

国際財務報告基準(IFRS)が及ぼす 税法基準への影響

～有形固定資産の取扱いを中心として～

税理士

天野 俊裕

◆はじめに

国際財務報告基準 (IFRS: International Financial Reporting Standards) とは、「全世界共通の会計ルールの設定」を目的に創設された国際会計基準審議会が設定する会計基準の総称をいい、国際的な財務活動を行っている会社とその適用対象とされている。現時点において、この IFRS を自国の会計基準として採用しているか、又は、将来的に採用しようとしている国は、およそ100か国に達しており、特に EU 諸国のほとんどの公開会社は、すでにこの IFRS に準拠した決算を発表している。また今後は、アメリカにおいて最短で2015年 (当初は2014年) からの適用が、そして日本においても2010年3月期からの任意適用期間を経て、最短で2015年からの IFRS の適用が予定されている。

しかしながら、IFRS と日本基準との間にはかなりの相違点があり、これらの会計基準の移行には、そのための経理業務や会計システムの構築のためにかなりの労力が費やされるといわれている。その中でも特に日本基準との違いが大きく、その取扱いに注目が集まるのが「有形固定資産」である。

これは、固定資産に関する日本の会計処理は、税務はもちろんのこと、公認会計士による会計監査でさえも、法人税法を中心としたいわゆる税法基準によるところが大きいという、我が国特有の事情もあるためである。

本稿においては、IFRS の有形固定資産の取扱い (IAS16号・23号・36号) における主要テーマを概観し、今後、日本が同制度をどのように捉え、そして実務 (税務) の上でどのように受け入れるべきかについて考察する。

なお、本稿においては制度全体を俯瞰することが一つの目的であるため、IFRS や税法基準の詳細な規定・取扱い等に関しては省略する。別書、別稿を参照されたい。

I ●有形固定資産の認識

IAS16号によると、有形固定資産の当初の認識に際しては、次の二つの要件を満たす場合に資産として認識することを要請している。

- ① その資産に関連する将来の経済的便益が企業に流入する可能性が高いこと
- ② その資産の取得原価が信頼性をもって測定できること

しかし、どのような項目のものが有形固定

資産に当たるのかについては具体的に規定されていないため、これらの認識に関しては、上記の要件を踏まえながらの各企業の状況に応じた判断が必要となる。

一方、税法基準においては、固定資産の要件や定義などは具体的には示されていないが、その項目に関しては、法人税法2条及び法人税法施行令13条において、土地、建物及びその附属設備、構築物、機械及び装置、車両及び運搬具、工具、器具及び備品、無形減価償却資産等が列挙されている。また、これらの認識に当たっては、法人税法施行令133条において「使用可能期間が1年以下、又は取得価額が10万円未満の資産」については、事業の用に供した日の属する事業年度において損金とすることができる」とされているため、おおむね取得価額が10万円以上のものが減価償却資産として認識されている。

しかし、IFRSによると、取得した資産の特性などを踏まえた「資産計上のルール」の策定をそれぞれの会社に要請しているため、具体的な根拠もないまま単に税法基準に従っているというだけではIFRSを満たしたことはない。例えば、PHS（簡易型携帯電話）の回線使用権の取得費の税務においては、1回線当たり約7万円の使用権を総額で約300億円分購入し、上記の規定（法令133）を適用して一時の損金（費用）とすることができるとした判決がある*1が、IFRSを適用する場合には、資産の実態を的確に財務諸表に表示するための資産計上のルールを事前にその会社が独自で決定しておき、そのルールに照らして資産計上を行う必要があるという

問題がある。

II ●取得価額

IAS16号によると、有形固定資産の認識の要件を満たした場合は、その資産の認識時において取得原価で測定しなければならない。IFRSにおける取得原価は、以下の四つの項目から構成される。

①購入価格+②付随費用+③資産除去債務+④借入費用

まず、①及び②については基本的に税法基準とほぼ同様のものと考えてよい。ただ法人税基本通達7-3-3の2（固定資産の取得価額に算入しないことができる費用の例示）では、不動産等の固定資産の取得に当たって課せられる不動産取得税、登録免許税その他登録に要する費用等については「取得価額に算入しないことができる」という選択制になっているが、IFRSではこれらの項目をすべて取得価額として資産に計上しなければならない。

次に③の資産除去債務について、日本の上場企業においては、平成22年4月1日以降に開始する事業年度より、「資産除去債務に関する会計基準（同適用指針）」に基づく処理が行われるところである（IAS23号）。資産除去債務とは、「有形固定資産の取得、建設、開発又は通常の使用によって生じ、当該有形固定資産の除去に関して法令又は契約で要求される法律上の義務及びそれに準ずるもの」とされる。

具体的な会計処理としては、将来の固定資

*1 最判平20.9.16

産の取壊し・除去に際して生じる法的（支払）義務についてその履行のために必要となる金額（現在価値）を計算し、その金額を固定資産の取得時に、

（借）固定資産（資産）

（貸）資産除去債務（負債）

と処理することによって、その資産の耐用年数にわたり減価償却を通じての費用の計上を行うというものである。そして将来的に資産除去義務を履行した際には、

（借）資産除去債務 （貸）現金及び預金

と処理が行われるため、その時点において費用（損失）の計上は行われない。

税法基準においては、資産除去債務に関する規定は存在しないため、この資産除去債務に係る固定資産の減価償却費の計上については、その都度、申告調整において損金不算入（加算）の処理を行っていき、資産除去債務が実際に履行された際には損金算入（減算）の処理が行われることになる。

最後に④について、IFRSにおいては、有形固定資産の取得に係る借入利息のうち、建設、製造に直接起因する借入費用（購入の場合の借入費用を除く）をその資産の取得価額に含めなければならないとされている（IAS 23号）が、税法基準においては、法人税基本通達7-3-1の2（借入金の利子）において、固定資産の借入金の利子について「取得価額に算入しないことができる」という選択制となっているため、この点に関しては留意する必要がある。

III ●取得後の測定等（評価）

IAS16号によると、有形固定資産の当初認

識後の評価については、次の二つの方法のいずれかを選択適用することを要請している。

- ① 原価基準……取得原価から減価償却累計額及び減損損失累計額を控除した金額
- ② 評価基準……再評価日の公正価値からその後の減価償却累計額及び減損損失累計額を控除した金額

税法基準においては基本的に原価基準が採用されているが、②における取扱いに近いものとして、法人税法33条や法人税法施行令68条において、災害、1年以上の遊休、他の用途への変更、会社更生法等の適用による評価替え等に限って固定資産の評価損の計上が認められている。しかしながら、IFRSの再評価基準は、毎期の決算日において帳簿価額が公正価値と著しく相違しないように定期的な評価（変動が激しいものに関しては毎年、少ないものでも3～5年ごとに）を実施しなければならないため、手間やコストの面から実際に再評価基準を採用する会社は少数にとどまるものと考えられる。

IV ●取得後の測定等（減価償却）

減価償却に関する考え方については、IFRS・税法基準のいずれの場合も、基本的には取得価額から残存価額を差し引いた金額をその資産の耐用年数にわたって規則的に配分するという考え方で一致している。

1 …減価償却単位

IFRSによると、減価償却単位についてはコンポーネント・アカウントングという考え方があり、これは、ある固定資産が実質的

な耐用年数の異なる複数の要素から構成されている場合、その全体の取得価額に対して重要な構成要素（コンポーネント）については、その部分を個別の資産と捉えて減価償却を行うというものである。例えば、税法基準に従った場合の船舶の耐用年数は、構造、用途、細目別に船舶1隻ごとに一つの耐用年数が定められているが、IFRSの場合は、船舶のうちの船体、エンジン、客室、厨房等をそれぞれ重要な構成要素と考えた場合は、それぞれを別々の資産とみなし、それぞれの残存価額、耐用年数、償却方法を会社独自に決定して減価償却を行うことを要請している。したがって、コンポーネント・アカウンティングを導入する際には、固定資産についての「どの部分を重要な構成要素として認識するか」の基本方針を決定し、その構成要素に従った固定資産の取得価額を固定資産台帳において細分化管理しなければならない。

税法基準においては、この減価償却単位に関する明確な規定はなく、減価償却資産の耐用年数等に関する省令における別表の「種類、構造又は用途、細目」が、事実上の減価償却単位として機能している。また、税法基準においては、取得価額を構成要素ごとに細分化すること自体に問題はないものと考えられるが、それぞれの構成要素別に異なる耐用年数や償却方法を設定することはできないので、あくまでも全体に適用されている耐用年数や償却方法がすべてのコンポーネントに適用されることになる。ただコンポーネントごとの除却（損の計上）に関しては法人税基本通達7-7-1（取り壊した建物等の帳簿価額の損金算入）や7-7-6（個別償却資産の除却価額）の取扱い等により税法上も可能であ

ると考えられる。

2…残存価額及び耐用年数

IFRSにおいては、耐用年数及び残存価額を、資産ごとにそれぞれ見積もる必要がある。耐用年数については、その資産ごとに使用できると期待される期間を耐用年数とし、残存価額については、耐用年数が到来した時点で予想される、見積処分費控除後の受取額を残存価額とする。ただ実際は、見積処分費控除後の受取額はマイナスとなる場合が大半であると考えられるため、一般的には残存価額は0円を用いることになる。

税法基準においては、平成19年度の税制改正により、平成19年4月1日以降に取得した有形固定資産については、残存価額を1円とする変更が行われた（法令48）ため、この点においてはIFRSと同様の取扱いであると考えることができる。また、耐用年数に関しては、先ほどのコンポーネント・アカウンティングを適用して取得価額を構成要素ごとに細分化した後、その、それぞれの部分について使用できると期待される期間について、その資産の使用計画（使用見込み）、過去の実績、物理的摩耗、契約期間等の現状を考慮して総合的に決定しなければならない（例えば、事務用パソコンの耐用年数を4年としている根拠を税法以外のものに求めなければならない）。

3…減価償却方法

IFRSにおける償却方法は、定額法、逡減的な方法（定率法・級数法）、生産高比例法等が列挙されているが、基本的には、予想される資産の将来の経済的便益が費消されるパ

ターンを最もよく反映する方法を選択した上で、その予想が変化しない限り、採用した償却方法を継続的に適用することを求めている。

税法基準においては、法人税法施行令48条又は48条の2において、定額法（旧定額法）、定率法（旧定率法）、生産高比例法等が列挙されているが、有形固定資産に限っていえば、平成10年4月1日以降に取得した建物には定額法が強制適用されているものの、その他のものについては、資産の使用状況に関係なく定額法（旧定額法）か定率法（旧定率法）の選択が可能となっている。

なお、IFRSでは減価償却単位、残存価額、耐用年数及び減価償却方法の決定に際しては、個々の有形固定資産の実情に合った経済的実態に基づく決定をそれぞれの会社に求めているため、IFRS導入後は、単に税法や会社法に定められた計算を行っているというだけでは、減価償却計算の妥当性を説明することができない。また、実務上は、IFRSが減価償却費の計算要素のほとんどの数値を会社独自の決定に委ねていることから、固定資産台帳を会計用と税務用とに分けて管理することが必須となる。

V ● 取得後の測定等 （減損会計）

減損会計とは、資産の収益性が低下して投資額の回収が見込めなくなった場合に、その資産の帳簿価額にその価値の下落分を反映させるための手続をいい、日本においては、固定資産の減損に係る会計基準として、2005年4月1日以降に開始する事業年度から適用されている。

具体的には、毎期の決算日ごとに固定資産についての回収可能価額（下記の①か②のいずれか小さい金額）を見積もり、回収可能価額が帳簿価額を下回った場合は、帳簿価額を回収可能価額まで減額するとともに、その差額を減損損失として財務諸表に計上する方法が採られる。

- ① 使用価値……使用した場合にもたらされる年々のキャッシュ・フローの合計額（割引価値）
- ② 正味売却価額……その時点において売却した場合の収入金額（割引価値）

この制度の目的は、個別の資産（群）ごとに収支計算（将来予想を含む）を行った結果、トータルで赤字に陥ってしまうような資産（群）（収益獲得に貢献していない資産）については、通常の減価償却による帳簿価額の減額ではなく、その赤字部分（含み損）を強制的に損失として一括計上することによって、不採算部門の存在を財務諸表に表示するところにある。なお、税法基準においては、減損会計に関する規定は存在しないため、財務諸表において減損損失を計上した場合は、申告調整において損金不算入（加算）の処理が行われる。

◆ おわりに

「中小企業の会計に関する指針」の公開草案が（平成22年3月11日付で）公表され、資産除去債務に関する項目が今後の検討事項として新たに盛り込まれた。現在発効している同指針（平成21年4月17日最終改正）においては、すでに減損処理（任意適用）が規定されていることから考えると、会計基準の国際化は、上場企業や大企業だけではなく、中小

企業に至るまでの浸透ぶりをみせている。同指針は、会計参与設置会社が計算書類を作成する際の拠り所とすべき基準と位置づけられているため、会計参与設置会社を中心に、中小企業においても会計基準と税法基準との乖離は今後さらに広がるものと考えられる。

一方で、昨今の国際的なさまざまな会計基準の変更は、企業を取り巻く利害関係者が意思決定を行う際に重要視する内容がフロー情報（損益情報）からストック情報（財務情報）へと変化してきていることへの対応という一点に尽きるといえる。これまで行われてきた、キャッシュ・フロー計算書、時価会計、退職給付会計、減損会計等のいわゆる会計ビッグバンは、いずれもストック情報の充実を図る会計ルールの変更であり、現在進行している2011年を目途としたコンバージェンス（収斂、国際統合化）も、これらの流れの延長線上にあるものと考えられる。

しかしながら、もともと税法基準は、課税所得の適正な算定を主要な目的としているため、大きな会計の流れという中においては、その多くの条文・規則・取扱いが、フロー情報（所得情報）の把握についての客観性・正確性・公平性に重点を置いたものとなっている。

今後、日本がIFRSの受入れを考える際には、次のようなシナリオが想定される。

- ① 調整型……現行の税法基準を堅持しながら、会計基準としてIFRSを受け入れる（決算書はIFRSで作成し、税法基準との相違点はすべて申告調整で対応する）。
- ② 受入型……税法基準を大改正して、スト

ック情報の開示を重視した財務諸表（IFRS）を税法基準としてもそのまま受け入れる（IFRSで作成された決算書を税法上もそのまま受け入れて申告調整は行わない）。

- ③ 分離型……現行の税法基準の考え方を維持しながら、税務目的の会計帳簿（所得計算書）と報告目的の会計帳簿（財務諸表）とに分離して、後者のみをIFRSに対応させる（一つの会計システム内で二つ以上の帳簿を保持できる機能（複数帳簿）を導入する）。

国際財務報告基準が及ぼす税法基準への影響としては、前述のような実務上の煩雑さを伴うことはもちろんであるが、それ以上に、ストック重視の会計思考（IFRS）をフロー重視の会計思考（税法基準）がどのように受け入れていくべきかという、両基準の根底にある大原則の調整又は完全な棲み分けこそが、我が国がIFRSを受け入れる際に直面する最も大きな課題の一つになるといえる。

<参考文献>

- ・国際会計基準委員会財団編『国際財務報告基準（IFRS）<2009>』（中央経済社、平成21年）
- ・有限責任監査法人トーマツIFRSサービスセンター編『国際財務報告基準の実務』（第4版）（中央経済社、平成21年）
- ・あずさ監査法人編『固定資産の会計実務』（中央経済社、平成21年）
- ・森田政夫『問答式固定資産・減価償却の税務と会計』（新訂）（清文社、平成20年）

【あまの・としひろ】