

IFRS実務 会計との関係、準備はどうか？ IFRS 導入がもたらす税実務への影響

税理士法人トーマツ 公認会計士・税理士
西堀 耕二
税理士法人トーマツ 税理士
高野 均

ポイント

- ・ 日本の企業会計と税務会計の密接な関係は、法人の会計・税務実務の効率化に寄与してきたが、IFRS 導入によりその関係が変化する可能性がある。
- ・ 中間報告(案)によれば、IFRS 適用が税務実務に直接影響を与える事態は当面考えにくい、コンバージェンスによる企業会計基準の改訂はすでに税務実務へも影響を与えている。
- ・ IFRS 導入への備えにあたっては、その先にある税務実務への影響も視野に入れた対策が必要である。

はじめに

2009年2月4日に金融庁より公表された「我が国における国際会計基準の取扱いについて(中間報告)(案)」(以下、「中間報告(案)」)というにより、IFRS 適用がにわかに現実問題となった感がある。これは我が国における従来の企業会計と税務会計との関係にどのような影響を与え得るのか。現段階で可能な範囲で推し量ってみたい。なお文中意見にわたる部分は筆者の私見である。

日本における企業会計と税務会計の関係

企業会計と税務会計とは本来その目的を異にするものであり、リンクしている必然性はない。実際米国では税制と会計基準が分離しており、課税所得は企業利益とは独立して算出される。しか

しながら、わが国において両者は緊密な関係にある。

法人税法は、法人の収益費用等の額は一般に公正妥当と認められる会計処理に従って計算されるべきことを規定し、必要な部分についてのみ税法固有の別段の定めを設けている。

一方課税要件の明確化と課税公平を実現するため、税制は法令および通達によって詳細な規定を設けている。これが企業会計基準が明確でない部分を補完する機能を果たす場合がある。たとえば減価償却資産の税務上の法定耐用年数は、多くの場合企業会計目的にも使用されている。また「中小企業の会計に関する指針」において、法人税法で定める処理を会計処理として適用できる場合が規定されている。

このような相互関係は、結果として法人の会計・税務実務の効率化に寄与してきた。しかしながらここへきて、企業会計がIFRS 適

用をも視野に入れるという転換期を迎えている。

中間報告(案)のポイント

中間報告(案)において、わが国会計基準のコンバージェンス継続・加速化の必要が記され、そのために連結先行⁽¹⁾の考え方が示された。また、わが国における IFRS の適用については、次のようなタイムラインが示された。

- ・IFRS の任意適用についてはたとえば 2010 年 3 月期の年度財務諸表から、一定の上場企業の連結財務諸表に認めることが考えられる。
- ・IFRS の強制適用については、1 つの目途として 2012 年に判断することが考えられるが、諸情勢や IFRS の任意適用の適用状況次第で前後し得る(判断時期は、将来決定する)

さらに強制適用時の個別財務諸表の取扱いについては、次のように両論併記の上で結論は保留されている。

- ・個別と連結の整合性を重視し、個別も IFRS により作成すべきとの考え方がある。
- ・個別財務諸表は国際的な比較可能性の面からは、連結財務諸表ほど重視されないこと、会社法・税法との関係の整理のための検討・調整が必要となることなどから、個別財務諸表への IFRS への適用には慎重な考え方もある。

IFRS 適用が税務実務へ与える影響

IFRS 適用は当面一定の上場企業の連結財務諸表にのみ認められるため、任意適用をする企業において、連結財務諸表と個別財務諸表とにギャップが生じるとしても、個別財務諸表と税務会計との関係に直接的影響はない。

個別財務諸表の取扱いは結論が保留されているが、経済界は「個別会計基準は、約 250 万社に及ぶ非上場会社や中小企業も適用する基準であり、法人税法上の課税所得計算や会社法上の分配可能額算定の基礎となる。これらに対し、一律に、IFRS 並の国際的な水準を求めることは社会的コストの観点から非効率である」⁽²⁾として連単分離を主張している。

このことから、少なくとも IFRS が非上場会社を含めその個別財務諸表に強制適用され、税務実務が混乱するという事態は現時点では考えにくい。

しかしながら、コンバージェンスの結果としてわが国の企業会計基準が改定されることを通した、税務実務への影響はすでに生じている。

コンバージェンスの結果としての新会計基準が税務実務へ与える影響

従来連結先行という考え方がなかったため、IFRS とのコンバージェンスプロジェクトに基づく会計基準の改訂は、基本的に個別財務諸表もその適用範囲に含んでいた。

その中には税制改正によって税制に取り込まれたものもあれば、会計と税務の乖離(新たな申告調整項目)という結果になったものもある。以下具体的にこれまでの会計基準および税制改正をとりあげ、どこが会計と税務の折り合いの限界点かをみていきたい。

(1) 新会計基準と税制改正の具体例

① 棚卸資産

企業会計基準 9 号(2006 年 7 月公表)は原価法と低価法の選択適用を廃止し、収益性低下による簿価切下げの方法のみとした。これを受けて平成 19 年度税制改正では、低価法評価時の税務上の時価を正味売却価額とし、新会計基準に一致させた。一方当該基準が強制適用されない中小法人・公益法人等があるとして、原価法と低価法の選択は税務上残された。これは見積要素を含む正味売却価額に比べて歴史的な原価の方が客観性に勝ること、時価情報収集の事務負担に配慮した結果と考えられる。

なお同基準は 2008 年 9 月の改訂により後入先出法を禁止したが、これは平成 21 年度税制改正に取り込まれた。

② リース

企業会計基準 13 号(2007 年 3 月公表)は、所有権移転外ファイナンスリース取引について賃借処理容認を廃止した。これを受けて平成 19 年度税制改正でも、取引の経済実態にあった処理をすべきという点は企業会計の考え方と異なることはないとして、

賃借処理に代えて売買処理が採用された。

ただし会計ではリース資産の償却方法および既存取引への適用について選択的処理が認められたが、税制では償却方法はリース資産定額法のみとされ、また2008年3月31日以前に契約された取引は一律賃借処理のみが認められた。これは会計処理の選択や決算期の違いによる税負担の相違を回避するためと考えられる。

③ 工事契約

企業会計基準15号(2007年12月公表)において「成果の確実性が認められる工事」については工事進行基準を、それ以外の工事には工事完成基準を適用することとされ、従来の選択制が見直された。

これを受けて平成20年度税制改正では赤字工事にも進行基準の任意適用を認めた点で会計基準との整合を図った。ただし「成果の確実性」という判定基準は採用せず、金額基準(長期大規模工事)での進行基準強制適用という枠組みを堅持した。

これは客観性を重視した結果と考えられる。

④ スtockオプション

企業会計基準8号(2005年12月に公表)により、ストックオプション付与日における公正な評価額を付与日から権利確定日までの期間に費用計上することとされた。

これを受けた平成18年度税制改正において、役務提供の対価であれば損金性が認められた。ただし被付与者における所得税課税との整合性から、法人での損金算入は非適格ストックオプションに限定され、かつ損金算入時期は権利行使日とされた。

(2) 限界点となり得るポイント

税制にも「多数の法人の日常的な取引について会計処理と税務処理が異なるとすれば、企業の事務負担の増大につながり望ましくないことから、基本的に会計基準と同様の処理となるように改正が行われ」⁽³⁾るべきという考え方がある。一方において、課税要件が明確かつ客観的であるべきこと、担税力が同じであれば税負担も同じであるべきこと、時として個人課税との整合性も考慮されるべきこと、という税制固有の基本原則を実現するために

必要であれば、あえて会計基準への整合は図られない。

(3) 今後のコンバージェンスの影響

以上を踏まえると、近時および今後予定される会計基準の改訂が税務実務にどのような影響を与えるかの方向性が予想できる。

たとえば企業会計基準18号(2008年3月に公表)は、資産除去債務を認識し、その現在価値を有形固定資産の帳簿価額に加えて減価償却するとともに、時の経過による資産除去債務の調整額は各期首負債残高に割引率を乗じて費用認識することを求めるものである。これは資産除去債務そのものが見積りであるため、税制が当該処理を取り込む余地はないものと考えられる。実際、平成21年度税制改正に当該処理に関連する項目はない。その結果、従来有形固定資産の減価償却について極力会計と税務の一致を図ってきた法人であっても、当該基準に照らして認識すべき資産除去債務がある場合には、資産の帳簿価額を会計と税務とで別に管理する必要が生じることとなる。

また、企業会計基準委員会(ASBJ)の中長期項目として挙げられている収益認識基準については、国際会計基準審議会(IASB)と米国財務会計基準審議会(FASB)が2008年12月に共同アプローチを公表し、「両審議会が提案している基本原則を適用すれば、会社は、契約上合意したとりに財貨およびサービスを移転することにより履行義務を充足した際に、収益を認識することとなる。」⁽⁴⁾わが国も同様の新会計基準が設けられた場合には、現行出荷基準を採用している会社は修正が求められる可能性がある。

一方、税制において、収益は財貨の移転や役務の提供などによって債権が確定したときに発生する⁽⁵⁾とされる。取引類型に応じた権利確定の内容は基本通達にて補完されているが、たとえば棚卸資産の引渡の日は、出荷基準、検収基準、検針日基準等から合理的な基準を選択し、それを継続適用すべきとされている(法基通2-1-2)。取引量が多くかつ取引内容が多様である収益認識については、税制も企業の合理性の判断を尊重するとともに、継続適用を求めることで恣意性を排除している。したがって、仮に会計上出荷基準から検収基準への変更が必要となっても、

税制は検収基準による収益認識を受け入れる余地があると考えられる。

おわりに

コンバージェンスおよび IFRS 適用への備えにあたっては、その先にある税務実務への影響も視野に入れた対策が必要である。その際に、少なくともグローバル市場での資金調達のために財務諸表を開示する企業にあっては、税務規定を会計基準としても使用することにより効率化を図るという発想は、投資家への説明責任との比較において、優先順位を下げざるをえないであろうことは想像に難くない。

(注)

- (1) 連結財務諸表と個別財務諸表の関係を少し緩め、連結財務諸表に係る会計基準については、情報提供機能の強化および国際的な比較可能性の向上の観点から、わが国固有の商慣行や伝統的な会計実務に関連の深い個別財務諸表に先行して機動的に改訂する考え方
- (2) 日本経団連「会計基準の国際的な統一化へのわが国の対応」2008年10月14日
- (3) 青木孝徳『平成19年度版 改正税法のすべて』(大蔵財務協会)348頁
- (4) ASBJ ホームページ「IASB と FASB、収益認識に対する共同のアプローチを提案」2008年12月19日
- (5) 金子宏『租税法第十三版』(弘文堂)260頁

免責事項

本資料に記載されている内容の著作権はすべてデロイト トウシュ トーマツに帰属します。著作権法により、当法人に無断で転載、複製等を行うことはできません。

本資料は、特定の事例についての現時点における一般的な解釈について述べたものです。本資料を参考にして、貴方の具体的な事案について決定をされる場合には、別途事前に専門家に相談いただきますようお願いいたします。

トーマツグループはデロイト トウシュ トーマツ(スイスの法令に基づく連合組織体)における日本のメンバーファーム各社(監査法人トーマツと税理士法人トーマツ、およびそれぞれの関係会社)の総称です。トーマツグループは日本で最大級のビジネスプロフェッショナルグループのひとつであり、各社がそれぞれの適用法令に従い、監査、税務、コンサルティング、ファイナンシャル アドバイザリーサービス等を提供しております。また、国内約40都市に約6,000名の専門家(公認会計士、税理士、コンサルタントなど)を擁し、多国籍企業や主要な日本企業をクライアントとしています。詳細はトーマツグループ Web サイト(www.tohmatsu.com)をご覧ください。

Deloitte(デロイト)は監査、税務、コンサルティングおよびファイナンシャル アドバイザリーサービスをさまざまな業種の上場・非上場クライアントに提供しています。全世界140カ国にわたるメンバーファームのネットワークで、ワールドクラスの品質と地域に対する深い専門知識により、いかなる場所でもクライアントの発展を支援しています。デロイトの165,000人におよぶ人材は“standard of excellence”となることを目指し、“誠実性”、“卓越した価値の提供”、“相互信頼”、“文化的多様性”といった価値観を共通するカルチャーで結ばれています。継続的な知識習得、チャレンジングな経験、豊富なキャリア形成の機会といった環境を生かしながら、Deloitteのプロフェッショナルは企業責任(CSR)を強化し、社会からの信頼を築き、各々の地域社会に貢献していきます。

Deloitte(デロイト)とは、スイスの法令に基づく連合組織体のデロイト トウシュ トーマツおよび相互に独立した個別の法的存在であるネットワーク組織のうちのメンバーファームのひとつあるいは複数指します。デロイト トウシュ トーマツとメンバーファームの法的な構成についての詳細は www.tohmatsu.com/deloitte/ をご覧ください。

西堀 耕二(にしほり・こうじ)

税理士法人トーマツ パートナー

法人総合税務サービス部門長

トーマツ IFRS サービスセンター 税務担当

公認会計士・税理士。

1989年9月～1995年8月 ロンドン事務所勤務

1999年4月～2007年10月

日本公認会計士協会 国際租税専門部会専門委員

2005年 公認会計士試験試験委員(租税法)

高野 均(たかの・ひとし)

税理士法人トーマツ パートナー

法人総合税務サービス部門所属

トーマツ IFRS サービスセンター税務担当

税理士。

1992年4月～2001年9月 ニューヨーク事務所勤務

米国公認会計士協会会員

日本公認会計士協会準会員