

会計・監査 Report

April 2022

vol. 26

2022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(2022年3月31日時点)。本稿では、これら新会計基準等のほか、「その他の記載事項」に関する監査人の責任、2019年改正会社法の概要等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
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	適用
	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」	2021年3月26日	〃
開示	企業会計基準第30号「時価の算定に関する会計基準」*	2019年7月4日	〃
	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」	〃	〃
	改正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」	2021年6月17日	早期適用可
その他	企業会計基準委員会議事概要 「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」	2020年4月9日及び 5月11日	—
	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	2021年3月1日以降 生じた取引から適用
	実務対応報告第40号改正 「LIBORを参照する金融商品に関するヘッジ会計の取扱い」	2022年3月17日	公表日以後 適用
	実務対応報告第42号 「グループ通算制度を適用する場合の会計処理及び開示に関する取扱い」	2021年8月12日	一部早期適用可

* 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. 収益認識に関する会計基準

1. 経緯と概要

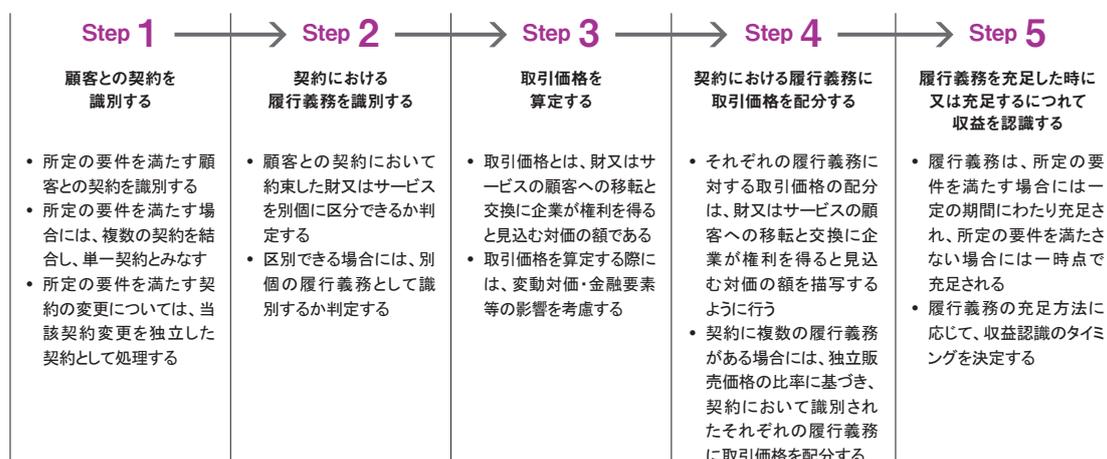
2018年3月に公表された「収益認識に関する会計基準」(以下、「2018年基準」)では、収益に関する注記事項について2018年基準を早期適用する場合の必要最低限の注記のみを定め、基準の強制適用時期までに追加の定めを設けることが予定されていました。この定めを追加する改正「収益認識に関する会計基準」(以下、「2020年基準」)が2020年3月に公表されています。

また、電気事業及びガス事業に関する代替的取扱いを追加する改正「収益認識に関する会計基準の適用指針」(以下、「2021年指針」)が2021年3月に公表されています。

2018年基準、2020年基準及び2021年指針ともに、2022年3月期第1四半期から強制適用となっています。期初から新たな会計方針を適用するとともに、四半期では、「収益の分解情報」を新たな注記事項として開示されていることと思います。

2. 2018年基準

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。いわゆる「5ステップ」による収益認識が基本原則とされます。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せ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。詳細は会計・監査Report Vol.20をご覧ください。



3. 2021年改正指針

2.に記載の代替的取扱いについて、電気事業及びガス事業に関する項目の追加がなされました。いわゆる検針日基準は代替的取扱いとして認められませんでした。検針日から決算日までの間に生じた収益の見積り方法について代替的取扱いが追加されています。

4. 2020年改正基準

収益認識に関する開示及び注記について、次のとおり定められています。

(1) 開示(損益計算書)

- 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。
- 適用初年度においては、財務諸表の組替えを行わないことができる。

(2) 開示(貸借対照表)

- 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。
- 契約資産、顧客との契約から生じた債権又は契約負債について、他の資産・負債と区分して表示しない場合には、それぞれの残高を注記する。
- 契約の中に残存する権利及び義務は、契約資産又は契約負債のいずれかとして、純額で表示する。ただし、個々の契約から生じた契約資産と契約負債は純額で表示するものの、その結果として認識された複数の契約から生じた契約資産と契約負債は貸借対照表において相殺して表示しない
- 適用初年度においては、財務諸表の組替えを行わないことができる。

(3) 注記総論

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開示することにあります。各企業においてこの開示目的に照らし検討のうえ、重点を置くべき注記事項は詳細な記載が求められる一方、場合により柔軟な記載方法が認められ、また求められています。

- 顧客との契約から生じる収益に関する重要な会計方針として、次の項目を注記する。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。
 - － 企業の主要な事業における主な履行義務の内容
 - － 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)なお、代替的取扱いを適用する場合等、充足時点と認識時点とが異なることが生じ得ます。
- どの注記事項にどの程度の重点を置くべきか、また、どの程度詳細に記載するのかを開示目的に照らして判断する。

- 重要性に乏しい詳細な情報を大量に記載したり、特徴が大きく異なる項目を合算したりすることにより有用な情報が不明瞭とならないように、注記は集約又は分解する。
- 収益認識に関する注記を記載するにあたり、後述④の注記事項の区分に従って注記事項を記載する必要はない。
- 重要な会計方針として注記している内容は、収益認識に関する注記として記載しないことができる。
- 収益認識に関する注記として記載する内容について、財務諸表における他の注記事項に含めて記載している場合には、当該他の注記事項を参照することができる。

(4) 注記事項

収益認識に関する注記として、次の表のとおり、大きく3区分の事項の記載が求められます。四半期においては収益の分解情報の注記が求められるのみですが、連結会計年度末においてはその他2区分についても注記が必要となります。

なお、連結財務諸表を作成している場合には、個別財務諸表において省略可能、あるいは連結財務諸表の記載を参照可能とされる注記があります。

【注記の定め】	連結財務諸表	個別財務諸表	四半期財務諸表
(1) 収益の分解情報	→ 収益認識に関する注記	省略可	収益認識に関する注記
(2) 収益を理解するための基礎となる情報			
(a) 契約及び履行義務に関する情報(ステップ1及びステップ2)			
i) 履行義務に関する情報			
• 履行義務の内容*			
• 次の内容が契約に含まれる場合はその内容			
① 財又はサービスが他の当事者により顧客に提供されるように手配する履行義務			
② 返品、返金及びその他の類似の義務			
③ 財又はサービスに対する保証及び関連する義務			
ii) 重要な支払条件に関する情報			
(b) 取引価格の算定に関する情報(ステップ3)	→ 注記*1	注記*2	省略可
① 変動対価の算定			
② 変動対価の見積もりが制限される場合のその評価			
③ 返品、返金及びその他の類似の義務の算定			
(c) 履行義務への配分額の算定に関する情報(ステップ4)			
① 取引価格の配分			
(d) 履行義務の充足時点に関する情報(ステップ5)			
① 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)*			
② 履行義務の充足の時期の決定			
(e) 本会計基準の適用における重要な判断			
(3) 当期及び翌期以降の収益の金額を理解するための情報	→ 収益認識に関する注記	省略可	省略可
(a) 契約資産及び契約負債の残高等			
(b) 残存履行義務に配分した取引価格			

*1 ★の項目、及び該当すると判断した事項については、重要な会計方針として注記する。それ以外の事項については、収益認識に関する注記として注記する。

*2 連結財務諸表における記載を参照することができる。

(5) 会社法における注記

会社計算規則では、重要な会計方針に関する注記(会社計算規則第101条2項)として、③と同様の事項が求められています。また収益認識に関する注記(同第115条の2)として、収益の分解情報、収益を理解するための基礎となる情報、当該事業年度及び翌事業年度以降の収益の金額を理解するための情報が求められています。

II. 時価の算定に関する会計基準(2021年改正適用指針を除く)

1. 経緯

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」)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」)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の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。

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。

2. 基準の概要

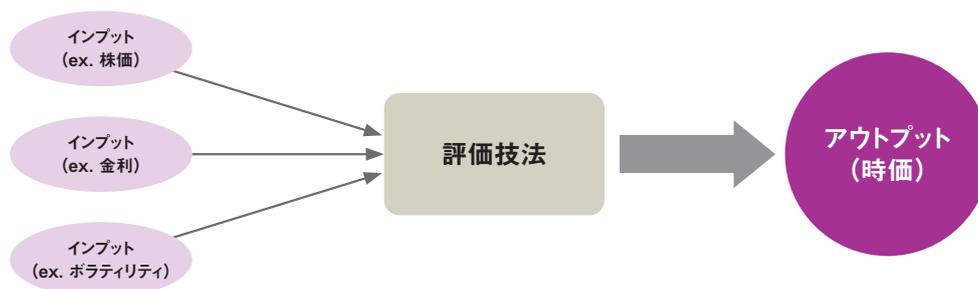
特定の資産又は負債を貸借対照表上時価評価すべきか原価評価すべきかについては時価算定基準以外の会計基準において定められること、時価算定基準は時価評価すべき対象項目について、その時価の算定方法を規定するものであることに留意する必要があります。

適用範囲、時価の定義、インプット及び時価のレベル、並びに時価算定にあたっての留意点等の詳細については、会計・監査Report Vol.20をご参照ください。ポイントとなる点は次のとおりです。

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て分類します。時価の算定に用いるインプットは、インプットレベル1、2、3の順に優先して使用します。各インプットレベルの定義は次のとおりです。

- **レベル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
- **レベル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
- **レベル3**: 観察できないインプット

【時価算定の概念図】



【インプットレベルの分類】

観察可能な インプット	相場価格	活発な市場に おける 相場価格	同一資産に 関する 相場価格	調整 されていない	レベル1	〈例〉 <ul style="list-style-type: none"> 上場株式の株価 主要国債 上場デリバティブ
			類似資産に 関する 相場価格	調整 されている	レベル2 or 3	
		活発でない市場に おける 相場価格			レベル2	
	相場価格以外の 観察可能な インプット			<ul style="list-style-type: none"> 類似の金融商品の 相場価格 リスク・フリー・レート 為替レート 		
観察不能な インプット					レベル3	<ul style="list-style-type: none"> ヒストリカル・ ボラティリティ

3. 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」)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ます。また、「金融商品の時価等の開示に関する適用指針」(以下、「時価開示指針」)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。これらについては、基準の適用初年度においては四半期での注記が不要とされているため、2022年3月期末から注記することとなります。

時価開示指針では、時価をもって貸借対照表価額とする金融商品と貸借対照表日における時価を注記する金融商品とに区分したうえで、次の注記を求めています。

	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
レベル1	<ul style="list-style-type: none"> レベル1時価の合計額 	<ul style="list-style-type: none"> レベル1時価の合計額
レベル2	<ul style="list-style-type: none"> レベル2時価の合計額 評価技法及びインプット 	<ul style="list-style-type: none"> レベル2時価の合計額 評価技法及びインプット
	<ul style="list-style-type: none"> 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 	<ul style="list-style-type: none"> 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
レベル3	<ul style="list-style-type: none"> レベル3時価の合計額 	<ul style="list-style-type: none"> レベル3時価の合計額
	<ul style="list-style-type: none"> 評価技法及びインプット 	<ul style="list-style-type: none"> 評価技法及びインプット
	<ul style="list-style-type: none"> 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 	<ul style="list-style-type: none"> 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
	<ul style="list-style-type: none"> 観察不能インプットに関する定量的情報 	
	<ul style="list-style-type: none"> 期首残高から期末残高への調整表 時価についての企業の評価プロセスの説明 観察不能インプットを変化させた場合の影響の説明 	

(2) 金融商品の時価のレベルごとの内訳に関する注記

財務諸表利用者にとって企業の保有する金融商品を評価するうえで有用な情報を提供するため、時価の相対的な客観性や信頼性に基づいて分類した金融商品の残高を示すものとして注記が求められています。(1)の表のうち、レベル1の時価の合計額、レベル2の時価の合計額及びレベル3の時価の合計額がこれに相当します。これについては、概ね次のように注記します。

区分		時価			
		レベル1	レベル2	レベル3	合計
有価証券及び投資有価証券 その他有価証券	株式	×××	—	—	×××
	国債・地方債等	×××	×××	—	×××
	社債	—	×××	—	×××
	その他	—	×××	—	×××
デリバティブ取引	通貨関連	—	×××	—	×××
	金利関連	—	×××	—	×××
資産計		×××	×××	—	×××
デリバティブ取引	通貨関連	—	×××	—	×××
	金利関連	—	×××	—	×××
負債計		—	×××	—	×××

(3) 時価のレベルごとの内訳以外の注記

(1)の表に記載された事項のうち、(2)以外の事項に関する詳細は次のとおりです。

- 時価の算定に用いた評価技法及びインプットについて、定性的な説明を行います。例えば、保有する上場株式については同一資産に係る活発な市場で取引されているためレベル1の時価に分類している旨、見積キャッシュ・フローを一定の割引率で割り引き、割引現在価値を算定している場合において、国債利回り等を利用していることからレベル2の時価に分類している旨等の記載が考えられます。
- 評価技法又はその適用を変更した場合には、その旨及び理由の説明を行います。
- 時価をもって貸借対照表価額とする金融商品(時価注記のみではなく時価評価が求められる金融商品)については、観察不能なインプットに関する定量的情報の開示が必要となります。例えば次のような注記が想定されます。なお、企業自身が観察できないインプットを推計していない場合(例えば、過去の取引価格又は第三者から入手した価格を調整せずに使用している場合)には記載を要しません。

区分	評価技法	重要な観察できないインプット	インプットの範囲	インプットの加重平均
デリバティブ取引 株式オプション	オプション評価 モデル	株式ボラティリティ	X%~X%	X%

- 時価をもって貸借対照表価額とする金融商品について求められる金融商品の期首残高から期末残高への調整表については、次の事項を区分して示します。
 - 当期の損益に計上した額及びその損益計算書における科目、
このうち貸借対照表日において保有する金融商品の評価損益及び科目
 - 当期のその他の包括利益に計上した額及びその包括利益計算書における科目
 - 購入、売却、発行及び決済のそれぞれの額(これらの額の純額を示すことも可)
 - レベル1の時価又はレベル2の時価からレベル3の時価への振替額及び当該振替の理由並びに振替時点に関する方針
 - レベル3の時価からレベル1の時価又はレベル2の時価への振替額及び当該振替の理由並びに振替時点に関する方針

(4) 開示以外の改正

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。

「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」とされていた有価証券のうち、市場価格のない株式に関しては、従来と同様の取扱いが残されています。(改正前に「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」について規定していた第19項が、「市場価格のない株式の取扱い」について規定するものへと改正されています。)市場価格のない株式等に関しては、たとえ何らかの方式により価額の算定が可能としても、それを時価とはしないとする従来の考え方が踏襲され、引き続き取得原価をもって貸借対照表価額とするとされている点に留意が必要です。

このほか、時価が『算定日において』秩序ある取引を想定した場合の金額をいうとされたことから、その他有価証券の期末の貸借対照表価額に期末前1か月の市場価格の平均に基づいて算定された価額を用いることができる定めが削除されています。

4. 適用時期

2021年4月1日以後開始する年度の期首から適用することとされ、財務諸表等規則及び連結財務諸表規則が2020年3月6日に改正されています。

また、会社計算規則も2020年3月31日に改正され、金融商品に関する注記として「金融商品の時価の適切な区分ごとの内訳等に関する事項」が追加されていますが、有価証券報告書等を提出すべき大会社以外の会社については、注記を省略できるとされています。

Ⅲ. 時価の算定に関する会計基準の適用指針(2021年改正)

1. 経緯と概要

投資信託の時価の算定に関する検討には、関係者との協議等に一定の期間が必要と考えられたため、2019年の基準公表時に経過措置が認められていました。具体的には、投資信託の時価は、取引所の終値等、業界団体が公表する基準価格、投資信託委託会社が公表する基準価格、ブローカーから入手する評価価格等とすることができるとされていました。

また、貸借対照表に持分相当額を純額で計上する組合等への出資についても、当面の間、金融商品の時価注記は不要とされていました。

この点に関し、2021年6月17日に改正が行われ、以下のように定められました。

2. 改正指針概要

投資信託については、信託財産別に、また、解約等に際して市場参加者からリスクの対価を求められるほどの重要な制限があるかどうかという観点から、場合分けして規定が設けられています。

また、ここでの重要性の判断は、仮にその解約等に関する制限により基準価額を調整する際の金額的重要性により行うこととされています。なお、次の場合には重要な制限がある場合には該当しないとされています。

- 条件が満たされる蓋然性が低い条件付きの解約制限(金融商品取引所の取引停止などやむを得ない事情がある場合にのみ、一部解約等を制限する場合など)
- 解約に応じる投資信託委託会社の事務手続の便宜のための最低解約額の設定
- 解約可能日が定期的に設定されており、その間隔が短い(例えば、1か月程度)

信託財産及び重要な制限の有無に応じた、時価算定における取扱い及び時価のレベル別開示の要否については、下表のとおりです。

一定の要件を満たす等により基準価額を時価とみなす場合、会計基準の本則に従っていれば基準価額に対して調整を行うべきところ、基準価額を時価とみなしているため、金融商品の時価に関する注記にあたっては次のように記載します。すなわち、他の金融商品と合わせて注記したうえで、基準価額を時価とみなしている投資信託が含まれている旨を併せて注記します(重要性に乏しい場合を除く)。

また、一定の要件を満たす等により基準価額を時価とみなす場合、会計基準の本則に従って基準価額に対して調整を行って利用したであろうインプットのレベルは把握されないこととなるため、基準価額のインプットのレベルのみによって時価のレベルを決定することが適切ではないことから、金融商品の時価のレベルごとの内訳等に関する注記は求められません。

【投資信託の分類と時価及びレベル別開示】

信託財産	市場取引価格	解約等に際しての重要な制限	時価	レベル別開示
金融商品	あり	—	取引価格	必要
	なし	なし ^{*1}	基準価額	〃
		あり	要件 ^{*2} を満たせば基準価額を時価とみなせる	不要
不動産	あり	—	取引価格	必要
	なし	なし	基準価額	〃
		あり	基準価額を時価とみなせる	不要

*1 例えば次のような場合は「なし」

- 蓋然性の低い条件付きの解約制限(取引所の取引停止があった際に制限するなど)
- 解約可能日が定期的に設定されているが、その間隔が短い

*2 投資信託の財務諸表がIFRS・米国基準準拠

- IFRS・米国基準に準拠していないが、同等の時価算定の基準に従い信託財産を評価
- 投資信託協会が定める「投資信託財産の評価及び計理等に関する規則」に従い信託財産を評価

なお、貸借対照表に持分相当額を純額で計上する組合等への出資については、時価注記が不要とされました。この場合、時価算定指針を適用し時価注記を行っていない旨、及び出資の貸借対照表計上額の合計額について注記が必要となります。

3. 適用時期

2021年改正指針は、2022年4月1日以後開始する年度の期首から適用されますが、2022年3月31日以後 終了する年度における年度末財務諸表から適用することができます。公開草案で予定された適用時期から変更が生じていますので注意が必要です。

IV. 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

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。

企業会計基準委員会第451回議事概要(2021年2月10日公表)では、上記の追加情報の位置づけについて2021年3月期から求められる会計上の見積りに関する注記との関係で整理がなされ、会計上の見積りに関する注記に含められるケースも多かったと思われます。

一方で、コロナウイルス感染症の収束が見えない中、会計上の見積りにあたっての影響の考え方、その際の留意点については、2022年3月期においても引続き十分に考慮されることが必要となる点にあらためて留意が必要です。

V. LIBORを参照する金融商品に関するヘッジ会計の取扱い

1. 背景、経緯及び基準の概要

LIBORの公表停止に伴い、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取扱いを明らかにするため、2020年9月29日に実務対応報告が公表されました。

この実務対応報告においては、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に適用範囲を限り、ヘッジ会計に関する特例的処理を定めています。また、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を「金利指標置換時」とし、「金利指標置換前」、「金利指標置換後」を加えた3区分に分けて会計処理を定めています。

詳細については、会計・監査Report Vol.23をご参照ください。

2. 2022年改正

2020年9月の実務対応報告では、金利指標置換後の会計処理の適用期間について、2023年3月31日以前に終了する年度までとしていました。その後、米ドル建 LIBOR の一部のターム物について、公表停止時期が2023年6月末に延期されたことから、2024年3月31日以前に終了する事業年度まで延長されています。

主要5通貨のうち、米ドル建以外のLIBORに関しても、一律に同様の扱いとされています。

VI. グループ通算制度を適用する場合の会計処理及び開示に関する取扱い

1. 背景及び経緯

2020年3月27日に成立した改正法人税法において、連結納税制度は2022年4月1日以後開始する年度からグループ通算制度へ移行することとされました。

2021年3月期までは、グループ通算制度を前提とした会計基準等が存在しなかったため、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」により、「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した。詳細は会計・監査Report Vol.23をご参照ください。

その後、グループ通算制度を前提とした実務対応報告第42号「グループ通算制度を適用する場合の会計処理及び開示に関する取扱い」が2021年8月12日に公表されています。この実務対応報告は2022年4月1日以後開始する年度の期首から適用されますが、税効果会計に関する会計処理及び開示については2022年3月31日以後終了する年度の財務諸表から適用することができるとされています。早期適用しない場合には、引き続き改正前の税法の規定に基づく計算を行うこととなりますが、その旨の注記が必要となります。

2. 実務対応報告第42号の基本的な考え方

連結納税制度とグループ通算制度とは、全体を合算した所得を基に納税申告を親法人が行うか、各法人の所得を基にそれらを通算した上で納税申告を各法人が行うかなどの申告手続は異なるものの、企業グループの一体性に着目し、完全支配関係にある企業グループ内における損益通算を可能とする基本的な枠組みは同じです。このため、グループ通算制度を適用する場合の実務対応報告第42号の開発にあたっては、基本的な方針として、連結納税制度とグループ通算制度の相違点に起因する会計処理及び開示を除き、連結納税制度における実務対応報告第5号及び7号の会計処理及び開示に関する取扱いを踏襲しています。

また、実務対応報告第42号においては、これに定めのあるものを除き、既存の会計基準(「法人税、住民税及び事業税等に関する会計基準」、「税効果会計に関する会計基準」等)の定めに従うこととされており、グループ通算制度に特有の会計処理及び開示のみを規定しています。

3. 会計処理の概要

会計処理の概要は次のとおりです。

(1) 対象税金の区分

グループ通算制度の対象とされていない住民税及び事業税については、それぞれ法人税及び地方法人税とは区別して、税効果会計を適用する。

(2) 個別財務諸表における繰延税金資産の回収可能性

- 個別財務諸表における回収可能性判断

通算税効果額を考慮する必要があります。

具体的には、将来加算一時差異の解消見込額と相殺し切れなかった将来減算一時差異の解消見込額については、まず、通算会社単独の将来の一時差異等加減算前通算前所得の見積額と解消見込年度ごとに相殺し、その後、損益通算による益金算入見積額と解消見込年度ごとに相殺します。

- 個別財務諸表における企業の分類

通算グループ全体(通算グループ内のすべての納税申告書の作成主体を1つに束ねた単位)の分類と通算会社の分類を判定し、より上位の判定結果をもって分類を決定します。

- 特定繰越欠損金と特定繰越欠損金以外の繰越欠損金ごとにスケジューリング

特定繰越欠損金(法人税法第64条の7第2項)とは、グループ通算制度を適用する前に生じた税務上の繰越欠損金であって、一定の要件を満たす場合にグループ通算制度適用後にも控除可能な繰越欠損金等を指し、自社の所得に対してのみ控除可能となります。発生年度が同じ場合は特定繰越欠損金を先に控除します。

(3) 連結財務諸表における繰延税金資産の回収可能性

- 通算グループ全体を単位とする

グループ通算制度を適用する通算グループ全体が「課税される単位」となると考えられるため、連結財務諸表においては、「通算グループ内のすべての納税申告書の作成主体を1つに束ねた単位」に対して、税効果会計が適用されます。

- 通算グループ全体の企業の分類

「繰延税金資産の回収可能性に関する適用指針」における「一時差異」、「課税所得」、「税務上の繰越欠損金」、「一時差異等加減算前課税所得」等は、通算会社ごとに生じる額の合計額が通算グループ全体で生じるものとして取扱い、通算グループ全体の分類を判断します。

- 特定繰越欠損金と特定繰越欠損金以外の繰越欠損金ごとにスケジューリング

個別財務諸表と同様、両者を分けてスケジューリングを行います。

(4) その他

この実務対応報告の適用により、次の実務対応報告については、適用する企業が存在しなくなった段階で廃止されます。

- 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)」

- 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)」

- 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」

VII. 「その他の記載事項」に関する監査人の責任の明確化

1. 経緯と概要

「その他の記載内容」とは、「監査した財務諸表を含む開示書類のうち当該財務諸表と監査報告書とを除いた部分の記載内容」とされ、会社法であれば事業報告及びその附属明細書、金融商品取引法であれば有価証券報告書の財務諸表及び監査報告書以外の部分を指します。

従来、監査人が監査した財務諸表を含む開示書類において、財務諸表と「その他の記載内容」との間に重要な相違がある場合、意見とは明確に区別された追記情報として監査報告書への記載を行うこととされてきましたが、その取扱いは必ずしも明確ではありませんでした。

このため監査基準が改訂され、2022年3月期からは、監査人の責任が明確化されるとともに、監査報告書において「その他の記載内容」区分が設けられます。

2. 「その他の記載内容」に関する監査人の手続

監査人の手続として、次の点が明確化されました。

- 「その他の記載内容」を通読し、「その他の記載内容」と財務諸表又は監査人が監査の過程で得た知識との間に重要な相違があるかどうかについて検討する。
- 監査人が監査の過程で得た知識には、入手した監査証拠及び監査における検討結果が含まれるが、「その他の記載内容」の通読及び検討に当たって、新たな監査証拠の入手が求められるものではない。
- 「その他の記載内容」の通読及び検討に当たって、財務諸表や監査の過程で得た知識に関連しない内容についても、重要な誤りの兆候に注意を払う。

具体的手続としては、例えば次のようなものが想定されます。

- 訴訟の重要な詳細の記述について、自らの認識を裏付けるためにその詳細が要約された監査調書を参照する。
- 財務諸表の数値とは直接関連ないが、会社が目標とする主たる経営指標（例えば、新規出店店舗数、新規顧客獲得数等）の記述について、企業及び企業環境の理解で得た知識と照らし合わせて検討する。
- 調整後 EBITDA などの財務諸表の数値を調整した経営指標について、企業及び企業環境の理解で得た知識と照らし合わせて検討する。また、調整に使用された財務諸表数値との整合性を確認する。

3. 監査報告書の記載

監査報告書に「その他の記載内容」区分が設けられます。通常、次のような文面が記載されることになるものと考えられますが、監査人が「その他の記載内容」を監査報告書日までに受領できない場合、監査報告書の記載(図内下線部)が異なった文面となります。

「その他の記載内容」に関する作成作業スケジュールの検討、また監査人との間でその授受の時期を合意しておくことが重要になります。

【改正後】

<h2>独立監査人の監査報告書</h2>		令和×年×月×日
<p>●●●●株式会社 取締役会 御中</p>		<p>●●有限責任監査法人 ●●事務所 指定有限責任社員 業務執行役員 公認会計士 ●●</p>
<p>監査意見(略)</p> <p>監査意見の根拠(略)</p> <p>監査上の主要な検討事項(略)</p>		
<p>その他記載内容</p> <p>その他の記載内容は、有価証券報告書に含まれる情報のうち、連結財務諸表及び財務諸表並びにこれらの監査報告書以外の情報である。経営者の責任は、その他の記載内容を作成し開示することにある。また、監査役及び監査役会の責任は、その他の記載内容の報告プロセスの整備及び運用における取締役の職務の執行を監視することにある。</p> <p>当監査法人の連結財務諸表に対する監査意見の対象にはその他の記載内容は含まれておらず、当監査法人はその他の記載内容に対して意見を表明するものではない。</p> <p>連結財務諸表監査における当監査法人の責任は、その他の記載内容を通読し、通読の過程において、その他の記載内容と連結財務諸表又は当監査法人が監査の過程で得た知識との間に重要な相違があるかどうかを検討すること、また、そのような重要な相違以外にその他の記載内容に重要な誤りの兆候があるかどうか注意を払うことにある。</p> <p>当監査法人は、実施した作業に基づき、その他の記載内容に重要な誤りがあると判断した場合には、その事実を報告することが求められている。</p> <p><u>その他の記載内容に関して、当監査法人が報告すべき事項はない。</u></p>		
<p>連結財務諸表に対する経営者並びに監査役及び監査役会の責任(略)</p> <p>連結財務諸表監査における監査人の責任(略)</p> <p>利害関係(略)</p>		

なお、監査人が重要な相違に気付いた場合や、財務諸表や監査の過程で得た知識に関連しない「その他の記載内容」についての重要な誤りに気付いた場合には、経営者や監査役等と協議を行うなど、追加の手续が求められています。また、重要な誤りがある場合において、上記の追加の手续を実施しても当該重要な誤りが解消されない場合には、監査報告書にその旨及びその内容を記載するなどの適切な対応を行うこととされています。

VIII. 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、電子提供制度については2022年9月1日から施行されます。電子提供制度に関しては、施行日から6カ月以内に開催する株主総会はなお従前の例によるとされているため、3月決算会社であれば2023年3月期総会から適用開始となります。

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、株主総会の日の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
株主提案権の濫用的な行使の制限	<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
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（IV. 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。この失効に伴う再度の時限措置についても期限満了しましたが、さらなる時限措置が図られています。結果、2023年2月28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

以上

太陽有限責任監査法人

公認会計士 西村大司

text : daishi nishimura

* 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发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