

2011年3月期の決算留意事項

3月決算会社にあつては、資産除去債務に関する会計基準やセグメント情報等に関する会計基準などが既に期首から適用となっており、四半期決算において対応済みのことと思われませんが、期末決算を迎えるに当たって、今一度、実務上の留意事項をおさらいするとともに、当期末から新たに適用となる包括利益の表示に関する会計基準について、その概要と実務上の留意事項について解説します。

また2010年度税制改正に伴い、当期末決算において会計上留意すべき事項についても合わせて解説します。

<2011年3月期から適用される主な会計基準等>

区分	会計基準等
資産除去債務	資産除去債務に関する会計基準(企業会計基準第18号) 資産除去債務に関する会計基準の適用指針(企業会計基準適用指針第21号)
セグメント情報	セグメント情報等の開示に関する会計基準(企業会計基準第17号) セグメント情報等の開示に関する会計基準の適用指針(企業会計基準適用指針第20号)
企業結合・ 連結財務諸表等	企業結合に関する会計基準(企業会計基準第21号) 事業分離等に関する会計基準(改正企業会計基準第7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(改正企業会計基準適用指針第10号) 「研究開発費等に係る会計基準」の一部改正(企業会計基準第23号) 連結財務諸表に関する会計基準(企業会計基準第22号) 持分法に関する会計基準((改正)企業会計基準第16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(実務対応報告第24号)
包括利益	包括利益の表示に関する会計基準(企業会計基準第25号)
税効果会計	「連結財務諸表における税効果会計に関する実務指針」の改正(日本公認会計士協会 会計制度委員会報告第6号) 「個別財務諸表における税効果会計に関する実務指針」の改正(日本公認会計士協会 会計制度委員会報告第10号)

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。

1. 包括利益の表示に関する会計基準

詳細な内容はMonthly Report 9月号において解説していますが、3月決算会社にあつては、当期末からの適用となります。ただし、個別財務諸表のみを作成している会社については、当期末決算では適用する必要はありません。

(1) 主な内容

- ・包括利益とは、ある企業の特定期間の財務諸表において認識された純資産の変動額のうち、当該企業の純資産に対する持分所有者との直接的な取引によらない部分をいう。連結財務諸表においては、当該企業の子会社の少数株主も含まれることになる。
- ・その他の包括利益とは、包括利益のうち当期純利益及び少数株主損益に含まれない部分をいう。
- ・包括利益の表示は、当期純利益から調整する形をとる。つまり、連結財務諸表においては、少数株主損益調整前当期純利益にその他の包括利益の内訳項目を加減して包括利益を表示する。
- ・包括利益を表示する計算書は、1計算書方式(連結損益及び包括利益計算書)と2計算書方式(連結包括利益計算書)のいずれかを選択する。
- ・連結財務諸表上、包括利益のうち、親会社に係る金額と少数株主に係る金額を分けて連結包括利益計算書(又は連結損益及び包括利益計算書)に付記しなければならない。
- ・当期純利益を構成する項目のうち、当期又は過去の期間にその他の包括利益に含まれていた部分については、包括利益での二重計算を避けるため、その他の包括利益の調整(組替調整)を行う。組替調整は、包括利益と当期純利益の2つの利益概念を表示するために必要なものである。
- ・その他の包括利益の内訳の税効果及び組替調整額を注記しなければならない。ただし、当該注記は適用が1年猶予されており、2012年3月期からとなるが、2011年3月期からの早期適用も可能である。

(2) 実務上の留意事項

① 連結子会社及び持分法適用関連会社から収集すべき情報の十分な検討

連結財務諸表上、包括利益には子会社の少数株主に係る部分も含まれることとなるため、親会社に係る金額と少数株主に係る金額を分けて付記することが求められています。一方で、連結貸借対照表のその他の包括利益累計額は親会社に係る部分だけとなるため、こうした付記の金額は単純に算出されるわけではなく、表示のための情報収集を適切に実施する必要があります。また、2012年3月期からの適用ではあるものの、その他の包括利益の内訳の税効果及び組替調整額の注記に関してもスムーズに注記を作成できるよう情報収集を行う必要があります。

さらに、持分法適用会社のその他の包括利益のうち、投資会社の持分相当額については一括して区分表示することから、持分法適用会社におけるその他の包括利益の情報も別途必要となります。従来から持分法処理を簡便的に行っていた場合、収集される情報が不足している可能性があるため、留意する必要があります。

例えば、その他有価証券評価差額金を例にとれば、連結子会社及び持分法適用関連会社におけるその他有価証券評価差額金の増減に関する情報収集の方法を検討する必要があります。下記のような表を各連結子会社及び持分法適用関連会社に対する情報パッケージに組み込み、情報を取り入れることなどが考えられます。

前提: 実効税率40%、親会社持分80%、売却益200、評価損100

項目	期首	売却等による組替調整額			当期発生額 (差引)	期末
		売却	評価損	合計		
評価差額 (又は売却損益・評価損)	1,000	△200	100	△100	600	1,500
税効果	400	△80	40	△40	240	600
税効果控除後	600	△120	60	△60	360	900
うち親会社持分	480	△96	48	△48	288	720
うち子会社持分	120	△24	12	△12	72	180

上表によれば、当期発生額及び売却等による組替調整額の合計を使用して税効果及び組替調整額の注記を作成することができます。

その他有価証券評価差額金:

当期発生額	600
組替調整額	△100
税効果調整前	500
税効果額	△200
その他の包括利益合計	300

また、このうちの60(=180(子会社持分期末残高)－120(子会社持分期首残高))がその他の包括利益の少数株主に係る分、240(=300－60)が親会社に係る分となります。

② 適用時期等

本基準は、2011年3月31日以後終了する連結会計年度の年度末に係る連結財務諸表から適用となりますが、個別財務諸表への適用は、本基準の公表(2011年6月30日)から1年後を目途に判断することとされているため、その動向には注意が必要です。また、本基準はあくまでも連結財務諸表のみに適用されるものであるため、個別財務諸表のみを作成している会社については適用されない(セグメント会計基準のように、連結財務諸表を作成していない場合には、個別財務諸表において適用するという取扱いではない)点にも注意が必要です。

会社法上の取扱いですが、2010年9月30日に行われた会社計算規則の改正では、包括利益は将来の検討事項として見送られました。したがって、従来通りの表示となります。ただし、任意で参考情報として、連結包括利益計算書を作成・開示することは問題がないとされています。

③ 適用初年度の注記

適用初年度においては、前期における包括利益(親会社株主に係る金額及び少数株主に係る金額の付記を含む。)及びその他の包括利益の内訳の金額の注記が必要となります。

2. セグメント情報等

3月決算会社にあつては、既に第1四半期において対応済みと思われませんが、期末においては四半期よりも開示項目が増えることから、留意が必要です。

(1) 主な内容

- ・マネジメント・アプローチに基づくセグメント区分が求められる。
- ・期末の開示項目を従来の開示項目と比較すると下記のとおりである。

新会計基準	従来の開示項目
セグメント情報【管理会計上の数値】	事業の種類別セグメント情報
セグメント情報の関連情報 【財務会計上の数値】	【財務会計上の数値】
・製品及びサービスに関する情報	所在地別セグメント情報 【財務会計上の数値】
・地域に関する情報	海外売上高
・主要な顧客に関する情報	【財務会計上の数値】
固定資産の減損損失に関する報告セグメント別 情報【財務会計上の数値】	
のれんに関する報告セグメント別情報 【財務会計上の数値】	

(2) 実務上の留意事項

① セグメント情報の開示

i) 報告セグメントの概要

報告セグメントの概要(報告セグメントの決定方法及び各報告セグメントに属する製品及びサービスの種類)は、適用初年度に当たる当期の第1四半期において開示が求められているため、既に対応済みと思われま。

ii) 報告セグメントの利益(損失)、資産、負債及びその他の重要な項目の額並びにその測定方法に関する事項

期末においては、資産、負債及びその他の重要な項目が新たに開示対象となる点に留意が必要です。

資産に関しては、必ず開示しなければならない項目とされているものの、実務上、資産に関する情報と経営上の意思決定や業績評価との関連性が低い場合も考えられるため、このような場合には、事業セグメントに配分された資産がないものとして、その旨を開示することとされています。

負債に関しては、最高意思決定機関に報告され、業績評価のために使用されている場合に限り開示することとされています。仕入債務や借入金など負債の一部のみが報告されている場合も考えられますが、このような場合には、当該一部の項目を開示することで足りるものと思われま。

その他の重要な項目としては、報告セグメントの利益(又は損失)及び資産の額の算定に含まれている場合、あるいは事業セグメント別の情報が別の方法で最高経営意思決定機関に定期的に提供され、使用されている場合に、以下の項目について開示することが求められています。業績評価のための報告資料を十分に検討した上で、いずれの項目を開示するか判断する必要があると思われま。

利益(又は損失)に関連する項目	資産に関連する項目
① 外部顧客への売上高 ② 事業セグメント間の内部売上高又は振替高 ③ 減価償却費(のれんを除く無形固定資産に係る償却費を含む) ④ のれんの償却額及び負ののれんの償却額 ⑤ 受取利息及び支払利息 ⑥ 持分法投資利益(又は損失) ⑦ 特別損益(主な内訳を合わせて開示) ⑧ 税金費用 ⑨ ①～⑧に含まれていない重要な非資金損益項目	① 持分法適用会社への投資額 ② 有形固定資産及び無形固定資産の増加額

iii) 報告セグメントの各開示項目の合計額とこれに対応する財務諸表計上額との間の差異調整に関する事項

マネジメント・アプローチの導入によりセグメント情報の金額が財務諸表作成上の測定方法と異なる場合が考えられますが、このような差異が生じている場合に当該差異調整の開示が求められています。

なお、事業セグメント等に配分しないこととした特定の収益、費用、資産又は負債をそれぞれ全社収益、全社費用、全社資産又は全社負債(以下、「全社費用等」という。)といいますが、全社費用等がある場合には、差異調整に関する事項として開示することとされています。

② 関連情報の開示

マネジメント・アプローチに基づくセグメント情報では、経営者の事業区分の方法次第で類似の製品及びサービスあるいは地域を基礎としたセグメント情報が開示されなくなり、企業間比較が困難になるという点があることから、関連情報の開示が求められています。

当該関連情報の金額は、財務諸表を作成するために採用した会計処理に基づく数値によって開示されることとされています。また、それぞれの項目につき重要性の判断基準が設けられていますので、これに従い開示の判断を行うことが必要となります。なお、報告セグメントが1つであり、セグメント情報を開示しない会社についても当該関連情報は開示しなければならない点には留意が必要です。

i) 製品及びサービスに関する情報

主要な個々の製品・サービスあるいはこれらの種類や性質、製造方法、販売市場等の類似性に基づく同種・同系列ごとに、外部顧客への売上高を開示します。当該事項を開示することが実務上困難な場合には、その旨及びその理由を開示します。

なお、外部顧客への売上高は、(連結)損益計算書の売上高の10%以上の製品・サービス区分が対象となります。単一の製品・サービス区分の外部顧客への売上高が(連結)損益計算書の売上高の90%超である場合には、その旨を開示し、上記開示を省略することができます。

ii) 地域に関する情報

地域に関する情報として、以下を開示する必要があります。当該事項を開示することが実務上困難な場合には、その旨及びその理由を開示します。従来の海外売上高の開示がここに該当することとなります。

- ・国内の外部顧客への売上高に分類した額と海外の外部顧客への売上高に分類した額(主要な国がある場合には区分して開示)
- ・国内に所在している有形固定資産の額と海外に所在している有形固定資産の額(主要な国がある場合には区分して開示)

なお、海外の外部顧客への売上高に分類した額のうち、単一の国が(連結)損益計算書の売上高の10%以上である場合に、これを主要な国として区分開示します。また、海外に所在している有形固定資産の額のうち、単一の国が(連結)貸借対照表の有形固定資産の額の10%以上である場合に、これを主要な国として区分開示します。

国内の外部顧客への売上高に分類した額及び国内に所在している有形固定資産の額が(連結)損益計算書の売上高及び(連結)貸借対照表の有形固定資産の額の90%超である場合には、その旨を開示し、上記開示を省略することができます。

iii) 主要な顧客に関する情報

主要な顧客がある場合には、その旨、当該顧客の名称又は氏名、当該顧客への売上高及び当該顧客との取引に関連する主な報告セグメントの名称を開示します。

なお、単一の外部顧客への売上高が(連結)損益計算書の売上高の10%以上である場合に、当該顧客に関する情報を開示することとされています。

③ 固定資産の減損損失に関する報告セグメント別情報の開示

(連結)損益計算書に固定資産の減損損失を計上している場合には、財務諸表を作成するために採用した会計処理に基づく数値によって、報告セグメント別の内訳を開示します。報告セグメントに配分されていない減損損失がある場合には、その額と内容を開示します。

ただし、セグメント情報の中で同様の情報が開示されている場合には、当該情報の開示は要しないものとされています。

④ のれんに関する報告セグメント別情報の開示

(連結)損益計算書にのれんの償却額又は負ののれんの償却額を計上している場合には、財務諸表を作成するために採用した会計処理に基づく数値によって、償却額及び未償却残高の報告セグメント別の内訳を開示します。報告セグメントに配分されていないのれん又は負ののれんがある場合には、その償却額及び未償却残高並びにその内容を開示します。

ただし、セグメント情報の中で同様の情報が開示されている場合には、当該情報の開示は要しないものとされています。

また、企業結合に関する会計基準等の改正により、(連結)損益計算書に重要な負ののれんを認識した場合には、当該負ののれんを認識した事象について、その報告セグメント別の概要を開示する点には留意が必要です。

⑤ 適用初年度における前期のセグメント情報の取扱い

適用初年度においては、当期のセグメント情報とともに報告される前期のセグメント情報について、原則として、前期において従来までの取扱いにより開示したセグメント情報とあわせて、本基準に準拠して作り直した前期のセグメント情報を開示するものとされています。

しかしながら、これを開示することが実務上困難な場合には、当期のセグメント情報を前期のセグメント情報の取扱いに基づき作成した情報を開示することができます。この場合、実務上困難な旨及びその理由を記載する必要があります。また、当該開示は、セグメント情報に開示するすべての項目について記載するものとされていますが、一部の項目について記載することが実務上困難な場合は、その旨及びその理由を記載する必要があります。

3. 資産除去債務

3月決算会社にあつては、既に第1四半期において対応済みと思われませんが、期末決算を迎えるに当たり改めて留意すべき点を解説します。

(1) 主な内容

- ・有形固定資産の除去に伴う支出の不可避的な義務が存在する場合に、当該義務の発生時における除去費用の現在価値を負債に計上するとともに、有形固定資産の帳簿価額に加えて、減価償却を通じて各期に費用配分し、その現在価値と割引前将来キャッシュ・フローとの差額を時の経過による調整額として費用計上していく会計処理である。
- ・適用初年度の第1四半期における期首残高の算定は次のように行い、①と②の差額は、原則として特別損失に計上する。
 - ① 適用初年度の期首における既存資産に関連する資産除去債務は、適用初年度の期首時点における割引前将来キャッシュ・フローの見積り及び割引率により計算を行う。
 - ② 適用初年度の期首における既存資産の帳簿価額に含まれる除去費用は、資産除去債務の発生時点における割引前将来キャッシュ・フローの見積り及び割引率が、適用初年度の期首時点と同一であったものとみなして計算した金額から、その後の減価償却額に相当する金額を控除した金額とする。
- ・期末において求められている注記事項は以下のとおりである。
 - ① 資産除去債務の内容についての簡潔な説明
 - ② 支出発生までの見込期間、適用した割引率等の前提条件
 - ③ 資産除去債務の総額の期中における増減内容
 - ④ 資産除去債務の見積りを変更したときは、その変更の概要及び影響額
 - ⑤ 資産除去債務は発生しているが、その債務を合理的に見積ることができないため、貸借対照表に資産除去債務を計上していない場合には、当該資産除去債務の概要、合理的に見積ることができない旨及びその理由

(2) 実務上の留意事項

① 資産除去債務の対象範囲

資産除去債務の対象は、法令又は契約で要求される法律上の義務及びそれに準ずるもの（以下、法律上の義務等という。）とされており、この場合の法律上の義務等には、有形固定資産を除去する義務のほか、有形固定資産の除去そのものは義務でなくとも、有形固定資産を除去する際に当該有形固定資産に使用されている有害物質等を法律等の要求による特別の方法で除去するという義務も含まれています。自社物件及び賃借物件について、今一度網羅的な検討が行われているか確認する必要があります。

② 資産除去債務の合理的な見積り

有形固定資産の除去に関する法律上の義務等が存在する場合には、資産除去債務を原則として計上することになりますが、資産除去債務を合理的に見積ることができない場合には、資産除去債務を計上せず、当該債務を合理的に見積ることができるようになった時点で負債として計上することとなります。

この「資産除去債務を合理的に見積ることができない場合」についての解釈ですが、単に本社社屋等を賃貸借契約で会社が利用しているという事実だけをもって、合理的に見積ることができない場合と判断できるということではなく、決算日現在入手可能なすべての証拠を勘案し、最善の見積りを行ってもなお、合理的に金額を算定できない場合とされているため、合理的に算定できないと簡単に結論付けることはできないものと思われます。したがって、合理的に見積ることができないと判断する場合には、例えば過去の賃借期間や将来の移転計画等を勘案した相当の根拠資料が必要と考えられます。

③ 資産除去債務の見積りの変更

i) 割引前将来キャッシュ・フローの見積りの変更

割引前将来キャッシュ・フローの重要な見積りの変更による調整額は、資産除去債務の帳簿価額及び関連する有形固定資産の帳簿価額に加減し、減価償却を通じて残存耐用年数にわたり費用配分します。つまり、過年度の遡及修正は行わずに将来に向かって修正する考え方が取られていることになります。

また、資産除去債務が法令の改正等により新たに発生した場合も、見積りの変更と同様に扱うこととされています。ただし、この場合、影響が特に重要であれば、重要な法律改正又は規制強化による法律的環境の著しい悪化として、減損の兆候に該当することとなるため、留意が必要です。

さらに、これまで合理的に見積ることができなかった資産除去債務の金額を合理的に見積ることができるようになった場合についても、同様に処理しますが、この場合も、資産に係る将来キャッシュ・フローに関する不利な予想が明確になったものであることから、減損の兆候として取り扱うべきものと考えられます。

ii) 割引前将来キャッシュ・フローの見積りの変更による調整額に適用する割引率

割引前将来キャッシュ・フローに重要な見積りの変更が生じ、当該キャッシュ・フローが増加する場合、新たな負債の発生と同様のものとして、その時点の割引率を適用します。これに対し、当該キャッシュ・フローが減少する場合には、負債計上時の割引率を適用します。なお、過去に割引前将来キャッシュ・フローの見積りが増加した場合で、減少部分に適用すべき割引率が特定できないときは、加重平均した割引率を適用します。

④ 資産除去債務に関する税効果の取扱い

負債に計上される資産除去債務に関しては将来減算一時差異となるため、繰延税金資産の計上を検討する必要があります。一方、資産に計上される資産除去債務に対応する除去費用は将来加算一時差異に該当するため、繰延税金負債を認識する必要があります。

ここで、資産除去債務に係る将来減算一時差異のスケジューリングが問題となります。除去に関してすでに何らかの意思決定又は実施計画が存在しており、これらに基づいて資産除去債務の計上を行っている場合には、スケジューリング可能な一時差異に該当すると考えられます。しかし、資産除去債務は、その履行時期や除去の方法が明確にならないことなどにより、その金額が確定しない場合でも、履行時期の範囲や蓋然性について合理的に見積るための情報が入手可能な場合には、見積り計上を行う必要があります。このように除去に関する意思決定又は実施計画が存在しない中で資産除去債務を計上する場合にはスケジューリング不能な一時差異に該当するものと考えられます。あとは会社分類に応じて繰延税金資産の計上を検討することになります。

4. 企業結合に関する会計基準等

2010年4月1日以後に実施される企業結合及び事業分離等から適用となりますが、適用後初めて迎える期末決算のため、改正点を今一度押さえておく必要があります。

(1) 主な改正点

① 持分プーリング法の廃止

従来の持分プーリング法が廃止され、共同支配企業の形成及び共通支配下の取引以外の企業結合は取得となり、パーチェス法により処理されます。したがって、従来の会計基準では持分の結合に該当する企業結合であっても、共同支配企業の形成に該当する場合を除き、いずれかの結合当事企業を取得企業として決定しなければならないこととなります。

② 取得企業の決定方法

持分プーリング法の廃止に伴い、結合当事企業のいずれが取得企業であるかの判断が困難となることも想定されるため、取得企業の決定方法が改正されています。

③ 株式を取得対価とする場合の当該対価の時価の測定日

従来は、市場価格のある取得企業(又は分離先企業)の株式が取得の対価(又は受取対価)として交付される場合における取得の対価(又は受取対価)となる財の時価は、原則として、その企業結合(又は事業分離)の公表日前の合理的な期間における株価を基礎にして算定することとされていましたが、株式を取得の対価とする場合、当該対価の時価は企業結合日(又は事業分離日)における株価を基礎として算定することとされています。

④ 負ののれんの会計処理

従来は、20年以内の取得の実態に基づいた適切な期間で定期的に償却することとされていましたが、発生した事業年度の利益として処理し、原則として特別利益に計上することとされています。ただし、負ののれんが生じると見込まれる場合には、まず、すべての識別可能資産及び負債が把握されているか、また、それらに対する取得原価の配分が適切に行われているかどうかを見直す必要があります。

⑤ 少数株主持分の測定

連結財務諸表作成に当たり、子会社の資産及び負債を評価する方法について部分時価評価法が廃止され、全面時価評価法により評価することとなっています。

⑥ 段階取得における会計処理

従来は、取得が複数の取引により達成された場合(段階取得)における被取得企業の取得原価は、支配を獲得するに至った個々の取引ごとの原価の合計額によることとされていましたが、連結財務諸表においては、段階取得の場合の被取得企業の取得原価を、支配を獲得するに至った個々の取引すべての企業結合日における時価で算定し、当該取得原価と当該支配に至った個々の取引ごとの原価の合計額との差額は、当期の損益として処理することとされています。

⑦ 企業結合により受け入れた研究開発の途中段階の成果の会計処理等

従来は、被取得企業から受け入れた資産に識別可能な無形資産が含まれる場合には、取得原価を当該無形資産等に配分することができ、また、取得企業が取得対価の一部を研究開発費等(ソフトウェアを含む)に配分したときは、当該金額を配分時に費用処理することとされていました。

改正後は、被取得企業から受け入れた資産に識別可能な無形資産が含まれる場合には、原則として資産計上することとされています。また、研究開発費等に配分された取得対価の費用処理は廃止し、被取得企業から受け入れた資産(受注制作、市場販売目的及び自社利用のソフトウェアを除く)は「研究開発費等に係る会計基準及び同注解」の適用対象外とされています。なお、研究開発の途中段階の成果を資産として識別した場合には、当該資産は企業のその後の使用実態に基づき、有効期間にわたって償却処理することとなります。ただし、研究開発が完成するまでは当該無形資産の有効期間は開始しないことに留意する必要があります。

⑧ 在外子会社株式の取得等で生じたのれんの会計処理

在外子会社株式の取得等により生じたのれんは従来、発生時の為替相場で換算されていましたが、改正後は、在外子会社等の財務諸表項目が外国通貨で表示されている場合には、当該外国通貨で把握し、決算日の為替相場により換算することとなっています。なお、当該外国通貨で把握されたのれんの償却額については、当該在外子会社等の他の費用と同様に換算します。

⑨ 共同支配投資企業における、共同支配企業に対する投資の連結財務諸表上の会計処理

共同支配投資企業は従来、共同支配企業に対する投資について持分法に準じた処理方法を適用していましたが、改正後は持分法を適用することとされています。したがって、共同支配企業に対する投資の取得原価と共同支配企業の資本のうち共同支配投資企業の持分比率に対応する部分との差額は従来、処理されず、のれん(又は負ののれん)及び持分変動差額は生じませんでした。今後は処理されることとなります。

⑩ 適用初年度の取扱い

上記会計基準等を2010年4月1日から適用した場合には、会計方針の変更として取り扱います。

なお、部分時価評価法から全面時価評価法への変更を除き、これらの会計基準等の適用前に実施された企業結合及び事業分離等に関する会計処理及び注記事項についての従前の取扱いは継続されることとなります。

また、部分時価評価法から全面時価評価法への変更による影響額を除き、会計方針による影響額の注記は必要とされていません。

5. 2010年度税制改正(グループ法人税制)に伴う会計上の留意点

2010年度税制改正によりグループ法人税制が導入されました。グループ法人税制の詳細な内容は Monthly Report 8月号において解説していますが、これに伴い、会計上は税効果会計に影響が出てくることから、留意が必要です。

(1) 完全支配関係にある内国法人間の資産の譲渡取引に係る税効果

① 税務上の取扱い

完全支配関係にある内国法人間で行われる資産(譲渡損益調整資産に限定)の譲渡によって生ずる譲渡損益については、その資産が譲受法人から移転等(譲渡・償却等)されるまでその課税が繰り延べられることになりました。

② 会計上の取扱い

個別財務諸表上は、譲渡法人側において繰り延べられた譲渡損益が一時差異に該当することとなるため、会社分類に基づき、税効果を認識する必要があります。なお、譲受法人側については従来と処理が変わることはありません。

一方で、連結財務諸表においては、当該譲渡損益は未実現損益として消去されることとなるため、譲渡法人側の個別財務諸表で認識した税効果を消去することになります。

③ 実務上の留意事項

完全支配関係にある内国法人間で資産の譲渡取引を行った場合には、税務上、強制的に譲渡損益の繰延べを行わなければならないため、まず税務上、繰延べの対象となる譲渡損益の有無を十分に把握しておく必要があります。

また、税効果のスケジューリングを実施するにあたり、譲渡損益の認容時期を把握する必要があるため、譲受法人側の減価償却に関する情報及び売却予定に関する情報を入手できる体制を確立しておく必要があります。

(2) 完全支配関係にある内国法人間の寄附金に係る税効果

① 税務上の取扱い

法人による完全支配関係にあるグループ内の内国法人間の寄附金については、支出法人において全額損金不算入とされ、受領法人において全額益金不算入とされることとなりました。

また、株式譲渡損益の操作防止のため、投資簿価修正を行うことが必要となりました。これは支出法人の株式を有する法人が、支出法人の株式の帳簿価額から寄附金の損金不算入額相当を減額するとともに、受領法人の株式を有する法人が、受領法人の株式の帳簿価額に寄附金の益金不算入額相当を増額させるというものです。

② 会計上の取扱い

支出法人及び受領法人の株式の帳簿価額が会計上と税務上で乖離することから、当該投資簿価修正額は一時差異等に該当し、税効果の対象となります。当該株式の売却予定等に応じてスケジュールリングを行い、税効果を認識する必要があります。

(3) 100%子会社株式の評価損と当該子会社の清算に係る税効果

① 税務上の取扱い

2010年10月1日以後に完全支配関係を有する子会社が解散した場合、当該子会社に係る株式消滅損が損金算入されないこととされましたが、その一方で一定の未処理欠損金額を親会社に引き継ぐことが認められることとなりました。

② 会計上の取扱い

子会社が解散する前に、親会社においては会計上、子会社株式評価損を有税で計上している場合が考えられますが、清算時に株式消滅損の損金算入が認められなくなったことから、有税処理額には将来減算の効果が認められず税効果の対象とはならないと考えられます。

また、親会社に引き継がれた子会社の未処理欠損金額に関しては、引継ぎの時点で将来減算の効果を有することから税効果の対象となると考えられます。

以上

太陽ASG有限責任監査法人

公認会計士 杉江俊志

text : shunshi sugie