以後に取得するすべての建物附属設備及び構築物の両方に係る減価償却方法を定額法に変更するときは、会

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
	(理 由) 減価償却方法は実務上の取扱いとして事業場単位での選択も容認されている（監査・保証実務委員会実務指針第 56 号「親子会社間の会計処理の統一に関する監査上の取扱い」Ⅳ(2)②）。例えば、一部の事業場のみ建物も含めたすべての償却資産に定率法を採用し、他の事業場では建物のみ定額法を採用して他の償却資産は定率法を採用している場合がある。このような場合において、一部の事業場の建物附属設備又は構築物については税法基準とは異なる定率法を引き続き採用し、他の事業場の建物附属設備又は構築物については平成 28 年度税制改正に伴って会計上の減価償却方法を定額法に変更することも考えられる。 本公開草案が「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」（本公開草案第 15 項）であることを踏まえると、建物附属設備又は構築物のうち一部の資産について税制改正にかかわらず定率法を引き続き採用する場合、税制改正に伴って減価償却方法を変更しているとは言えないため、「平成 28 年 4 月 1 日以後に取得する当該資産に係る減価償却方法を定額法に変更するとき」に該当しないと考えられるが、本公開草案において明確ではなく、適用においてばらつきが生じるおそれがある。このため、一部の資産について減価償却方法は定率法のまま変更せず、残りの資産について定額法に変更する場合であっても、本公開草案を適用することが認められるか明らかにすることが望ましいと考える。 一部の資産について定額法に変更し、一部の資産について定率法を継続するケース、例えば、建物附属設備及び構築物の両方のすべての資産について、法人税法に規定する定率法により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	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基本的に意図している。 このため、寄せられたコメントを踏まえ、本実務対応報告第 2 項を「当該すべての資産」と修正する。

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
	いて、平成 28 年 4 月 1 日以後に取得する建物附属設備の一部についてのみ定額法に変更するようなケースでは、無条件に会計基準等の改正に伴う会計方針の変更とは認められず、一部の資産について変更後の減価償却方法が明らかに実態と相違する等の理由が必要であると考え、そのような理解でよい。その理解で問題がない場合、誤った解釈を防止する観点から、会計基準等の改正に伴う会計方針の変更として無条件に取り扱うことができるケースに係る規定として「当該資産」という文言を「当該すべての資産」に変更し、無条件に認められないケースについても言及してはどうか。	
会計方針変更の取扱い		
5) 「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」として取り扱わない理由を明確にすべきである。	「平成 28 年度税制改正」による減価償却方法の変更が、「平成 23 年度税制改正」による減価償却方法の変更の取扱いと異なり、「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」として取り扱われるのではなく、「会計基準等の改正に伴う会計方針の変更」として取り扱われること、及びその理由を確認させていただきたい。 平成 23 年税制改正に伴う減価償却方法の変更の時は、実務上、「会計上の見積りの変更と区別することが困難な会計方針の変更」（連結財規第 14 条の 7、財規第 8 条の 3 の 6）として開示が行われていたが、本実務対応報告公開草案第 2 項の減価償却方法の変更は、第 4 項において「第 19 項及び第 20 項の定めにかかわらず」となっているため、「会計上の見積りの変更と区別することが困難な会計方針の変更」ではなく、会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準(企業会計基準第 24 号)第 10 項(会計基準等の改正に伴う会計方針の変更)に基づいて、「会計方針の変更」の注記を行うことになると思われる。	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 19 項及び第 20 項では、有形固定資産の減価償却方法の変更は、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に該当するとしているが、これ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ものと考えられる。 本実務対応報告において、平成 28 年度税制改正に合わせて減価償却方法を変更する場合は、本実務対応報告

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
		第10項から第14項の理由により企業会計基準第24号の前提とは異なり、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としている。 よって、本実務対応報告第2項については修正しない。なお、寄せられたコメントを踏まえ、本実務対応報告第4項について、「企業会計基準第24号第10項、第19項及び第20項の定めにかかわらず」と修正する。
6) 「自発的に行う会計方針の変更」を「会計基準等の改正に伴う会計方針の変更以外の正当な理由による会計方針の変更」に修正すべきである。	本公開草案第3項の他、本公開草案第10項の結論の背景において、「自発的に行う会計方針の変更」と記載されているが、「会計基準等の改正に伴う会計方針の変更以外の正当な理由による会計方針の変更」に修正する必要があると考える。 (理 由) 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」第5項は、正当な理由による会計方針の変更を2つに分類しており、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よる会計方針の変更のいずれかに分類されるものと定めている。このうち後者の会計基準等の改正に伴う会計方針の変更以外の正当な理由による会計方針の変更の内容として、「正当な理由に基づき自発的に会計方針の変更を行うことをいう。」と定められている。	ご指摘を踏まえて、本実務対応報告第3項について、「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))」と修正する。

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
	本公開草案第2項等で記載されている「自発的に行う会計方針の変更」は、このとおり正当な理由による会計方針の変更の分類の1つの内容を記載しているものに過ぎない。最終化される実務対応報告においても既存の会計基準の概念と整合するよう、正当な理由による会計方針の変更の分類に従って記載する必要がある。このため、本公開草案の「自発的に行う会計方針の変更」は「会計基準等の改正に伴う会計方針の変更以外の正当な理由による会計方針の変更」に修正する必要があると考える。	
7) 平成28年4月1日以後取得した建物附属設備又は構築物がない場合の取扱いを明確にすべきである。	本実務対応報告は、公表日以後最初に終了する事業年度のみに適用される（本公開草案第5項）。このため、公表日以後最初に終了する事業年度に平成28年4月1日以後取得した建物附属設備又は構築物がない場合、当該事業年度への影響はないことになるが、その場合でも翌事業年度以後将来の期間に影響を及ぼす可能性があるときは本公開草案第4項の注記が必要であるということによいか。また、このような場合、平成28年4月1日以後初めて建物附属設備又は構築物を取得した将来の年度においては、本公開草案第4項の注記は不要ということによいか。	本実務対応報告第2項に示した取扱いは、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。 したがって、本実務対応報告の適用初年度に建物附属設備又は構築物を取得していない場合も本実務対応報告第4項の注記事項を記載すること

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
		となる。 上記を明らかにするために、結論の背景にその旨を記載している。
開 示		
8) 注記事項の定め説明として、企業会計基準第 24 号第 10 項を参照する方が適切である。	本公開草案第 4 項に、「第 2 項に従って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場合、企業会計基準第 24 号第 19 項及び第 20 項の定めにかかわらず、次の事項を注記する。」とあるが、本公開草案第 2 項で、「会計基準等の改正に伴う会計方針の変更」として取り扱うということであれば、企業会計基準第 24 号第 19 項、第 20 項が根拠ではなく、「企業会計基準第 24 号第 10 項(3)、(4)及び(5)ただし書きの定めにかかわらず」とするのが適切ではないか確認させていただきたい。	ご指摘を踏まえて、本実務対応報告第 4 項について、「企業会計基準第 24 号第 10 項、第 19 項及び第 20 項の定めにかかわらず」と修正する。
	減価償却方法の変更は遡及適用されないため、本実務対応報告公開草案第 2 項の会計方針の変更は、企業会計基準第 24 号第 6 項(1)における、「会計基準等に特定の経過的な取扱いが定められている場合には、その経過的な取扱いに従う」ことになると考えられる。企業会計基準第 24 号第 10 項(3)(4)(5)ただし書きにおいて経過的な取扱いに従って会計処理を行った場合の注記事項が定められているが、本実務対応報告公開草案第 4 項は、これとは別に注記事項を定めている。 このため、第 4 項の「企業会計基準第 24 号第 19 項及び第 20 項の定めにかかわらず、」という記載は、「企業会計基準第 24 号第 19 項、第 20 項及び第 10 項(3)(4)(5)ただし書きにかかわらず、」としたほうがよいのではないか。	
9) 財務諸表等規則の定めとの関係を明確	「会計基準等の改正に伴う会計方針の変更の注記」は、半期報告書においては、中間連結財規第 11 条の 2、中間財規第 5 条、有価証券報告書においては、連結財規第 14 条の 2、財規第 8 条の 3 に規定されている事項を記載するとされているが、「平成	寄せられたコメントは、制度を所管している金融庁に伝える。

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
にすべきである。	28 年度税制改正」による減価償却方法の変更については、これらの連結財規等にかかわらず、本公開草案第 4 項の事項のみ記載すれば足りることを確認したい。	
10) 1 株当たり情報に与える影響を明確にすべきである。	第 4 項(2)「会計方針の変更による当期への影響額」については、年度末又は中間末の財務諸表において1株当たり情報に与える影響も記載することになるのかを明確にしていだけないか。	本実務対応報告第 4 項(2)に定める会計方針の変更による当期への影響額は、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の注記と同様の内容を求めることを意図しているため、1 株当たり情報に与える影響は記載を要しない。
適用時期		
11) 本公開草案が最終化される前に決算期が到来した場合の取扱いを明確にすべきである。	平成 28 年 4 月 1 日以後最初に終了する四半期会計期間に係る四半期報告書の提出日が本実務対応報告の公表日前である場合、本公開草案第 4 項の注記は本実務対応報告の公表日後最初に到来する四半期会計期間又は事業年度に行うことでよいか。	左記の場合、本実務対応報告は、公表日以後最初に終了する四半期会計期間に適用することとなる。
その他		
12) 本公開草案第 12 項	抜本の見直しについては、実務への影響も大きいことから、今後の税制改正の予定は不確定であるが、減価償却に関する会計基準の開発着手の合意形成を行い、そのスケジュールを明示していただくことを希望する。	左記のコメントは、今後の基準開発の参考としたい。
13) 本公開草案第 14 項	「結論の背景」の 14 項は、減価償却に関する包括的な会計基準を策定することは、既定路線ではなく、今後市場関係者と十分に協議をして慎重に対応を検討するものと	同 上

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
	考えているが、この理解が正しいことを確認したい。	
14) 本公開草案第14項	今回の平成28年度税制改正と同様の改正が今後も行われる可能性もあることから、貴委員会が「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」（本公開草案第14項）に賛同する。なお、税法基準を継続して採用することの可否の検討等には十分な時間を要するものと考えられることから、速やかに開発期限を設定したうえで、十分な検討時間を確保することが望ましいと考える。	同上
15) 本公開草案第15項	「結論の背景」の15項に、本実務対応報告(案)は緊急対応であり今回に限られたものとする旨の記載があるが、今後、同様の事案が生じた場合は、ASBJがその時点での状況と市場関係者のニーズを踏まえ、適時適切な対応を行うことをお願いしたい。	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している。

以上