

延払基準の廃止に伴う会計・税務上の処理

2018/08/13

■ 法人税法上の取り扱い

長期割賦販売等に該当する資産の販売等について、延払基準により収益の額および費用の額を計算する選択制度は廃止されます。ただし、以下の措置が設けられております（以下、4月1日から3月31日を事業年度とする法人を前提とします）。

・**経過措置①**：平成30年4月1日前に長期割賦販売等に該当する資産の販売等を行った法人について、平成35年3月31日までに開始する各事業年度について従来の延払基準により収益の額および費用の額を計算することができます。

《補足》当該措置は、最長で平成35年3月末まで延払基準により計算することも出来るとしている規定であるため、それ以前の任意の期（例えば平成33年3月期）までは延払基準を適用し、以降は延払基準を適用しないとすることもできます。

また、長期割賦販売等の実施とは、通常は割賦対象となっている目的物の引渡等を行うことを指すが、対象となる資産の販売等に係る契約を平成30年3月31日までに実施している場合には、目的物の引渡し等が平成30年4月以降であったとしても、平成30年3月までに長期割賦販売等を実施したものとみなされます（改正法附則13）。

なお、従来の規定は「延払基準の方法により収益の額及び費用の額を経理した場合」とあるため、経理処理を実施しない場合には、経過措置①を適用できないことに留意が必要です。

では延払基準の適用をやめた事業年度以降においては、どのような処理をすることになるのでしょうか？

・**経過措置②**：延払基準を適用しなくなった場合には、未計上収益額および未計上原価額を、10年均等で損益認識することができます。

《補足》あくまで容認規定であるため、延払基準の適用をやめたタイミングにおいて、一括して損益認識することも可能となります。

なお 10 年均等とあるため、割賦期間の長短に関係なく必ず 10 で除した均等額をもって各年損益の認識を行います。残割賦期間が 10 年を下回る場合は、割賦期間終了の時点で、繰り延べている残りの損益を一括認識することになります。

また当該経過措置は「未計上収益額>未計上費用額」であることが条件となるため、未計上収益の方が少ない場合（繰延する利益が無い場合）には、損益の繰延処理はせず、その事業年度において、一括認識することが必要となります（改正法附則 28③）。これは、当該容認規定が一時の税負担を回避するための規定であるため、繰り延べする利益がなく、税負担が生じない場合には、適用する必然性がないためです。

■ 会計上の取り扱い

「収益認識に関する会計基準」においては、延払基準の適用を認めておりません。この点について、基本的な考え方は会計と税務で一致することになります。ただし、双方の適用開始の時期や、経過措置の取り扱いにより、実務上は相違が生じます。

具体的には、「収益認識に関する会計基準」の適用が、平成 33 年 4 月以降開始する事業年度とされている（収益認識会計基準第 81 項から第 83 項）ため、会計上は平成 34 年 3 月期において、すでに延払基準の適用が認められないこととなります。

対して、法人税の所得の計算上、平成 34 年 3 月末においては、前述②の経過措置があるため、法人税上は引き続き、均等額により繰延処理することが可能であるという考え方になります。

	H31.3	H32.3	H33.3	H34.3	H35.3	H36.3
会計	旧基準 (延払)	旧基準 (延払)	旧基準 (延払)	※新基準	※新基準	※新基準
調整	-	-	-	あり	あり	あり
税務	経過①	経過①	経過①	経過②	経過②	経過②

それでは、実務上はどのように扱うこととなるのでしょうか？その際に理解する必要があるのが、会計上および税務上の遡及適用の処理に扱いになります。

■ 遡及適用の処理

まず今回のように新会計基準が適用された場合、会計上は、新たな会計方針を遡及適用し

たものとして、過去情報の遡及修正が必要となります。

原則的な方法は、過去の期間のすべてに遡及適用することになりますが、実務上は経過措置を適用して、その累積的な影響額を、適用初年度の期首利益剰余金を直接加減修正することになります。(収益認識会計基準第 84 項ただし書きの方法)

■株主資本等変動計算書（例えば、累積的影響額が 500,000 の利益影響の場合）

	資本金	資本剰余金	利益剰余金
当期首残高	XXX	XXX	1,000,000
会計方針の変更による累積的影響額	—	—	500,000
会計方針の変更を反映した当期首残高	XXX	XXX	1,500,000
当期変動額…	…		

一方、経過措置が適用された場合、税務上は別表 5(1) の期首現在利益積立金を、会計のそれに合わせると同時に、遡及適用による影響額を期首現在利益積立金額に別記追加して、その加減算項目を所得の計算上調整することとなります。

■当初の別表 5(1)

I 利益積立金				
区分	①期首現在 利益積立金額	当期の増減		差引翌期
		②減	③増	①-②+③
繰越損益金	1,000,000		XXX	XXX

■遡及後の別表 5(1)

I 利益積立金				
区分	①期首現在 利益積立金額	当期の増減		差引翌期
		②減	③増	①-②+③
繰越損益金	1,500,000		XXX	XXX
未計上収益	▲1,000,000	▲XXX		▲XXX
未計上原価	500,000	XXX		XXX

《補足》新会計基準の適用により、たとえば今回のように延払基準が廃止になった場合、廃

止した事業年度に繰延していた利益を損益計算に吐き出すということはず、利益剰余金を直接修正することになります。つまり、当該部分の損益は、過去も将来も損益計算書を経由しないことになります。

■ 当該改正に伴う具体的な実務上の処理

上記を踏まえて、実務上は以下のような方法を採用することが想定されます。

<平成 33 年 3 月期>

(会計) 延払処理

(税務) 調整なし (経過措置①)

<平成 34 年 3 月期以降>

(会計) 延払処理廃止のため、期首利益剰余金修正

(未計上売上と未計上原価、およびそれに係る税効果を影響額として処理)

(税務) 期首：別表 5(1)の期首値を調整

期末：別表 5(1)で別記追加した加算減算項目の一部を、別表 4 の所得計算に反映
(経過措置①は不可 →経過措置②相当を反映、もしくは一括処理等)

<平成 XX 年 3 月期～10 年経過もしくは割賦期間終了>

(税務) 期末：別表 5(1)で別記追加した加算減算項目の残額を、別表 4 の所得計算に反映
(一括処理)

また今回の「収益認識に関する会計基準」の変更に合わせて、法人税 22 条の 2 が創設されたことにも合わせて留意が必要となります。

※当見解は、作成日現在、日本国において施行（または予定）されている税法及びその解釈等を基礎としております。今後それらの改正あるいは新たな解釈が提示される等の場合には、見解が変更される可能性があることをお断り申し上げます。