2012年3月期の決算留意事項

3月決算会社にあつては、前期から適用されている「包括利益の表示に関する会計基準」(以下、「包括利益会計基準」という)について、当期末から、その適用が1年延ばされていたその他の包括利益に関する税効果及び組替調整額の注記があらたに必要となりますので、今一度、当該注記作成に当たっての留意事項について解説します。また、当期から「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」及び「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準の適用指針」(以下、「過年度遡及修正会計基準」という)が既に適用されており、四半期決算において対応された会社もあつたかと思いますが、期末決算に向けての実務上の留意事項について解説します。

さらに、2011年12月2日に「経済社会の構造の変化に対応した税制の構築を図るための所得税法等の一部を改正する法律」及び「東日本大震災からの復興のための施策を実施するために必要な財源の確保に関する特別措置法」(以下、「税制改正」という)が公布されたことに伴い、会計上は主に税効果会計に影響が生じることから、これらについてもおさらいします。

その他、適用2年目を迎える「資産除去債務に関する会計基準」及び適用3年目を迎える「賃貸等不動産の時価等の開示に関する会計基準」について、あらためて当期末における実務上の留意事項を解説します。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。

1. 包括利益の表示に関する会計基準(その他の包括利益に関する税効果及び組替調整額の注記)

包括利益会計基準については、Monthly Report Vol.20及びVol.26において解説していますが、当期末から、その他の包括利益に関する税効果及び組替調整額の注記が必要となるため、留意が必要です。

(1) 概要

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い、その他有価証券評価差額金、繰延ヘッジ損益、為替換算調整勘定等に区分して表示します。この際、その他の包括利益の内訳項目の分析を容易にする観点から、その他の包括利益に関する税効果及びその他の包括利益に含められた項目の当期純利益への組替調整額の開示が求められています。

その他の包括利益の内訳項目は、税効果を控除した後の金額で表示するため、その他の包括利益の各項目別の税効果の金額を注記します。ただし、各内訳項目の税効果を控除する前の金額で表示して、それらに関連する税効果の金額を一括して加減する方法で記載することもできます。この場合でも各内訳項目別の税効果の金額を注記する必要があります。

また、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)を行い、当該組替調整額をその他の包括利益の内訳項目ごとに注記する必要があります。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す。

具体的な組替調整額の内容は以下のとおりです。

その他の包括利益	組替調整額
その他有価証券評価差額金	その他有価証券の売却及び減損に伴って当期に計上された売却損益及び評価損等、当期純利益に含められた金額
繰延ヘッジ損益	ヘッジ対象に係る損益が認識されたこと等に伴って当期純利益に含められた金額
為替換算調整勘定	子会社に対する持分の減少(全部売却及び清算を含む。)に伴って取り崩されて当期純利益に含められた金額

(2) 注記方法

原則は、税効果及び組替調整額の注記を併せて記載する方法ですが、別個に記載する方法も認められています。それぞれの注記のイメージは下記のようになります(「包括利益会計基準」設例2)。

① 税効果の注記及び組替調整額の注記を併せて記載する方法

その他有価証券評価差額金:

当期発生額	400
組替調整額	△150
税効果調整前	250
税効果額	△100
その他有価証券評価差額金	150

繰延ヘッジ損益:

当期発生額	100
税効果調整前	100
税効果額	△40
繰延ヘッジ損益	60

その他の包括利益合計 210

② 税効果の注記と組替調整額の注記を別個に記載する方法

【組替調整額の注記】

その他有価証券評価差額金:

当期発生額	400	
組替調整額	△150	250

繰延ヘッジ損益:

当期発生額	100	100
税効果調整前合計		350
税効果額		△140
その他の包括利益合計		210

【税効果の注記】

	税効果 調整前	税効果額	税効果 調整後
その他有価証券評価差額金	250	△100	150
繰延ヘッジ損益	100	△40	60
その他包括利益合計	350	△140	210

(3) 実務上の留意事項

① 注記情報の収集について

前期から各社対応を検討されていると思いますが、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。たとえば、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。なお、当期末は税制改正の影響で法定実効税率が変更されるため、適用する法定実効税率に関しては注意が必要です。この点は3. (2) ④を参照ください。

(前提条件)

- ・前期末における実効税率40%
- ・当期中に税制改正があり、実効税率が35%に変更
- ・税制改正前に売却及び評価損計上
- ・親会社持分80%

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 ^{*1}	△80	40	△40	165	525 ^{*2}
税効果控除後	600	△120	60	△60	435	975
うち親会社持分	480	△96	48	△48	348	780
うち子会社持分	120	△24	12	△12	87	195

※1 期首評価差額1,000 × 実効税率(改正前)40% = 400

※2 期末評価差額1,500 × 実効税率(改正後)35% = 525

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。

「当期発生額」は、当期におけるその他有価証の時価の変動に伴う増減額ですが、基本的には、包括利益会計基準の設例に記載のとおり「当期発生額」は差引により求めることが想定されているため、期首・期末の評価差額及び売却損益・評価損の金額が把握できれば、これらの差引計算で「当期発生額」を算出することができます。評価差額及び売却損益・評価損の金額は、個別銘柄ごとに把握する必要はなく、

合計額で把握すれば足够了。

仮に期中に取得し、売却したその他有価証券がある場合、期首及び期末の評価差額に残高はありませんが、売却損益相当が包括利益として発生していることになるため、「売却等による組替調整額」と「当期発生額」を両建て表示する必要があります。

なお、持分法を適用する被投資会社におけるその他の包括利益に対する投資会社の持分相当額については、一括して区分表示します。当該持分相当額については、被投資会社において税効果を控除した金額ですが、被投資会社の税金は連結財務諸表には表示されないため、税効果の金額の注記の対象には含まれないことに留意が必要です。

② 税制改正の影響について

税制改正により税率が変更されますが、当該税率変更によりその他の包括利益累計額(その他有価証券評価差額金、繰延ヘッジ損益等)に係る繰延税金資産及び繰延税金負債の金額を修正する場合は、修正差額をその他の包括利益累計額に加減して処理することとなります。したがって、税率変更の影響は、「当期発生額」に反映されることとなり、組替調整は発生しません。

2. 会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準

詳細な内容は、Monthly Report Vol.21～23及びVol.33において解説していますが、当期末における実務上の留意事項をあらためて解説します。また、期末においては注記事項が四半期とは異なるため、すでに四半期決算で対応している会社についても留意が必要です。

(1) 概要

過年度遡及修正会計基準の原則的な取扱いは下記のとおりです。

	会計上の原則的な取扱い
会計上の変更	
会計方針の変更	遡及処理する(遡及適用)※
表示方法の変更	遡及処理する(財務諸表の組替え)
会計上の見積りの変更	遡及処理しない
過去の誤謬の訂正	遡及処理する(修正再表示)

※ 会計基準等の改正に伴う会計方針の場合で、会計基準等に適用開始時に遡及適用を行わないなど、経過的な取扱いの定めがある場合には、その取扱いに従う。

(2) 注記事項－四半期との相違点

期末における注記事項は、四半期における注記事項よりも詳細な内容となっているために留意が必要です。なお、いずれも注記すべき事項に重要性が乏しい場合には、注記を省略することができます。

① 会計方針の変更に関する注記

期末においては、前事業年度に係る1株当たり情報に対する影響額及び前事業年度の期首における純資産に対する累積的影響額の注記が追加されます。

なお、計算書類については、前期の情報が開示されないため、当期の期首における純資産に対する影響額を注記しますが、前期の主要な科目に対する影響額や前期の1株当たり情報に対する影響額の記載は求められていません。

② 表示方法の変更に関する注記

四半期において注記は不要とされていましたが、期末においては以下の事項の注記が必要となります。

- ・財務諸表の組替の内容
- ・財務諸表の組替を行った理由
- ・財務諸表の主な項目に係る前事業年度における金額

なお、計算書類については、前期の情報が開示されないため、前期の金額の記載は求められていません。

③ 会計上の見積りの変更に関する注記

会計上の見積りの変更の内容が次期以降の財務諸表に影響を与える可能性が高く、合理的に見積ることができる場合には当該影響額を、見積ることができない場合には、その旨の注記が追加されます。

④ 未適用の会計基準等の注記

既に公表されている会計基準等のうち、適用していないものがある場合には、以下の事項を注記しなければなりません。ただし、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は記載する必要がありません。

- ・会計基準等の名称及びその概要
- ・会計基準等の適用予定日(当該会計基準等の適用を開始すべき日前に適用する場合には、当該適用予定日)
- ・会計基準等が財務諸表に与える影響

なお、貸借対照表日までに公表されている会計基準等が記載対象となりますが、その後に公表されたものを記載することもできます。連結子会社がIFRS又は米国会計基準を適用し、これらに未適用の会計基準等があれば、注記が求められる点には留意が必要です。会計基準等の適用時期が決定していない場合には、適用予定日に代えて、決定していない旨を記載します。

また、会計基準等が財務諸表に与えている影響を定量的に把握している場合にはその金額を記載し、把握していない場合には定性的に記載します。財務諸表作成時において影響を評価中である場合には、その旨を記載します。実務的には未適用の会計基準等の影響を定量的に把握することは困難と考えられることから、定性的な記載が中心になるものと思われれます。

計算書類については、当該注記の記載は特に求められていません。

(3) 実務上の留意事項

① 重要性の判断

過年度遡及修正会計基準の適用において、実務上は重要性の判断がその後の会計上の取扱いに大きく影響することとなるため、監査人との事前協議を含め、留意が必要です。

たとえば、会計方針を変更した場合には、従来であれば変更による影響を注記するのみでしたので、影響が軽微であれば、その旨、軽微でなければ具体的な金額を記載していました。つまり、重要性の程度は注記の内容に影響を与えるだけであつたともいえます。ところが、当該基準の適用により、重要性に乏しく影響が軽微であれば遡及適用しないこともあり得る一方、重要性がある場合には遡及適用する必要が生じるため、重要性の程度によって処理が大きく異なります。

また、過去の誤謬の訂正の場合、重要性に乏しければ、その性質に応じて営業損益や営業外損益として認識する処理が行われることになる一方、重要性がある場合には、訂正報告書を提出する必要があり、その処理は大きく異なります。

② 会計上の見積りの変更と過去の誤謬の訂正

過去の見積り時点において、入手可能な情報に基づいて、合理的な方法によって最善の見積りを行った場合で、その後、新たな事実が発生したり、既に発生している事象について新たな情報が入手可能となった場合には、会計上の見積りの変更として、遡及処理は行わず、将来に向かって処理を行うこととなります。しかしながら、過去の見積り時点において、最善の見積りができていないと判断された場合には、過去の誤謬の訂正となるため、引当金の過不足額等の処理に関しては留意が必要です。

3. 税制改正に伴う会計上の留意事項

税制改正に伴う会計上の取扱いについては、前号のMonthly Report Vol.36において詳細に解説しています。2012年2月14日に『『税制改正に伴う税効果会計に関するQ&A』の改正について』が公表されていますが、税率変更による繰延税金資産の修正額の算定方法が明示されました。

(1) 税制改正の概要

会計上影響を及ぼす主な税制改正の内容としては、法人税率の引き下げ、復興特別法人税の創設、欠損金の繰越控除制度の見直し、250%定率法の見直し、貸倒引当金の見直しがあります。それぞれの詳細な内容はMonthly Report Vol.36を参照ください。

(2) 税制改正が税効果会計に与える影響

① 法定実効税率の低下

2012年4月1日に開始する事業年度から2014年4月1日に開始する事業年度における法定実効税率は、復興特別法人税が課されるため、38.01%となります（東京都の場合。以下同様）。また、復興特別法人税がなくなる2015年4月1日以後開始事業年度からは、35.64%となります。

② 繰延税金資産（負債）の計算に際して適用すべき法定実効税率

税効果会計上で適用する税率は決算日現在における税法規定に基づく税率であり、決算日までに改正税法が公布され、将来の適用税率が確定している場合には、改正後の税率を適用します。

したがって、改正法人税法及び復興財源確保法の公布日である2011年12月2日以後に決算日を迎える決算においては、改正後の税率を適用します。改正後の将来の適用税率は年度によって異なるため、税効果会計上は、将来減算(加算)一時差異等のスケジューリング結果に応じて適用すべき法定実効税率が異なります。3月決算会社を前提とすると、以下のとおりです。

将来減算(加算)一時差異等の 解消見込年度	法定実効税率
2013年3月期	38.01%
2014年3月期	38.01%
2015年3月期	38.01%
2016年3月期以降	35.64%

③ 税率変更による繰延税金資産(負債)計上額の修正

2012年2月14日に公表された『『税制改正に伴う税効果会計に関するQ&A』の改正について』において、税率変更による繰延税金資産(負債)の修正額の注記に関して、修正額の算定方法が明示されています。すなわち、当該注記は、税制改正の公布日を含む事業年度において行うこととなりますが、今回の改正による変更税率が適用されるのは、公布日を含む事業年度の翌期以降になるため、繰延税金資産(負債)の金額の修正額として注記する額は、改正税法の公布日を含む事業年度の期末現在の一時差異及び税務上の繰越欠損金の残高に新税率と旧税率との差額を乗じて算出することとなります。

④ 一時差異等と適用すべき法定実効税率

主な一時差異等の内容と適用すべき法定実効税率は下記のようになります。それぞれの詳細な内容はMonthly Report Vol.36を参照ください。

一時差異等	法定実効税率
繰越欠損金	解消見込年度に応じて
スケジューリング不能な一時差異	35.64%
将来解消見込年度が長期にわたる一時差異	解消見込年度に応じて
その他有価証券評価差額金・土地再評価差額金	35.64% (売却見込がある場合を除く)
圧縮積立金	解消見込年度に応じて
グループ法人税制によって繰り延べられた譲渡損益	解消見込年度に応じて
資本連結手続から生じる時価評価差額	35.64% (売却見込がある場合を除く)
連結上の未実現未利益	40.69% (現行税率を前提)

繰越欠損金の繰越控除限度額が繰越控除前所得金額の80%相当額に制限されたことに伴い、繰越欠損金の充当スケジューリングに際しては留意が必要です。

また、将来解消見込年度が長期にわたる一時差異はスケジューリング可能な一時差異であるため、原則どおり、解消見込年度に応じた法定実効税率を用いて税効果会計を適用すべきと考えられます。

なお、いわゆる会社区分①、②、③及び④ただし書きの会社にあつては、将来解消見込年度が長期にわたる将来減算一時差異に係る繰延税金資産の回収可能性に関する取扱いが別途定められているため（繰延税金資産の回収可能性の判断に関する監査上の取扱い 5.(2)）、実務上は、簡便的なスケジューリングを行っていたケースもあると考えられます。特に会社区分①の会社にあつては、スケジューリングを行っていないケースも考えられます。しかし、今回の税制改正に伴い、将来の年度ごとの法定実効税率が異なることとなったため、少なくとも3カ年のスケジューリングは実施しなければならないことに留意が必要です。

4. その他

(1) 資産除去債務に関する会計基準

2011年3月期より「資産除去債務に関する会計基準」及び「資産除去債務に関する会計基準の適用指針」が適用となっており、当期においては適用2年目を迎えることとなりますが、当期から適用となっている過年度遡及修正会計基準との関連から下記については留意が必要です。

① 将来キャッシュ・フローに重要な見積りの変更が生じた場合

当初の見積りから状況が変化し、新たに入手可能となった情報に基づいて将来キャッシュ・フローに重要な見積りの変更が必要となった場合には、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ます。

ただし、このように会計上の見積りの変更として過年度の遡及修正は行わずに将来に向かって修正する場合は、あくまでも過去の見積り時において入手可能な情報から最善の見積りが行われており、その後、当期において新たに入手可能となった情報に基づいて会計上の見積りの変更を行う場合に限られます。過去の会計上の見積りが仮に誤っていたと判断された場合には、過去の誤謬の訂正による修正再表示が必要となります。

なお、割引前の将来キャッシュ・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には、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。ただし、過去に割引前の将来キャッシュ・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。

② 合理的な見積りが可能となった場合

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。

したがって、前期においては合理的に見積ることができないものとして資産除去債務を計上していなかったものの、当期において資産の処分に関する意思決定が行われたこと等により、資産除去債務を合理的

に見積ることができるようになった場合には、当期決算において対応する必要があります。この場合には、①の将来キャッシュ・フローの見積りの変更に準じた会計処理を行うこととなります。ただし、この場合、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、減損の兆候として扱うべきとされています。

(2) 賃貸等不動産の時価等の開示に関する会計基準

2010年3月期の期末より「賃貸等不動産の時価等の開示に関する会計基準」が適用となっており、当期末においては適用3年目を迎え、その実務は定着してきたかと思いますが、下記には留意が必要です。

①みなし時価を使用している場合

賃貸等不動産の時価は、原則として、観察可能な市場価格に基づく価額をいい、市場価格が観察できない場合には、合理的に算定された価額をいいます。通常、不動産については観察可能な市場は存在しないため、合理的に算定された価額に基づくこととなりますが、これは、「不動産鑑定評価基準」による方法又は類似の方法に基づく価額とされています。

一方、第三者からの取得時又は直近の原則的な時価算定時から一定の評価額(実勢価格や査定価格)や適切に市場価格を反映していると考えられる指標(公示価格、都道府県基準地価格、路線価による相続税評価額、固定資産税評価額)に重要な変動が生じていない場合には、当該評価額や指標を用いて調整した金額を用いることができるとされています。さらに、上記の変動が軽微な場合には、取得時又は直近の原則的な時価算定による価額をそのまま時価とみなすこともできるとされています。

このようなみなし時価を使用している場合には、第三者からの取得時や直近の原則的な時価算定時から長期間が経過している場合には、原則的な時価算定の必要性が高まるとされています。基準上、「長期間」の具体的な年数が明示されているわけではありませんが、適用初年度から当期末で3年目を迎えるために、検討の必要の余地があると思われます。

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