

新会計基準導入による税務上の留意点

第1回 棚卸資産の評価基準と 工事契約に係る認識基準

新日本アーンスト アンド ヤング税理士法人
税理士 向後武史

I はじめに

近年、新しい会計基準が続けて導入され、それに合わせて税制改正が行われました。今号から3回にわたって新会計基準導入による税務上の留意点を紹介します。第1回として、今回は棚卸資産の評価基準と工事契約に係る認識基準について解説します。

II 棚卸資産の評価基準

1. 会計上の評価基準

企業会計基準第9号「棚卸資産の評価に関する会計基準」が平成20年4月1日以後開始する事業年度から強制適用されるようになりました。本会計基準では、通常の販売目的（販売するための製造目的を含む）で保有する棚卸資産は、取得原価をもって貸借対照表価額としていますが、期末の正味売却価額が取得原価よりも下落している場合には、その正味売却価額をもって貸借対照表価額とし、取得原価と正味売却価額との差額は当期の費用として処理するこ

ととしています。

また、平成20年9月には本会計基準が改正され、後入先出法の採用が認められないこととなりました。その結果、会計上、規定されている評価方法は、個別法、先入先出法、平均原価法（総平均法または移動平均法）および売価還元法の4つとなりました。こちらは平成22年4月1日以後開始する事業年度から強制適用されます。

2. 税務上の評価基準

平成21年度の税制改正により、税務上、選定できる評価方法から後入先出法および単純平均法が削除されました。その結果、税務上の棚卸資産の評価方法は、原則として平成21年4月1日以後開始する事業年度から本会計基準に定める4つの方法および最終仕入原価法となりました。また、原則として原価法が適用され、特例として低価法が認められています。税務では、事業の種類ごとに、かつ、棚卸資産の区分ごとに選定をし、そのよるべき方法を書面により納税地の所轄税務署長に届け出なければなりません（法令29①、②）。棚卸資産について評

価方法を選定しなかった場合、または選定した評価方法により評価をしなかった場合には、最終仕入原価法による原価法で評価をすることとされています（法29①、法令31①）。

3. 税務上の留意点

(1) 会計基準と税法の相違点

① 評価方法

会計基準と税法で認められている評価方法は<表1>のとおりですが、会計基準で認められる評価方法は税法でも認められているので、通常は特に申告上の調整を要しません。ただし、最終仕入原価法については会計基準上、定めがないのに対して税務上は法定評価方法として定められているため、会計と税務の乖離を生じさせないためには会計上、採用している方法により税務上の届出を行う必要があります。

② 期末の時価評価

会計基準では棚卸資産の取得原価を正味売却価額まで切り下げることが原則的な方法として位置付けられましたが、税法においては低価法は原価法に対する特例として規定されています。そのため、低価法について税務上の届出がない場合は、切り下げた価額について申告調整が必要となります。なお、税法では低価法に使用する時価を「事業年度終了時における価額」

（法令28①）と規定していますが、この価額と会計基準における正味売却価額等の考え方との間に基本的に乖離は生じないと考えられます。

(2) 税務上の経過措置

① 適用時期の特例

平成21年3月31日の属する事業年度において棚卸資産について後入先出法または単純平均法（以下、旧評価方法）を選定している法人（以下、旧評価方法適用法人）が、平成21年4月1日から平成22年3月31日までの間に開始する各事業年度（以下、経過事業年度）において、旧評価方法により帳簿上の計算をしている場合には、税務上もこれを認めることとしました（改正法令附則6①）。

② 変更承認申請の期限

旧評価方法適用法人が、平成21年4月1日以後最初に開始する事業年度から平成22年4月1日以後最初に開始する事業年度までの各事業年度（以下、移行事業年度）において、評価方法を変更しようとする場合、その変更しようとする事業年度に係る申告書の提出期限までに、変更する旨を記載した届出書を納税地の所轄税務署長に提出したときは、その届出書をもって変更承認申請書と見なします。また、その届出書の提出をもって変更の承認があったものと見なす

▶表1 棚卸資産の評価方法

会計上		税務上
個別法		個別法
先入先出法		先入先出法
後入先出法	▶▶平成22年4月1日以後開始する事業年度から適用不可	後入先出法 ▶▶平成21年4月1日以後開始する事業年度から原則として適用不可（経過措置あり）
平均原価法	総平均法	総平均法
	移動平均法	移動平均法
	—	単純平均法 ▶▶平成21年4月1日以後開始する事業年度から原則として適用不可（経過措置あり）
売価還元法		売価還元法
	—	最終仕入原価法

こととされました（改正法令附則6②）。

なお、旧評価方法適用法人が旧評価方法を選定している棚卸資産について、前記①の特例の適用を受けなかった場合、移行事業年度に該当するいずれの事業年度においても新たな評価方法に変更しなかった場合、または特別な評価方法の承認を受けなかった場合には、法定評価方法である最終仕入原価法による原価法で評価することとされています（改正法令附則6③）。

③ 増加所得金額の益金算入の特例

移行事業年度に該当する事業年度（解散事業年度等を除く）において、旧評価方法適用法人の有する棚卸資産（旧評価方法を選定しているものに限る）に関して、新評価方法に変更した場合、または特別な評価方法の承認を受けた場合、その変更事業年度終了時における棚卸資産の変更後の評価方法またはその承認に係る評価方法で計算した評価額が、変更前の評価方法で計算した場合の評価額を超えるときは、その超える部分の金額を7年間（84カ月）に分割して益金に算入できることとされました（改正法令附則6④、⑦）。これにより評価方法の変更に伴う税負担の急激な増加を緩和することが可能となりました。

Ⅲ 工事契約に係る認識基準

1. 会計上の基準

(1) 工事収益の計上基準

企業会計基準第15号「工事契約に関する会計基準」および企業会計基準適用指針第18号「工事契約に関する会計基準の適用指針」は、平成21年4月1日以後開始する事業年度から強制適用されます。その中で、工事収益の計上基準について、次のように定められました（本会計基準第9項）。

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、次の各要素について、信頼性をもって見積ることができる。

- (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

(2) 工事契約について損失が見込まれる場合の取扱い

工事契約について、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もることができる場合には、その超過すると見込まれる額（以下、工事損失）のうち当該工事契約に関して、すでに計上された損失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ます。この取扱いは、当該工事契約について適用されている工事収益の計上基準が工事進行基準と工事完成基準のどちらであるかにかかわらず、また、工事の進捗の程度にかかわらず適用されます（本会計基準第19、20項）。

2. 税務上の基準

(1) 収益および費用の認識基準

法人税法では工事について、長期大規模工事とそれ以外の工事に区分し、長期大規模工事については工事進行基準を原則として強制適用としています。長期大規模工事以外の工事で工期が2期以上にまたぐものについては、確定した決算において工事進行基準の方法により経理した場合は、税務上も工事進行基準によるものとして扱います（法64②）。

(2) 長期大規模工事の意義

長期大規模工事とは、工事（製造およびソフトウェアの開発を含む）のうち、次の要件に該当するものをいいます（法64①、法令129①、②）。

- ① 工事の着手の日から当該工事に係る契約において定められている目的物の引渡しの期

▶表2 差異が生じるケース

	会計上	税務上
収益等が信頼をもって見積もれない、または施工者の能力や環境が整っていない	工事完成基準	工事進行基準を強制適用 (対価の額が確定していない場合は、みなし対価の額により長期大規模工事を判定し、該当の場合は、みなし収益および原価を計上し、* 該当しない場合は会計処理を是認)

* ただし、6カ月を経過していない、または進行割合が20%未満の場合は工事完成基準を是認

- 日までの期間が1年以上であること
- ② 請負の対価の額が10億円以上の工事であること
- ③ 当該工事に係る契約において、その請負の対価の額の2分の1以上が当該工事の目的物の引渡しの期日から1年を経過する日以後に支払われることが定められていないものであること

3. 税務上の留意点

(1) 会計基準と税法の相違点

① 認識基準

工事契約の認識基準について会計と税務は基本的には一致しますが、工事進行基準の適用要件の違いから長期大規模工事のうち、<表2>のようなケースでは差異が生じる可能性があるため留意ください。

② 損失が見込まれる場合の工事進行基準の適用と工事損失引当金の取扱い

法人税法では、以前は赤字工事に対する工事進行基準の適用を容認していませんでしたが、平成20年度税制改正により会計上の赤字工事に対する工事進行基準による計算を容認することとしました。ただし、この場合においても、工事損失引当金相当額は、損金の額に算入されない点に留意が必要です（法基通2-4-19）。

(2) 消費税の取扱い

消費税においては、工事の請負に係る資産の譲渡等の時期は、原則としてその目的物の引渡

しの時とされています。ただし、工事進行基準により経理することとしているときは、当該事業者は工事の目的物のうち、工事進行基準により経理した収益の額に係る部分について、その収益の額が益金の額に算入されたそれぞれの事業年度終了の日の属する課税期間において、資産の譲渡等を行ったものとしてとることができる（消法17①、②）。

なお、法人税の所得金額の計算上、工事進行基準によらなければならない長期大規模工事の場合であっても、消費税では資産の譲渡等の時期を、引渡しのあった日によることは差し支えないものとされています（消基通9-4-1）。

(注) 文中、法令条文は下記のとおり、略して表記しています。

法	法人税法
法令	法人税法施行令
法基通	法人税基本通達
消法	消費税法
消基通	消費税法基本通達

<お問い合わせ先>

新日本アーンスト アンド ヤング税理士法人
タックス アカウンティング リスク
アドバイザー サービス部
Tel : 03 3506 2583
E-mail : takefumi.kogo@jp.ey.com