

会計・監査 Report

July 2020

vol. 22

2021年3月期第1四半期決算における留意事項

2021年3月期第1四半期決算において、新たに適用される会計基準等はありません。一方、すでに公表された会計基準等を2020年3月期において早期適用している場合、またこの四半期から早期適用する場合、これに伴って新たな注記が必要となる場合があります。

この四半期においては、「第436回企業会計基準委員会議事概要」(2020年6月26日、企業会計基準委員会)、「新型コロナウイルス感染症に関連する監査上の留意事項(その6)」(2020年6月30日、日本公認会計士協会)及び「四半期報告書における新型コロナウイルス感染症の影響に関する企業情報の開示について」(2020年7月1日、金融庁)を踏まえ、開示等について十分留意することがポイントとなります。

この他、2020年3月期から「経理の状況」以外の部分に関して適用された改正に併せ、四半期報告書の記載内容についても改正が行われています。

本稿では、これらの改正内容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。

I. 新たな会計基準等

1. 強制適用される会計基準等

2021年3月期第1四半期決算から強制適用される新たな会計基準等(会計基準、適用指針及び実務対応報告等を指します。以下同じです。)はありません。

2. 早期適用

既に公表されている会計基準等を早期適用している場合は次のようになります。なお、これら会計基準等の詳細については、「会計・監査Report vol.20」をご参照ください。

(1) 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

2021年3月31日以後終了年度の年度末から適用されますが、2020年3月31日以後終了年度の年度末から適用可能とされています。早期適用している場合でも、この四半期での新たな影響は特にありません。

(2) 収益認識に関する会計基準(開示部分に関する改正)

2020年4月1日以後開始年度の期首から適用可能とされています。この四半期から早期適用する場合、流動資産に属する資産として「受取手形、売掛金及び契約資産」(四半期連結財務諸表規則第35条第1項第2号)が区分掲記する必要があります。また、売上高については、各企業の実態に応じ、売上高、売上収益、営業収益等適切な名称を付す必要があります。

このほか、収益認識に関する注記(四半期連結財務諸表規則第27条の3、四半期財務諸表等規則第22条の4)として、収益の分解情報(当該収益及び当該契約から生じるキャッシュ・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当該収益を分解した情報であって、投資者その他の四半期財務諸表の利用者の理解に資するもの)の注記が必要となります。

(3) 時価の算定に関する会計基準

2020年4月1日以後開始年度の期首から適用可能とされ、さらに、2020年3月31日以後終了年度の年度末から適用することも可能とされています。早期適用を行っている場合で、次の条件を満たすときは、この四半期での注記が必要となります。

具体的には、金融商品が企業集団の事業の運営において重要なものとなっており、かつ、時価のレベルごとの合計額に前年度末と比較して著しい変動が認められる場合、四半期における時価を注記する必要があります。ただし、一般事業会社においては金融商品が事業運営において重要なものと判断されないケースが多いと考えられ、結果、多くの会社においては影響がないと想定されます。

(4) 会計上の見積りの開示に関する会計基準

2021年3月31日以後終了年度の年度末から適用されますが、2020年3月31日以後終了年度の年度末から適用可能とされています。早期適用している場合でも、この四半期での新たな影響は特にありません。

3. その他

「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」を適用し、グループ通算制度への移行及び移行にあわせ単体納税制度の見直しが行われた項目について、「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き繰延税金資産及び繰延税金負債の計算を行っている場合、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追加情報として注記する必要があります。

II. 企業内容等の開示に関する内閣府令

2020年3月期から適用されている改正は、「会計・監査Report vol.20」で解説しています。2021年3月期第1四半期でもこれを踏まえた改正が行われています。

2020年3月期の有価証券報告書から適用されている項目	四半期報告書における開示内容
<p>経営方針、経営環境及び対処すべき課題等</p> <ul style="list-style-type: none"> 経営方針、経営戦略等の記載に当たり、経営環境(例えば、企業構造、市場の状況、競争優位性、主要製品・サービスの内容、顧客基盤、販売網等)についての経営者の認識の説明を含め、事業の内容と関連付けて記載 優先的に対処すべき事業上及び財務上の課題について、その内容、対処方針等を経営方針・経営戦略等と関連付けて具体的に記載 	<p>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</p> <ul style="list-style-type: none"> 四半期報告書に記載した事業の状況、経理の状況等に関して投資者が適正な判断を行うことができるよう、経営者の視点による経営成績等の状況に関する分析・検討内容を具体的に、かつ、分かりやすく記載(以下に掲げる事項等が含まれる) <ul style="list-style-type: none"> 当四半期連結累計期間において、連結会社が優先的に対処すべき事業上及び財務上の課題について重要な変更があった場合又は新たに事業上及び財務上の対処すべき課題が生じた場合におけるその内容、対処方針等 当四半期連結累計期間において、前事業年度の有価証券報告書に記載した「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」中の会計上の見積り及び当該見積りに用いた仮定の記載について重要な変更があった場合には、その旨及びその具体的な内容を分かりやすく、かつ、簡潔に記載
<p>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</p> <ul style="list-style-type: none"> キャッシュ・フローの状況の分析・検討内容並びに資本の財源及び資金の流動性に係る情報の記載に当たっては、資金調達の方法及び状況並びに資金の主要な使途を含む資金需要の動向についての経営者の認識等を含めて、具体的に、かつ、分かりやすく記載 連結財務諸表の作成に当たって用いた会計上の見積りや見積りに用いた仮定のうち、重要なものについて、不確実性の内容やその変動により経営成績等に生じる影響など、経理の状況に記載した会計方針を補足する情報を記載 	
事業等のリスク	
<ul style="list-style-type: none"> 経営者が連結会社の財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況に重要な影響を与える可能性があるとして認識している主要なリスクについて、リスクが顕在化する可能性の程度や時期、顕在化した場合の影響の内容、対応策を、重要性や経営方針・経営戦略等の関連性の程度を考慮して、分かりやすく記載 	<ul style="list-style-type: none"> 当四半期連結累計期間において、四半期報告書に記載した事業の状況、経理の状況等に関する事項のうち、経営者が連結会社の財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況に重要な影響を与える可能性があるとして認識している主要なリスクが発生した場合又は前事業年度の有価証券報告書に記載した「事業等のリスク」について重要な変更があった場合には、その旨及びその具体的な内容を分かりやすく、かつ、簡潔に記載
監査役監査の状況	
<ul style="list-style-type: none"> 監査役及び監査役会の活動状況(開催頻度、主な検討事項、個々の監査役の出席状況及び常勤の監査役の活動等)を記載 	該当なし
会計監査の状況	
<ul style="list-style-type: none"> 監査法人の継続監査期間 	該当なし

Ⅲ. コロナウイルス感染症に関連する対応

1. 会計処理

「四半期財務諸表に関する会計基準」では、四半期財務諸表の作成のために採用する会計方針は、四半期特有の会計処理を除き、原則として年度の財務諸表の作成にあたって採用する会計方針に準拠しなければならないとされています。四半期特有の会計処理としては、原価差異の繰延処理及び税金費用の計算に関する特有の会計処理が定められています。

一方で、当該四半期財務諸表の開示対象期間に係る財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況に関する財務諸表利用者の判断を誤らせない限り、簡便的な会計処理によることができるとされ、「四半期財務諸表に関する会計基準の適用指針」では例えば、一般債権の貸倒見積高の算定における簡便的な会計処理、棚卸資産の簿価切下げにあたっての簡便的な会計処理等について規定が置かれています。

(1) 原価差異の繰延処理(四半期特有の会計処理)

標準原価計算等を採用している場合において、原価差異が操業度等の季節的な変動に起因して発生したものであり、かつ、原価計算期間末までにほぼ解消が見込まれるときには、継続適用を条件として、当該原価差異を流動資産又は流動負債として繰り延べることができることとされています(「四半期財務諸表に関する会計基準」第12項)。

新型コロナウイルス感染症の影響により操業度が低下している場合でも、季節的な変動に起因して発生したものであると考えられない可能性が高いため、留意が必要です。

なお、「新型コロナウイルス感染症に関連する監査上の留意事項(その4)」(日本公認会計士協会)において、新型コロナウイルス感染症の拡大防止のために政府や地方自治体による要請や声明等により、工場が操業を停止又は縮小したときの異常な操業度の低下による原価への影響について、臨時性があると判断される場合が多いと考えられることから、損益計算書の特別損失の要件を満たし得る可能性に言及されています。

(2) 税金費用の計算(四半期特有の会計処理)

税金費用については、四半期会計期間を含む年度の税引前当期純利益に対する税効果会計適用後の実効税率を合理的に見積り、税引前四半期純利益に当該見積実効税率を乗じて計算することができます(「四半期財務諸表に関する会計基準」第14項)。関連して、「中間財務諸表等における税効果会計に関する適用指針」第14項では、見積実効税率を用いて税金費用を計算すると著しく合理性を欠く結果となる場合、法定実効税率を用いて当該税金費用を計算するとされ、著しく合理性を欠く結果となる場合として予想年間税引前当期純利益がゼロ又は損失となる場合が示されています。

新型コロナウイルス感染症の影響により年間税引前当期純利益等がゼロ又は損失となることが見込まれないか、留意する必要があります。

(3) 一般債権の貸倒見積高の算定(簡便的な会計処理)

一般債権の貸倒実績率等が前年度の財務諸表の作成において使用した貸倒実績率等と著しく変動していないと考えられる場合には、四半期会計期間末において、前年度末の決算において算定した貸倒実績率等の合理的な基準を使用することができます。(「四半期財務諸表に関する会計基準の適用指針」第3項)

新型コロナウイルス感染症の影響による得意先の倒産等が生じている場合、貸倒実績率が著しく変動していないか、留意が必要です。

(4) 棚卸資産の簿価切下げ(簡便的な会計処理)

四半期会計期間末における通常の販売目的で保有する棚卸資産の簿価切下げにあたっては、収益性が低下していることが明らかな棚卸資産についてのみ正味売却価額を見積り、簿価切下げを行うことができます。また、営業循環過程から外れた滞留又は処分見込等の棚卸資産であって、前年度末において帳簿価額を処分見込価額まで切り下げている場合には、当該四半期会計期間において前年度から著しい状況の変化がないと認められる限り、前年度末における貸借対照表価額を引き続き計上することができます。(「四半期財務諸表に関する会計基準の適用指針」第8項)

新型コロナウイルス感染症の影響により明らかに収益性が低下している棚卸資産がないか、また、簿価切下げ済みの棚卸資産についても、会社のビジネス環境の変化等がその収益性に著しい状況変化を生じさせていないかなど、在庫評価に与える影響を慎重に評価することが求められます。

(5) 減損の兆候(簡便的な会計処理)

四半期会計期間における減損の兆候の把握にあたっては、使用範囲又は方法について当該資産又は資産グループの回収可能価額を著しく低下させる変化を生じさせるような意思決定や、経営環境の著しい悪化に該当する事象が発生したかどうかについて留意することとされています。(「四半期財務諸表に関する会計基準の適用指針」第14項)

新型コロナウイルス感染症の影響による環境変化、また店舗・工場等の閉鎖その他「固定資産の減損に係る会計基準の適用指針」第13項に例示されるような変化など、資産又は資産グループの回収可能価額を著しく低下させる変化を生じさせるような意思決定が発生していないか、留意が必要です。

(6) 繰延税金資産の回収可能性の判断(簡便的な会計処理)

重要な企業結合や事業分離、業績の著しい好転又は悪化、その他経営環境の著しい変化が生じておらず、かつ、一時差異等の発生状況について前年度末から大幅な変動がないと認められる場合には、繰延税金資産の回収可能性の判断にあたり、前年度末の検討において使用した将来の業績予測やタックス・プランニングを利用することができます。(「四半期財務諸表に関する会計基準の適用指針」第16項)

経営環境等に著しい変化が生じている場合として、いわゆる会社分類が変わる程度の著しい変化が考えられます(「四半期財務諸表に関する会計基準の適用指針」第94項)ので、新型コロナウイルス感染症の影響を踏まえ慎重な判断が求められます。また、経営環境の著しい変化が生じているかどうかは、会社が属する産業や地域など企業において大きく異なると考えられ、「新型コロナウイルス感染症に関連する監査上の留意事項(その6)」では、IMF(国際通貨基金)による世界経済見通しや日本銀行が公表する展望レポートも参考になるものとして示されています。

(7) その他の簡便的な会計処理

「四半期財務諸表に関する会計基準」及び「四半期財務諸表に関する会計基準の適用指針」では、①～⑥のほか、原価差異の配賦方法、減価償却費の算定、税金費用の計算、連結会社相互間の債権債務及び取引の相殺消去、未実現損益の消去等の簡便的な会計処理を定めています。いずれについても、企業の環境変化に伴う影響がないか留意することが必要です。

2. 注記

(1) 追加情報

2020年4月10日、企業会計基準委員会の議事概要として「会計上の見積りを行う上での新型コロナウイルス感染症の影響の考え方」が公表されました。この中では、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一定の仮定を置き最善の見積りを行う必要があること、感染症の広がり方や収束時期等も含め企業自ら一定の仮定を置くことになること、これらの仮定は企業間で異なり得るため、重要性がある場合にはその内容について追加情報等として具体的に開示する必要があると考えられることが示されています。さらに5月11日には、重要性判断は当年度の財務諸表の金額に対する影響の重要性のみならず翌年度の財務諸表に与える影響も踏まえ、重要性がある場合には、仮定についての追加情報等の開示が強く望まれるとされています。

6月26日には、四半期決算における考え方を明らかにして欲しいとの意見に応じ、第436回企業会計基準委員会議事概要として次の3点が公表されています。

- 前年度の財務諸表において追加情報の開示を行っている場合で、四半期決算において新型コロナウイルス感染症の今後の広がり方や収束時期等を含む仮定に重要な変更を行ったときは、他の注記に含めて記載している場合を除き、四半期財務諸表に係る追加情報として、当該変更の内容を記載する必要があるものと考えられる。
- 前年度の財務諸表において仮定を開示していないが、四半期決算において重要性が増し新たに仮定を開示すべき状況になったときは、他の注記に含めて記載している場合を除き、四半期財務諸表に係る追加情報として、当該仮定を記載する必要があるものと考えられる。
- 前年度の財務諸表において追加情報の開示を行っている場合で、四半期決算において新型コロナウイルス感染症の今後の広がり方や収束時期等を含む仮定に重要な変更を行っていないときも、重要な変更を行っていないことが財務諸表の利用者にとって有用な情報となると判断される場合は、四半期財務諸表に係る追加情報として、重要な変更を行っていない旨を記載することが望ましい。

その後、7月1日、金融庁から「四半期報告書における新型コロナウイルス感染症の影響に関する企業情報の開示について」が公表されました。この中では、i) 四半期報告書の提出期限(4月20日から9月29日までの期間に提出期限が到来する四半期報告書について、個別の申請を行わなくとも、一律に9月末まで延長される)、ii) 企業会計基準委員会の議事概要を踏まえ、四半期報告書において、適時適切に投資家へ追加情報等により情報提供することが強く期待される点、iii) 四半期報告書の財務情報(追加情報)及び非財務情報における開示について、有価証券報告書レビューの一環として必要に応じ確認する旨が示されています。

(2) 継続企業の前提

四半期会計期間の末日に継続企業の前提に重要な疑義を生じさせるような事象又は状況が存在する場合であって、当該事象又は状況を解消するあるいは改善するための対応をしてもなお継続企業の前提に関する重要な不確実性が認められるときは、その旨及びその内容等を注記する必要があります(「四半期財務諸表に関する会計基準」第19項)。新型コロナウイルス感染症の影響により、継続企業の前提に関する重要な不確実性が認められないかどうか、慎重な判断が必要となります。

(3) 後発事象

決算期の異なる海外子会社等について、子会社の決算日と連結決算日の差異が3か月を超えないことを理由に、連結決算日と異なる子会社決算日の財務諸表を基礎として連結決算を行うケースが想定されます。このようなケースでは、例えば12月決算の連結子会社について、2020年1月から3月までが連結財務諸表に反映されることになります。2020年4月以降の子会社の経営成績に関して、後発事象としての開示を検討すべきケースもあると考えられますので留意が必要です。

以上

太陽有限責任監査法人

公認会計士 西村大司

text : daishi nishimura