

会計・監査 Report

April 2021

vol. 23

2021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会計基準等として、以下があげられます(2021年3月19日時点)。本稿では、これら新会計基準等のほか、監査報告書におけるKAMの記載、2019年改正会社法の概要、2020年4月に成立した欠損金繰戻し還付の特例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	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	前期から適用
収益認識	改正企業会計基準第29号「収益認識に関する会計基準」	2020年3月31日	早期適用可 ^{*1}
	改正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」	〃	〃
開示	企業会計基準第30号「時価の算定に関する会計基準」 ^{*2}	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	適用
	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」	〃	適用
その他	実務対応報告第40号「LIBORを参照する金融商品に関するヘッジ会計の取扱い」	2020年9月29日	適用
	実務対応報告第41号「取締役の報酬等として株式を無償交付する取引に関する取扱い」	2021年1月28日	適用

*1 収益認識に関する表示及び注記事項を定める2020年3月改正基準については、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. 「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日に「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)を公表しました。

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。開示目的に照らせば、識別する項目の数は、企業の規模及び事業の複雑性等により異なると考えられるものの、比較的少数の項目を識別することになると考えられる旨が示されています。

なお、「リスク」に関しては有利となる場合及び不利となる場合の双方が含まれること、財務諸表に計上しないこととした負債を開示項目として識別することを妨げないこと、注記において開示する金額を算出するにあたって見積りを行ったものについても識別を妨げないこと、固定資産について減損損失の認識は行わないとした場合でも、当該固定資産を開示する項目として識別する可能性があることが明記されています。

(3) 注記事項

会計上の見積りに関する開示は、独立の注記事項とされ、そこでは見積り開示基準に基づいて識別した会計上の見積りの内容を表す項目名を記載します。

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。なお、これらについて、会計上の見積りの開示以外の注記に含めて財務諸表に記載している場合には、会計上の見積りに関する注記を記載するにあたり、当該他の注記事項を参照することにより記載に代えることができます。

b)として開示する事項には、例えば次のような注記があります。

- 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

なお、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見積り開示基準に基づく開示を行うときは、b)の注記事項について連結財務諸表における記載を参照することができます。

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されます。また、適用初年度において比較情報は省略可能とされています。

3. その他

(1) 企業会計基準委員会第429回・第432回議事概要との関係

企業会計基準委員会第429回議事概要(2020年4月10日公表)では、新型コロナウイルス感染症の影響のように不確実性が高い事象についても、感染症の広がり方や収束時期等につき、一定の仮定を置き最善の見積りを行い、合理的な見積り金額を算出することが必要である旨、示されました。あわせて、「一定の仮定」は企業間で異なり、同一条件下の見積りについて見積り金額が異なることも想定されることから、重要性がある場合には、どのような仮定を置いて会計上の見積りを行ったのか、財務諸表利用者が理解できるような情報を追加情報として開示することが求められています。第432回議事概要(2020年5月11日公表)においても、同様の考え方が示されています。

この点と会計上の見積りに関する注記との関係について、第451回議事概要(2021年2月10日公表)では次のように記載されています。

- 第429回企業会計基準委員会の議事概要及び第432回企業会計基準委員会の議事概要で示した考え方のうち、一定の仮定を置き最善の見積りを行うべきこと等については、見積り開示基準の適用後も変わりはない。
- 見積り開示基準では、重要な会計上の見積りとして識別した項目について、財務諸表利用者の理解に資する情報として、例えば当年度の財務諸表に計上した金額、計上した金額の算出方法、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等の注記を求めている。したがって、第429回及び第431回議事概要で示された内容のうち、重要性がある場合に追加情報としての開示が求められる新型コロナウイルス感染症の広がり方や収束時期等の一定の仮定については、見積り開示基準で求められる開示に含まれることが多いと想定される。また、見積り開示基準が求める他の開示とあわせ、新型コロナウイルス感染症の影響についてより充実した開示となることが想定される。
- 見積り開示基準に基づく注記において、第429回及び第432回の議事概要で示された内容が開示される場合、改めて追加情報として開示する必要はない。
- 新型コロナウイルス感染症の影響に重要性がないと判断される場合(翌年度の財務諸表に重要な影響を及ぼすリスクがあると判断されない場合)は、見積り開示基準に基づく注記は求められない。このような場合であっても、当該判断について開示することが財務諸表利用者にとって有用な情報となると判断して追加情報として開示することは、追加情報開示の趣旨に沿ったものであると考えられる。

(2) KAMとの関係

本年度から監査報告書に記載されるKAMに関して、日本公認会計士協会から2020年10月に公表された研究報告では、KAMとされた項目には会計上の見積りの領域に関するものが多い傾向があるとされています。会計上の見積りに関連するKAMが記載される場合、KAMの決定期由等の記載においては、会計上の見積りに関する注記を踏まえた記載がなされることが多くなると想定されます。

Ⅱ. 「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. 改正の概要

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ることから、財務諸表においては、重要な会計方針の注記が求められます。

改正基準によれば、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示すことにある」とされています。また改正基準において、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方針を注記することについてもあてはまるとされています。

「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、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会計方針に関する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されます。

なお、改正基準を適用したことにより新たに注記する会計方針については、表示方法の変更には該当しません。ただし、改正基準を新たに適用したことにより、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方針を新たに開示するときは、追加情報としてその旨を注記します。

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、Ⅲ.において「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、それ以降の決算においては、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き税効果会計を適用する必要が生じます。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(すなわち、グループ通算制度が適用されず、連結納税制度が継続するかのように仮定して税効果会計を適用することができる)と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します。

4. 適用時期

公表日(2020年3月31日)後適用されています。

5. その他

(1) 単体納税制度の見直し

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。

(2) 特例的な取扱いの位置づけ

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。

(3) 新たな実務対応報告の公表

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)」は廃止され、新たな実務対応報告が公表される予定です。

この公開草案については、2021年3月に公表することを目標とされています(企業会計基準委員会「現在開発中の会計基準に関する今後の計画」)。

IV. 「取締役の報酬等として株式を無償交付する取引に関する取扱い」(以下、IV.において「本実務対応報告」という)

1. 経緯と概要

2019年改正会社法の施行前においては、新株の発行又は自己株式の処分をしようとするとき、その都度募集株式の払込金額等を定めなければならないこととされ、株式の無償発行(無償交付)は認められていませんでした。改正法では、上場会社が取締役等の報酬等として新株の発行又は自己株式の処分をするときは、金銭の払込み等を要しないこととされ(改正会社法第202条の2)、2021年3月1日から施行されています。

本実務対応報告は、取締役等の報酬等として金銭の払込み等を要しないで株式の発行等をする場合における会計処理及び開示を明らかにすることを目的として公表されたものです。

2. 対象取引

上場会社が取締役の報酬として株式を交付する取引には、大きくわけて次の2つの形態があると考えられます。

「事前交付型」：取締役の報酬等として株式を無償交付する取引のうち、対象勤務期間の開始後速やかに、契約上の譲渡制限が付された株式の発行等が行われ、権利確定条件が達成された場合には譲渡制限が解除されるが、権利確定条件が達成されない場合には企業が無償で株式を取得する取引

「事後交付型」：取締役の報酬等として株式を無償交付する取引のうち、契約上、株式の発行等について権利確定条件が付されており、権利確定条件が達成された場合に株式の発行等が行われる取引

上記いずれの場合についても、交付される株式が新株である場合と自己株式である場合が想定されるため、対象取引は大きく4つのケースに区分されます。

3. 会計処理の考え方

(1) 費用の認識及び測定

取締役等に対して新株を発行し、これに応じて企業が取締役等から取得するサービスは、その取得に応じて費用として計上します。

費用の認識や測定については、インセンティブ効果を期待して自社の株式又は株式オプションが付与される点でストック・オプションと同様であるため、ストック・オプション会計基準の定めに従うこととなります。

すなわち、交付した株式と企業が期待するサービスが契約成立の時点において等価で交換されているとの考えに基づき、株式の公正な評価額のうち、対象勤務期間を基礎とする方法その他の合理的な方法に基づき発生したと認められる額を各会計期間における費用計上額とします。また、付与日以後の株式の公正な評価単価の変動はサービスの価値とは直接的な関係を有しないとの考えに基づき、無償交付契約締結後、株式の公正な評価単価の見直しは行いません。

なお、失効(事後交付型において、権利確定条件が達成されず、取締役等に株式が交付されていないことが確定すること)や没収(事前交付型において、権利確定条件が達成されず、企業が無償で株式を取得することが確定すること)の見込みは株式数に反映するため、公正な評価単価の算定上は考慮しません。

$$\text{公正な評価額} = \text{公正な評価単価} \times (\text{付与数} - \text{失効・没収見込数})$$

(2) 対応する純資産項目

a) 事前交付型 – 新株発行の場合

事前交付型では、割当日に株式が交付され、その後、取締役等からサービスの提供を受けることとなります。このため、取締役等からサービスの提供を受けることをもって、分割での払込みがなされていると考え、サービスの提供の都度、払込資本を認識します。

すなわち、費用計上額に対応する金額を資本金又は資本準備金に計上します^{*1,*2}。この点、会社計算規則が改正され、取締役等が新株を対価として会社に提供した役務の公正な評価額のうち、直前の事業年度の末日から当事業年度の末日までの増加額に相当する資本金又は資本準備金の額が増加することとされています(会社計算規則第42条の2第1項から第3項)。

なお、四半期会計期間においては、費用計上額に対応する金額はその他資本剰余金とされます。費用計上額がマイナスとなってその他資本剰余金が減額され、その他資本剰余金が負の値となった場合、当該負の値はその他利益剰余金から減額して翌四半期会計期間期首に戻入を行い、年度末において上記処理に置き換えます。

没収によって無償で株式を取得した場合、「自己株式及び準備金の額の減少等に関する会計基準の適用指針」第14項に従い、自己株式の数のみの増加として処理します。

*1 株式の没収見込数の変動等により、年度通算で費用を戻入れる場合が想定されます。この場合は対応する金額をその他資本剰余金から減額します。

*2 この結果、その他資本剰余金の残高が負の値となった場合、「自己株式及び準備金の額の減少等に関する会計基準」に従い、その他資本剰余金を零とし、当該負の値をその他利益剰余金から減額します。

b) 事前交付型 – 自己株式処分の場合

割当日において、処分した自己株式の帳簿価額を減額するとともに、同額の資本剰余金を減額します*。また、サービスの取得に応じ計上される費用に対応する金額を、その他資本剰余金として計上します。

取締役等からサービスの提供を受けることをもって分割での払込みがなされていると考えられますので、結果として、払込まれたと考えられる金額の合計額と自己株式の帳簿価額との差額が、その他資本剰余金として処理されるといえます。

没収によって無償で株式を取得した場合、「自己株式及び準備金の額の減少等に関する会計基準の適用指針」第14項によらず、割当時に減額した自己株式につきその減額を取消し、あわせて、その他資本剰余金の減額を取消します。(自己株式の数のみの増加とせず、当初取引の取消処理が行われる形となります。)

c) 事後交付型 – 新株発行の場合

事後交付型では、対象勤務期間後に株式を交付するため、対象勤務期間中に計上された費用に対応する金額は将来的に株式を交付する性質のものとして累積させ、権利確定日以後の割当日において払込資本に振り替えられます。

すなわち、費用計上額に対応する金額を純資産の部の株主資本以外の項目に株式引受権として計上し、割当日において、株式引受権として計上した額を資本金又は資本準備金に振替えます。

この点に関し、「貸借対照表の純資産の部の表示に関する会計基準」、「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」のほか、会社計算規則、財務諸表等規則等が改正され、純資産の部に「株式引受権」の区分が設けられています。

d) 事後交付型 – 自己株式処分の場合

費用計上額に対応する金額を純資産の部の株主資本以外の項目に株式引受権として計上し、割当日において、自己株式の取得原価と株式引受権の帳簿価額との差額を、自己株式処分差額として処理します。

* その他資本剰余金の残高が負の値となった場合の取扱いは、上記と同様です。

4. 開示

(1) 開示事項

財務諸表に次の事項を注記します。

事前交付型	事後交付型
取引の内容、規模及びその変動状況(各会計期間において権利未確定株式数が存在したものに限る。)	取引の内容、規模及びその変動状況(各会計期間において権利未確定株式数が存在したものに限る。ただし、⑤を除く。)
① 付与対象者の区分(取締役、執行役の別)及び人数	① 付与対象者の区分(取締役、執行役の別)及び人数
② 当該会計期間において計上した費用の額とその科目名称	② 当該会計期間において計上した費用の額とその科目名称
③ 付与された株式数(当該企業が複数の種類の株式を発行している場合には、株式の種類別に記載を行う。④において同じ。)	③ 付与された株式数(当該企業が複数の種類の株式を発行している場合には、株式の種類別に記載を行う。④、⑤において同じ。)
④ 当該会計期間中に没収した株式数、当該会計期間中に権利確定した株式数並びに期首及び期末における権利未確定残株式数	④ 当該会計期間中に失効した株式数、当該会計期間中に権利確定した株式数並びに期首及び期末における権利未確定残株式数
	⑤ 権利確定後の未発行株式数
⑤ 付与日	⑥ 付与日
⑥ 権利確定条件	⑦ 権利確定条件
⑦ 対象勤務期間	⑧ 対象勤務期間
⑧ 付与日における公正な評価単価	⑨ 付与日における公正な評価単価
⑨ 付与日における公正な評価単価の見積方法	⑩ 付与日における公正な評価単価の見積方法
⑩ 権利確定数の見積方法	⑪ 権利確定数の見積方法
⑪ 条件変更の状況	⑫ 条件変更の状況

(2) 留意点

a) 1株当たり情報との関係

事前交付型では、割当日に株式が交付されるため、1株当たり当期純利益の算定にあたり、割当られた株式が考慮されます。

事後交付型では、すべての権利確定条件を達成した場合に株式が交付されることとなる契約が「潜在株式」として取扱われ、潜在株式調整後1株当たり当期純利益の算定において、ストック・オプションと同様に取扱われます。

また、株式引受権の金額は1株当たり純資産の算定上、貸借対照表の純資産の部の合計額から控除します。

b) 関連当事者注記との関係

取締役の報酬等として株式を無償交付する取引は取締役等との取引であり、関連当事者との取引に該当すると考えられます。一方で、「関連当事者の開示に関する会計基準」では、「役員に対する報酬、賞与及び退職慰労金の支払い」は開示対象外とされています。

関連当事者との取引として開示が求められる項目のうち、取引の内容や取引金額、取引条件に関する情報は、概ね本実務対応報告における注記事項((a)参照)として開示されることとなり、利用者が取引内容や条件を判断するための一定の情報は提供されるものと考えられること等から、報酬等としての側面を重視して、取締役の報酬等として株式を無償交付する取引については関連当事者との取引に関する開示は要しないとされています。

V. 「LIBORを参照する金融商品に関するヘッジ会計の取扱い」(以下、V.において「本実務対応報告」という)

1. 背景と経緯

LIBORの公表が2021年12月末をもって恒久的に停止され、LIBORを参照している契約においては参照する金利指標の置換が行われる可能性が高まっています。LIBORを参照する取引は広範に行われていることから、LIBORを参照する金融商品について必要と考えられるヘッジ会計に関する会計処理及び開示上の取扱いを明らかにするために、本実務対応報告が公表されました。

2. 範囲

本実務対応報告は、金利指標改革に起因して公表が停止される見通しであるLIBORを参照する金融商品について金利指標を置き換える場合に、その契約の経済効果が金利指標置換の前後で概ね同等となることを意図した契約条件の変更(金融商品の契約上のキャッシュ・フローの基礎となる金利指標を変更する契約条件の変更)のみが行われる金融商品を適用範囲とします。

また、こうした契約条件の変更と同様の経済効果をもたらす契約の切替に関する金融商品、本実務対応報告公表後に新たにLIBORを参照する契約を締結する場合のその金融商品も適用範囲に含まれます。

なお、例えば、次のような場合には、「経済効果が概ね同等となることを意図した契約条件の変更」に該当すると考えられます。

- ① LIBORと後継の金利指標の差分を調整するためのスプレッド調整
- ② 金利指標の置換に伴う更改期間、日数計算、支払日、時価の算定方法等の変更(例えば、デリバティブ取引に関して、前決めの金利から後決めの金利への変更)

逆に、例えば、次のような場合には、「経済効果が概ね同等となることを意図した契約条件の変更」に該当せず、本実務対応報告の適用範囲外になると考えられます。

- ① 想定元本の変更
- ② 満期日の変更
- ③ 貸出の仕組みの変更(例えば、証書貸付から当座貸越への変更)
- ④ 取引相手の信用リスクのスプレッドの変更
- ⑤ 財務的な困難がある借手への譲歩
- ⑥ 取引相手の変更

3. 概要

変動利付円建て借入(LIBOR+スプレッド)をヘッジ対象として、金利スワップ(固定支払、LIBOR受取)をヘッジ手段として用いる取引を例にとります。このとき、参照金利指標を置換えるために、例えば「契約の切替」(既存の契約をその満了前に中途解約し、直ちに新たな契約を締結すること)を行う場合を想定します。

金融商品会計基準によれば、ヘッジ対象が消滅すればヘッジ会計は終了し、またヘッジ手段が消滅すればヘッジ会計が中止されるとされています。契約の切替により、外形的にはヘッジ対象又はヘッジ手段の旧契約が終了することとなるため、ヘッジ会計を終了又は中止すべきかどうか、論点となります。

ここで、金利指標改革に起因するLIBOR の置換は、企業自身の意思決定に基づくものではなく、企業からみれば不可避免的に生じる事象です。このような不可避免的に生じる事象に対して、そうした事態を想定して開発されていない会計基準を当てはめた場合、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り、結果として、財務諸表利用者に対する有用な財務情報の提供につながらない可能性があると考えられます。

このため、(2)に示した本実務対応報告の適用範囲に含まれる金融商品をヘッジ対象又はヘッジ手段としてヘッジ会計を適用している場合、金利指標改革に起因する契約の切替が行われたときであっても、ヘッジ会計の適用を継続することができることが定められました。

4. 会計処理

(1) 用語定義と会計処理のフェーズ

会計処理は、「金利指標置換前」、「金利指標置換時」、「金利指標置換後」に分けて定められています。

「金利指標置換前」：金利指標置換時よりも前の期間をいう。

「金利指標置換時」：ヘッジ対象の金融商品及びヘッジ手段の金融商品の双方の契約において後継の金利指標を基礎とした計算が開始される時点(双方の契約において時点が異なる場合はいずれか遅い時点)をいう。ヘッジ対象又はヘッジ手段の金融商品のうちいずれかのみがLIBOR を参照している場合は、そのいずれかにおいて後継の金利指標を基礎とした計算が開始される時点をいう。

「金利指標置換後」：金利指標置換時よりも後の期間をいう。

(2) 金利指標置換前

本実務対応報告の対象範囲に含まれる金融商品を利用するヘッジ取引に関し、定められた会計処理を簡潔にまとめると次のようになります。

項目	金融商品会計基準等の原則	本実務対応報告
ヘッジ対象又はヘッジ手段の契約の切替	ヘッジ会計の終了又は中止となる	ヘッジ会計の適用を継続できる
予定取引	実行されないことが明らかになったとき、ヘッジ会計が終了する	実行されるかどうかを判断するにあたって、ヘッジ対象の金利指標が既存の金利指標から変更されないとみなすことができる
ヘッジ有効性評価	①相殺の有効性評価の方法等をヘッジ文書として明確化し、②相殺効果の定期的確認が必要となる	① 参照する金利指標は既存の金利指標から変更されないと仮定をおいて検討できる。②有効性が認められない場合であってもヘッジ会計を継続できる
包括ヘッジ	リスク要因が共通しており、かつリスクに対する反応が同一グループ内の個々の資産・負債との間でほぼ同様である場合、グルーピングしてヘッジ対象を識別できる	ほぼ同様であると認められなかった場合でも、包括ヘッジを適用できる
金利スワップの特例処理	適用の6要件が求められ、例えば「受払条件がスワップ期間を通して一定であること」が要件とされる	要件の判断にあたって、参照する金利指標は既存の指標から変更されないとみなすことができる
振当処理	為替予約等によって円貨キャッシュ・フローが固定されているときに限り認められる	円貨キャッシュ・フローが固定されているかどうか判断するにあたって、参照する金利指標は既存の指標から変更されないとみなすことができる

(3) 金利指標置換時

本実務対応報告の対象範囲に含まれる金融商品を利用するヘッジ取引に関し、次のように取扱われます。

金融商品会計基準等の原則	本実務対応報告
ヘッジ取引時に、ヘッジ文書で、ヘッジ取引日、識別したヘッジ対象とリスクの種類、選択したヘッジ手段等について明確にすることが求められている。金利指標置換時には、これらの内容に変更が生じることになる。	金利指標置換時において、当初のヘッジ会計開始時にヘッジ文書に記載したヘッジ取引日、識別したヘッジ対象、選択したヘッジ手段等を変更したとしても、ヘッジ会計の適用を継続することができる。

(4) 金利指標置換後

本実務対応報告の対象範囲に含まれる金融商品を利用するヘッジ取引に関しては、金利指標置換前の取扱いが金利指標置換後も適用され、2023年3月31日以前に終了する事業年度まで特例的な扱いによることができます。

5. 開示

2023年3月31日以前に終了する事業年度まで、次の注記が求められます。

- ① ヘッジ会計の方法(繰延ヘッジか時価ヘッジか)並びに金利スワップの特例処理及び振当処理を採用している場合にはその旨
- ② ヘッジ手段である金融商品の種類
- ③ ヘッジ対象である金融商品の種類
- ④ ヘッジ取引の種類(相場変動を相殺するものか、キャッシュ・フローを固定するものか)
- ⑤ 本実務対応報告を一部のヘッジ関係にのみ適用する場合には、その理由

VI. 金商法監査報告書における「監査上の主要な検討事項」(KAM)の記載

2021年3月期から、監査報告書にKAMが記載されます。監査基準委員会報告書によれば、KAMの記載区分には次のような内容が記載されます。

- ① 関連する財務諸表における注記事項がある場合は、当該注記事項への参照
- ② 個々の監査上の主要な検討事項の内容
- ③ 財務諸表監査において特に重要であるため、当該事項を監査上の主要な検討事項に決定した理由
- ④ 当該事項に対する監査上の対応

このうち①の注記に関しては、日本公認会計士協会から2020年10月に公表された研究報告において、KAMとされた項目には会計上の見積りの領域に関するものが多い傾向があるとされており、1. で記載した見積り開示基準に従った注記事項が参照されるケースも多いと想定されます。また、2. で記載した「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」に基づく注記(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方針の注記)について参照されるケースも想定されます。

財務諸表及び注記以外の非財務情報では、「事業等のリスク」や「経営者による財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況の分析」などがKAMとの関連性が強いと考えられます。

VII. 会社法の改正

1. 2019年改正

2019年12月4日、「会社法の一部を改正する法律」が成立しました。主な改正内容は以下の表のとおりです。このうち電子提供制度を除き、2021年3月1日から施行されています。

株主総会資料の電子提供制度の創設	<ul style="list-style-type: none"> • 定款の定めに基づき、株主総会資料を自社のウェブサイト等に掲載し、株主に対しては当該ウェブサイトのアドレス等を記載した招集の通知を行うことで、適法に提供したものとする制度 • 書面での資料提供を希望する株主は、書面での交付を請求できる • 上場会社については、当該制度の利用が義務付けられる • 電子提供措置の開始日については、株主総会の日3週間前の日か招集通知発送日のいずれか早い日からネット掲載が必要
株主提案権の乱用的な行使の制限	<ul style="list-style-type: none"> • 提案できる議案の数を10までとする
社外取締役	<ul style="list-style-type: none"> • 上場会社等は、社外取締役を置かなければならない • 一定の業務執行について所定手続のもとに社外取締役へ委託した場合には、社外性を喪失しない <p>上場会社等・監査役会設置会社(公開会社であり、かつ、大会社であるものに限る。)であって、有価証券報告書の提出義務がある会社及び監査等委員会設置会社</p>
取締役報酬に関する規律の見直し	<ul style="list-style-type: none"> • 上場会社等において、取締役の個人別報酬の内容が株主総会で決定されない場合には、取締役会で決定方針を定め、その概要等を開示 • 上場会社が取締役の報酬として株式を発行する場合には、出資の履行を要しない(4. 参照)
会社役員賠償責任保険(D&O保険)に関する規律の整備	<ul style="list-style-type: none"> • D&O保険に加入するために必要な手続規定等を新設 • 保険の内容の決定は取締役会決議によらなければならない(取締役への委任は不可)。
株式交付制度の創設	<ul style="list-style-type: none"> • 親子会社関係を形成する新しい組織再編行為を制度化

2. 新型コロナウイルス感染症に関連する対応(「会社法施行規則及び会社計算規則の一部を改正する省令」)

2020年5月、新型コロナウイルス感染症に関する緊急措置として、定時株主総会における事業報告及び計算書類の提供に関し、株主総会参考書類のウェブ開示によるみなし提供制度*が拡充される時限措置がとられていました。これが11月半ばに失効したため、2021年1月、再度時限措置が図られています。2021年9月30日前に招集手続が開始された定時株主総会に係る事業報告及び計算書類の提供まで、時限措置が適用されます。

これにより、次のものがウェブ開示によるみなし提供制度の範囲に含まれています。

事業報告：「事業の経過及びその成果」「対処すべき課題」

計算書類：(個別)貸借対照表、(個別)損益計算書、

これらに対する監査役監査報告、会計監査人監査報告

* ウェブ開示によるみなし提供制度

定時株主総会の招集の通知に関して、事業報告及び計算書類に表示すべき事項の一部に係る情報を、定時株主総会に係る招集通知を発出する時から株主総会の日から3か月が経過する日までの間、継続してインターネット上のウェブサイトに掲載し、当該ウェブサイトのURL等を株主に対して通知することにより、当該事項が株主に提供されたものとみなす制度

VIII. 欠損金の繰戻し還付

欠損金の繰戻し還付制度は、青色申告書である確定申告書を提出する事業年度に欠損金額が生じた場合に、その欠損金額をその事業年度開始の日前1年以内に開始したいずれかの事業年度に繰り戻して法人税額の還付を請求することができる制度です。

適用対象法人は、普通法人のうち、事業年度終了時において資本金の額又は出資金の額が1億円以下である中小法人に限られていますが、2020年4月に成立した「新型コロナウイルス感染症等の影響に対応するための国税関係法律の臨時特例に関する法律」により適用範囲が拡大されています。

具体的には、2020年2月1日～2022年1月31日の間に終了する各事業年度において生じた欠損金額について、資本金額1億円超10億円以下の企業（大規模法人（資本金の額が10億円を超える法人）の100%子会社や、グループ内の複数の大規模法人に100%の株式を保有されている法人は除く）においも繰戻し還付が受けられることとなります。なお、繰戻し還付の対象となる税金は、法人税及び地方法人税が対象であり、地方税である住民税及び事業税には対象にならないため留意が必要です。

以上

太陽有限責任監査法人

公認会計士 西村大司

text : daishi nishimura