実務研究

日本税務会計学会
平成21年5月　月次研究会

最新会計基準と税務基準の相違

西野道之助［上野］

Ⅰ　最新会計基準と税務基準の適用時期

最新会計基準には、「（改正）棚卸資産評価会計基準」・「リース取引会計基準」・「工事契約会計基準」・「資産除去債務会計基準」等があり、税務基準と一致する部分と相違する部分がある。

会計基準と税務基準は適用時期が異なっているが、会計基準においては早期適用が認められ、また、「工事契約会計基準」では税務基準において適用時期の経過措置があるなど、調整が計られている。

そのうち本稿では、平成21年度決算（22年3月期）以降に関係する以下の項目について検討を行うものとする。

Ⅱ　改正棚卸資産評価会計基準と税務基準

1　「改正棚卸資産の評価に関する会計基準」の概要

平成20年9月26日付で、「棚卸資産の評価に関する会計基準（以下「改正棚卸資産会計基準」とする）」（改正企業会計基準第9号）が公表され、平成22年4月1日以後開始する事業年度から適用される。ただし、平成22年3月31日以前に開始する事業年度から早期適用することができる。

国際会計基準第2号「棚卸資産」では後入先出法が認められていないことから、改正棚卸資産会計基準では、会計基準の国際的なコンバージェンスを図る観点から、棚卸資産の評価方法について定めることを目的とした。

2　棚卸資産の評価方法

棚卸資産の評価方法は次の評価方法の中から選択し継続して適用しなければならない（改正棚卸資産会計基準6―2）。

・個別法・先入先出法・平均原価法・売価還元法

3　税務基準（平成21年度改正、棚卸資産の評価方法の見直し）

棚卸資産会計基準の改正に伴い、棚卸資産の評価について所要の経過措置を講じたうえ、選定できる評価の方法から後入先出法及び単純平均法が除外された。

ただし、法定評価方法は最終仕入原価法による原価法のままである（法法29①、法令31）。

Ⅲ　工事契約会計基準と税務基準

1　工事契約会計基準改正の概要

平成19年12月27日付で、「工事契約に関する会計基準（以下「工事契約会計基準」という）」（企業会計基準第15号）・「工事契約に関する会計基準の適用指針」（企業会計基準適用指針第18号）が公表され、平成21年4月1日以後開始する事業年度から適用される。

ただし、平成21年3月31日以前に開始する事業年度から早期適用することができる。

(1)　改正項目

現行の長期請負工事に関する収益計上は、工事進行基準又は工事完成基準の選択適用が認められているが、財務諸表間の比較可能性が損なわれる場合があることから、改正後は選択適用は認められず、工事進行基準の要件を満たす長期請負工事は工事進行基準を適用し、その要件を満たさない長期請負工事は工事完成基準を適用することになった。

(2)　対象となる工事契約の範囲

工事契約会計基準の対象となる工事契約とは、仕事の完成に対して対価が支払われる請負契約のうち、土木・建築・造船や一定の機械装置の製造等、基本的な仕様や作業内容を顧客の指図に基づいて行うものをいうが（工事契約会計基準4）、受注制作のソフトウェアも含まれることになった（工事契約会計基準5）。

(3)　工事契約に係る認識基準

工事契約に関して、工事の進行途上においても、その進捗部分について成果の確実性が認められる場合には工事進行基準を適用し、この要件を満たさない場合には工事完成基準を適用する。成果の確実性が認められるためには、①工事収益総額②工事原価総額③決算日における工事進捗度の各要素について、信頼性をもって見積ることができなければならない（工事契約会計基準9）。

2　税務基準（法人税）

(1)　工事進行基準が適用される工事契約

①　工事の請負の範囲の拡充・長期大規模工事の範囲の拡大

平成20年度改正により、工事進行基準の方法により収益及び費用を計上する対象となる工事の請負に、ソフトウェアの受注制作が追加された。

また、長期大規模工事に該当する工事期間が2年以上から1年以上に、請負金額が50億円以上から10億円以上となり、その範囲が拡大されている（法法64①、法令129①）。

②　強制適用される工事契約と選択適用される工事契約

法人税法では、長期大規模工事に該当する工事の請負は、法人の確定した決算における経理処理にかかわらず工事進行基準の方法により計算した各事業年度の収益の額及び費用の額が益金の額及び損金の額に算入される（工事進行基準が強制適用）。

一方、長期大規模工事に該当しない工事の請負は、法人の確定した決算における経理処理を通じて工事進行基準の方法が選択できる（工事進行基準が選択適用）。

③　工事進行基準が選択適用できる「その他の工事」に係る見直し

工事契約のうち工事進行基準が選択適用できる「その他の工事」は、改正前は工事損失が見込まれる場合には利益調整に利用される可能性があることから、工事進行基準の選択が認められていなかった（旧法法64②ただし書二、旧法令130）。

しかし、工事契約会計基準との調整を図るため、平成20年度改正により、工事損失が見込まれる工事契約であっても工事進行基準が選択できることになった（法法64②）。

(2)　適用時期

平成20年4月1日以後開始する事業年度において着手する工事について適用される。

ただし経過措置（平20改正法令附則18①）により、一定の経過措置工事（平20改正法法附則19②）に該当すれば工事契約会計基準と同様に平成22年3月期からの適用が認められ、調整が計られている。

3　工事契約会計基準と税務基準の相違

(1)　工事進行基準の対象となる工事契約

工事契約会計基準では、税務基準と異なり工事期間・請負対価にかかわらず「進捗部分の成果の確実性」が認められれば、工事進行基準が強制適用される。

しかし、工事契約会計基準において工事進行基準が強制適用される工事契約が、税務基準では強制適用されない場合であっても選択適用は認められることから、通常は税務調整が不要となると考えられる。

(2)　工事損失引当金の処理

工事契約会計基準では、工事原価総額等が工事収益総額を超過する可能性が高く、かつ、その金額を合理的に見積ることができる場合には、その工事損失のうち工事契約に関して既に計上された損益の額を控除した残額を、工事損失が見込まれた期の損失として処理し、工事損失引当金を計上しなければならない（工事契約会計基準19）。

一方、法人税法では、工事損失引当金相当額は計上した事業年度の損金の額には含まれない（法基通2―4―19）。

Ⅳ　資産除去債務会計基準と税務基準における対応の可能性

1　資産除去債務会計基準の概要

平成20年3月31日付で、「資産除去債務に関する会計基準（以下「資産除去債務会計基準」とする）」（企業会計基準第18号）・「資産除去債務に関する会計基準の適用指針（以下「資産除去債務指針」とする）」（企業会計基準適用指針第21号）」が公表され、平成22年4月1日以後開始する事業年度から適用される。ただし、平成22年3月31日以前に開始する事業年度から早期適用することができる。

資産除去債務会計基準とは、有形固定資産の取得等により除去に関する将来の負担を財務諸表に反映させることにより投資情報に役立たせるために設けられた基準である。

2　資産除去債務の定義

資産除去債務とは、有形固定資産の取得・建設・開発又は使用によって生じ、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をいう。この場合の法律上の義務及びそれに準ずるものには、有形固定資産を除去する義務のほか、有形固定資産の除去そのものは義務でなくとも、有形固定資産を除去する際に当該有形固定資産に使用されている有害物質等を法律等の要求による特別の方法で除去するという義務も含まれる（資産除去債務会計基準3(1)）。

有形固定資産の「除去」とは、有形固定資産を用役提供から除外することをいう（一時的に除去する場合を除く）。除去の具体的な態様としては、売却・廃棄・リサイクルその他の方法による処分等が含まれるが、転用や用途変更は含まれない。また、当該有形固定資産が遊休状態になる場合は除却に該当しない（資産除去債務会計基準3(2)）。

3　具体的な会計処理

資産除去債務指針では、理解を深めるために設例で資産除去債務の会計処理を示している。

【設例1】資産除去債務の会計処理

1　前提条件

Y社は、20X1年4月1日にA設備を取得し、使用を開始した。当該設備の取得原価は、10，000、耐用年数は5年であり、Y社には当該設備を使用後に除去する法的義務がある。Y社が当該設備を除去するときの支出は1，000と見積られている。

資産除去債務は取得時にのみ発生するものとし、Y社は当該設備について残存価額0で定額法による償却を行っている。割引率は3・0％とする。

2　会計処理

(1)　20X1年4月1日

設備Aの取得と関連する資産除去債務の計上

(借)有形固定資産（設備A）　10，863
　　(貸)現金預金　10，000
　　(貸)資産除去債務（※1）　863

（※1）将来キャッシュ・フロー見積額1，000÷（1・03）5＝863

(2)　20X2年3月31日

時の経過による資産除去債務の増加

(借)費用（利息費用）26
　　(貸)資産除去債務（※2）26

（※2）20X1年4月1日における資産除去債務863×3・0％＝26

設備Aと資産計上した除去費用の減価償却

(借)費用（減価償却費）（※3）　2，173
　　(貸)減価償却累計額　2，173

（※3）設備Aの減価償却費10，000÷5年＋除去費用資産計上額863÷5年＝2，173

「資産除去債務指針【設例1】」より抜粋して引用

2　税務基準（法人税）における対応の可能性

企業会計では、販売費・一般管理費等は期間対応により発生した事業年度で計上されるが、法人税では、特に定める場合を除き債務確定基準が採用され、引当金や見越費用等の計上を認めていない。

資産除去債務会計基準では、有形固定資産の取得等により将来見込まれる資産除去債務を合理的に見積り、その資産除去債務を有形固定資産の耐用年数により費用配分するものである。

資産除去債務を費用配分する際の勘定科目は「減価償却費」とされても、法人税法第22条第3項第2号において債務確定基準の対象から除外されている「償却費」とは異なるものと理解すべきであろう。

同法における「償却費」は、有形固定資産の取得価額が確定（見込費用等ではない）していることを前提として、時の経過による価値の減少を期間配分する手法であるため債務確定基準の判定を不要としているが、資産除去債務会計基準における「減価償却費」は、合理的に見積られた資産除去債務であっても見込費用等であることから、債務確定基準により損金算入の判定を行うべきものと考えられる。

資産除去債務を債務確定基準により判定すると、法人税基本通達2―2―12における三要素のうち「合理的に金額の算定」要件を満たしても、「債務の成立」・「相手方からの給付」要件を満たさないことから、法人税では資産除去債務は損金の額に算入されないものと推測される。