

# IFRS 適用の税務会計制度への影響に関する考察 —2010 年韓国法人税法の改正の示唆—

姜 周 亨  
京都大学大学院

## 要 旨

近年、多くの国において国際財務報告基準（IFRS）の適用（アドプション）に向けた取り組みが進められている。日本においても強制適用は見送られたものの、IFRS は確実に日本の会計基準へ影響を及ぼしており、関係当局はその影響への対応に迫られている。

IFRS に対する日本の戦略は、IFRS の設定・開発に対する影響力を維持する一方、日本経済の特殊事情にあった会計制度を維持することであるとされる。このように IFRS による影響とそれへの対応が独自の視点から議論されている日本とは対照的に、韓国では IFRS 適用が国家経済戦略の 1 つとして位置付けられ、その適用が積極的に推進されてきた。なお、IFRS に関する制度的対応は企業会計制度の全般に渡っており、2011 年の強制適用以前に法人税法や資本統合法（金商法に該当）等の関連法制度の改正も遅延なく実施された。

本稿では、2010 年韓国法人税法の改正内容の内から、K-IFRS 適用に当たって実務的に最も困難な部分と指摘されていた有形固定資産の減価償却に関する改正内容および論点を整理・検討した上で、会計実務への影響などの分析を行う。同分析を通じて、IFRS の適用による税務会計制度への影響を明らかにし、日本の制度的対応への示唆を析出することを本稿の目的としている。

## I はじめに

近年、多くの国において国際財務報告基準のアドプション（以下、「IFRS 適用」という）に向けた取り組みが進められている中<sup>1</sup>、日本においては、2015 年 3 月期からの IFRS 強制適用が見送られて以後、IFRS 適用への勢いは沈静化されつつある。とはいえ、国際的な財務・事業活動を行う企業の連結財務諸表に対して IFRS 任意適用が認められるなど、IFRS は確実に日本の会計制度へ影響を及ぼしており、関係当局はその対応に迫られている。

金融庁の企業会計審議会は、2012 年 7 月に「国際会計基準（IFRS）への対応のあり方についてのこれまでの議論（中間的論点整理）」（以下、「中間的論点整理」という）を公表した。「中間的論点整理」において示された IFRS に対する日本の基本的な戦略は大きく次の 2 つに分けられる。すなわち、一方では、日本の会計基準を IFRS と更に近づけていく姿勢を示すこと、および諸外国と連携して意見を発信することによって IFRS の設定・開発に対する影響力を維持することである（金融庁〔2012〕6-7 頁）。他方では、日本経済の特殊事情にあった会計制度（例えば、確定決算主義等）に最もふさわしい対応

を検討していくということである（金融庁〔2012〕4-6 頁）。

このように、日本では、IFRS による影響とそれへの対応が独自の視点から議論されているのに対して、韓国では、IFRS 適用が国家経済戦略の 1 つとして位置付けられ<sup>2</sup>、IFRS 適用が積極的に推し進められてきた<sup>3</sup>。その結果、2011 年から上場企業には韓国採択国際財務報告基準<sup>4</sup>（以下、「K-IFRS」という）が適用される一方、非上場企業には一般企業会計基準<sup>5</sup>（以下、「一般基準」という）が適用されている。さらに、非上場企業の内、非外部監査対象企業<sup>6</sup>を適用対象とする中小企業会計基準<sup>7</sup>（以下、「中小基準」という）が、2013 年 2 月に法務部によって告示され、2014 年度から適用される予定である（表 1 参照）。なお、IFRS に関する企業会計の一連の制度的対応に伴って、韓国法人税法等の改正をも 2010 年 12 月に実施された。

以上の現状認識に基づき、本稿においては、2010 年韓国法人税法の改正内容、とりわけ K-IFRS 適用に当たって実務的に最も困難な部分と指摘されていた有形固定資産の減価償却に関する改正内容、および会計実務への影響などの整理・分析を行う<sup>8</sup>。かかる分析を通じて日本の制度的対応への示唆を析出することを目的としている。本稿におけるこ

表 1 韓国における会計基準の適用状況

| 会計基準（適用開始年）    | 企業区分      | 企業数           |
|----------------|-----------|---------------|
| K-IFRS（2011 年） | 義務適用企業    | 1,709 社*      |
|                | 選択適用企業    | 1,142 社*      |
| 一般基準（2011 年）   | 外部監査対象企業  | 16,027 社*     |
| 中小基準（2014 年）   | 非外部監査対象企業 | 約 421,434 社** |

出所：韓国金融監督院〔2012〕2 頁および韓国会計基準院〔2012〕5 頁より作成。

注：\* は 2011 年 12 月末基準、\*\* は 2010 年事業年度基準である。

した分析の意義は、『既に起こった未来』ともいえる現象』（伊藤〔1996〕3頁）の提示という観点から見出すことができる。すなわち、自生的な市場経済が発展した東アジアの国民国家として、韓国は日本と多くの共通点を有しており、とりわけ経済社会的制度においては類似点が他の諸外国に比して多い。会計制度や税務制度もその1つである。そのため、日本の会計制度設計にあたっては韓国の先例が参照されることも少なくない。例えば、日本の企業会計審議会は、「中間的論点整理」（金融庁〔2012〕）を取りまとめるに当たって、韓国の関連当局などに対して公式調査団を派遣し、詳細なヒアリング調査を実施している<sup>9</sup>。

こうした観点から、韓国が実施した IFRS への制度的対応およびその影響を検討することは、IFRS 適用による日本会計制度への影響および対応について考察する際の重要な参考事例を提供すると考えられる。なお、日本と韓国の税務会計制度に関する比較研究は、筆者の知る限り、これまで国内外において皆無であることから本稿が当該領域の先駆的研究としての意義を有することも付言しておきたい。

## Ⅱ 主要論点の整理と概念の明確化

本節では、IFRS 適用による税務会計制度への影響について検討した韓国と日本の先行研究における共通論点を提示した上で、主要な概念について整理・確認を行う。

### 1. 先行研究に基づく論点整理

IFRS 適用の影響への対応を税務会計制度の側面から分析した研究における共通論点と

して、確定決算主義の維持または廃止を巡る議論が挙げられる。かかる議論は、さらに、確定決算主義の修正・緩和の程度によって大きく3つの見解に分けられる。

第1は、確定決算主義が有する意義を論拠に、確定決算主義の修正を最小限にとどめた上で、その維持を主張する見解である。例えば、金文哲・李俊奎〔2008〕は、確定決算主義によって税務行政上の監督および調査費用を節減することができ、最終的には国民の租税負担の低減に繋がることを確定決算主義の意義として挙げている。さらに、杉田〔2009〕および河崎〔2011〕は、中小企業の会計実務における確定決算主義の重要性、とりわけコスト・ベネフィットの側面からその役割を強調した上で、確定決算主義の維持を主張している。

第2は、確定決算主義の内、損金経理要件のみを大幅に修正または廃止した上で、それ以外の確定決算主義は維持することを提案する見解である。IFRS に多く含まれている公正価値測定による評価損益の処理を、損金経理要件を維持したままでは対応することが困難であることが、その論拠として挙げられている（齋藤〔2010〕；李聖宇〔2010〕）。

第3は、確定決算主義を廃止し、申告調整方式を全面採用することを主張する見解である。例えば、柳〔2011〕は、主張の論拠として確定決算主義が企業会計に及ぼす影響（例えば、逆基準性）を指摘した上で、「税法の目的・機能に基づく独立した機能主義的な会計システムとして課税所得の計算構造を再構築」（328頁）するべきであると主張した。異なる論拠として、李英漢〔2007〕は、IFRS 適用による公正価値評価の拡大によって報告利益と課税所得との間における乖離がより拡大することを指摘した上で、財務会計

と税務会計を分離することを検討すべきであると主張した。

以上の検討から、IFRS 適用による税務会計制度への影響に関する日韓共通の主要論点は、確定決算主義の維持を巡る賛否であることが確認できた。確定決算主義の維持に賛成する意見は、現存の会計制度および会計実務において確定決算主義が有する意義をその論拠としている。これに対して、確定決算主義の修正または廃止を主張する意見は、主として財務会計と税務会計との目的と機能の相違の拡大、および公正価値評価によって報告利益と課税所得との乖離がより拡大することをその論拠としている。

本稿の検討素材である減価償却会計に関連付けると、IFRS の適用によって財務会計の機能は情報提供機能に基本的な軸点が置かれるようになり、有形固定資産に関してはその経済的実質を重要視するようになる。そのため、有形固定資産の耐用年数および償却方法を経済的実質に基づいて決定し、それらの適正性を事業年度ごとに見直すことが求められる。なお、それらの変更は会計上の見積りの変更として扱われる。それに対して、税務会計は、「税法上の最高規範」（浦野〔1996〕218 頁）とされる課税の公平性の観点から、「企業活動の『公正』な分配に計算的根拠を与え」（藤井〔2007〕77 頁）ることをその目的としている。かかる目的から税務会計は利害調整機能を重視しており、有形固定資産の耐用年数および償却方法を事前に税務当局に登録して置くことを要求しており、経営者の判断による頻繁な変更を認めない（成道〔2011〕161 頁）。

このように IFRS の適用によって財務会計と税務会計における目的と機能の相違がより拡大される結果、現存の税務会計制度では

IFRS の影響へ対応しきれないことが指摘され、それへの対策が求められているのである。紙幅の制約もあり、以下においては、両会計の目的・機能の相違から生じる諸指摘を中心に議論を進めることとし、公正価値評価の影響に関する検討は、今後の課題とする。

## 2. 日本と韓国における確定決算主義の内容と意義の確認

### (1) 確定決算主義の内容

武田〔1974〕によると、確定決算主義とは、「商法計算規定を前提とした『一般に公正妥当と認められる会計処理の基準』にしたがい算定された企業利益を基礎とし、さらに、税法独自の目的を満たすために設けられた諸規定を顧慮して企業利益に修正を加えることにより課税所得を算定することを意味するもの」（51-52 頁）である。さらに、かかる観点から、武田〔1974〕は、確定決算主義の第 1 の意義を、「決算において確定された利益額が〔課税所得計算の〕基準」（52 頁）となることであると指摘した。同様の見解として、浦野〔1996〕も、確定決算主義とは、「課税所得の計算を企業会計上の『確定した決算』を基準にする仕組み」（63 頁）であると論じている。

なお、確定決算主義の下では、企業の内部意思決定による費用または損失の損金算入額は、確定した決算において「損金経理をした範囲内で〔損金として〕認め」（浦野〔1996〕64 頁）られる<sup>10</sup>。その上、公正妥当と認められた経理方法が 2 つ以上ある場合における損金算入額の算定方法は、「確定決算で採用された方法が課税所得計算上も採用されなければならない」（武田〔1974〕52 頁）とされ、確定した決算での経理方法に限定されることとなる（損金経理要件）。



以上の検討から、日本における確定決算主義とは、第1は、企業会計上の「確定した決算」における報告利益を基準に、課税所得を計算することを求める要請であると解される。第2は、「確定した決算」において費用または損失として計上することを前提に当該計上額の損金算入を認める要請である。かかる要請によって損金算入額およびその算定方法が、決算上の経理計上額および経理方法に限定されると解される。

他方、韓国における確定決算主義（ハクチョンキョルサンジュイ）<sup>11</sup>とは、第1は、企業内部の意思決定による内部取引費用を、法人の確定した財務諸表における費用計上を前提に税法上の損金として認める制度である。なお、損金算入額は、決算上の計上額をその限度とする（金完石 [2011] 124 頁；申瓚秀・鄭昌模 [2012] 319 頁）。第2は、法人課税所得の算定を法人の内部意思決定機関が承認した確定決算における当期純利益を基礎として行うことである（申瓚秀・鄭昌模 [2012] 319 頁）。第3は、複数の選択可能な会計処理基準が認められている場合、選択した会計処理基準が適切に適用されているのかを検証し、課税所得の算定上も同様の方法の適用を義務付ける要請である（申瓚秀・鄭昌模 [2012] 320 頁）。

以上のことから、用いられている用語の違いはあるものの、①確定した決算上の報告利益から課税所得を算定すること、②決算調整事項に関しては決算上費用計上されていることを前提に損金として認めること、および③損金経理要件を用いることによって損金算入額およびその算定方法を制限することなどの点で、両国における確定決算主義は基本的に同趣旨の制度であることが理解できるであろう。

## （2）確定決算主義の意義

先行研究において指摘される確定決算主義の意義は大きく次の4つに区分できる。第1は、税務行政上の意義である。すなわち、税務行政上の便宜性（成道 [2011] 11 頁）および課税の安定性（中村・成松 [1992] 124 頁）の側面である。より具体的には、企業内部の意思決定による項目の損金性を明確にすること（武田 [2005] 44 頁）、節税を意図した経営者の裁量的行動を抑制すること、および適正な申告・納税が行われる仕組みとして税務調査費用を削減すること（鈴木 [1996] 243 頁）などが挙げられる。

第2は、会計実務経済性の意義である。すなわち、財務会計と税務会計における計算が、「企業活動に投下された資金の回収余剰を計算する」（鈴木 [1996] 239 頁）側面で共通しているため、いずれかに基づいて報告利益や課税所得を計算した方が、財務報告費用または納税費用を節約できるという点で経済的である。

第3は、法制度上の意義である。すなわち、私法領域に属する商法と公法領域に属する税法とが、「その法律上の性質は異なるが、その適用される対象が同一であるというところから、商法は税法に対して基本法的性格を帯びている。[…こうした] 税法の課税所得計算の・商法決算に対する・原則的依存関係」（武田 [2005] 43 頁）を、確定決算主義によって明示することができるのである。

第4は、経済政策上の意義である。すなわち、企業内部の意思決定によって費用計上される項目に対して損金経理を要することにより、企業の余剰資金の内部留保を促進することができるのである（中村・成松 [1992] 124 頁；武田 [2005] 44 頁）。

### 3. 税務調整に関する概念および議論

#### (1) 税務調整に関する概念の整理

税務調整とは、企業の課税所得を企業利益から誘導的に計算する（武田〔2005〕36頁）際に、企業会計と税務会計との目的の相違から生じる「企業利益と課税所得との間で取扱いの異なる事項を調整する」（中村・成松〔1992〕126頁）手続きのことである。税務調整は、さらに、「確定した決算において所定の経理処理をしていなければ税法上も認めない『決算調整』と確定した決算においての経理処理を必要とせず、税務申告書で調整すればよい『申告調整』とに大別することができる」（成道〔2011〕18頁）。

まず、決算調整事項は、確定した決算において所定の損金経理が行われてはじめて損金算入が認められる項目であり、言い換えれば損金経理がなされなければ損金算入が認められない項目である。そのため、確定した決算において既に反映されており、課税所得の算定過程において特別に調整する必要はない。ただし、費用計上額が損金限度額を超える場合は超過額について申告調整を行うことになる。なお、決算調整事項には、減価償却資産の償却費および貸倒引当金の繰入額等のような「企業の内部的意思決定」（武田〔1974〕59頁）による取引が該当する。

これに対して申告調整事項は、確定した決算における経理の有無を問わず、税務申告書をもって修正および調整を行うことで益金不算入や損金算入が認められる。さらに、税務当局が申告調整を強制する「必要申告調整事項」（資産の評価損および交際費などの損金不算入事項）と、申告調整を強制しない「任意申告調整事項」（受取配当の益金不算入および指定寄附金の損金算入）とに区分される。

#### (2) 減価償却費の税務調整に関する議論 —具体例に基づく検討—

K-IFRS 適用による法人税額への影響およびその対応に関して、会計実務者が最も強く要請した事項は、決算調整事項である減価償却費を申告調整事項へ変更することであった<sup>12</sup>。なお、その理由として、K-IFRS 適用後の減価償却計上額が K-GAAP 適用時のそれに比して圧縮されることが予測され、その結果、損金算入額をも減額される虞があることを挙げていた<sup>13</sup>（韓国上場会社協議会〔2010〕；大韓商工会議所〔2010b〕）。

以下では、会計実務者の要請を理解するため、次のような設例を考える。税法上の償却限度額が 170 万ウォンの場合、確定した決算における減価償却費が 200 万ウォンであったとする。この時、同計上額の内 170 万ウォンまでが損金算入される一方、償却超過額 30 万ウォンは申告調整によって損金不算入された後、次年度以降の費用計上額に加算されて償却限度額の範囲内で損金として認められることができる。

これに対して、償却限度額が 170 万ウォンであるが、費用計上額は 150 万ウォンである設例を考える。この場合は、費用計上額 150 万ウォンは損金算入されるが、もし費用計上されたなら損金として認められたはずの 20 万ウォン（償却不足額、すなわち費用計上額と償却限度額との差額）はそのまま消滅し、次年度以降に追加に償却して損金として認めてもらうことはできない。

かかる側面から、もし決算書における費用計上額が償却限度額より少なく計上された場合は、経営者が経営判断によって税務上のメリットを放棄したとと解されてきた。しかし、会計実務者が主張するように、適用する会計基準の変更によって償却不足額が生じた

結果、K-GAAP を適用すれば損金算入できたはずの償却不足額相当分について追加的な法人税の負担が生じることになると、経営者の判断によるものであるという解釈は当てはまらない。

他方、減価償却費が申告調整事項である場合は、確定した決算における減価償却費の計上額に関わらず、税務申告書による申告をもって償却限度額まで損金算入できる。例えば、償却限度額が 170 万ウォンであり、決算上の費用計上額が 150 万ウォンである場合、企業は費用計上額に関わらず 20 万ウォンを申告調整することによって償却限度額まで損金算入することができる。したがって、会計実務者は、会計基準の変更に対応するとともに、税務メリットをも享受できるように減価償却費の申告調整による損金算入の容認を求めてきたと考えられる。

### Ⅲ 損金経理要件を前提とする決算調整

本節では、減価償却会計の検討素材としての意義を確認した上で、減価償却費の税務調整に関する会計実務者の要請について整理・分析を行う。

#### 1. 税務会計における減価償却の重要性 ー検討素材の位置づけー

IFRS 適用が税務会計制度にもたらす影響とそれらへの対応に関する検討を減価償却会計処理を用いて行う意義は、次の 4 つにまとめることができる。

第 1 は、IFRS 適用の影響が大きいことである。有形固定資産会計は、金融商品会計に比して公正価値会計の影響が僅少であると指摘されている<sup>14</sup>。しかし、他方では、経営者

の判断や見積りに基づく耐用年数、残存価額および償却方法の決定が要求され、さらにそれらに関する事業年度ごとの再検討が要求される。この限りにおいて有形固定資産会計は原則主義の影響が大きい会計であると判断できる。

第 2 は、決算調整事項<sup>15</sup>の内、減価償却費が「課税所得金額の計算に大きな影響を与える損金項目」（中田 [1979] 143 頁）の 1 つであるということである。

第 3 は、減価償却会計の分析によって損金経理要件の是非を問う議論の本質に近づけるということである。すなわち、有形固定資産は会計基準によって「減価償却を行うことが強制されている〔…が、償却方法の〕選択は経営者に委ねられている。〔…〕したがって、償却方法の変更によって会計利益を動かしたいような場合にも、対象となる固定資産を選ぶことによって、かなりの程度まで思いのままに金額を変えることができる」（岡部 [1992] 202-203 頁）項目である。このことから、減価償却会計は、損金経理要件の意義（損金性の明確化等）を検討する際に有用な考察題材であると考えられる。

第 4 は、以上の諸点と関連して、減価償却会計が、K-IFRS 適用による税務会計への影響に関する懸念事項として、会計実務者から最も指摘された事項であるということである。したがって、減価償却会計の検討を通じて IFRS が税務会計制度および会計実務へ与える影響とそれへの対応を明確にすることができると考えられる。

#### 2. 減価償却費の税務調整に関する会計実務者の要請の検証

大韓商工会議所（以下、「大韓商工会」という）および韓国上場会社協議会（以下、

「韓国上場協」という)は、企画財政部に提出した意見書において減価償却費の申告調整の許容を第1要望事項として挙げている。会計実務者は、K-IFRS適用によって減価償却費の計上額が圧縮されるようになり、その結果、損金算入額の減額および税負担の増加が懸念されると主張していた。減価償却費の計上額が圧縮される主な理由として、大韓商工会〔2010b〕(2-5頁)は、償却方法を定率法から定額法へ変更することを指摘する一方、韓国上場協〔2010〕(3-5頁)は、償却方法の変更に加えて有形固定資産の耐用年数の延長による影響をも指摘していた。以下では、これらの諸論点などを整理した上で、K-IFRS適用後の減価償却実務について検討を行う。

#### (1) IFRSの適用による償却方法選択への影響

大韓商工会〔2010b〕(2-5頁)が償却方法の変更による税負担への影響について提議した問題点を整理すると次の通りである。すなわち、K-IFRS適用以前における多くの韓国企業は、継続的な事業投資政策および納税政策などの側面から定率法を採用してきた。これに対してK-IFRSを適用すると、「経済的便益の消費パターン」を反映して償却方法を決定・適用し、当該方法を事業年度ごとに

見直さなければならない。かかる規定の影響により、現在定率法から定額法へ変更する企業が増えており、今後さらに増加することが予想される。定額法へ変更する多くの場合、一定期間における減価償却費の計上額が圧縮されることが予測される。決算調整事項である減価償却費は、決算時の計上額から損金算入額が決定されるため、当該圧縮分に相応する法人税負担の増加が懸念される。したがって、税負担増加の緩和措置として減価償却費の申告調整の許容を要請するという内容であった。

かかる要請から、次の2点の疑問が生じる。1つは、なぜ、K-IFRSを適用することによって、会計実務者が定額法への変更を選択せざるを得ないのかという疑問である。減価償却方法を定額法へ変更する主要な原因として、呉允擇〔2010〕(120頁)は、資産の経済的便益の消費パターンの急速な減少を立証することが困難である点を指摘している。換言すれば、実務者は、経済的便益の消費パターンとして、「每期同じだけの物理的な用役が失われていくとする擬制」(斎藤〔2010〕247頁)(すなわち、定額法)を説明することがより容易であると判断して当該変更を行うと理解されるのである<sup>16</sup>。

表2は、K-IFRSを早期適用した企業の減価償却方法の選択状況をまとめたものであ

表2 K-IFRS早期適用企業の減価償却方法の選択状況(52社)

| 区分   | 評価方法 | K-GAAP |        | K-IFRS |        |
|------|------|--------|--------|--------|--------|
| 建物   | 定額法  | 52社    | 100.0% | 52社    | 100.0% |
|      | 定率法  | 0社     | 0.0%   | 0社     | 0.0%   |
| 機械装置 | 定額法  | 32社    | 61.5%  | 49社    | 94.2%  |
|      | 定率法  | 20社    | 38.5%  | 3社     | 5.8%   |
| その他  | 定額法  | 31社    | 59.6%  | 47社    | 90.4%  |
|      | 定率法  | 21社*   | 40.4%  | 5社*    | 9.6%   |

出所：各社の有価証券報告書より筆者作成。\*：生産高比例法を含む。



る。韓国法人税法において定額法しか容認されていない建物の償却方法はもとより、機械装置およびその他有形固定資産（車両運搬具等）の償却方法として定額法を選択している企業の割合がそれぞれ 61.5%から 94.2%へ、59.6%から 90.4%へ増加している。こうした明らかな定額法への変更傾向は、呉允擇 [2010] の解釈にたてば、減価償却方法の説明および検証に関するリスクまたはコストを低減する意図による結果であると解されるのである。

## (2) 償却方法の変更による法人税負担への影響

上述の会計実務者の要請に関するもう 1 つの疑問は、償却方法の変更によって減価償却費の計上額が減少し、その結果、法人税負担が増加するという主張に関するものである。企業会計における減価償却とは、「有形固定資産の取得原価を、その耐用年数にわたって一定の組織的な方法で費用として配分」（桜井 [2012] 176 頁）する会計処理であるため、資産の耐用期間における減価償却総額は、償却方法に関係なくその取得原価に等しい。したがって、使用期間における納税負担額の総額も償却方法によって増減することはない<sup>17</sup>。

しかし、他方、新規事業投資水準が高い企業が、確定決算主義の下で複数の有形固定資産の減価償却方法を定率法から定額法へ変更する場合は、課税所得の算定における損金算入額が減少し、結果的に法人税負担が増加することになる。なぜならば、単一の有形固定資産に限られる場合における減価償却の総額は全体としては変わらないが、複数の有形固定資産への投資および減価償却としての回収を繰り返す際における減価償却の自己金融機

能を考慮すると、減価償却の有する意義が若干異なってくるからである。すなわち、初期設備投資を行った後、「減価償却資金を継続的に同種（同一耐用年数）の設備へ再投資していった場合、設備の年間生産能力（または台数）は終局的には初期の何倍に達する」（高寺 [1971] 150 頁）とされる。いわゆる、「ローマン＝ルフチ効果」（Lohmann-Ruchti Effekt）<sup>18</sup>（高寺 [1971] 146 頁）である。

さらに、こうした減価償却の自己金融機能を重視した事業投資戦略を採る企業からは、K-IFRS 適用以前に享受していた設備投資の初期において定率法が有する高い「無利子の財政融資」（高寺 [1971] 54 頁）効果<sup>19</sup>に相当する便益を、K-IFRS 適用によって失うことに対する懸念を指摘していたとも解釈できる。

## (3) 耐用年数の変更による法人税負担の増加

会計実務者が挙げていた法人税負担の増加に関わるもう 1 つの要因は、有形固定資産の耐用年数の延長による影響であった。K-GAAP における耐用年数決定に関する規定は、当該資産の経済的実質を重視して決定することを要求しており、K-IFRS のそれと概ね同様であった。主たる差異は耐用年数の事業年度ごとの見直しの有無に限定される（崔ボラム・崔基鎬 [2011] 430 頁）。しかし、K-GAAP においては、経営者の判断による決定が可能であったため、会計実務上では法定耐用年数を準用して決定する場合が多かった（崔ボラム・崔基鎬 [2011] 424 頁）。

法人税法は、早期損金算入および設備投資の促進（呉允擇 [2010] 124 頁）、ならびに税務当局の業務上の便宜を図る（崔ボラム・

崔基鎬〔2011〕431頁）などの目的から、経済的実質より相対的に短い法定耐用年数を規定してきた。したがって、法人税法の規定を準用して耐用年数を決定していた多くの企業にとって、K-IFRSの適用は耐用年数の延長を意味する。その影響による年間償却率の減少および減価償却費の圧縮の結果、法人税負担の増加が指摘されていたのである。

韓国と同様に、有形固定資産の耐用年数として法定耐用年数を用いて財務会計および税務会計で使用することが認められていたフランス<sup>20</sup>に関する設問調査（日経BP社〔2010〕3233頁，脚注16参照）では、純利益に最も大きな影響を及ぼした項目に「有形固定資産の減価償却」が2位（20.5%）を占めており、その理由として耐用年数の変更が挙げられていた。なお、「耐用年数変更度合い」の問いに対して、「大部分変更した」と「一部だけ変更した」の答えが、全体の19.6%と28.6%をそれぞれ占めていた。

韓国企業に関する同様な調査は筆者の知る限り実施されていないので、全体の傾向を把握することはできないが、例えば、韓国の大手鉄鋼メーカーであるPOSCOは、2011年度決算において鉄鋼部門の主要機械装置の耐用年数を8年から15年へ変更したことによって、減価償却費が1兆2,272億ウォン減少した。法人税等の実効税率（22%）を単純適用すると、2,700億ウォンの法人税額が増加したことになる。K-IFRSの初度適用時におけるこうした税負担増加を緩和する、またはK-GAAP適用時と同様水準の税負担を維持する必要性から韓国上場協〔2010〕および大韓商工会〔2010b〕が減価償却費の申告調整事項への変更を要請していたと解されるのである。

## IV IFRS適用の韓国法人税制の対応

本節では、IFRS適用に伴って実施された法人税法等の改正内容について減価償却費を中心に整理・検討を行った後、改正による実務への影響について検討する。

### 1. 法人税法の改正方向および改正内容

韓国政府は、2010年法人税法等の改正方向が決算調整の維持およびK-IFRS初度適用時における法人税負担の緩和であることを明確にした（企画財政部〔2010〕99-101頁）。かかる方針に基づき、減価償却費に関して以下の特例（法人税法第23条）が新設された<sup>21</sup>。

下記の区分によって計算された金額が、K-IFRS適用後の確定した決算上の減価償却費計上額より大きい場合は、両者の差額の範囲で申告調整による損金算入が認められる。

- ①2013年12月31日以前に取得した有形固定資産については、K-IFRS適用以前の方法によって減価償却費を計上し、従前の税法によって損金算入する減価償却費相当額。
- ②2014年1月1日以後に取得した有形固定資産については、法人税法上の法定耐用年数を適用して計算した減価償却費相当額<sup>22</sup>。

特例の内容から、K-IFRS適用による影響への韓国法人税法の対応は、次の2つの特徴を有すると言える。1つは、制度調整型の対応が講じられたことである。すなわち、減価償却費の申告調整を許容したことによって、会計基準の変更に対応できない既存制度上の不備な部分を補ったことである。とりわ

け、「確定決算で採用された方法が課税所得上も採用されなければならないというのが確定決算主義の重要な意味である」（武田〔1974〕52頁）という観点からすれば、当該特例は、「2013年12月31日以前に取得した有形固定資産」までを対象とする時限付きではあるが、確定した決算において適用した償却方法と、課税所得計算において適用する償却方法とが異なることを容認したことに大きな特徴がある。この限りにおいて確定決算主義が大きく緩和されたことも指摘できる。

いま1つは、緊急避難的な特別措置が講じられたことである。すなわち、当該特例措置は、耐用年数の延長および償却方法の変更によってもたらされる納税額への影響を吸収する期間を、「2013年12月31日以前に取得した有形固定資産」までを対象とする特例をもってK-IFRS適用企業に提供した。そうした時限的な緩和措置が取られた背後には、韓国企業が競争力を維持しつつK-IFRSの導入を容易に推進できるように支援する政策的な意図があったと推察できる。

## 2. 法人税法改正による実務への影響

表3は、2011年12月31日を決算日とする韓国証券市場上場企業による有形固定資産

の償却方法の選択状況をまとめたものである。機械装置の償却方法として定率法を選択した企業の割合は、52.1%から1.9%へ急減している。同様に、その他有形固定資産（車両運搬具等）の償却方法として定率法を選択した企業は、52.1%から4.0%へ大幅に減少している。その結果、機械装置およびその他有形固定資産の償却方法として定額法を選択した企業は、それぞれ98.1%と96.0%を占めている。

こうした償却方法の定額法への収斂傾向は、早期適用企業の選択状況（表2参照）に比してより顕著である。かかる状況から判断する限り、定額法の選択は、K-IFRS適用による影響のみならず、法人税法の改正によって申告調整が許容されたことによる影響をも反映されていると推察できる。すなわち、減価償却に関する損金経理要件が緩和されたことによって、経営者が、財務会計では報告利益を大きくする定額法を選択する一方、税務会計では納税額を小さくする定率法を選択することが可能となったことを意味する。そうした会計実務の傾向を表3から読み取ることができることから、減価償却に関する限り、確定決算主義の意義が大きく後退したと考えることもできる。

表3 K-IFRS適用後の有形固定資産償却方法の選択状況（2011年12月期）\*

| 区分   | 評価方法 | K-GAAP   |       | K-IFRS   |        |
|------|------|----------|-------|----------|--------|
| 建物   | 定額法  | 676社     | 97.0% | 695社     | 100.0% |
|      | 定率法  | 21社**    | 3.0%  | 0社       | 0.0%   |
| 機械装置 | 定額法  | 324社     | 47.9% | 668社     | 98.1%  |
|      | 定率法  | 353社***  | 52.1% | 13社      | 1.9%   |
| その他  | 定額法  | 335社     | 47.9% | 672社     | 96.0%  |
|      | 定率法  | 365社**** | 52.1% | 28社***** | 4.0%   |

出所：各社の有価証券報告書より筆者作成。

（注）\*：韓国証券市場上場企業700社を対象（786社の内、情報不十分な企業を除く）。\*\*：全企業が定額法および定率法を適用。\*\*\*：定額法と併用37社を含む。\*\*\*\*：定額法と併用31社、生産高比例法と併用企業1社を含む。\*\*\*\*\*：生産高比例法3社、定額法と併用1社を含む。

## V おわりに

本稿では、2010年に実施された韓国法人税法の改正内容を題材にIFRS適用がもたらす税務会計制度への影響および制度的対応に関する検討を行った。とりわけ、有形固定資産の減価償却費の税務調整に関する議論に焦点を当てて論点の整理・検討を行った上で、法人税法等の改正内容およびそれによる実務への影響などについて整理・分析を行った。以上の分析から析出できる日本の制度的対応への最も重要な示唆は、確定決算主義の意義の後退を最小限にとどめるような制度的対応が必要であるということである。

韓国政府が実施した特例措置は恒久的措置と経過措置へ分けられ、まず、前者には、耐用年数の延長に対する措置が挙げられる。すなわち、2014年1月以後の取得固定資産に対しては、法定耐用年数を適用した金額と比較して生じる差額について申告調整を許容している。かかる措置により耐用年数の延長による法人税負担が軽減できる。これに対して、減価償却方法の変更による影響に対する措置は、2013年12月末までに購入した有形固定資産のみを対象として限定しており、経過措置に該当する。かかる措置により、確定決算主義によって償却方法を限定させる趣旨が維持されたと考えられる。

こうした韓国政府の措置は、次の2つの側面から評価できる。1つは、経過措置ではあるが、企業内部の意思決定事項に関する申告調整の容認という税負担増加への緩和措置を通じて大企業の競争力を維持するとともに、K-IFRS適用を順調に推進できたという側面である。いま1つは、確定決算主義による償却方法の限定を維持することによって、

確定決算主義の意義の後退を最小限にとどめる対応が講じられたことである。会計実務における減価償却方法の選択状況の判断に基づく限り、税務上の制約が取り除かれたことによって経営者の裁量行動の「典型の1つ〔…とされる〕減価償却方法の変更」（岡部〔1992〕217頁）は明確であった。すなわち、財務会計と税務会計において各々経営上有利な方法が選択可能になったことによって、減価償却費の損金性の明確化、節税へ働く経営者の裁量的行動の抑制、および余剰資金の内部留保の誘導などの確定決算主義の意義の一部分が後退する恐れがあった。かかる側面を抑制する対応が講じられたことは評価できるのである。

第I節において述べたように、IFRSに対する日本の基本的な戦略は、日本の会計基準をIFRSと更に近づけていく姿勢を示すことで、IFRSの設定・開発に対する影響力を維持する一方、日本経済の特殊事情にあった確定決算主義のような会計制度を維持するということであった。斎藤〔2011〕は、「日本の制度は、税制が会計制度を利用することにより、膨大な行政コストを節約しているシステムである。仮にこれを分離し、会計基準からも監査からも独立した税制を考えると、〔…膨大な〕追加コストが避けられない。行財政改革が叫ばれるときに、このようなことを実現するのはほとんど不可能」（14頁）であると指摘している。かかる点を重視するならば、確定決算主義は、今後も大枠として維持されることが予想される。したがって、損金経理要件に関する議論は、その「維持か廃止かという二者択一的な問題ではなく、あくまで程度の問題」（坂本〔2010〕118頁）として捉える必要があり、そうした観点からも韓国の法人税法上の対応およびその影響に関



する分析は大いに参考になると考えられる。

以上の本稿における考察は、損金経理要件の有する意義に焦点を当てながら行われた。しかし、齋藤 [2010] が指摘しているように損金経理要件の有する社会的コストの側面をも考察する必要がある。そうした損金経理要件の負の側面から、多くの論者がその大幅な緩和または廃止を主張していると考えられる。損金経理要件の維持によって生じ得る社会的コストに関する考察は今後の検討課題とする。

# 【注】

- <sup>1</sup> 2013 年 2 月 25 日現在、証券市場を有する 153 カ国の内、101 カ国が IFRS 適用を義務付けている（内、一部企業義務適用の 10 カ国を含む）。詳しくは、[www.iasplus.com](http://www.iasplus.com) を参照されたい。
- <sup>2</sup> 韓国が IFRS 適用を決定した主たる理由として、「会計処理基準が単一化される世界的趨勢に対応することによって国内会計透明性に対する国際的信頼度の向上を期待し、その結果コリア・ディスカウントが解消する」（韓国金融監督院 [2010] 8 頁；李皓榮・カンミンジョン他 [2012] 310 頁）ことが挙げられる。
- <sup>3</sup> 韓国金融委員会は 2007 年に IFRS 導入ロードマップを発表して以来、KASB などの関連機関を中心に、「国際会計基準ホームページの構築・運営」、「IFRS 導入作業の未着手企業の現地訪問の実施」、「『分かりやすい国際会計基準』の冊子発刊」、および「IFRS 全国巡回説明会の開催」など数多くの事業を推進してきた。詳しくは、李皓榮・カンミンジョン他 [2012] 342 頁の別表 1 を参照されたい。
- <sup>4</sup> IFRS と K-IFRS との間にその内容および形式に関する差異は存在しないが、K-IFRS とするのは、「韓国企業が順守すべき会計処理基準として国内の法体系上において効力を持たせるため、法的権威を有する機関が公式な正規手続を経て韓国で適用される会計基準として採択した IFRS である」（韓国金融監督院 [2010] 48-49 頁）ことを明示するためである。
- <sup>5</sup> 一般基準とは、『株式会社の外部監査に関する法律』の適用対象企業の内、『韓国採択国際会計基準』に従って会計処理をしない企業が適用しなければならない会計処理基準（一般基準、用語の定義）である。35 章からなる一般基準は、

K-IFRS 適用以前の会計ルールを修正・補完して以前より簡略な内容で制定されており、将来的には IFRS for SMEs へ接近させる計画とされる（韓国会計基準院 [2009] 2-6 頁）。

- <sup>6</sup> 非外部監査対象企業とは、「株式会社の外部監査に関する法律」によって外部監査が義務付けられない企業を指す。資産総額が 100 億ウォン未満の企業など規模に基づいて対象が規定される。
- <sup>7</sup> 中小基準は 56 条、附則 2 条および別紙書式（財務諸表様式）からなっており、中小企業において発生頻度の高い取引類型を中心にその内容を最小限に留めたとされる。なお、その主要内容として、資産（市場性資産を除く）評価モデルとして原価モデルを採用したこと、連結・中間財務諸表および比較財務諸表の作成義務がないこと、ならびに有形固定資産の償却方法を経営者が選択できるようにしたことなどが挙げられる（法務部 [2013]）。
- <sup>8</sup> 大韓商工会議所は、上場企業 300 社を対象に「政府の企業会計基準の改編に伴う法人税法の改正方向に対する企業意見の調査」（2010 年 7 月）を実施した。それによると、応答企業の 49.4% が「IFRS 導入後法人税の負担および税務調整の業務の両方が増加する」こと、および 26.8% が「税務調整の業務が増加する」ことを懸念した。なお、法人税の負担を増加させる主要項目として 49.1% の企業が、「有形・無形固定資産」を指摘し、さらに、税務調整の業務を増加させる項目として 65.2% の企業が「有形・無形固定資産」を指摘した（大韓商工会議所 [2010a] 1 頁）。
- <sup>9</sup> 「中間的論点整理」をまとめるに当たって実施された韓国訪問調査の報告書は、金融庁の企業会計審議会の議事録ウェブサイトに掲載されている。[http://www.fsa.go.jp/singi/singi\\_kigyousiryou/soukai/20120217.html](http://www.fsa.go.jp/singi/singi_kigyousiryou/soukai/20120217.html)。
- <sup>10</sup> なお、当該「確定決算における費用額が、税法が別段の定めを以て要求する損金の限度額を超えるときに、その超える額を申告書において修正する」（武田 [1974] 59 頁）必要がある。
- <sup>11</sup> 確定決算主義は、韓国においても税務会計上の制度として機能しており、それ以外に確定決算基準または確定決算の原則などの用語としても存在している（金完石 [2011] 124 頁；申瓊秀・鄭昌模 [2012] 318 頁）。
- <sup>12</sup> 日本の会計実務者も減価償却費の申告調整の容認を強く要望しているとされる。詳しくは、中田 [2010] 45 頁を参照されたい。
- <sup>13</sup> 減価償却費の減少による法人税負担の増加に関

- する論拠については、第Ⅲ節を参照されたい。
- <sup>14</sup> 例えば、山田 [2012] (71 頁) は、「IASB では、有形固定資産などを公正価値で測定するという議論は、これまで一度も行っていない。〔…なお、〕当初取得時以降の会計処理として〔認められている…〕再評価モデルは、〔…〕金融商品などに適用される公正価値測定とは異なるものである」と指摘している。
- <sup>15</sup> 決算調整事項には、繰延資産の償却費、災害などに基づく資産の評価損、貸倒引当金等の繰入額、圧縮記帳、特別償却費、割増償却費、各種準備金の繰入額などが該当する (成道 [2011] 18 頁)。
- <sup>16</sup> 日経ビジネスと監査法人アヴァンティアがユーロネクスト市場のフランス上場企業 (対象 540 社 (ファンドを除く)、回答 116 社) を対象に「IFRS 適用による影響度と対応策」について設問調査を行った (2010 年 4 月から 5 月まで実施)。同調査結果からも、定額法へ変更する会計実務の傾向を確認することができる。すなわち、「IFRS が原則主義であるために苦労したことは」の問いに対して、全体の 40.3% の企業が「採用した会計処理の説明資料作成」を挙げ、22.8% の企業が「会計処理方法の判断」を挙げた。かかる結果から推察できることは、IFRS の採用する原則主義が会計実務者にとって重い負担になっていることであり、そうした負担の緩和を試みる結果の 1 つとして償却方法が定額法へ収斂されつつあるということである (日経 BP 社 [2010] 32-33 頁)。
- <sup>17</sup> ただし、赤字企業の場合における納税総額は異なり得る。すなわち、「課税は課税所得が黒字のときだけに行われるために、現在が赤字である場合には、現在の償却費負担を下げておいて、将来の黒字が期待される年度において償却費を増やせば、全体としての納税額が少なくなる」 (岡部 [1992] 207 頁) のである。
- <sup>18</sup> 「ローマン=ルフチ効果」に関する詳細は、高寺 [1971] 第 9 章を参照されたい。
- <sup>19</sup> 「無利子の財政融資」効果とは、減価償却費の早期計上によって、それに相応する「租税支払いの一時的延期」 (高寺 [1971] 45 頁) が生じることにより、間接的に政府から「無利子の貸付」 (高寺 [1971] 45 頁) を受けたことと同様の経済的効果が得られるということである。
- <sup>20</sup> フランスにおける法定耐用年数の適用実務に関する詳細は、猪熊 [2008] 99 頁を参照されたい。
- <sup>21</sup> 会計実務における損金算入額の算定に関する詳細は、姜 [2012] を参照されたい。

- <sup>22</sup> 但し、企業会計上の耐用年数と法人税法上の法定耐用年数とが大きく異なる場合は、法定耐用年数を調整することを予定している (企画財政部 [2010] 100 頁)。

## 【参考文献】

- 伊藤邦雄 [1996] 『会計制度のダイナミズム』岩波書店。
- 猪熊浩子 [2008] 「会計基準の国際化と配当可能利益の動向」『国際会計研究学会年報 2009 年度』, 99-109 頁。
- 浦野晴夫 [1996] 『会計原則と確定決算基準主義—減価償却・国際会計基準・棚卸資産評価・逆基準性—』森山書店。
- 岡部孝好 [1992] 「経営者の裁量行動と償却方法の変更」『関西大学商学論集』第 37 巻第 3・4 号合併号, 195-223 頁。
- 河崎照行 [2011] 「英国の会計制度改革と『中小企業版 IFRS』」『会計・監査ジャーナル』第 669 号, 137-142 頁。
- 姜周亨 [2012] 「IFRS 採用の税務会計制度への影響に関する検討—2010 年韓国法人税法の改正を巡って—」京都大学大学院生モノグラフ No. 201208011。
- 金融庁 [2012] 「国際会計基準 (IFRS) への対応の相方についてのこれまでの議論 (中間的論点整理)」。
- 斎藤静樹 [2010] 『会計基準の研究 [増補版]』中央経済社。
- [2011] 「会計基準開発の基本思考とコンバージェンスのあり方」『金融研究』日本銀行金融研究所 2011 年 8 月, 1-18 頁。
- 齋藤真哉 [2010] 「会計基準の国際化と税務会計—確定決算主義の再検討—」『税務会計研究』第 21 号, 17-31 頁。
- 坂本雅士 [2010] 「会計基準の国際的統合化と確定決算主義」『〔税務会計研究会報告〕企業会計基準のコンバージェンスと会社法・法人税法の対応』日本租税研究協会, 108-119 頁。
- 桜井久勝 [2012] 『財務会計講義 [第 13 版]』中央経済社。
- 杉田宗久 [2009] 「IFRS 導入の中小企業の会計・税務への影響」『企業会計』第 61 巻第 5 号, 68-72 頁。
- 鈴木一水 [1996] 「契約理論にもとづく確定決算主義の評価」『総合税制研究』第 4 号, 225-252 頁。
- 高寺貞男 [1971] 『企業政策と簿記の展開』ミネルヴァ書房。
- 武田隆二 [1974] 「確定決算主義」渡邊進編『改訂税務会計論』中央経済社, 45-69 頁。

——— [2005]『法人税法精説〔平成 17 年版〕』森山書店。

中田信正 [1979]「減価償却会計」武田昌輔編『体系近代会計学 13 税務会計論』中央経済社, 143-190 頁。

——— [2010]「会計基準の国際化と税務会計」『税務会計研究』第 21 号, 33-48 頁。

中村 忠・成松洋一 [1992]『企業会計と法人税』税務経理協会。

成道秀雄 [2011]『新版税務会計論〔第 3 版〕』中央経済社。

日経 BP 社 [2010]「特集 IFRS が壊す日本的経営 2 つに割れた仏企業 積極派、慎重派の勝算」『日経ビジネス』2010 年 6 月 7 日, 28-33 頁。

藤井秀樹 [2007]『制度変化の会計学』中央経済社。

柳 裕治 [2011]「税務会計研究における確定決算主義」安藤英義・古賀智敏・田中健二編集『企業会計と法制度』中央経済社, 295-329 頁。

山田辰己 [2012]「IASB の概念フレームワーク」『会計』第 181 巻第 4 号, 61-72 頁。

#### 【韓国文献】

韓国会計基準院 [2009]「一般企業会計基準制定計画」。

——— [2012]「中小企業会計基準制定の公開草案」。

韓国金融監督院 [2008]「IFRS 導入関連主要懸案説明」2008 年説明会講義資料。

——— [2010]『分かり安い国際会計基準』。

——— [2012]「非上場法人の自発的な国際会計基準の適用現況の分析」2012 年 6 月 20 日報道資料。

韓国上場会社協議会 [2010]「K-IFRS 導入に伴う税制改善意見」企画財政部提出意見書。

企画財政部 [2010]「国際会計基準の導入に伴う法人税法の改正方向」『財政フォーラム』第 169 号, 98-103 頁。

金完石 [2011]『法人税法論〔2011 改訂増補版〕』光教イータックス。

金文哲・李俊奎 [2008]「国際会計基準の導入に伴う税法改正の必要性」『税務と会計ジャーナル』第 9 巻第 2 号, 155-185 頁。

呉允擇 [2010]「国際会計基準の導入による減価償却関連の税制改善方案」韓国税務学会『国際会計基準 (K-IFRS) の導入による法人税法の改正法案』, 97-154 頁。

申瓚秀・鄭昌模 [2012]『法人税の実務〔2012 改訂増補 31 版〕』三逸インフォマイン。

崔ボラム・崔基鎬 [2011]「K-IFRS 適用に伴う有形資産の耐用年数の変更事例」『会計ジャーナル』第 20 巻第 2 号, 423-444 頁。

大韓商工会議所 [2010a]「企業会計基準の改編に伴う法人税法の改正方向に対する企業意見の調査」報道資料。

——— [2010b]「国際会計基準 (IFRS) 導入による税制改善課税建議」企画財政部提出意見書。

法務部 [2013]「分かり安くて簡便な中小企業専用の会計基準の公布」報道資料。

李聖宇 [2010]「K-IFRS の適用および法人税法上の問題点」『東亜法学』第 49 号, 101-135 頁。

李英漢 [2007]「国際会計基準の導入が税法適用にもたらす影響に関する研究」『租税法研究』第 13 巻第 3 号, 189-228 頁。

李皓榮・カンミンジョン・張クムチュ・李弘燮 [2012]「国際会計基準の導入による財務情報の比較可能性の実態分析」『会計ジャーナル』第 21 巻第 3 号, 307-342 頁。

(2012 年 11 月 7 日審査受付  
2013 年 3 月 15 日掲載決定)