

平成29年3月期決算の会計処理に関する留意事項

公認会計士 ^{さ せ たけし} 佐瀬 剛

本稿では、平成29年3月期決算の会計処理に関する主な留意事項について解説を行う。

なお、Ⅲ、Ⅴ、Ⅵ、Ⅷは3月10日現在で公開草案であるため、今後の動向に留意が必要である。

次号の本誌（『会計情報』2017年5月号）において有価証券報告書の開示について解説を行う予定である。

Ⅰ 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（以下「ASBJ」という。）は、平成27年12月28日に「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。）を公表した。

また、本適用指針を早期適用した場合の翌年度に係る四半期連結財務諸表及び四半期個別財務諸表における比較情報の取扱いの意図を明確にするために、平成28年3月28日付けで改正している（5（1）適用時期参照）。

1 繰延税金資産の回収可能性の判断

将来減算一時差異及び税務上の繰越欠損金に係る繰延税金資産の回収可能性は、次の（1）から（3）に基づ

いて、将来の税金負担額を軽減する効果を有するかどうかを判断する（回収可能性適用指針6項（以下、特に断りがない限り、（ ）内の項番は、回収可能適用指針の項番を指す）とされており、個別財務諸表における税効果会計に関する実務指針（以下「個別税効果実務指針」という。）における回収可能性に関する基本的考え方を踏襲している。

- （1）収益力に基づく一時差異等加減算前課税所得
- （2）タックス・プランニングに基づく一時差異等加減算前課税所得
- （3）将来加算一時差異

2 用語の定義

回収可能性適用指針第6項及び第11項では、将来において当期末に存在する将来減算一時差異が解消する時に税金負担額を軽減する効果を有するかどうかを判断する必要があることから、「一時差異等加減算前課税所得」という用語を用いることで、繰延税金資産の回収可能性の判断の基礎を明確にしている。

過去において税金負担額を軽減したかどうかに関する実績を示す「課税所得」とは用語を使い分けている（57項、58項。図表1参照）。

【図表1 課税所得と一時差異等加減算前課税所得の定義】

用語	定義
課税所得	法人税等に係る法令の規定に基づき算定した各事業年度の所得の金額の計算上、当該事業年度の益金の額が損金の額を超える場合におけるその超える部分の金額をいう（3項（7））。
一時差異等加減算前課税所得	将来の事業年度における課税所得の見積額から、当該事業年度において解消することが見込まれる当期末に存在する将来加算（減算）一時差異の額（及び該当する場合は、当該事業年度において控除することが見込まれる当期末に存在する税務上の繰越欠損金の額）を除いた額をいう（3項（9））。

3 企業の分類に応じた繰延税金資産の回収可能性に関する取扱い

監査委員会報告第66号「繰延税金資産の回収可能性の判断に関する監査上の取扱い」（以下「監査委員会報告第66号」という。）における企業の分類に応じた取扱いを撤廃する場合には実務への影響が大きいと考えられることから、当該取扱いの枠組みを撤廃せずに、基本的に踏襲した上で、当該取扱いの一部について必要な見直

しを行うこととしたとされている（63項）。

収益力に基づく一時差異等加減算前課税所得に基づいて繰延税金資産の回収可能性を判断する際に、（分類1）から（分類5）に係る分類の要件に基づき企業を分類し、当該分類に応じて、回収が見込まれる繰延税金資産の計上額を決定する（15項）。

各分類の要件を設定するにあたっては、すべてのケースを網羅するように定めると要件が複雑になり、実務上の判断が困難となり得ることが懸念されたため、分類の

実行可能性の観点から、各分類の要件は必要と考えられるものを示しているとされている（65項）。

（分類1）から（分類5）に係る分類の要件をいずれも満たさない企業は、過去の課税所得又は税務上の欠損金

の推移、当期の課税所得又は税務上の欠損金の見込み、将来の一時差異等加減算前課税所得の見込み等を総合的に勘案し、各分類の要件からの乖離度合いが最も小さいと判断されるものに分類する（16項）。

(1) (分類1)

	監査委員会報告第66号	回収可能性適用指針
例示区分又は分類の要件	<p>期末における将来減算一時差異を十分に上回る課税所得を毎期計上している会社等</p> <p>期末における将来減算一時差異を十分に上回る課税所得を毎期（当期及びおおむね過去3年以上）計上しており、その経営環境に著しい変化がない。</p>	<p>次の要件をいずれも満たす（17項）。</p> <p>(1) 過去（3年）及び当期のすべての事業年度において、期末における将来減算一時差異を十分に上回る課税所得が生じている。</p> <p>(2) 当期末において、近い将来に経営環境に著しい変化が見込まれない。</p>
繰延税金資産の計上額	繰延税金資産の全額について、その回収可能性があるものと判断できる（スケジューリングが不能な将来減算一時差異を含む）。	繰延税金資産の全額について回収可能性があるものとする（スケジューリングが不能な将来減算一時差異を含む）（18項）。

(2) (分類2)

	監査委員会報告第66号	回収可能性適用指針
例示区分又は分類の要件	<p>業績は安定しているが、期末における将来減算一時差異を十分に上回るほどの課税所得がない会社等</p> <p>当期及び過去（おおむね3年以上）連続してある程度の経常的な利益を計上している。</p>	<p>次の要件をいずれも満たす（19項）。</p> <p>(1) 過去（3年）及び当期のすべての事業年度において、臨時的な原因により生じたものを除いた課税所得が、期末における将来減算一時差異を下回るものの、安定的に生じている。下記★1参照</p> <p>(2) 当期末において、近い将来に経営環境に著しい変化が見込まれない。</p> <p>(3) 過去（3年）及び当期のいずれの事業年度においても重要な税務上の欠損金が生じていない。</p>
繰延税金資産の計上額	<p>一時差異等のスケジューリングの結果に基づき、それに係る繰延税金資産を計上している場合には、当該繰延税金資産は回収可能性があるものと判断できるものとする。</p> <p>（→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、回収可能性なし）</p>	<ul style="list-style-type: none"> 一時差異等のスケジューリングの結果、繰延税金資産を見積る場合、当該繰延税金資産は回収可能性があるものとする（20項）。 原則として、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、回収可能性がないものとする（21項）。 <p>ただし、スケジューリング不能な将来減算一時差異のうち、税務上の損金の算入時期が個別に特定できないが将来のいずれかの時点で損金に算入される可能性が高いと見込まれるものについて、当該将来のいずれかの時点で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、当該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は回収可能性があるものとする（21項ただし書き）。</p> <p>下記★2参照</p>

★1 (分類2) 及び (分類3) に係る分類の要件 (19項及び22項)

- 回収可能性適用指針では、監査委員会報告第66号における「経常的な利益」という会計上の利益に基づく要件から、課税所得に基づく要件に変更することとしている。これは、永久に益金又は損金に算入されない項目等により会計上の利益の額と課税所得の額は通常は一致しないことを踏まえ、企業を分類する要件としては課税所得がより適切であるとしたことによる (69項)。
また、課税所得から「臨時的な原因により生じたもの」を除くこととしたのは、過去において臨時的な原因により生じた益金及び損金は、将来において頻繁に生じることは見込まれないという推定に基づくものである (71項)。

★2 (分類2) に該当する企業におけるスケジューリング不能な将来減算一時差異に関する取扱い (21項ただし書き)

- この21項ただし書きは、原則とは異なる取扱いを容認することで、繰延税金資産の計上額が企業の実態をより適切に反映したものとなることを意図している (77項)。
【該当しうる例示】
 - ▶ 業務上の関係を有する企業の株式 (いわゆる政策保有株式) のうち過去に減損処理を行った上場株式に係る将来減算一時差異 (75項)
 - ▶ 役員退職慰労引当金に係る将来減算一時差異 (37項、106項)
なお、「主なコメントの概要とそれらに対する対応」において、役員退職慰労引当金に係る将来減算一時差異については、将来のいずれかの時点で解消されるものであるため、その点に関する説明は不要と考えられるが、将来減算一時差異の残高と課税所得の水準との関係から回収できることについては合理的な根拠をもって説明することが求められると考えられるとされている。
- 「企業が合理的な根拠をもって説明する場合」とは、企業の検討に基づき適用する場合にのみ原則とは異なる取扱いを容認することを意図しており、その意図を明確にするために検討を行う主体が企業であることを明示している (78項)。なお、以下の (分類3) 及び (分類4) にある同様の文言 (「企業が合理的な根拠をもって説明する」) による規定も同様の趣旨である (79項)。

(3) (分類3)

	監査委員会報告第66号	回収可能性適用指針
例示区分又は分類の要件	業績が不安定であり、期末における将来減算一時差異を十分に上回るほどの課税所得がない会社等 過去の経常的な損益が大きく増減している。	次の要件をいずれも満たす（ただし、分類4（26項（2）又は（3）の要件を満たす場合を除く。）（22項）。 （1）過去（3年）及び当期において、臨時的な原因により生じたものを除いた課税所得が大きく増減している。 【上記★1参照】 （2）過去（3年）及び当期のいずれの事業年度においても重要な税務上の欠損金が生じていない。 なお、（1）における課税所得から臨時的な原因により生じたものを除いた数値は、負の値となる場合を含む。
繰延税金資産の計上額	将来の合理的な見積可能期間（おおむね5年）内の課税所得の見積額を限度として、当該期間内の一時差異等のスケジュールリングの結果に基づき、それに係る繰延税金資産を計上している場合には、当該繰延税金資産は回収可能性があるとして判断できるものとする。	<ul style="list-style-type: none"> 将来の合理的な見積可能期間（おおむね5年）以内の一時差異等加減算前課税所得の見積額に基づいて、当該見積可能期間の一時差異等のスケジュールリングの結果、繰延税金資産を見積る場合、当該繰延税金資産は回収可能性があるものとする（23項）。 上記にかかわらず、臨時的な原因により生じたものを除いた課税所得が大きく増減している原因、中長期計画、過去における中長期計画の達成状況、過去（3年）及び当期の課税所得の推移等を勘案して、5年を超える見積可能期間においてスケジュールリングされた一時差異等に係る繰延税金資産が回収可能であることを企業が合理的な根拠をもって説明する場合、当該繰延税金資産は回収可能性があるものとする。【下記★3参照】 なお、ここでいう中長期計画は、おおむね3年から5年の計画を想定している（24項）。

★3（分類3）に該当する企業における将来の一時差異等加減算前課税所得の合理的な見積可能期間に関する取扱い（23項、24項）

- この取扱いは、企業は中長期計画を策定する場合、一般的には3年から5年の期間で見積っており、将来の一時差異等加減算前課税所得について5年を超えて見積る場合にその精度が低くなる可能性はあるものの、将来の合理的な見積可能期間について一律に5年を限度とすることは、企業の実態を反映しない可能性があると考えられるため、原則とは異なる取扱いを容認したものである（83項、84項）。

【該当しうる例示】（85項）

- ▶ 製品の特性により需要変動が長期にわたり予測できる場合
- ▶ 過去においては課税所得が大きく増減していたが、長期契約が新たに締結されたことにより、長期的かつ安定的な収益が計上されることが明確になる場合

(4) (分類4)

	監査委員会報告第66号	回収可能性適用指針
例示区分又は分類の要件	<p>重要な税務上の繰越欠損金が存在する会社等（次のいずれかに該当）</p> <p>(1) 期末において重要な税務上の繰越欠損金が存在する会社</p> <p>(2) 過去（おおむね3年以上）に重要な税務上の欠損金の繰越期限切れとなった事実があった。</p> <p>(3) 当期末において重要な税務上の欠損金の繰越期限切れが見込まれる。</p> <p>(4) 過去の経常的な利益水準を大きく上回る将来減算一時差異が期末に存在する会社について、翌期末において重要な税務上の繰越欠損金の発生が見込まれる。</p>	<p>次のいずれかの要件を満たし、かつ、翌期において一時差異等加減算前課税所得が生じることが見込まれる（26項）。</p> <p>(1) 過去（3年）又は当期において、重要な税務上の欠損金が生じている。下記★4参照</p> <p>(2) 過去（3年）において、重要な税務上の欠損金の繰越期限切れとなった事実がある。</p> <p>(3) 当期末において、重要な税務上の欠損金の繰越期限切れが見込まれる。</p>
繰延税金資産の計上額	<p>原則として、翌期に課税所得の発生が確実に見込まれる場合で、かつ、その範囲内で翌期の一時差異等のスケジュールの結果に基づき、それに係る繰延税金資産を計上している場合には、当該繰延税金資産は回収可能性があると判断できるものとする。</p> <p>ただし、重要な税務上の繰越欠損金や過去の経常的な利益水準を大きく上回る将来減算一時差異が、例えば、事業のリストラクチャリングや法令等の改正などによる非経常的な特別の原因により発生したものであり、それを除けば課税所得を毎期計上している会社の場合には、将来の合理的な見積可能期間（おおむね5年）内の課税所得の見積額を限度として、当該期間内の一時差異等のスケジュールの結果に基づき、それに係る繰延税金資産を計上している場合には、当該繰延税金資産は回収可能性があると判断できるものとする。</p>	<ul style="list-style-type: none"> • 翌期の一時差異等加減算前課税所得の見積額に基づいて、翌期の一時差異等のスケジュールの結果、繰延税金資産を見積る場合、当該繰延税金資産は回収可能性のあるものとする（27項）。 • 上記の繰延税金資産の計上額にかかわらず、重要な税務上の欠損金が生じた原因、中長期計画、過去における中長期計画の達成状況、過去（3年）及び当期の課税所得又は税務上の欠損金の推移等を勘案して、将来の一時差異等加減算前課税所得を見積る場合、 <ul style="list-style-type: none"> ▶ 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ときは（分類2）に該当するものとして取り扱う（28項）。 ▶ 将来においておおむね3年から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ときは（分類3）に該当するものとして取り扱う（29項）。下記★5参照

★4 (分類4) に係る分類の要件 (26項)

- 監査委員会報告第66号では、当期末における重要な税務上の繰越欠損金の存在等を企業を分類する際の要件としていたが、重要な税務上の繰越欠損金の存在が重視されすぎており、(分類1) から (分類3) までに係る分類の要件との間の連続性が失われているとの意見が聞かれたため、回収可能性適用指針では、当期末に重要な税務上の繰越欠損金が存在するかどうかではなく、過去（3年）又は当期において重要な税務上の欠損金が生じているかどうかに焦点を当てた要件とすることに変更したとされている（86項）。
- また、将来の事象を勘案する観点から、翌期において一時差異等加減算前課税所得が生じることが見込まれることを（分類4）に係る分類の要件の1つとして追加している（86項）。

★5 (分類4) に係る分類の要件を満たす企業が (分類2) 又は (分類3) に該当する場合の取扱い (28項、29項)

- 監査委員会報告第66号では、重要な税務上の繰越欠損金が存在する会社等であっても、重要な税務上の繰越欠損金や過去の経常的な利益水準を大きく上回る将来減算一時差異が非経常的な特別の原因により発生したものであり、それを除けば課税所得の見積額を限度として、当該期間内の一時差異等のスケジュールの結果に基づき繰延税金資産を計上している場合には、当該繰延税金資産は回収可能性があると判断できるとされていた（いわゆる4但書）。しかし、当該取扱いについては、見積可能期間について硬直的に運用されており、5年を超える期間の課税所得を見積ることが実務的に認められないのではないか、また、非経常的な特別の原因の範囲が明確ではなく、実務上、議論となることが多いとの意見があった（88項）。回収可能性適用指針では、過去（3年）又は当期において重要な税務上の欠損金が生じたことにより、(分

類4)の要件を満たす企業であっても、その原因が臨時的なものである等、重要な税務上の欠損金が生じた原因や中長期計画等を勘案して、繰延税金資産の回収が見込まれる場合には、当該一時差異等加減算前課税所得を見積った期間に基づき、(分類2)又は(分類3)に該当するものとし、原則とは異なる取り扱いを設けている(89項)。

【(分類2)に該当する例示】

▶ 過去において(分類2)に該当していた企業が、当期において災害による損失により重要な税務上の欠損金が生じる見込みがある場合(91項)

【(分類3)に該当する例示】

▶ 過去において業績の悪化に伴い重要な税務上の欠損金が生じており(分類4)に該当していた企業が、当期に代替的な原材料が開発されたことにより、業績の回復が見込まれ、その状況が将来も継続することが見込まれる場合(92項)

- なお、当該取扱いについては、以下の点に留意する必要がある。
 - ▶ (分類4)に係る分類の要件を満たす企業が(分類2)に該当するものとして取り扱われる場合は、(分類3)に該当するものとして取り扱われる場合に比べて多くはないものと考えられる(89項)。
 - ▶ (分類4)に係る分類の要件を満たす企業が(分類3)に該当するものとして取り扱われる場合には、第23項の定めに従うこととしており、第24項の定め((分類3)に該当する企業における5年を超える見積可能期間に係る繰延税金資産の回収可能性)は適用されない(89項)。

(5) (分類5)

	監査委員会報告第66号	回収可能性適用指針
例示区分又は分類の要件	過去連続して重要な税務上の欠損金を計上している会社等(次のいずれかに該当) (1) 過去(おおむね3年以上)連続して重要な税務上の欠損金を計上している会社で、かつ、当期も重要な税務上の欠損金の計上が見込まれる。 (2) 債務超過の状況にある会社や資本の欠損の状況が長期にわたっている会社で、かつ、短期間に当該状況の解消が見込まれない。	次の要件をいずれも満たす(30項)。 (1) 過去(3年)及び当期のすべての事業年度において、重要な税務上の欠損金が生じている。 (2) 翌期においても重要な税務上の欠損金が生じることが見込まれる。
繰延税金資産の計上額	原則として、将来減算一時差異及び税務上の繰越欠損金等に係る繰延税金資産の回収可能性はないものと判断する。	原則として、繰延税金資産の回収可能性はないものとする。

4 各項目における一時差異の取扱い

(1) 解消見込年度が長期にわたる将来減算一時差異の取扱い(35項)

本適用指針では、退職給付引当金や建物の減価償却超過額に係る将来減算一時差異のように、スケジューリングの結果、その解消見込年度が長期にわたる将来減算一時差異は、企業が継続する限り、長期にわたって解消され、将来の税金負担額を軽減する効果を有する。これらの将来減算一時差異に関しては、企業の種類に応じて、当該将来減算一時差異に係る繰延税金資産の回収可能性を判断することとしている。

なお、(分類3)に該当する企業(29項に従って(分類3)に該当するものとして取り扱われる企業を含む)

においては、当該将来減算一時差異のスケジューリングを行った上で、将来の合理的な見積可能期間(おおむね5年)を超えた期間であっても、当該将来減算一時差異の最終解消見込年度までに解消されると見込まれる将来減算一時差異に係る繰延税金資産は回収可能性があると判断できるものとしており(100項~102項)、監査委員会報告第66号の考え方を踏襲している。

(2) 固定資産の減損損失に係る将来減算一時差異の取扱い(36項)

本適用指針では、固定資産の減損損失に係る将来減算一時差異の解消見込年度のスケジューリングは、償却資産と非償却資産ではその性格が異なるため、以下のとおり取り扱うこととしており、監査委員会報告第66号及

び監査委員会報告第70号「その他有価証券の評価差額及び固定資産の減損損失に係る税効果会計の適用における監査上の取扱い」（以下「監査委員会報告第70号」という。）の考え方を踏襲している（103項～105項）。

- 償却資産の減損損失に係る将来減算一時差異は、減価償却計算を通して解消されることから、スケジューリング可能な一時差異として取り扱う。なお、本適用指針第35項に定める解消見込年度が長期にわたる将来減算一時差異の取扱いについては適用しないものとする。
- 土地等の非償却資産の減損損失に係る将来減算一時差異は、売却等に係る意思決定又は実施計画等がない場合、スケジューリング不能な一時差異として取り扱う。

(3) 役員退職慰労引当金に係る将来減算一時差異の取扱い (37項)

本適用指針では、役員退職慰労引当金にかかる将来減算一時差異は、役員在任期間の実績や社内規程等に基づいて役員の退任時期を合理的に見込む方法によりスケジューリングが行われている場合には、スケジューリングの結果に基づいて繰延税金資産の回収可能性を判断し、スケジューリングが行われていない場合は、役員退職慰労引当金に係る将来減算一時差異は、スケジューリング不能な将来減算一時差異として取り扱うとしており、税効果会計に関するQ&A（以下「税効果Q&A」という。）の考え方を踏襲している（本適用指針106項）。

なお、(分類2)に該当する企業においては、当該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、21項ただし書きに従って回収可能性を判断することとなる（106項、前述3（2）(分類2)★2参照）。

(4) その他の一時差異の取扱い

以下の項目に関わる将来減算一時差異については、監査委員会報告第70号、税効果Q&A及び企業会計基準適用指針第8号「貸借対照表の純資産の部の表示に関する会計基準等の適用指針」の内容を基本的に踏襲している。

- その他有価証券の評価差額に係る一時差異の取扱い（38項～42項、107項、108項、設例2）
- 退職給付に係る負債に関する一時差異の取扱い（43項～45項、109項～114項）
- 繰延ヘッジ損益に係る一時差異の取扱い（46項、115項）

5 適用時期等

(1) 適用時期

平成28年4月1日以後開始する連結会計年度及び事業年度の期首から適用するとされている（49項（1））。

ただし、企業の実態をより適切に反映する目的から早

期適用を認めることとし、平成28年3月31日以後終了する連結会計年度及び事業年度の年度末に係る連結財務諸表及び個別財務諸表から適用することができるとされている（49項（1）ただし書き、119項）。

比較可能性を確保する観点から、早期適用した連結会計年度及び事業年度の翌年度に係る四半期連結財務諸表及び四半期個別財務諸表においては、早期適用した連結会計年度及び事業年度の四半期連結財務諸表及び四半期個別財務諸表（比較情報）について本適用指針49項（3）①から③に該当する定め（後述「(2) 本適用指針の適用に関する取扱い」参照）を当該年度の期首に遡って適用することとしたとされている（49項（2）、119項）。

(2) 回収可能性適用指針の適用に関する取扱い

適用初年度の期首においては、次の定めを適用することにより、これまでの会計処理と異なることとなる場合には、会計基準等の改正に伴う会計方針の変更として取り扱うとされている（49項（3）①～③）。

回収可能性適用指針49項（3）①～③	
①	(分類2)に該当する企業において、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とする取扱い
②	(分類3)に該当する企業において、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が回収可能であ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とする取扱い
③	(分類4)の要件に該当する企業であっても、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取扱い

(3) 適用初年度の取扱い

適用初年度においては、当該年度の期首時点で新たな会計方針を適用した場合の繰延税金資産及び繰延税金負債の額と、前年度末の繰延税金資産及び繰延税金負債の額との差額を、適用初年度の期首の利益剰余金に加減するとされている（49項（4））。

ただし、資産又は負債の評価替えにより生じた評価差額等をその他の包括利益で認識した上で純資産の部のその他の包括利益累計額に計上する場合又は直接純資産の部の評価・換算差額等に計上する場合、適用初年度の期首時点で新たな会計方針を適用したときの繰延税金資産及び繰延税金負債の額と、前年度末の繰延税金資産及び繰延税金負債の額との差額を、適用初年度の期首のその他の包括利益累計額又は評価・換算差額等に加減するとされている（49項（4））。

この取扱いは、連結会計年度及び事業年度の年度末に係る連結財務諸表及び個別財務諸表から早期適用する場合も、同じく適用することとなるとされている（123項）。

早期適用する年度の年度末において49項（3）①から③に該当する定め（前述「(2) 回収可能性適用指針の適用に関する取扱い」参照）の適用を検討する際には、当該年度の期首における状況も合わせて整合性がとれるように検討を行うこととなるとされている（124項）。

(4) 会計方針の変更による影響額の注記事項の取扱い

適用初年度においては、会計基準等の改正に伴う会計方針の変更による影響額の注記について、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」10項（5）ただし書きの定め（「表示期間の各該当期間において、実務上算定が可能な、影響を受ける財務諸表の主な表示科目に対する影響額及び1株当たり情報に対する影響額」を注記する）にかかわらず、

- ▶ 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又は評価・換算差額等に対する影響額

を注記するとされている（49項（5））。

II 地方法人課税の偏在是正措置の実施時期の変更の連結納税制度を適用する場合の税効果会計への影響

(1) 地方法人課税の偏在是正措置の実施時期の変更

消費税率8%段階において地域間の税源の偏在性を是正し財政力格差の縮小を図るため、平成26年度税制改正により、法人住民税法人税割の税率引き下げにあわせて地方法人税（国税）を創設し、その税込額を交付税原資化されたが、平成28年度税制改正により、消費税率10%段階（平成29年4月1日以後に開始する事業年度）から、法人住民税法人税割の交付税原資化をさらに進めることとされていた。

しかし、消費税率の10%への引上げ時期を平成29年4月1日から平成31年10月1日に変更するとともに、関連する税制上の措置等について所要の見直しを行う改正法が、2016年11月18日に可決・成立している。当該改正法の地方法人課税に関する主な内容は以下のとおりである（税制改正前後の税率変更スケジュールは図表2参照）。

	改正前	改正後
法人住民税（都道府県民税・市町村民税）法人税割の標準税率7.0%（現行：12.9%）への引下げ実施時期	平成29年4月1日以後に開始する事業年度	平成31年10月1日以後に開始する事業年度
地方法人税の税率10.3%（現行：4.4%）への引上げ実施時期	平成29年4月1日以後に開始する事業年度	平成31年10月1日以後に開始する事業年度
地方法人特別税の廃止及び法人事業税の復元の時期	平成29年4月1日以後に開始する事業年度	平成31年10月1日以後に開始する事業年度
地方法人特別譲与税の廃止時期	平成30年8月譲与分をもって廃止	平成33年2月譲与分をもって廃止

【図表2 改正前後の外形標準課税対象法人の税率（標準税率）変更スケジュール】

	改正前		
	平成29年3月期 (平成28年4月1日 以後開始事業年度)	平成30年3月期 (平成29年4月1日 以後開始事業年度)	平成31年3月期以降 (平成30年4月1日 以後開始事業年度)
法人税	23.4%	23.4%	23.2%
地方法人税	法人税×4.4%	法人税×10.3% ↑	法人税×10.3%
法定実効税率（法人税）	23.58%	24.91%	24.70%
道府県民税（法人税割）	法人税×3.2%	法人税×1.0% ↓	法人税×1.0%
市町村民税（法人税割）	法人税×9.7%	法人税×6.0% ↓	法人税×6.0%
法定実効税率（住民税）	2.91%	1.58%	1.57%
法人事業税（所得割）	0.7%	3.6%	3.6%
地方法人特別税	事業税×414.2%	—	—
法定実効税率（事業税）	3.47%	3.47%	3.47%
法定実効税率	29.97%	29.97%	29.74%

	改正後		
	平成29年3月期以降 (平成28年4月1日 以後開始事業年度)	平成31年3月期以降 (平成30年4月1日 以後開始事業年度)	平成33年3月期以降 (平成31年10月1日 以後開始事業年度)
法人税	23.4%	23.2%	23.2%
地方法人税	法人税×4.4%	法人税×4.4%	法人税×10.3% ↑
法定実効税率（法人税）	23.58%	23.38%	24.70%
道府県民税（法人税割）	法人税×3.2%	法人税×3.2%	法人税×1.0% ↓
市町村民税（法人税割）	法人税×9.7%	法人税×9.7%	法人税×6.0% ↓
法定実効税率（住民税）	2.91%	2.89%	1.57%
法人事業税（所得割）	0.7%	0.7%	3.6%
地方法人特別税	事業税×414.2%	事業税×414.2%	—
法定実効税率（事業税）	3.47%	3.47%	3.47%
法定実効税率	29.97%	29.74%	29.74%

(2) 連結納税制度を適用する場合の税効果会計への影響

繰延税金資産又は繰延税金負債の金額は、回収又は支払が行われると見込まれる期の税率に基づいて計算するものとし、繰延税金資産については、将来の回収の見込みについて每期見直しを行わなければならない（税効果会計に係る会計基準（以下「税効果会計基準」という。）第二.二.1及び2）。

税効果会計基準及び同注解では、「繰延税金資産又は繰延税金負債の金額は、回収又は支払が行われると見込

まれる期の税率に基づいて計算するものとする。」（税効果会計基準 第二.二.2）と定められており、当該税率の変更があった場合の取扱いについて「法人税等について税率の変更があった場合には、過年度に計上された繰延税金資産及び繰延税金負債を新たな税率に基づき再計算するものとする。」（税効果会計基準 注解（注6））とされている（税効果会計に適用する税率に関する適用指針（以下「税率適用指針」という。）16項）。

この具体的な取り扱いとして、税率適用指針では、法人税、地方法人税及び地方法人特別税について、繰延税

金資産及び繰延税金負債の計算に用いる税率は、決算日において国会で成立している税法（法人税、地方法人税及び地方法人特別税の税率が規定されているもの（以下「法人税法等」という。））に規定されている税率によることとされている。なお、決算日において国会で成立している法人税法等とは、決算日以前に成立した法人税法等を改正するための法律を反映した後の法人税法等をいうとされている（税率適用指針5項、17項）。

同様に、住民税（法人税割）及び事業税（所得割）（以下合わせて「住民税等」という。）について、繰延税金資産及び繰延税金負債の計算に用いる税率は、決算日において国会で成立している税法（住民税等の税率が規定されているもの（以下「地方税法等」という。））に基づく税率によることとされている。なお、決算日において国会で成立している地方税法等とは、決算日以前に成立した地方税法等を改正するための法律を反映した後の地方税法等をいうとされている（税率適用指針6項）。

また、連結納税会社の個別財務諸表における繰延税金資産の回収可能性の判断は、法人税及び地方法人税については両税合わせて行い、住民税又は事業税はそれぞれ区分して行うことから、繰延税金資産から控除する金額は、税金の種類ごとに、回収不能と判断される部分に相当する一時差異等の金額に、原則として、当該税金の種類に係る適用税率を乗じて計算することとなる（連結納税制度を適用する場合の税効果会計に関する当面の取扱い（その2）Q5 A）。

上記（1）の改正税法の成立により、税金種類別の法定実効税率の変更が延期されることとなるため、連結納税会社の個別財務諸表における繰延税金資産の回収可能性の判断が税金の種類ごとに異なる場合、繰延税金資産又は繰延税金負債の金額に影響が生じる可能性がある。

III 法人税、住民税及び事業税等に関する会計基準（案）

企業会計基準委員会（以下「ASBJ」という。）は、平成28年11月9日に「企業会計基準公開草案第59号『法人税、住民税及び事業税等に関する会計基準（案）』」（以下「本公開草案」という。）を公表し、平成29年1月10日までコメントを募集した。

(1) 公表の経緯

現在、日本公認会計士協会（以下「JICPA」という。）から公表されている税効果会計及び当期税金に関する実務指針について、必要な見直しを行ったうえで、ASBJの適用指針等に移管することを目的として、検討が行われている。

本公開草案は、日本公認会計士協会 監査・保証実務委員会実務指針第63号「諸税金に関する会計処理及び表示に係る監査上の取扱い」（以下「監査保証実務指針第63号」という。）及び日本公認会計士協会 会計制度委員会「税効果会計に関するQ&A」における税金の会

計処理及び開示に関する部分のほか、実務対応報告第12号「法人事業税における外形標準課税部分の損益計算書上の表示についての実務上の取扱い」（以下「実務対応報告第12号」という。）に定められていた事業税（付加価値割及び資本割）の開示について、基本的にその内容を踏襲した上で表現の見直しや考え方の整理等を行い、公開草案として公表することとしたものとされている（本公開草案23項）。

(2) 目的・範囲

本公開草案は、主として法人税、地方法人税、住民税及び事業税（以下「法人税、住民税及び事業税等」という。）に関する会計処理及び開示を定めることを目的とするとされている（本公開草案1項）。

本公開草案は、連結財務諸表及び個別財務諸表における次の事項に適用するとされている（本公開草案2項）。

①	我が国の法令に従い納付する税金のうち法人税、住民税及び事業税等に関する会計処理及び開示
②	我が国の法令に従い納付する税金のうち受取利息及び受取配当金等に課される源泉所得税に関する開示
③	外国の法令に従い納付する税金のうち外国法人税に関する開示

なお、本公開草案は、特に明示しない限り、個別財務諸表における会計処理及び開示を想定して定めており、連結財務諸表における会計処理及び開示は、個別財務諸表における会計処理及び開示に準じて行うとされている（本公開草案2項）。

(3) 会計処理

① 当事業年度の所得等に対する法人税、住民税及び事業税等

当事業年度の所得等に対する法人税、住民税及び事業税等^(注)については、法令に従い算定した額（税務上の欠損金の繰戻しにより還付を請求する法人税額及び地方法人税額を含む。）を損益に計上するとされている（本公開草案4項）。

(注)「所得等に対する法人税、住民税及び事業税等」には、所得に対する法人税、地方法人税、住民税及び事業税（所得割）のほかに、住民税（均等割）及び事業税（付加価値割及び資本割）を含む。

② 更正等による追徴及び還付

過年度の所得等に対する法人税、住民税及び事業税等について、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」4項（8）に定める誤謬に該当するときを除き、図表3のように会計処理するとされている（本公開草案5項、6項、7項）。

【図表3 過年度の所得等に対する法人税、住民税及び事業税等の会計処理】

区分	会計処理方法
追徴	更正等により追加で徴収される可能性が高く、当該追徴税額を合理的に見積ることができる場合、原則として、当該追徴税額を損益に計上する。なお、追徴に伴う延滞税、加算税、延滞金及び加算金については、当該追徴税額に含めて処理する（本公開草案5項）。
還付	更正等により還付されることが確実に見込まれ、当該還付税額を合理的に見積ることができる場合、当該還付税額を損益に計上する（本公開草案6項）。
	更正等により追徴税額を納付したが、当該追徴の内容を不服として法的手段を取る場合において、還付されることが確実に見込まれ、当該還付税額を合理的に見積ることができる場合、当該還付税額を損益に計上する（本公開草案7項）。

なお、本公開草案において、「追徴税額に関する負債の認識の閾値」と「還付税額に関する資産の認識の閾値」を異なるものとされているが、国際的な会計基準（米国会計基準ではFASB Accounting Standards Codification（FASBによる会計基準のコード化体系）のTopic740「法人所得税」に定められ、IFRSではIFRS解釈指針委員会より「法人所得税務処理に関する不確実性」に関するIFRIC解釈指針の公開草案が公表されている。）では、両者の認識の閾値を同じものとしているため、これらの会計基準における記載は、本公開草案のものと同様となる。この点、今回の実務指針の移管においては、我が国のこれまでの会計慣行に照らした取扱いを重視し、監査保証実務指針第63号における取扱いを踏襲することとしているとされている（本公開草案31項）。

監査保証実務指針第63号では、追徴税額について法的手段を取る場合の取扱いについて、「追徴税額に関して、課税を不服としてその撤回を求め法的手段を取ることを会社が予定している場合も想定されるが、その場合であっても、法的手段を取る会社の意思のみでは未納付額の不計上あるいは納付税額の仮払処理を行うことは適

当ではない。」と記載されており、当該取扱いにおいて追徴税額を費用として計上しないケースや納付税額を資産として計上するケースは排除されていないと考えられる。本公開草案では、この趣旨を踏襲して、「原則として、当該追徴税額を損益として計上する。」との表現を用いているとされている（本公開草案32項）。

監査保証実務指針第63号では、追徴税額の還付可能性の判断について、「法的手段を取った後の経緯、会社及び課税当局（国外を含む。）の主張、相互協議の成否、裁判になった場合は当該裁判の中での双方の主張等総合的に判断し、追徴税額の還付可能性を判断する必要がある。」と記載されていた。当該記載には「双方の主張」等監査上の観点から用いられていた表現があると考えられるため、本公開草案にはこの記載を踏襲していないが、本公開草案7項を適用するにあたっては、従来と同様に企業の置かれた状況を総合的に判断する必要があると考えられるとされている（本公開草案33項）。

(4) 開示

各税金について、図表4のように開示するとされている（本公開草案8項から17項）。

【図表4 各税金の開示方法】

区分	開示方法	
当事業年度の所得等に対する法人税、住民税及び事業税等	法人税、地方法人税、住民税及び事業税（所得割）	損益計算書の税引前当期純利益（又は損失）の次に、法人税、住民税及び事業税などその内容を示す科目をもって表示する（本公開草案8項）。
	事業税（付加価値割及び資本割）	原則として、損益計算書の販売費及び一般管理費として表示する。ただし、合理的な配分方法に基づきその一部を売上原価として表示することができる（本公開草案9項）。
	法人税、住民税及び事業税等のうち納付されていない税額	貸借対照表の流動負債の区分に、未払法人税などその内容を示す科目をもって表示する（本公開草案10項）。
	法人税、住民税及び事業税等の税額が、中間申告により納付された税額を下回る場合等により還付されるとき、当該還付税額のうち受領されていない税額	貸借対照表の流動資産の区分に、未収還付法人税などその内容を示す科目をもって表示する（本公開草案11項）。

区分		開示方法
受取利息及び受取配当金等に課される源泉所得税(注)	—	損益計算書の営業外費用として表示する。 ただし、当該金額の重要性が乏しい場合、法人税、地方法人税、住民税及び事業税(所得割)に含めて表示することができる(本公開草案8項参照)(本公開草案12項)
外国法人税(注)	利益に関する金額を課税標準とする税額	法人税、地方法人税、住民税及び事業税(所得割)に含めて表示する(本公開草案8項参照)(本公開草案13項)。
	利益に関する金額を課税標準とする税額以外の税額	その内容に応じて、損益計算書の売上原価、販売費及び一般管理費又は営業外費用として表示する(本公開草案13項)。
更正等による追徴及び還付	法人税、地方法人税、住民税及び事業税(所得割)	法人税、地方法人税、住民税及び事業税(所得割)を表示した科目(本公開草案8項参照)の次に、その内容を示す科目をもって表示する。 ただし、これらの金額の重要性が乏しい場合、法人税、地方法人税、住民税及び事業税(所得割)に含めて表示することができる(本公開草案8項参照)(本公開草案14項)。
	事業税(付加価値割及び資本割)	原則として、損益計算書の販売費及び一般管理費として表示する。 ただし、合理的な配分方法に基づきその一部を売上原価として表示することができる(本公開草案9項参照)(本公開草案15項)。
	法人税、住民税及び事業税等の更正等による追徴税額のうち納付されていない税額	当事業年度の所得等に対する法人税、住民税及び事業税等のうち納付されていない税額に含めて表示する(本公開草案10項参照)(本公開草案16項)。
	法人税、住民税及び事業税等の更正等による還付税額のうち受領されていない税額	当事業年度の所得等に対する法人税、住民税及び事業税等の還付税額のうち受領されていない税額に含めて表示する(本公開草案11項参照)(本公開草案17項)。

(注) 法人税法等に基づき税額控除の適用を受けない税額

(5) 適用時期等

本会計基準では、監査保証実務指針第63号等における税金の会計処理及び開示に関する部分について、基本的にその内容を踏襲した上で表現の見直しや考え方の整理等を行っており、実質的な内容の変更は意図していないため、公表日以後適用することとされている(本公開草案18項、38項)。

また、同様の理由により、本会計基準の適用については、会計基準等の改正に伴う会計方針の変更に該当しないものとして取り扱うこととされている(本公開草案19項、38項)。

なお、実務対応報告第12号は廃止し、JICPAに監査保証実務指針第63号の改廃を検討することを依頼するとされている(本公開草案20項、21項)。

IV 平成28年度税制改正に係る減価償却方法の変更に関する実務上の取扱い

企業会計基準委員会(以下「ASBJ」という。)は、平成28年6月17日に「実務対応報告第32号『平成28年度税制改正に係る減価償却方法の変更に関する実務上の取扱い』(以下「本実務対応報告」という。)を公表した。

1 経緯

平成28年度税制改正において、平成28年4月1日以後に取得する建物附属設備及び構築物の法人税法上の減価償却方法について定率法が廃止され、定額法のみとなる見直しが行われた。

これを受けて、当該税制改正に合わせ、平成28年4月1日以後に取得する建物附属設備及び構築物から減価償却方法を定額法に変更する場合には、当該減価償却方法の変更が正当な理由に基づく会計方針の変更に該当するかどうかに関して、必要と考えられる取扱いについて緊急に審議を行い、本実務対応報告を公表したものである。

2 実務上の取扱い

(1) 会計方針の変更に関する取扱い

従来、法人税法に規定する普通償却限度相当額を減価償却費として処理している企業において、建物附属設備、構築物又はその両方に係る減価償却方法について定率法を採用している場合、平成28年4月1日以後に取得する当該すべての資産に係る減価償却方法を定額法に変更するときは、法令等の改正に準じたものとし、会計基準等の改正に伴う会計方針の変更(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」(以下「企業会計基準第24号」という。)5項(1))として取り扱うものとしてされている(本実務対応報告2項)。

この取扱いは、従来、法人税法に規定する普通償却限度相当額を減価償却費として処理している企業が前提とされている点に留意が必要である。

また、前述の下線部について、公開草案では「当該資産」とされていたものが「当該すべての資産」と修正されている。これは、平成28年4月1日以後に取得する建物附属設備又は構築物のうち、一部の資産について減価償却方法は定率法のまま変更せず、残りの資産について定額法に変更する場合であっても、本公開草案を適用することが認められるか明らかにすることが望ましいというコメントに対応したものである。

すべての建物附属設備及び構築物の両方に係る減価償却方法について定率法を採用している場合、平成28年4月1日以後に取得するすべての建物附属設備及び構築物の両方に係る減価償却方法を定額法に変更するときは、会計基準等の改正に伴う会計方針の変更として取り扱うことを基本的に意図しているため、修正されている(実務対応報告公開草案第46号「平成28年度税制改正に係る減価償却方法の変更に関する実務上の取扱い(案)」に対するコメント4))。

この取扱いは、平成28年度税制改正に合わせて会計方針を変更する場合に適用されるものであることから、平成28年4月1日以後、建物附属設備又は構築物を取得したかどうかにかかわらず、当該税制改正に合わせて減価償却方法を定額法に変更する場合、法令等の改正に準じたものとし、会計基準等の改正に伴う会計方針の変更として取り扱うことを意図しているとされている(本実務対応報告17項)点にも留意が必要である。

上記(本実務対応報告2項)の会計方針の変更以外の減価償却方法の変更については、正当な理由に基づき自発的に行う会計方針の変更(企業会計基準第24号5項(2))として取り扱うものとされている(本実務対応報告3項)。

なお、今後、ASBJにおいて、抜本的な解決を図るために減価償却に関する会計基準の開発に着手することの合意形成に向けた取組みを速やかに行う予定とされている(本実務対応報告15項)。また、本実務対応報告は、取り扱う範囲を平成28年度税制改正に係る減価償却方法の改正に限定して緊急に対応したものであり、今回に限られたものとしている(本実務対応報告16項)。

(2) 開示

本実務対応報告2項に記載する減価償却方法の変更は、会計基準等の改正に伴う会計方針の変更として取り扱うものであり、企業会計基準第24号における前提とは異なることから(本実務対応報告18項)、本実務対応報告では、上記「(1) 会計方針の変更に関する取扱い」(本実務対応報告2項)に従って会計基準等の改正に伴

う会計方針の変更として取り扱う場合、企業会計基準第24号10項、19項及び20項の定めにかかわらず、次の事項を注記するとされている(本実務対応報告4項)。

- ① 会計方針の変更の内容として、法人税法の改正に伴い、本実務対応報告を適用し、平成28年4月1日以後に取得する建物附属設備、構築物又はその両方に係る減価償却方法を定率法から定額法に変更している旨
- ② 会計方針の変更による当期への影響額

当該注記事項は、建物附属設備又は構築物を本実務対応報告の適用初年度に取得したかどうかにかかわらず、平成28年度税制改正に合わせて減価償却方法を定額法に変更する場合に、会計基準等の改正に伴う会計方針の変更として取り扱うことを意図しているため(本実務対応報告17項、前述「(1) 会計方針の変更に関する取扱い」参照)、建物附属設備又は構築物を取得していない場合も記載することとなる点に留意が必要である。

なお、本実務対応報告4項②に定める「会計方針の変更による当期への影響額」は、会計方針の変更を会計上の見積りの変更と区別することが困難な場合の注記と同様の内容を求めることを意図しているため、1株当たり情報に与える影響は記載を要しない(実務対応報告公開草案第46号「平成28年度税制改正に係る減価償却方法の変更に関する実務上の取扱い(案)」に対するコメント10))とされている。

3 適用時期

本実務対応報告は、公表日以後最初に終了する事業年度のみ適用するとされている。これは、本実務対応報告は、従来、法人税法に規定する普通償却限度相当額を減価償却費として処理している企業が平成28年度税制改正に合わせて会計方針を変更する場合に適用されるためである(本実務対応報告5項、19項)。

ただし、本実務対応報告の公表日時点で、すでに会計方針の変更の対象となる取引、すなわち、平成28年4月1日以後に建物附属設備及び構築物を取得する取引が行われていることから、平成28年4月1日以後最初に終了する事業年度が本実務対応報告の公表日前に終了している場合であっても、当該事業年度に本実務対応報告を適用することができる(本実務対応報告5項、19項)。

このため、平成28年4月1日以後最初に終了する四半期会計期間に係る四半期報告書の提出日が本実務対応報告の公表日前である場合、本実務対応報告は、公表日以後最初に終了する四半期会計期間に適用することとなる(実務対応報告公開草案第46号「平成28年度税制改正に係る減価償却方法の変更に関する実務上の取扱い(案)」に対するコメント11))とされている。

V 公共施設等運営事業における運営権者の会計処理等に関する実務上の取扱い（案）

企業会計基準委員会は、平成28年12月22日に実務対応報告公開草案第48号「公共施設等運営事業における運営権者の会計処理等に関する実務上の取扱い（案）」を公表し、平成29年2月22日までコメントを募集した。

詳細については、本誌2017年2月号（Vol.486）『ASBJ』が実務対応報告公開草案第48号「公共施設等運営事業における運営権者の会計処理等に関する実務上の取扱い（案）」を参照していただきたい。

VI 債券の利回りがマイナスとなる場合の退職給付債務等の計算における割引率に関する当面の取扱い（案）

退職給付債務の計算において国債の利回りを基礎として割引率を決定している場合で、国債の利回りがマイナスとなっているときに、割引率としてマイナスとなった利回りをそのまま用いるか、ゼロを下限とするかについて論点となり、平成28年3月9日に開催された第331回企業会計基準委員会の「議事概要別紙（審議事項（4）マイナス金利に関する会計上の論点への対応について）」が公表されていた。

「議事概要別紙（審議事項（4）マイナス金利に関する会計上の論点への対応について）」では以下のような取扱いが述べられていた。

- ▶ マイナスの利回りをそのまま用いる方が現行の会計基準に関する過去の検討における趣旨とより整合的であると考えられるが、現時点では、退職給付会計において金利がマイナスになった場合の取扱いについて当委員会の見解を示すことは難しいものと考えられる。
- ▶ 平成28年3月決算については、ゼロを下限とした割引率を用いて決算準備作業をすでに進めている企業がある可能性、システム上、マイナスの利回りを基礎とする割引率を用いて退職給付債務を計算するように設定されていない可能性に配慮すべきとの実務上の要請がある。
- ▶ 現時点においてマイナスとなっている利回りの幅を踏まえると、平成28年3月決算においては、割引率として用いる利回りについて、マイナスとなっている利回りをそのまま利用する方法とゼロを下限とする方法のいずれの方法を用いても、現時点では妨げられないものと考えられる。

企業会計基準委員会は、平成29年1月27日に実務対応報告公開草案第51号「債券の利回りがマイナスとなる場合の退職給付債務等の計算における割引率に関する当面の取扱い（案）」（以下「本公開草案」という。）を公表し、平成29年3月3日までコメントを募集した。

1 目的

退職給付債務、勤務費用及び利息費用（以下合わせて「退職給付債務等」という。）の計算において、割引率の基礎とする安全性の高い債券の支払見込期間における利回りがマイナスとなる場合の割引率に関する当面の取扱いを示すことを目的としている（本公開草案1項）。

退職給付に関する会計基準の適用指針

割引率

24. 退職給付債務等の計算（第14項から第16項参照）における割引率は、安全性の高い債券の利回りを基礎として決定する（会計基準第20項）が、この安全性の高い債券の利回りには、期末における国債、政府機関債及び優良社債の利回りが含まれる（会計基準（注6））。優良社債には、例えば、複数の格付機関による直近の格付けがダブルA格相当以上を得ている社債等が含まれる。

割引率は、退職給付支払ごとの支払見込期間を反映するものでなければならない。当該割引率としては、例えば、退職給付の支払見込期間及び支払見込期間ごとの金額を反映した単一の加重平均割引率を使用する方法や、退職給付の支払見込期間ごとに設定された複数の割引率を使用する方法が含まれる。

割引率の基礎となる債券

95. 退職給付債務（及び退職給付費用）の計算に用いる割引率は、貸借対照表日現在の退職給付債務を求めるために用いるものであるから、金銭的時間価値のみを反映させるべきであり、したがって、信用リスクフリーレートに近い「期末における安全性の高い債券の利回り」を用いることとされている。我が国において「安全性の高い債券」とは、国債、政府機関債及び優良社債が含まれるが、優良社債には、例えば、複数の格付機関による直近の格付けがダブルA格相当以上を得ている社債が含まれると考えられる（第24項参照）。

（下線部は筆者による）

2 会計処理

退職給付債務等の計算において、割引率の基礎とする安全性の高い債券の支払見込期間における利回りが期末においてマイナスとなる場合、

- | |
|-----------------------|
| ① 利回りの下限としてゼロを利用する方法 |
| ② マイナスの利回りをそのまま利用する方法 |

のいずれかの方法によるとされている（本公開草案2項）。

（結論の背景）

- 現行の退職給付に関する会計基準（以下「退職給付会計基準」という。）の基準開発において、債券の利回りがマイナスとなることは想定していなかったと考えられるため、利回りの下限としてゼロを利用するか、マイナスの利回りをそのまま利用するかについては一義的には決まらず、いずれの方法を用いることが適切かが論点となる（本公開草案9項）。
- マイナス金利の経済的な性質が必ずしも明確ではない中、下表に記載したとおり、マイナス金利の状況下において様々な論点がある。

論点	①利回りの下限としてゼロを利用する方法と整合する意見	②マイナスの利回りをそのまま利用する方法と整合する意見
信用リスクフリーレートについて、マイナス金利の状況下においてどのように考えるべきか	現金を保有することによって現在の価値を維持することができることから、金銭的時間価値は時の経過に応じて減少することはないものとして、信用リスクフリーレートの下限はゼロになるとの意見（本公開草案10項）	信用リスクが存在しない状態において、市場では将来の価値が現在の価値よりも低くなると評価していることから、金銭的時間価値は時の経過に応じて減少するものとして、信用リスクフリーレートはマイナスになり得るとの意見（本公開草案10項）
年金資産の評価と退職給付債務の評価の整合性	退職給付に係る負債は、退職給付債務から年金資産の額を控除した額とするが、これは表示上、相殺しているに過ぎないため、年金資産の評価と退職給付債務の評価を整合させる必要はないとの意見（本公開草案11項）	年金資産の評価にマイナス金利の影響が反映されるときは、退職給付債務の評価にもマイナス金利の影響を反映させて、年金資産の評価と退職給付債務の評価を整合させるべきであるとの意見（本公開草案11項）
退職給付債務の算定において、企業固有の見積りをどのように反映すべきか	現時点における負債の金額は将来の見積り支払総額を超えることはないとの意見（本公開草案12項）	—

- 国際的な動向も踏まえる必要があると考えられるが、欧州における議論でも、現時点において統一的な見解は定まっていない一方で、退職給付債務等の計算は、一般的に財務諸表に与える影響が大きく、本論点については早急に取扱いを示すべきであるとの実務上の要請が聞かれる（本公開草案14項）。
- これらの状況及び現時点の国債等の各残存期間におけるマイナスの利回りの幅が大きくはないことを踏まえ、本実務対応報告では、本公開草案2項に定める当面の取扱いを明らかにしている（本公開草案15項）。

（日本公認会計士協会の意見）

- 平成29年2月28日に、日本公認会計士協会は『実務対応報告公開草案第51号「債券の利回りがマイナスとなる場合の退職給付債務等の計算における割引率に関する当面の取扱い（案）」に対する意見』を公表している。
- その中で、「現時点におけるマイナス金利を取り巻く情勢や既に多くの企業でいずれかの方法が採用されていることに照らせば」「ゼロ止めとマイナス利回りのいずれかの方法を認めるのは、これから方法を決定する企業に限定し、既にいずれかの方法を採用している企業に対しては、既存の方法の継続適用を求めべきである。」としている。

3 適用時期

平成29年3月31日に終了する事業年度から平成30年3月30日に終了する事業年度に限って適用するとされている（本公開草案3項、16項）。

平成30年3月31日以後に終了する事業年度の取扱いに関しては、利回りの下限としてゼロを利用する方法とマイナスの利回りをそのまま利用する方法のいずれかの方法によることを定めたガイダンスの公表に向けて、引き続き検討を行うとされている（本公開草案16項）。

当該検討の進捗状況によっては、本実務対応報告における取扱いを平成30年3月31日以後に終了する事業年度も継続することを検討するとされている（本公開草案16項）。

VII リスク分担型企業年金の会計処理等に関する実務上の取扱い

企業会計基準委員会は、平成28年12月16日に以下の実務対応報告等を公表した。

- ▶ 実務対応報告第33号「リスク分担型企業年金の会計処理等に関する実務上の取扱い」（以下「本実務対応報告」という。）
- ▶ 改正企業会計基準第26号「退職給付に関する会計基準」

- ▶ 改正企業会計基準適用指針第1号「退職給付制度間の移行等に関する会計処理」

詳細については、本誌2017年2月号（Vol.486）『ASBJが実務対応報告第33号「リスク分担型企業年金の会計処理等に関する実務上の取扱い」等を公表』を参照していただきたい。

VIII 連結財務諸表作成における在外子会社等の会計処理に関する当面の取扱い（案）（実務対応報告第18号の改正案）等

企業会計基準委員会（以下「ASBJ」という。）は、平成28年12月22日に

- ▶ 「実務対応報告公開草案第49号（実務対応報告第18号の改正案）『連結財務諸表作成における在外子会社等の会計処理に関する当面の取扱い（案）』」
- ▶ 「実務対応報告公開草案第50号（実務対応報告第24号の改正案）『持分法適用関連会社の会計処理に関する当面の取扱い（案）』」

（以下合わせて「本公開草案」という。）を公表し、平成29年2月22日までコメントを募集した。

1 現行の実務対応報告第18号の概要

原則的な取扱い	連結財務諸表を作成する場合、同一環境下で行われた同一の性質の取引等について、親会社及び子会社が採用する会計方針は、原則として統一しなければならない（連結財務諸表に関する会計基準第17項）。
当面の取扱い	実務対応報告第18号においては、当面の取扱いを定めており、 <u>在外子会社の財務諸表が国際財務報告基準（IFRS）又は米国会計基準に準拠して作成されている場合には、当面の間、それらを連結決算手続上利用することができる</u> とされている。 ただし、その場合であっても、 ① のれんの償却 ② 退職給付会計における数理計算上の差異の費用処理 ③ 研究開発費の支出時費用処理 ④ 投資不動産の時価評価及び固定資産の再評価 については、当該修正額に重要性が乏しい場合を除き、連結決算手続上、当期純利益が適切に計上されるよう当該在外子会社の会計処理を修正しなければならないとされている。

2 国内子会社又は国内関連会社（以下「国内子会社等」という。）が指定国際会計基準又は修正国際基準を適用している場合の連結財務諸表作成における取扱い

指定国際会計基準（「連結財務諸表の用語、様式及び作成方法に関する規則」第93条に規定する指定国際会計基準をいう。以下同じ。）に準拠した連結財務諸表を

作成して金融商品取引法に基づく有価証券報告書により開示している国内子会社等を本実務対応報告の対象範囲に含めることが提案されている。

また、「修正国際基準（国際会計基準と企業会計基準委員会による修正会計基準によって構成される会計基準）」（以下「修正国際基準」という。）を国内子会社等が適用する場合に関しても、同様に、本実務対応報告の対象範囲に含めることが提案されている。

【図表14 本実務対応報告の対象範囲】

現行	本公開草案
在外子会社の財務諸表が ・国際財務報告基準（IFRS） ・米国会計基準 に準拠して作成されている場合	在外子会社の財務諸表が ●国際財務報告基準（IFRS） ●米国会計基準 に準拠して作成されている場合
	国内子会社が ●指定国際会計基準 ●修正国際基準 に準拠した連結財務諸表を作成して金融商品取引法 に基づく有価証券報告書により開示している場合

なお、これらの国内子会社を本実務対応報告の対象範囲に含めたことから、本実務対応報告の表題を、

「連結財務諸表作成における在外子会社の会計処理に関する当面の取扱い」から

「連結財務諸表作成における在外子会社等の会計処理に関する当面の取扱い」

に変更している。

また、「実務対応報告公開草案第50号（実務対応報告第24号の改正案）『持分法適用関連会社の会計処理に関する当面の取扱い（案）』において、国内関連会社が指定国際会計基準又は修正国際基準に準拠した連結財務諸表を作成して金融商品取引法に基づく有価証券報告書により開示している場合、当面の間、実務対応報告第18号に準拠することができることとされている。

3 適用時期等

平成29年4月1日以後開始する連結会計年度の期首から適用することが提案されている。

ただし、本実務対応報告の公表日以後、適用することができることとされている。

なお、適用初年度の前から国内子会社等が指定国際会計基準又は修正国際基準に準拠した連結財務諸表を作成して金融商品取引法に基づく有価証券報告書により開示している場合において、当該適用初年度に「連結決算手続における在外子会社等の会計処理の統一」又は「持分法適用関連会社の会計処理の統一」の当面の取扱いを適

用するときは、会計基準等の改正に伴う会計方針の変更として取り扱うことが提案されている。

4 （参考）修正項目に関する検討

- ASBJでは、平成18年の実務対応報告第18号の公表から本公開草案の検討時点までの間に、新規に公表又は改正された国際財務報告基準（IFRS）及び米国会計基準を対象に、修正項目として追加する項目の有無について検討を行っている。

具体的には、

- ▶ IFRS第9号「金融商品」における、その他の包括利益を通じて公正価値で測定する資本性金融商品への投資の公正価値の変動に関するノンリサイクリング処理

- ▶ 米国会計基準会計基準更新書第2016-01号「金融商品-総論（サブトピック825-10）：金融資産及び金融負債に関する認識及び測定」における、株式の公正価値測定による差額を当期純利益に計上する処理

を中心に検討を行っている。

現在、これらを修正項目とする場合の実務対応の可否等を検討中であり、本公開草案の最終基準化後、速やかに対応を図る予定とされている。

以上