

会計・監査 Report

April 2019

vol. 17

2019年3月期の決算留意事項

3月決算会社において、当期から適用される(又は適用することができる)新たな会計基準等として、以下があげられます。本稿では、これらの新会計基準等の概要について解説します。

なお、本稿の意見に関する部分は、筆者の個人的な見解であることをあらかじめお断りします。

| 区分 | 会計基準等 | 公表日 | 適用時期 |
|------|---|------------|-------|
| 税効果 | 企業会計基準第28号「『税効果会計に係る会計基準』の一部改正」 | 2018年2月16日 | 原則適用 |
| | 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」の改正 | ” | ” |
| | 企業会計基準適用指針第28号「税効果会計に係る会計基準の適用指針」 | ” | ” |
| 収益認識 | 企業会計基準第29号「収益認識に関する会計基準」 | 2018年3月30日 | 早期適用可 |
| | 企業会計基準適用指針第30号「収益認識に関する会計基準の適用指針」 | ” | ” |
| 連結 | 実務対応報告第18号 「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」の改正 | 2018年9月14日 | 早期適用可 |
| | 実務対応報告第24号 「持分法適用関連会社の会計処理に関する当面の取扱い」の改正 | ” | ” |
| その他 | 実務対応報告第36号 「従業員等に対して権利確定条件付き有償新株予約権を付与する取引に関する取扱い」 | 2018年1月12日 | 原則適用 |
| | 実務対応報告第38号 「資金決済法における仮想通貨の会計処理等に関する当面の取扱い」 | 2018年3月14日 | ” |

I. 『税効果会計に係る会計基準』の一部改正

(以下、「税効果会計基準一部改正」という)

税効果会計基準一部改正については、2018年3月期から早期適用することが可能であったため、「会計・監査Report vol.14」において、その内容を解説しています。

しかし、多くの企業においては早期適用していないことが想定されることから、また、貸借対照表における表示区分など四半期決算において対応済みの項目もあると想定される一方で、当事業年度末において初めて注記することが想定される事項もあることから、本稿でもこの改正について解説します。

なお、「2.」で記載する内容は2018年3月期において早期適用できなかった事項となります。

1. 繰延税金資産及び繰延税金負債の表示区分

改正前の税効果会計基準では、繰延税金資産及び繰延税金負債は、これらに関連した資産及び負債の分類に基づいて、流動資産と投資その他の資産、又は流動負債と固定負債とに区分して表示しなければならないとされていました。税効果会計基準一部改正では、繰延税金資産は投資その他の資産の区分に表示し、繰延税金負債は固定負債の区分に表示することとなります。四半期連結会計期間と同様、新たな表示方法に従って、財務諸表及び連結財務諸表の組替えが必要となります。四半期では表示方法の変更に関する注記が求められないため、税効果会計基準一部改正の適用について追加情報として記載する事例が多く見られましたが、年度末では表示方法の変更に関する注記が必要となります。

連結財務諸表における組替えにあたっては、前期末連結財務諸表の流動区分に計上されていた繰延税金資産又は繰延税金負債を単純に固定区分へ振替えるのではなく、納税主体ごとに固定区分へ振替、相殺を行ったうえで各社計上額を合算するプロセスをとるべき点に留意が必要です。改正前は各納税主体における相殺が流動区分及び固定区分に分けて行われていたのに対し、改正後は固定区分に金額を集約したうえで相殺を行うことになることから、各納税主体における相殺額が両プロセスで異なる可能性があるためです。

なお、改正前の税効果会計基準では「異なる納税主体の繰延税金資産と繰延税金負債は、原則として相殺してはならない。」と規定されていたところ、異なる納税主体において繰延税金資産と繰延税金負債を相殺して表示する実務が見られないことから「原則として」との表現が削除されています。実務への影響が生ずるケースはほぼ無いと考えられます。

2. 注記事項

税効果会計基準注解8が改正されるとともに、注解9が新設されています。

(1) 繰延税金資産の発生原因別の主な内訳における評価性引当額の取扱い(注解8)

改正前の税効果会計基準注解8においては、「繰延税金資産の発生原因別の主な内訳を注記するにあたっては、繰延税金資産から控除された額(評価性引当額)(注5に係るもの)を併せて記載する。」とのみ規定されていました。

これに関し、「繰延税金資産の発生原因別の主な内訳として税務上の繰越欠損金を記載している場合であって、当該税務上の繰越欠損金の額が重要であるときは、繰延税金資産から控除された額(評価性引当額)は、税務上の繰越欠損金に係る評価性引当額と将来減算一時差異等の合計に係る評価性引当額に区分して記載」すべきことが追加されました。

また、繰延税金資産から控除された額(評価性引当額)に重要な変動が生じている場合、当該

変動の主な内容を記載することとされています。評価性引当額に重要な変動が生じている場合、税負担率に重要な影響を与えていることが多いと考えられるものの、従来の注記のみでは税負担率に影響をもたらしている原因分析が困難であるとの意見があったこと等を踏まえ、注記が求められたものです。従って、例えば、税負担率の計算基礎となる税引前純利益の額に対する評価性引当額(合計額)の変動額の割合が重要な場合に、「重要な変動」が生じていると判断して主な内容を注記することが考えられます。また逆に、税負担率と法定実効税率との間に重要な差異がなく、税率差異の注記を省略している場合(例えば、当該差異が法定実効税率の100分の5以下である場合)には、変動の主な内容を注記することは要しないと考えられます。

(2) 税務上の繰越欠損金に関する情報(注解9)

繰延税金資産の発生原因別の主な内訳として税務上の繰越欠損金を記載している場合であって、当該税務上の繰越欠損金の額が重要であるときは、次の事項を記載することとされました。

| |
|--|
| A 繰越期限別の税務上の繰越欠損金に係る次の金額 |
| a 税務上の繰越欠損金の額に納税主体ごとの法定実効税率を乗じた額 |
| b 税務上の繰越欠損金に係る繰延税金資産から控除された額(評価性引当額) |
| c 税務上の繰越欠損金に係る繰延税金資産の額 |
| B 税務上の繰越欠損金に係る重要な繰延税金資産を計上している場合、当該繰延税金資産を回収可能と判断した主な理由 |

繰越欠損金の額が重要であるかどうかに関する重要性基準は定められていないものの、評価性引当額の内訳に関する数値情報の注記を求める趣旨が、税負担率の予測及び繰延税金資産の回収可能性に関する不確実性評価の観点から財務諸表利用者により有用な情報を提供しようとするものであることに鑑みると、例えば次のような状況において「重要である」と判断することが考えられます。

- 繰越欠損金の控除見込額が将来の税負担率に重要な影響を及ぼす場合【税負担率の予測の観点】
- 純資産の額に対する繰越欠損金の額(納税主体ごとの法定実効税率を乗じた額)の割合が重要な場合【不確実性評価の観点】

また、上記Aの「繰越期限別」の区切り方に関しては、例えば株価予測を行う財務諸表利用者が将来2年から5年後の予想財務諸表を用いて税負担率の予測を行っている(税効果会計基準一部改正第21項参照)ことを踏まえると、5年以内に繰越期限が到来する場合には比較的短い年度に区切ることが考えられます。一方で、繰越欠損金の発生状況は企業に応じ様々であり、また、在外子会社の税制が多様である点を考慮すると、企業の状況に応じて適切に区切ることも考えられます。これらのことから、区切り方に関し、本会計基準では特段定められていません。

(3) 注記概要

(1)及び(2)の結果、注記内容は次のようになります。

繰延税金資産及び繰延税金負債の発生 の 主な原因別の内訳

| | 前連結会計年度 | 当連結会計年度 |
|-----------------------|---------|---------|
| 繰延税金資産 | | |
| 税務上の繰越欠損金*2 | X,XXX | X,XXX |
| 退職給付に係る負債 | X,XXX | X,XXX |
| 減損損失 | X,XXX | X,XXX |
| その他 | XXX | XXX |
| 繰延税金資産小計 | XX,XXX | XX,XXX |
| 税務上の繰越欠損金に係る評価性引当額*2 | △ X,XXX | △ X,XXX |
| 将来減算一時差異等の合計に係る評価性引当額 | △ X,XXX | △ X,XXX |
| 評価性引当額小計*1 | △ X,XXX | △ X,XXX |
| 繰延税金資産合計 | X,XXX | X,XXX |
| 繰延税金負債 | | |
| その他有価証券評価差額金 | XXX | XXX |
| 繰延税金負債合計 | XXX | XXX |
| 繰延税金資産の純額 | X,XXX | X,XXX |

*1 評価性引当額の変動の主な内容は、……………です。

*2 税務上の繰越欠損金及びその繰延税金資産の繰越期限別の金額

| | X年以内 | X年超 X年以内 | X年超 X年以内 | X年超 X年以内 | X年超 X年以内 | X年超 | 合計 |
|-----------|------|-------------|-------------|-------------|-------------|-----|-------|
| 税務上の繰越欠損金 | — | — | — | X,XXX | — | XXX | X,XXX |
| 評価性引当額 | — | — | — | X,XXX | — | — | X,XXX |
| 繰延税金資産 | — | — | — | XXX | — | XXX | XXX |

- 「税務上の繰越欠損金」は、税務上の繰越欠損金の額に納税主体ごとの法定実効税率を乗じた額であります。
- 税務上の繰越欠損金に係る繰延税金資産を回収可能と判断した理由は以下のとおりであります。
……………、……………。

なお、適用初年度の取扱い等をまとめると次のようになります。

| | | |
|----------|-------------------|---|
| 表示に関する改正 | | <ul style="list-style-type: none"> 表示する過去の財務諸表について新たな表示方法に従い組替えを行う。 表示方法の変更に関する注記を要する。 <ul style="list-style-type: none"> 財務諸表の組替えの内容 財務諸表の組替えを行った理由 財務諸表の主な項目に係る前事業年度(前連結会計年度)における金額 |
| 注記に関する改正 | 区分された評価性引当額 | <ul style="list-style-type: none"> 比較情報に関する注記を行わないことができる。 |
| | 図表内 ^{*1} | <ul style="list-style-type: none"> 連結財務諸表を作成している場合、個別財務諸表において記載を要しない。 比較情報に関する注記を行わないことができる。 |
| | 図表内 ^{*2} | // |

(4) その他の規定

将来減算一時差異等の合計に係る評価性引当額の区分には、繰越外国税額控除や繰越可能な租税特別措置法上の法人税額の特別控除等を含めることとされています。すなわち、過年度から繰り越された外国税額控除に係る税効果額、及び租税特別措置法上の税額控除(試験研究費に係る特別控除等)に係る過年度からの繰越控除額に係る税効果額に、回収可能性があると認められない金額がある場合には、繰延税金資産の内訳と評価性引当額の両建てで開示されることになると考えられます。

(5) 会社法における注記

会社計算規則においては、評価性引当額の区分表示や繰越欠損金に関する情報の注記に関する規定はありません(会社計算規則第107条等)。このため、計算書類における注記は必須ではないと考えられるものの、会社又は企業集団の財産又は損益の状態を正確に判断するために必要であると判断される場合には、その他の注記(追加情報)として記載することも考えられます。

II. 「繰延税金資産の回収可能性に関する適用指針」の改正、 「税効果会計に係る会計基準の適用指針」

1. 基準の概要

「税効果会計に係る会計基準の適用指針」(以下、「税効果適用指針」という)は、「連結財務諸表における税効果会計に関する実務指針」(日本公認会計士協会 会計制度委員会報告第6号)及び「個別財務諸表における税効果会計に関する実務指針」(同第10号)の規定を基本的に踏襲しつつ、必要な事項について見直しを行ったうえで公表されました。税効果適用指針は、2018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されます。

「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」(日本公認会計士協会 監査委員会報告第66号)の規定を基本的に踏襲する形で公表された「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)が改正され、2018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されます。

2. 見直し及び改正の内容

税効果適用指針における従来の取扱いの見直し及び回収可能性適用指針の改正の内容は次のとおりです。

| | 従来 | 改正後 |
|-----------|--|---|
| 税効果適用指針 | 個別財務諸表における子会社及び関連会社株式に係る将来加算一時差異について、一律繰延税金負債を計上 | 連結財務諸表における取扱いにあわせ、親会社等がその投資の売却等を自ら決めることができ、かつ、予測可能な将来の期間にその売却等を行う意思がない場合を除き、繰延税金負債を計上 |
| 回収可能性適用指針 | (分類1)に該当する企業においては、繰延税金資産の全額について回収可能性がある | (分類1)に該当する企業においては、「原則として、」繰延税金資産の全額について回収可能性がある |

(1) 税効果適用指針

従来、「連結財務諸表における税効果会計に関する実務指針」では、配当送金されると見込まれるもの以外の将来加算一時差異について、親会社がその投資の売却を親会社自身で決めることができ、かつ、予測可能な将来の期間にその売却を行う意思がない場合には、税効果を認識しないこととされていました(同第37項)。一方、従来の「個別財務諸表における税効果会計に関する実務指針」では、課税所得が発生しないなど明らかに将来の支払いが見込まれない場合や組織再編において受取った関係会社株式について一定の要件を満たす場合にのみ当該将来加算一時差異に税効果を認識しないこととされていました。(同16、24、24-2項)。そこで、個別上の取扱いを連結上の取扱いに整合させるよう、税効果適用指針が見直されています。

(2) 回収可能性指針の改正

例えば完全支配関係にある国内子会社の株式評価損について、企業が当該子会社を清算するまで当該子会社株式を保有し続ける方針がある場合等、将来において税務上の損金に算入される可能性が低い(完全支配関係にある国内子会社を清算した場合、親会社において清算損の損金算入が認められない一方、子会社の繰越欠損金を引継ぐこととなる)場合には、当該子会社株式の評価損に係る繰延税金資産の回収可能性がないと判断することが適切であると考えられます。このように、(分類1)に該当する企業であっても例外的に回収可能性がないと判断する場合がありますことを明らかにするため、回収可能性適用指針が改正されています。

3. 適用初年度の取扱い

税効果適用指針の適用初年度において、また、回収可能性適用指針の改正を適用することによって、これまでの会計処理と異なった会計処理を適用することとなる場合、会計基準等の改正に伴う会計方針の変更として取扱われます。

税効果適用指針及び回収可能性適用指針において経過的な取扱い(「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」第6項(1))は定められていないため、新たな会計方針を過去の期間のすべてに遡及適用することとなります。

Ⅲ. 収益認識に関する会計基準

2018年3月30日、「収益認識に関する会計基準」(以下、「収益認識基準」という)及び収益認識に関する会計基準の適用指針が公表され、2021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こととされています。

他方、2018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こともできます。この場合における財務諸表注記に関し、2018年6月8日に改正財務諸表等規則が公布・施行されるとともに、改正会社計算規則が2018年10月15日に公布・施行されています。

改正財務諸表等規則においては、第8条の32が追加され、顧客との契約から生じる収益について、会社の主要な事業における主な履行義務の内容及び会社が当該履行義務に関する収益を認識する通常の時点を書記しなければならないとされています。また、財務諸表等規則ガイドラインにおいて、規則第8条の32に規定する注記とは、収益認識基準が適用される場合の注記であることが明確化されています。

改正会社計算規則においては、第115条の2が追加され、会社の主要な事業における顧客との契約に基づく主な義務の内容及びこの義務に係る収益を認識する通常の時点を書記しなければならないとされています。

これらの注記は、いわゆる会計方針に関する注記(財務諸表等規則第8条の2第7号、連結財務諸表規則第13条第5項第5号、会社計算規則第101条第4号等)とは異なりますので、その点に注意が必要です。

なお、収益認識基準第79条において、契約資産、契約負債又は債権は適切な科目をもって貸借対照表に表示し、契約資産又は債権を区分表示しない場合にはそれぞれの残高を書記することとされていますが、収益認識基準を早期適用する場合には、区分表示及び残高注記が不要であることが定められています(収益認識基準第88項)。

Ⅳ. 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の改正

「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」(実務対応報告第18号、以下「本実務対応報告」という)においては、在外子会社が国際財務報告基準(IFRS)又は米国会計基準に準拠した財務諸表を作成している場合、及び国内子会社が指定国際会計基準(IFRS)又は修正国際基準(JMIS)に準拠した財務諸表を作成している場合、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こととされています。

ただし、これら場合においても、一定の項目については、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所定の修正を行わなければなりません。

2018年9月14日に改正された本実務対応報告においては、従来修正を求められていた以下①～④に加え、⑤についても連結決算手続上修正を行うべきこととされました。

- 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処理
- ③ 研究開発費の資産計上
- ④ 投資不動産の時価評価及び固定資産の再評価
- ⑤ 資本性金融商品の公正価値の事後的変動のその他の包括利益への表示

⑤は、資本性金融商品の公正価値の事後的な変動をその他の包括利益に表示する選択をしている場合に、当該資本性金融商品の売却を行ったとき、取得価額と売却価額との差額が当期の損益として計上されるよう連結修正を求めるものです。なお、企業会計基準第10号「金融商品に関する会計基準」の定め又は国際会計基準第39号「金融商品：認識及び測定」の定めに従い減損処理が必要と判断される場合には、連結決算手続上、評価差額を当期の損失として計上する修正が求められている点に留意が必要です。

また、「持分法適用会社の会計処理に関する当面の取扱い」(実務対応報告第24号)において、持分法適用会社についても本実務対応報告に準ずることとされています。

V. 従業員等に対して権利確定条件付き有償新株予約権を付与する取引に関する取扱い

「払込資本を増加させる可能性のある部分を含む複合金融商品に関する会計処理」において、従来、「ストック・オプション会計基準では、(中略)企業が現金を取得するときの対価として自社株式オプション(新株予約権)を付与する取引は前提としていない(後略)。」とする規定が存在したため、割当てを受けた従業員等から一定額の金銭が払い込まれる自社株式オプションに関して、その取扱いが必ずしも明確ではありませんでした。

従来は、新株予約権に対する払込額を「新株予約権(純資産の部)」として計上する(結果として、費用は計上されない)実務が多かったと考えられますが、本実務対応報告の公表により、新株予約権の公正な評価額に基づく一定額の費用計上が求められることとなりました。

本実務対応報告は2018年4月1日以後適用すべきこととされていますが、適用日より前に付与された新株予約権については、従来採用していた会計処理を継続することができます。

本実務対応報告によりこれまでの会計処理と異なる会計処理を行う場合のほか、本実務対応報告適用日より前に付与された予約権について従来採用していた会計処理を継続する場合においても、会計基準等の改正に伴う会計方針の変更として取扱われる点に留意する必要があります。

なお、本実務対応報告に基づく会計処理の概要については「会計・監査Report vol.14」に記載していますので、そちらをご参照ください。

VI. 資金決済法における仮想通貨の会計処理等に関する当面の取扱い

本実務対応報告により、保有する仮想通貨について活発な市場が存在する場合、市場価格に基づく価額をもって当該仮想通貨の貸借対照表価額とし、帳簿価額との差額は当期の損益として処理することとされました。活発な市場が存在しない場合には、取得原価をもって貸借対照表価額とする一方、期末における処分見込価額(ゼロ又は備忘価額を含む。)が取得原価を下回るときは、当該処分見込価額をもって貸借対照表価額とすることとなります。

本実務対応報告は2018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。

実務対応報告の概要等については「会計・監査Report vol.14」及び「会計・監査Report vol.16」に記載していますので、そちらをご参照ください。

VII. 未適用の会計基準等に関する注記

「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」第12項では、未適用の会計基準等がある場合に一定の注記を求めています。1ページ目に記載した表のうち、早期適用可能な会計基準等につき早期適用しない場合、当該会計基準等は未適用の会計基準等に該当します。

なお、財務諸表等規則第8条の3の3(これを準用する連結財務諸表規則第14条の4を含む。)において、重要性の乏しいものについては注記を省略できる旨、規定されています。

以上

太陽有限責任監査法人

公認会計士 西村大司

text : daishi nishimura