

平成 29 年 3 月期決算に係る会計上の留意事項（上）

プライムジャパン・コンサルティング
会計情報リサーチ
2017.03.31.

本稿では、会計上の主要な論点を中心に平成 29 年 3 月期決算に関する留意事項についてまとめています。なお、最近の会計基準等の改正内容の詳細については、末尾の関連リンクでご確認ください。

1. 税効果会計

(1) 繰延税金資産の回収可能性に関する適用指針

企業会計基準委員会（ASBJ）は、2015 年 12 月 28 日、企業会計基準適用指針第 26 号「繰延税金資産の回収可能性に関する適用指針」（以下、「回収可能性適用指針」という）を公表しました。回収可能性適用指針は、原則として 2016 年 4 月 1 日以後開始する事業年度の期首から適用されますので、3 月決算の会社の場合、2017 年 3 月期の年度決算が適用初年度となります。

【主な改正ポイント】

回収可能性適用指針では、会社分類の要件および繰

延税金資産の計上額について、以下の 3 つの定めを新たに設けています（回収可能性適用指針第 49 項(3)）。ポイントは、回収可能性適用指針の適用が会計方針の変更に該当するのは、これら 3 つの定めを適用したことにより繰延税金資産の計上額に影響が生じた場合のみに限定されている点です※1。

- ① （分類 2）において、スケジューリング不能な将来減算一時差異に係る繰延税金資産について回収できることを企業が合理的な根拠をもって説明する場合には、回収可能性があるものとする。
- ② （分類 3）において、おおむね 5 年を明らかに超える見積可能期間においてスケジューリングされた一時差異等に係る繰延税金資産が回収できることを企業が合理的な根拠をもって説明する場合には、回収可能性があるものとする。
- ③ （分類 4）の要件に該当する場合であっても、将来において 5 年超にわたり一時差異等加減算前課税所得が安定的に生じることを企業が合理的な根拠をもって説明する場合には、（分類 2）に該当するものとする。

※1 後述の反証規定のうち、「（分類 4）に該当する場合であっても、一定の要件を満たすことにより、（分類 3）に該当するものとする取扱い」を適用した場合には、会計方針の変更には該当しないので留意が必要です。

【全体像イメージ】

分類の要件			スケジューリング可能一時差異		スケジューリング不能一時差異
過去3年 & 当期		将来事象	1年5年		
課税所得	重要な税務上の欠損金				
十分 (過去3年)	+	なし	分類1	全額可能	全額可能
安定的に発生 (臨時原因除く)	+	なし (過去3年)	分類2	全額可能	合理的根拠 計上不可
大きく増減 (臨時原因除く)	+	なし	分類3	5年以内可能 合理的根拠 計上不可	計上不可
		あり	分類4	1年以内可能 計上不可	計上不可
		5年超※1	分類2	全額可能	合理的根拠 計上不可
		3年～5年※2	分類3	5年以内可能 計上不可	
全ての年度で発生	+	翌期も欠損発生見込	分類5	計上不可	計上不可

※1 将来において 5 年超にわたり一時差異等加減算前課税所得が安定的に生じることを企業が合理的な根拠をもって説明する場合

※2 将来においておおむね 3 年～5 年程度は一時差異等加減算前課税所得が生じることを企業が合理的な根拠をもって説明する場合

つまり、適用初年度の期首において回収可能性適用指針第 49 項(3)①～③の 3 つの定めを適用したことにより、適用初年度期首の繰延税金資産と前年度末の繰延税金資産との間に差異が生じた場合には、「会計基準等の改正に伴う会計方針の変更」として取り扱い、また、その影響額の算定については過去に遡及せず、適用初年度の期首の利益剰余金に加減する経過措置が取られています（回収可能性適用指針第 49 項(4)）。回収可能性適用指針を新たに適用した場合であっても、上記①～③以外の取扱いによる影響は会計方針の変更には該当せず、当該影響額は法人税等調整額またはその他の包括利益に計上することになります。

なお、上記①～③の定めを適用したことにより会計方針の変更に該当する場合、期首の利益剰余金およびその他の包括利益累計額への影響額については、株主資本等変動計算書の期首残高に対する影響額として区分表示（「会計方針の変更による累積的影響額」）することになります（企業会計基準第 6 号「株主資本等変動計算書に関する会計基準」第 5-2 項）。

【回収可能性の判定】

回収可能性適用指針では、繰延税金資産の回収可能性の判断において、原則的な定めとは異なる以下の 3 つの定めを設けています（反証規定）。

- （分類 2）の企業においてスケジューリング不能な将来減算一時差異に係る繰延税金資産を回収可能であるものとする取扱い
- （分類 3）の企業においておおむね 5 年を明らかに超える見積可能期間においてスケジューリングされた一時差異等に係る繰延税金資産を回収可能であるものとする取扱い
- （分類 4）の企業において一定の要件を満たすことにより（分類 2）または（分類 3）に該当するものとして判断する取扱い

これらの反証規定に関して、適用初年度期首では適用していなかった場合に、当該事業年度末において適用することが認められるかどうか実務上の論点となり

得ます。この点、反証規定を置いている趣旨は、企業の実態をより適切に財務諸表に反映するために設けられているものと考えられます（回収可能性適用指針第 74 項、第 84 項、第 89 項）。したがって、企業の実態に影響を及ぼすような内外の環境変化がない限り、継続して適用することが原則です。期首では反証規定を適用せず、事業年度末において当該規定を適用することを検討するような場合には、内外の経営環境の変化と企業実態に及ぼす影響について慎重な判断が求められます。

【開示】

回収可能性適用指針の適用により会計方針の変更に該当するのは非常に限定されていますが、会計方針の変更に該当する場合には、以下の項目を注記することになります（財務諸表等規則第 8 条の 3③、連結財務諸表規則第 14 条の 2、企業会計基準第 24 号「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」第 10 項、回収可能性適用指針第 49 項(5)）。

- | |
|---|
| <ul style="list-style-type: none">・ 会計基準等の名称・ 会計方針の変更の内容・ 経過的な取扱いに従って会計処理を行った旨および当該経過的な取扱いの概要・ 適用初年度の期首の繰延税金資産に対する影響額、利益剰余金に対する影響額、その他の包括利益累計額または評価・換算差額等に対する影響額 |
|---|

回収可能性適用指針第 49 項(3)①～③以外の取扱いにより影響が生じている場合、あるいはこれら①～③を適用しても影響がない場合は、会計方針の変更には該当しないため、上記会計方針変更の注記は必要ありません。ただし、回収可能性適用指針を適用している旨を追加情報として記載することが考えられます（財務諸表等規則第 8 条の 5、連結財務諸表規則第 15 条）。なお、この場合であっても、会計方針の変更ではないことから、適用による影響額の記載は必要ないものと考えられます。

(2) 税効果会計の法定実効税率

【税制改正の内容】

平成 28 年度税制改正（平成 28 年 3 月 29 日成立）および消費税率 10%への引上げ時期を平成 31 年 10 月 1 日まで 2 年 6 ヶ月延期する税制上の措置（平成 28 年 11 月 18 日成立）により、税効果会計に影響する以下の見直しが行われています。

A. 法人税率の引下げ

平成 28 年度および平成 30 年度の 2 段階に分けて実施

B. 地方法人課税の偏在是正措置の実施時期の延期

① 地方法人税の拡大

平成 29 年度実施から平成 31 年 10 月 1 日以後に開始する事業年度からに延期

② 地方法人特別税の廃止

平成 29 年度実施から平成 31 年 10 月 1 日以後に開始する事業年度からに延期

- ① 法人住民税（地方税）を引下げ、地方法人税（国税）を引上げる措置。ただし、合計の税率は変わらないため、単体申告納税会社の法定実効税率には影響しない。
- ② 地方法人特別税の廃止に伴う法人事業税（所得割）への還元措置。ただし、地方法人特別税の税源がそのまま法人事業税に移行するので、税率は還元前と変わらず、単体申告納税会社の法定実効税率には影響しない。

地方法人課税の偏在是正措置は消費税率の引上げに合わせて行うこととされていましたが、消費税率の 10%への引上げ時期が 2 年 6 ヶ月延期されたことに伴い、同措置の実施時期も、当初予定されていた平成 29 年度から平成 31 年 10 月 1 日以後開始事業年度からに延期されました（「消費税率の引上げ時期の変更に伴う税制上の措置^{注1)}」）。

東京都など各自治体の一部では、平成 29 年度からの是正措置の実施を前提とした税条例の改正を昨年までに済ませていましたが、今回の延期を受けて再度の条例改正を実施しています。東京都についても、法人事業税・法人住民税の税率改正の施行日を平成 31 年 10 月 1 日以後開始事業年度からに延期する東京都税条例改正が 2017 年 3 月 30 日に成立しています（消費税率引上げ時期の変更に伴う法人事業税・法人住民税に係る税率改正の施行日の変更について^{注2)}）。

【東京都の外形標準課税適用法人の場合】

以上の改正により、平成 29 年 3 月期以降の法定実効税率（東京都の外形標準課税適用法人の場合）は以下となります。なお、具体的な計算例は、「平成 29 年 3 月期決算における法定実効税率の算定～平成 28 年度税制改正および消費税率引き上げ時期の変更に伴う実務対応～^{注3)}」をご参照ください。

【平成 28 年度税制改正および消費税率引き上げ時期の変更に伴う税率改正】

税目	H29年3月期※1 (2017/3期)	H30年3月期※2 (2018/3期)	H31年3月期※3 (2019/3期)	H31年4月1日～ 9月30日までに 開始する事業年度	H31年10月1日 以後に開始する 事業年度
法人税	23.4%	←	23.2%	←	←
a. 住民税法人税割※4	12.9% (16.3%)	←	←	←	7% (10.4%)
b. 地方法人税	4.4%	←	←	←	10.3%
合計(a+b)	17.3% (20.7%)	←	←	←	17.3% (20.7%)
c. 法人事業税(所得割)※5	0.7% (0.88%)	←	←	←	3.6% (3.78%)
d. 地方法人特別税	414.2%	←	←	←	—
合計(c+d)※5	3.6% (3.78%)	←	←	←	3.6% (3.78%)
法定実効税率	30.86%	30.86%	30.62%	30.62%	30.62%

※1 H28 年度（H28 年 4 月 1 日以後に開始する事業年度に適用）

※2 H29 年度（H29 年 4 月 1 日以後に開始する事業年度に適用）

※3 H30 年度（H30 年 4 月 1 日以後に開始する事業年度に適用）

※4 都道府県民税と市町村民税を合計した税率を示している。なお、() 内は制限税率。

※5 外形標準課税適用法人の場合。() 内は超過税率。

(3) 繰越欠損金の控除限度額改正による影響

平成 28 年度税制改正により繰越欠損金の控除限度額は、以下のとおり段階的に引き下げられることが決まっています（中小法人等を除く）。また、平成 30 年 4 月 1 日以後に開始する事業年度に生じた欠損金の繰越期間が 10 年に延長されることになっています。

【欠損金繰越控除の縮小】

項目	H29年3月期※1 (2017/3期)	H30年3月期※2 (2018/3期)	H31年3月期※3 (2019/3期)
控除限度割合	60%	55%	50%
繰越期間	9年	9年	10年

※1 H28 年度（H28 年 4 月 1 日以後に開始する事業年度に適用）

※2 H29 年度（H29 年 4 月 1 日以後に開始する事業年度に適用）

※3 H30 年度（H30 年 4 月 1 日以後に開始する事業年度に適用）

税務上の欠損金は、一時差異に準ずるものとして将来減算一時差異と同様に扱われますので、税務上の欠損金についても回収可能性があれば繰延税金資産を計上することができます。ただし、上記のとおり課税所得と相殺できる繰越欠損金の控除限度額が年度毎に異なっていますので、繰延税金資産の回収可能性の判断にあたっては留意が必要です。例えば、2018 年 3 月期に繰り越された税務上の欠損金がある場合、当該事業年度の繰延税金資産の回収可能額の算定にあたっては、当該事業年度の繰越控除前の課税所得の見積額の 55% を限度として相殺可能かに基づいて判断することになります。

以上

関連リンク：

- ASBJ、「繰延税金資産の回収可能性に関する適用指針」を公表
<http://www.primejapan.co.jp/news/newscontents.php?id=152>

参考資料：

- 注1. 消費税率の引上げ時期の変更に伴う税制上の措置
http://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2016/280824shouhizei.htm
- 注2. 消費税率引上げ時期の変更に伴う法人事業税・法人都民税に係る税率改正の施行日の変更について
<http://www.tax.metro.tokyo.jp/oshirase/2017/20170331.pdf>
- 注3. 平成 29 年 3 月期決算における法定実効税率の算定～平成 28 年度税制改正および消費税率引き上げ時期の変更に伴う実務対応～
<http://www.primejapan.co.jp/news/newscontents.php?id=223>

株式会社プライムジャパン・コンサルティング

〒103-0023

東京都中央区日本橋本町 2-4-5 扶桑日本橋ビル6階

03-3231-0414

<http://www.primejapan.co.jp/>

本資料は一般的あるいは概略的な情報を提供する目的で作成されたものです。個別にプロフェッショナルからのアドバイスを受けることなく、本資料の情報を基に判断し行動されないようお願いします。本資料に含まれる情報は正確性、完全性または目的適合性を保証するものではありません。本資料に含まれる情報に基づき何らかの行動を起こされたり、起こされなかったりしたことにより発生した結果について、プライムジャパン株式会社および役職員はいかなる責任、義務も負いません。

© 2017 Prime Japan Consulting Co., Ltd. All rights reserved.