

# 会計・監査 Report

April 2020

vol. 20

## 2020年3月期の決算留意事項

23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
企業結合	改正企業会計基準第21号「企業結合に関する会計基準」	2019年1月16日	原則適用
	改正企業会計基準適用指針第10号 「企業結合会計基準及び事業分離等会計基準に関する適用指針」	〃	〃
連結	改正実務対応報告第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」	2018年9月14日 2018年3月30日	〃
	改正実務対応報告第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」	2018年9月14日	〃
税効果	実務対応報告第39号 「連結納税制度からグループ通算制度への移行に係る税効果会計の適用に関する取扱い」	2020年3月31日	〃
収益認識	企業会計基準第29号	2020年3月30日 <sup>*1</sup>	早期適用可 <sup>*1</sup>
	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」	〃	〃
その他	企業会計基準第30号「時価の算定に関する会計基準」 <sup>*2</sup>	2019年7月4日	早期適用可
	企業会計基準適用指針第31号「時価の算定に関する会計基準の適用指針」	〃	〃
	企業会計基準第31号「会計上の見積りの開示に関する会計基準」	2020年3月31日	〃
	改正企業会計基準第24号 「会計方針の開示、会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」	〃	〃

\*1 収益認識に関する表示及び注記事項を定める2020年3月改正については、2020年4月1日以後開始年度(3月決算会社の場合、2021年3月期)から早期適用可能とされています。(また、これ以外の決算期については、2020年4月1日以後終了年度の年度末から早期適用可能とされています。)

\*2 表内には記載がありませんが、「時価の算定に関する会計基準」の公表にあわせ、「金融商品に関する会計基準」、「棚卸資産の評価に関する会計基準」、「金融商品の時価等の開示に関する適用指針」、「四半期財務諸表に関する会計基準の適用指針」が改正されています。また、日本公認会計士協会から「金融商品会計に関する実務指針」、「金融商品会計に関するQ&A」、「外貨建取引等の会計処理に関する実務指針」の改正が公表されています。

## I. 「企業結合に関する会計基準」等の改正

### 1. 改正の概要

2条件付取得対価の会計処理に関連して、対価の一部が返還される場合の取扱いについて明確にするために、本改正は行われました。具体的には、条件付取得対価について、対価の一部の返還を受ける場合、追加的に交付または引渡しを行う場合と基本的に同様に処理することが明示されました。

したがって、対価の一部の返還が確実となり、その時価が合理的に決定可能となった時点で、返還される対価の金額を取得価額から減額し、のれんを減額、もしくは負ののれんを追加認識することとなります。これらののれんまたは負ののれんは、企業結合日時点で減額または認識されたものと仮定して計算し、減額又は追加認識する事業年度以前に対応する償却額及び減損損失額は損益として処理します。

### 2. 適用時期

2019年4月1日以後開始する事業年度の期首以後実施される組織再編から適用されます。

### 3. 適用初年度の取扱い

適用初年度において、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必要があります。また、適用前に行われた組織再編は従前の取扱いを継続し、遡及的な処理は行わないこととされている点に留意が必要です。

## II. 「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」(以下「本実務対応報告」という)は2018年9月及び2019年6月に改正されています。上場企業等においては四半期決算において対応済みであることが考えられますが、その他の企業においては当期末決算から適用することになります。

### 1. 2018年改正

#### (1) 概要

本実務対応報告においては、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できるとされています。

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年の改正では、従来修正を求められていた以下a)～d)に加え、e)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。

- a) のれんの償却
- b) 退職給付会計における数理計算上の差異の処理
- c) 研究開発費の資産計上
- d) 投資不動産の時価評価及び固定資産の再評価
- e) 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

e)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。

## (2) 適用時期

2019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とされています。

ただし、修正項目に対応するための整備に一定の時間を要する場合に配慮し、2020年4月1日以後開始する連結会計年度の期首または在外子会社等が初めて国際財務報告基準第9号「金融商品」(以下、「IFRS第9号」という)を適用する連結会計年度の翌連結会計年度の期首から適用することができることとされています。この場合、本実務対応報告を適用していない旨を注記することとされています。

## (3) 適用初年度の取扱い

本実務対応報告の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として取り扱うこととされています。

ただし、会計方針の変更による累積的影響額は、当該適用初年度の期首時点の利益剰余金に計上することができるものとされています。この場合、在外子会社等においてIFRS第9号を早期適用しているときには、遡及適用した場合の累積的影響額を算定する上で、在外子会社等においてIFRS第9号を早期適用した連結会計年度から本実務対応報告の適用初年度の前連結会計年度までの期間において資本性金融商品の減損会計の適用を行わず、本実務対応報告の適用初年度の期首時点で減損の判定を行うことができるとされている点に留意が必要です。

## 2. 2019年改正

2019年6月28日に改正された本実務対応報告では、IFRS第16号「リース」(以下、「IFRS第16号」という)及び米国会計基準会計基準更新書第2016-02号「リース(Topic842)」(以下、「Topic842」という)を修正項目として取り扱わないことが明確化されました。これは、IFRS第16号が2019年1月1日以後開始事業年度の期首から、Topic842が2018年12月15日以後開始事業年度から、それぞれ適用が始まっていることから、これらの基準を対象に、修正項目として追加する項目の有無について、基本的な考え方が日本基準に共通する考え方と乖離するか否かの観点から検討を行った結果、新たな修正項目の追加は行わないこととしたものです。

本実務対応報告は、公表日以後適用するものとされました。

# Ⅲ. 「連結納税制度からグループ通算制度への移行に係る税効果会計の適用に関する取扱い」 (以下、「本実務対応報告」という)

## 1. 本実務対応報告を考慮しない場合の原則的な考え方

「税効果会計に係る会計基準の適用指針」第44項により、繰延税金資産及び繰延税金負債の額は、決算日において国会で成立している税法の規定に基づき、将来の回収可能性等を計算することとなります。

連結納税制度をグループ通算制度へと移行する改正法人税法が2020年3月27日に成立したことから、2020年3月期決算においては、グループ通算制度のもとで算定される課税所得等の金額に基づく計算を行う必要が生じます。具体的には、制度移行は3月決算会社であれば2023年3月期からとなりますので、2022年3月期までは連結納税制度、2023年3月期以降はグループ通算制度を前提とした計算が必要となります。

## 2. 本実務対応報告の概要

連結納税制度を前提とした税効果会計の適用については、実務対応報告第5号「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1)」及び実務対応報告第7号「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)」(以下、両者をあわせて「実務対応報告第5号等」という)に規定が設けられています。

しかし、実務対応報告第5号等によってグループ通算制度の適用を前提とした税効果の計算を行うことは困難であること、また実務対応報告第5号等をグループ通算制度にあわせて改廃するために一定の時間を要すると考えられる(「現在開発中の会計基準に関する今後の計画」において、2021年3月までに行うことを目標としているとされています)ことから、「税効果会計に係る会計基準の適用指針」第44項の定めを適用せず、改正前の税法の規定に基づく計算を行うことができるの特例的な取扱いが設けられています。

## 3. 開示

特例的な取扱いによることとした場合、繰延税金資産及び繰延税金負債の額について、本実務対応報告の取扱いにより改正前の税法の規定に基づいている旨を注記することとされています。

## 4. 適用時期

公表日後適用することとされています。

## 5. その他

改正法人税法では、グループ通算制度への移行にあわせ単体納税制度の見直し(受取配当金の益金不算入制度、寄附金の損金不算入制度、貸倒引当金、資産の譲渡に係る特別控除額の特例)も行われています。この見直しは連結納税制度等を適用しない企業も対象となりますので、留意が必要です。

また、例えば、繰越欠損金に重要性のない企業では特例的な取扱いを適用する必要のない場合が生じることも考えられるため、特例的な取扱いについては選択適用とされています。

# IV. 「収益認識に関する会計基準」

2018年3月に公表された「収益認識に関する会計基準」(以下、「2018年基準」という)では、収益に関する注記事項について2018年基準を早期適用する場合の必要最低限の注記のみを定め、基準の強制適用時期までに追加の定めを設けることが予定されていました。この定めを追加する改正「収益認識に関する会計基準」(以下、「2020年基準」という)が2020年3月に公表されています。

## 1. 2018年基準

2018年基準は、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。ただし、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及び改正連結財務諸表規則が公布・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(連結財務諸表規則においては第15条の26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。

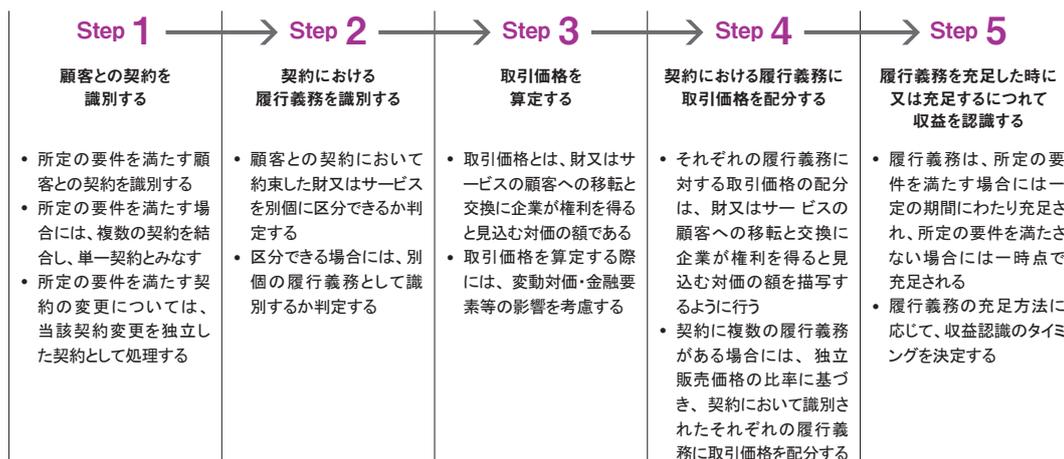
これらの注記は、いわゆる会計方針に関する注記(財務諸表等規則第8条の2第7号、連結財務諸表規則第13条第5項第5号、会社計算規則第101条第4号等)とは異なりますので、その点に注意が必要です。

## 2. 2018年基準の概要

国内外の企業間における財務諸表の比較可能性の観点から、IFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」の基本的な原則を取り入れる開発方針のもと定められました。一方で、これまで我が国で行われてきた実務等に配慮すべき項目がある場合には、比較可能性を損なわない範囲で代替的な取扱いを追加することとされました。

### (1) 基本的な原則

下図のとおり、いわゆる「5ステップ」による収益認識が基本的原則となります。



### (2) 代替的な取扱い

認められている代替的な取扱いは以下のとおりです。

- 契約変更に係る重要性が乏しい場合の取扱い
- 履行義務の識別について顧客との契約の観点で重要性が乏しい場合の取扱い
- 出荷及び配送活動に関する会計処理の選択
- 期間がごく短い工事契約及び受注制作のソフトウェア
- 船舶による運送サービス
- 出荷基準等の取扱い
- 契約の初期段階における原価回収基準の取扱い
- 重要性が乏しい財又はサービスに対する残余アプローチの使用
- 契約に基づく収益認識の単位及び取引価格の配分
- 工事契約及び受注制作のソフトウェアの収益認識の単位
- 有償支給取引

### 3. 2020年基準

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。早期適用については、2020年4月1日以後開始する年度から可能とされており、3月決算会社であれば2021年3月期から可能となります。

2020年基準では、例えば変動対価の算定に用いた見積方法やインプット情報を注記することが求められるなど、注記事項に必要な情報を収集するためのシステム改修や業務フロー及び内部統制の構築が必要になるケースも十分に想定されるほか、国際的な基準にあわせ多くの注記事項が定められていることから、2018年基準をもとに対応を進めてこられた会社においても、追加対応の検討が必要となります。

### 4. 2020年基準の概要

収益認識に関する開示及び注記について規定されています。

#### (1) 開示

損益計算書については、次のように規定されています。

- 顧客との契約から生じる収益を、適切な科目をもって損益計算書に表示する。例えば、売上高、売上収益、営業収益等として表示する。
- 顧客との契約から生じる収益については、それ以外の収益と区分して損益計算書に表示するか、又は、両者を区分して損益計算書に表示しない場合には、顧客との契約から生じる収益の額を注記する。
- 顧客との契約に重要な金融要素が含まれる場合、顧客との契約から生じる収益と金融要素の影響(受取利息又は支払利息)を損益計算書において区分して表示する。

貸借対照表については、次のように規定されています。

- 企業が履行している場合や企業が履行する前に顧客から対価を受け取る場合等、契約のいずれかの当事者が履行している場合等には、企業は、企業の履行と顧客の支払との関係に基づき、契約資産、契約負債又は顧客との契約から生じた債権を計上する。契約資産、契約負債又は顧客との契約から生じた債権は、適切な科目をもって貸借対照表に表示する
  - 契約資産については、例えば、契約資産、工事未収入金等として表示する。
  - 契約負債については、例えば、契約負債、前受金等として表示する。
  - 顧客との契約から生じた債権については、例えば、売掛金、営業債権等として表示する。

## (2) 注記

I) 企業の主要な事業における主な履行義務の内容、II) 企業が当該履行義務を充足する通常の時点(収益を認識する通常の時点)が重要な会計方針として注記されます。また、これら以外にも、重要な会計方針に含まれると判断した内容については、重要な会計方針として注記するとされている点に留意が必要です。

収益認識に関する注記としては、大きく i) 収益の分解情報、ii) 収益を理解するための基礎となる情報、iii) 当期及び翌期以降の収益の金額を理解するための情報の記載が求められます。収益認識に関する注記における開示目的は、顧客との契約から生じる収益及びキャッシュ・フローの性質、金額、時期及び不確実性を財務諸表利用者が理解できるようにするための十分な情報を企業が開示することであり、必要な注記を検討するにあたっては、開示目的に照らして重要性を考慮する必要があります。また、重要性判断には、定量的要因と定性的な要因の両方を考慮する必要があるとされています。

i) から iii) については、それぞれ次のような注記が求められます。

### i) 収益の分解情報

- 当期に認識した顧客との契約から生じる収益を、収益及びキャッシュ・フローの性質、金額、時期及び不確実性に影響を及ぼす主要な要因に基づく区分に分解して注記

### ii) 収益を理解するための基礎となる情報

- 契約及び履行義務に関する情報
- 取引価格の算定に関する情報
- 履行義務への配分額の算定に関する情報
- 履行義務の充足時点に関する情報
- 会計基準適用における重要な判断

### iii) 当期及び翌期以降の収益の金額を理解するための情報

- 契約資産及び契約負債の残高等に関する情報
- 残存履行義務に配分した取引価格に関する情報

## V. 「時価の算定に関する会計基準」

2019年7月4日、「時価の算定に関する会計基準」(以下、「時価算定基準」という)及び「時価の算定に関する会計基準の適用指針」(以下、「時価算定指針」という)が公表されました。

国際会計基準審議会 (IASB) 及び米国財務会計基準審議会 (FASB) では、公正価値測定についてほぼ同じ内容の詳細なガイダンスを定めています (IFRS第13号「公正価値測定」(以下、「IFRS第13号」という)、Topic820「公正価値測定」)。この基準は、国内外の企業間における財務諸表の比較可能性を向上させる観点から、IFRS第13号の定めを基本的にすべて取り入れる基本方針のもと開発されたものです。なお、時価算定基準における「時価」の定義は、IFRS第13号における「公正価値」の概念と整合的なものです。

まず、特定の会計項目を時価評価すべきか原価評価すべきかは時価算定基準以外の会計基準において定められること、時価算定基準は時価評価すべき対象項目について、その時価の算定方法等を規定するものであることに留意する必要があります。

時価算定基準の適用範囲は「金融商品に関する会計基準」における金融商品及び「棚卸資産の評価に関する会計基準」におけるトレーディング目的保有棚卸資産とされており、時価算定基準の公表にあわせ、「金融商品に関する会計基準」、「棚卸資産の評価に関する会計基準」、「金融商品の時価等の開示に関する適用指針」、「四半期財務諸表に関する会計基準の適用指針」が改正されています。また、日本公認会計士協会から「金融商品会計に関する実務指針」、「金融商品会計に関するQ&A」、「外貨建取引等の会計処理に関する実務指針」の改正が公表されています。

### 1. 基準の概要

#### (1) 適用範囲と時価の定義

適用範囲は上記のとおりであり、賃貸等不動産の時価開示に関する時価の算定については、時価算定基準は適用されません。

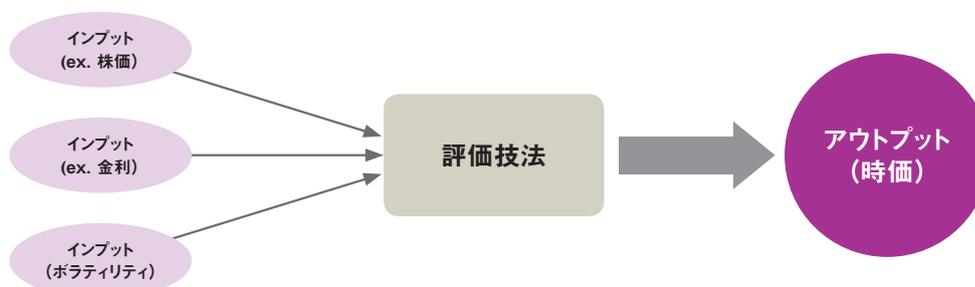
時価とは、「算定日において市場参加者間で秩序ある取引が行われると想定した場合の、当該取引における資産の売却によって受け取る価格又は負債の移転のために支払う価格をいう」とされ、これには次のような特徴があります。

- 市場を基礎としたものであり、対象となる企業に固有のものではない。また、時価を算定するにあたっては、市場参加者が資産又は負債の時価を算定する際の仮定を用いるが、資産の保有や負債の決済又は履行に関する企業の意図は反映しない。
- 算定日における市場参加者間の秩序ある取引が行われると想定した場合の出口価格(資産の売却によって受け取る価格又は負債の移転のために支払う価格)であり、入口価格(交換取引において資産を取得するために支払った価格又は負債を引き受けるために受け取った価格)ではない。

## (2) 時価の算定方法

時価の算定にあたっては、状況に応じて十分なデータが利用できる評価技法（例えば、マーケット・アプローチやインカム・アプローチ）を用います。株価をそのまま時価とするなど、インプットを調整せずに使用する方法も評価技法に該当します。

インプットとなる変数等を投入しアウトプットである時価を得ることをイメージ図として示すと次のようになります。



評価技法を用いるにあたっては、関連性のある観察可能なインプットを最大限利用し、観察できないインプットの利用を最小限にすることとされています。

時価の算定に用いるインプットは、次の順に優先的に使用します。

レベル	それぞれのインプットの定義	優先順位
1	活発な市場における同一の資産又は負債に関する相場価格であり調整されていないもの	高 ↑ ↓ 低
2	直接又は間接的に観察可能なインプットのうち、レベル1のインプット以外のインプット	
3	観察できないインプット	

なお、時価の算定にあたって複数の評価技法を用いる場合には、複数の評価技法に基づく結果を踏まえた合理的な範囲を考慮して時価を最もよく表す結果を決定する必要があります。また、評価技法は每期継続して適用する必要があります。評価技法又はその適用を変更する場合は、会計上の見積りの変更となります。

## (3) 時価の算定にあたっての留意点

時価の算定にあたっては次のような点に留意します。

- 資産又は負債の保有規模について、資産又は負債に固有の特性（例えば、他の企業の持分を支配するにあたって市場参加者である買手が支払う追加的な金額である支配プレミアム）として時価に反映するかどうかを考慮する。
- 資産又は負債の保有規模について、企業による保有の特性（例えば、市場における通常の日次取引高では売却できないほどに金融商品を大量に保有している状況）は時価に反映しない。
- 取引の数量又は頻度が通常の市場における活動に比して著しく低下していると判断した場合、取引価格又は相場価格が時価を表しているかどうかについて評価する。時価を表していないと判断する場合、当該取引価格又は相場価格を時価を算定する基礎として用いる際には、当該取引価格又は相場価格について、市場参加者が資産又は負債のキャッシュ・フローに固有の不確実性に対する対価として求めるリスク・プレミアムに関する調整を行う。

- 取引相手の金融機関、ブローカー、情報ベンダー等、第三者から入手した相場価格が会計基準に従って算定されたものであると判断する場合には、当該価格を時価の算定に用いることができる。また、これにかかわらず、総資産の大部分を金融資産が占め、かつ総負債の大部分を金融負債及び保険契約から生じる負債が占める企業集団等以外の企業集団等においては、第三者が客観的に信頼性のある者で企業集団等から独立した者であり、公表されているインプットの契約時からの推移と入手した相場価格との間に明らかな不整合はないと認められる場合で、かつ、レベル2の時価に属すると判断される場合には、Ⅰ)インプットである金利がその全期間にわたって一般に公表されており観察可能である同一通貨の固定金利と変動金利を交換する金利スワップ(いわゆるプレーン・バニラ・スワップ)、Ⅱ)インプットである所定の通貨の先物為替相場がその全期間にわたって一般に公表されており観察可能である為替予約又は通貨スワップについて、当該第三者から入手した相場価格を時価とみなすことができる。(ただし、オプションを含むような取引については、利用されるボラティリティの種類によってはレベル3の時価に分類されると考えられるため、適用対象外)

## 2. 金融商品会計基準、金融商品実務指針及び金融商品の時価等開示指針の改正

### (1) 開示に関する改正

時価算定基準の公表にあわせ、「金融商品に関する会計基準」(以下、「金融商品基準」という)が改正され、「金融商品の時価のレベルごとの内訳等に関する事項」が注記項目に追加されています。また、「金融商品の時価等の開示に関する適用指針」が改正され、「金融商品の時価のレベルごとの内訳等に関する事項」についての具体的な開示内容が定められています。

時価のレベルは、その算定において重要な影響を与えるインプットが属するレベルに応じ分類されます。異なるレベルに区分される複数のインプットを用いる場合、優先順位が最も低いインプットのレベルに当該時価を分類します。

レベル	時価をもって貸借対照表価額とする金融商品	時価を注記する金融商品
1	A) レベル1時価の合計額	A) レベル1時価の合計額
2	A) レベル2時価の合計額 B) 評価技法及びインプット C) 評価技法又はその適用を変更した場合、その旨及び変更の理由	A) レベル2時価の合計額 B) 評価技法及びインプット C) 評価技法又はその適用を変更した場合、その旨及び変更の理由
3	A) レベル3時価の合計額 B) 評価技法及びインプット C) 評価技法又はその適用を変更した場合、その旨及び変更の理由 D) 観察不能インプットに関する定量的情報 E) 期首残高から期末残高への調整表 F) 時価についての企業の評価プロセスの説明 G) 観察不能インプットを変化させた場合の影響の説明	A) レベル3時価の合計額 B) 評価技法及びインプット C) 評価技法又はその適用を変更した場合、その旨及び変更の理由

### (2) それ以外の改正

金融商品基準第6項における時価の定義が時価算定基準における定義へと変更されました。

また、改正前の金融商品基準では、「時価を把握することが極めて困難と認められる有価証券」について規定が置かれていました。しかし、時価算定基準においては、たとえ観察可能なインプットを入手できない場合であっても、入手できる最良の情報に基づく観察できないインプットを用いて時価を算定することとしているため、時価を把握することが極めて困難と認められる有価証券は想定されないこととなります。このため、当該規定が削除されています。



## VI. 「会計上の見積りの開示に関する会計基準」

国際会計基準(IAS)第1号「財務諸表の表示」第125項において開示が求められている「見積りの不確実性の発生要因」については、財務諸表利用者にとって有用性が高い情報であると考えられます。日本基準においても注記情報としての開示を検討するよう要望が寄せられたこと等をうけ、企業会計基準委員会では2018年12月より審議を開始し、2020年3月31日「会計上の見積りの開示に関する会計基準」(以下、「見積り開示基準」という)が公表されました。

### 1. 基準の概要

#### (1) 開示目的

財務諸表に計上する金額に係る見積りの方法や見積りの基礎となる情報の入手可能性については様々であり、その結果、財務諸表に計上する金額の不確実性の程度も様々となります。このため、財務諸表に計上した金額のみでは、当該見積金額が含まれる項目が翌年度の財務諸表に影響を及ぼす可能性があるかどうかを財務諸表利用者が理解することは困難であると考えられます。

そこで、見積り開示基準では、「当年度の財務諸表に計上した金額が会計上の見積りによるもののうち、翌年度の財務諸表に重要な影響を及ぼすリスクがある項目における会計上の見積りの内容について、財務諸表利用者の理解に資する情報を開示することを目的とする。」と開示目的を示しています。

#### (2) 開示項目

見積り開示基準では、開示する項目として、「当年度の財務諸表に計上した金額が会計上の見積りによるもののうち、翌年度の財務諸表に重要な影響を及ぼすリスクがある項目」を識別するとしています。

見積り項目や見積りの方法は様々であり、詳細な規準を設けて開示項目を定めることは必ずしも有用な情報開示につながらないと考えられることから、詳細な規準は示されていません。翌年度の財務諸表に重要な影響を及ぼすリスクがある項目を識別するにあたっては、翌年度の財務諸表に及ぼす影響の金額的な大きさとその発生可能性を総合的に勘案して企業が判断します。

#### (3) 注記事項

見積り開示基準では、見積り項目名のほか、開示目的に照らし、a)当年度の財務諸表に計上した金額及びb)会計上の見積りの内容について財務諸表利用者の理解に資するその他の情報を注記するとされています。

b)として開示する事項には、例えば次のような注記があるとされています。

- 当年度の財務諸表に計上した金額の算出方法
- 当年度の財務諸表に計上した金額の算出に用いた主要な仮定
- 翌年度の財務諸表に与える影響。

### 2. 適用時期

2021年3月31日以後終了する年度の年度末に係る財務諸表から適用することとされていますが、公表日後終了する年度の年度末に係る財務諸表から適用することもできるとされています。

## VII. 「会計方針の開示、会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」

「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」が改正され、2020年3月31日、「会計方針の開示、会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」(以下、「改正基準」という)として公表されました。

### 1. 基準の概要

重要な会計方針に関する情報は、財務諸表利用者が財務諸表の作成方法を理解し、財務諸表間で比較を行うために不可欠な情報であると考えられます。会計方針注記の開示目的は、「財務諸表を作成するための基礎となる事項を財務諸表利用者が理解するために、採用した会計処理の原則及び手続の概要」を注記として開示することであるとされています。この目的は、会計処理の対象となる会計事象等に関連する会計基準等の定めが明らかでない場合に採用した会計処理の原則及び手続を注記として開示することについてもあてはまります。

「関連する会計基準等の定めが明らかでない場合」とは、特定の会計事象等に対して適用し得る具体的な会計基準等の定めが存在しないため、会計方針を策定して適用する場合をいうとされています。これには、例えば、関連する会計基準等が存在しない新たな取引や経済事象が出現した場合に適用する会計方針が該当すると考えられます。このほか、対象とする会計事象等自体に関して適用される会計基準等については明らかではないものの、参考となる既存の会計基準等がある場合の当該会計方針、また、業界の実務慣行とされている会計処理方法(企業が所属する業界団体が当該団体に所属する各企業に対して通知する会計処理方法もこれに含まれます)も該当すると考えられるとされています。

なお、重要な会計方針を注記すべきこと、会計方針の例、会計基準等に代替的な会計方針が認められていない場合について注記を省略できる点など、企業会計原則注解における規定が引き継がれています。

### 2. 適用時期

2021年3月31日以後終了する年度の年度末に係る財務諸表から適用することとされていますが、公表日後終了する年度の年度末に係る財務諸表から適用することもできるとされています。

## VIII. その他

### 1. 金利指標改革への対応

LIBORの公表が2021年12月末をもって恒久的に停止される見通しが高まっています。LIBORを参照する取引は多くその影響は会計処理にも及び得ることから、企業会計基準委員会では金利指標改革に起因する会計上の問題を新規テーマとして取り上げ、審議を行っています。

2020年2月25日の第426回企業会計基準委員会では、ヘッジ会計の適用要件の判断について以下の内容が確認され、第426回議事概要別紙として公表されています。

『今回の金利指標改革に伴う金利指標の変更は現時点で確定したものではないが、仮に金利指標の変更が行われる場合、それは企業自身の意思決定に基づくものではなく、不可避免的に発生する事象である。現行の会計基準はそのような事態を想定して開発されたものではないため、金利指標の変更について現行の会計基準に当てはめた場合、当該会計基準の開発時には想定されていなかった結果が生じる可能性があると考えられる。よって、今後、実務対応報告が公表されるまでの間、ヘッジ会計の適用要件を判断する際に、金利指標改革の影響を考慮せず、ヘッジ対象及びヘッジ手段の金利指標が変更されないものと仮定して差し支えないものと考えられる。』

### 2. 未適用の会計基準等に関する注記

「会計方針の開示、会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」第22-2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。冒頭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。

また、「会計方針の開示、会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」の改正では、従来「会計方針の変更に関する注記」として第12項に規定されていた未適用の会計基準等に関する注記について第22-2項に移動され、「会計方針の変更に関する注記」、「表示方法の変更の取扱い」と同じ階層の見出しのもと、規定がおかれています。これにより、専ら表示及び開示を定めた会計基準についても、未適用の会計基準等に関する注記の定めが適用されることの明確化が図られています。未適用の会計基準等に関する注記として求められる事項は、①新しい会計基準等の名称及び概要、②適用予定日(早期適用する場合には早期適用予定日)に関する記述、③新しい会計基準等の適用による影響に関する記述とされていますが、専ら表示及び注記事項を定めた会計基準等に関しては③の事項は注記を要しないとされています。

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