

太陽ASG Report

— 会計・監査 —

May 2014

vol. **2**

2014年3月期有価証券報告書作成上の留意事項

2014年3月期に係る有価証券報告書は、前期から記載内容が大きく変更となる会社が多いと想定されます。その変更点を大きく分けると、①会計基準等の改正に伴う変更、②財務諸表等規則等の改正に伴う変更、に区分できます。主に、①としては、企業会計基準第26号「退職給付に関する会計基準」が改正されたことに伴う変更、②としては、2014年3月26日に財務諸表等規則が改正されたことに伴う変更(いわゆる、単体開示の簡素化)による影響が大きいものと考えられます。本稿では、昨年からの主要な変更点を中心に、2014年3月期に係る有価証券報告書の作成上の留意事項を解説します。

なお本文中、特段の断りがない限りは改正基準等を早期適用しないことを前提にしていること、意見にわたる部分は筆者の私見であることを、あらかじめ申し添えます。

I. 会計基準等の改正に伴う変更

1. 特別目的会社の連結の範囲

2011年3月25日に企業会計基準第22号「連結財務諸表に関する会計基準」等が改正され、一定の特別目的会社はその出資者の子会社には該当しないと推定する規定が削除され、これに併せて開示の拡充などが行われています。当該改正基準は、2014年3月期の期首から強制適用となっています。

(1) 連結の範囲の変更

連結の範囲の変更は通常、会計方針の変更には該当しませんが、本改正基準の適用に伴う連結の範囲の変更は会計方針の変更に関連するとみなされます。また、本改正基準の適用によって新たに連結の範囲に含まれた子会社の資産、負債及び少数株主持分の評価の方法については、会計基準に特段の定めがあります(連結基準第44-4項)。

したがって、会計方針の変更に関する注記として、会計基準等に規定されている遡及適用に関する経過措置に従って遡及適用しない場合の注記(連結財規第14条の2、財規第8条の3第3項)の一部が必要となり、これに加え、経過措置を適用したことによる影響額の注記が求められます(平成23年内閣府令第30号 附則第3条第3項)。具体的には、以下のとおりとなります。

- ・ 会計基準等の名称
- ・ 会計方針の変更の内容
- ・ 経過措置に従って会計処理を行った旨及び当該経過措置の概要
- ・ 適用初年度の期首における利益剰余金に対する影響額

(2) ノンリコースローンの表示及び注記

連結の範囲に含まれた一定の特別目的会社(財規第8条第7項)が有するノンリコース債務は、社債又は借入金その他の負債の項目(以下、社債等という)ごとに、当該ノンリコース債務を示す名称を付した科目で別掲するか、社債等の科目に含まれうえて科目ごとの金額を注記しなければなりません(連結財規第41条の2第1項)。また、当該ノンリコース債務に対応する資産は、その科目及び金額を注記しなければなりません(同第2項)。

なお、上記規定の適用が求められるのは連結の範囲に含まれた一定の特別目的会社が有するノンリコース債務であり、財務諸表提出会社や、特別目的会社以外の連結子会社が有するノンリコース債務は対象とはなりません。ただし、金額的重要性が高い場合などにおいては、上記規定を参照して、当該ノンリコース債務を別掲すること等も可能であると考えられます(連結財規第37条第2項等参照)。

(3) 連結附属明細表

借入金等明細表においては、連結の範囲に含まれた一定の特別目的会社が有するノンリコース債務を、通常の借入金等とは別に科目ごとに区分して記載しなければなりません(連結財規様式第十号記載上の注意1)。返済予定額についても同様に、科目ごとに区分しなければなりません(同 記載上の注意6)。

社債明細表においては、連結の範囲に含まれた一定の特別目的会社の発行する社債がノンリコース債務に該当する場合、その旨を欄外に記載しなければなりません(連結財規様式第九号 記載上の注意9)。また、償還予定額については、通常の社債とは別に注記しなければなりません(同記載上の注意12)。

2. 退職給付会計

2012年5月17日に企業会計基準第26号「退職給付に関する会計基準」等が公表され、未認識数理計算上の差異等のオンバランス化、開示の拡充、退職給付債務及び勤務費用の計算方法の変更等が行われています。当該変更には連結財務諸表のみの適用となる項目が含まれ、また、強制適用の時期も項目によって異なるため、注意が必要です。当該基準の詳細については、「太陽ASG Report -会計・監査- Vol.1」をご参照ください。

(1) 重要な会計方針に関する注記

① 連結財務諸表

従来は、重要な引当金の計上基準(連結財規第13条第5項第3号)の中で退職給付引当金に関する会計方針を記載してきましたが、退職給付引当金が退職給付に係る負債に変更されたことに伴い、退職給付に係る会計処理の方法(連結財規第13条第5項第4号)として会計方針を記載することになります。記載内容としては、退職給付見込額の期間帰属方法、並びに数理計算上の差異、過去勤務費用及び会計基準変更時差異の費用処理方法が含まれます(連結財規ガイドライン13-5-4)。

② 個別財務諸表

個別財務諸表では従来どおり、引当金の計上基準(財規第8条の2第6号)の中で退職給付引当金の会計方針を記載します。記載内容としては、退職給付見込額の期間帰属方法、並びに数理計算上の差異、過去勤務費用及び会計基準変更時差異の費用処理方法が含まれます(財規ガイドライン8の2-6 2)。

また、未認識数理計算上の差異等の会計処理方法が連結財務諸表における会計処理方法と異なる場合には、その他財務諸表作成のための基本となる重要な事項(財規第8条の2第10号)の中で、その旨を記載します(財規ガイドライン8の2-10 2)。なお、数理計算上の差異等を発生時に全額費用化している場合には、連結財務諸表と個別財務諸表とで会計処理方法は異なりませんので、当該記載は不要となります。

(2) 退職給付に関する注記

従来の退職給付に関する注記(旧連結財規第15条の8、旧財規第8条の13)は、確定給付制度に基づく退職給付に関する注記(連結財規第15条の8、財規第8条の13)、確定拠出制度に基づく退職給付に関する注記(連結財規第15条の8の2、財規第8条の13の2)及び複数事業主制度に基づく退職給付に関する注記(連結財規第15条の8の3、財規第8条の13の3)に整理され、かつ、開示内容の大幅な拡充が行われています。開示内容の詳細については、「太陽ASG Report -会計・監査- Vol.1」をご参照ください。

なお、従来、未認識数理計算上の差異の処理年数などは、重要な会計方針に関する注記に加えて退職給付に関する注記においても記載が求められていましたが(旧財規第8条の13第1項第4号)、改正後の確定給付制度に基づく退職給付に関する注記からは削除されています。

(3) 会計方針の変更に関する注記

改正基準は過去の財務諸表に対して遡及適用されず、また、会計方針の変更による影響額の処理方法には特段の定めがあります(退職給付会計基準第37項)。したがって、会計方針の変更に関する注記としては、会計基準等に規定されている遡及適用に関する経過措置に従って遡及適用しない場合の注記(連結財規第14条の2、財規第8条の3第3項)が求められます。

(4) 比較情報

2014年3月期の連結財務諸表に係る比較情報、すなわち、2013年3月期に係る連結財務情報については、新連結財規を適用せず、旧連結財規を適用します(平成24年内閣府令第61号 附則第3条

第2項)。したがって、2013年3月期に計上された退職給付引当金は、2014年3月期の連結財務諸表の比較情報としてそのまま記載され、2014年3月期の対応する数値は「－」になります。また、2013年3月期に開示された退職給付に関する注記は比較情報としてそのまま記載され、2014年3月期に係る注記は新連結財規に従って開示します。

(5) 株主資本等変動計算書

未認識数理計算上の差異等のオンバランス化は遡及適用されず、これによる影響額は2014年3月期末の連結財務諸表の退職給付に係る調整累計額(その他の包括利益累計額)に一括計上されます(退職給付会計基準第37項)。したがって、当該影響額は連結株主資本等変動計算書の退職給付に係る調整累計額の「株主資本以外の項目の当期変動額(純額)」の欄に記載することが考えられます。なお、連結包括利益計算書において、退職給付に係る調整額(その他の包括利益)が計上されることはありません。

これに対して、改正基準を2014年3月期の期首から早期適用した場合、会計方針の変更による影響額を適用初年度の期首残高に加減するときには当該影響額を期首残高とは区分表示し、影響額反映後の期首残高を記載することから(株主資本等変動計算書会計基準第5-2項)、当該影響額は連結株主資本等変動計算書の退職給付に係る調整累計額の期首残高の内訳として「会計方針の変更による累積的影響額」の欄に記載します。なお、退職給付に係る調整累計額の期首と期末の差額は、連結包括利益計算書において、退職給付に係る調整額(その他の包括利益)として計上されます。

(6) 在外子会社の取扱い

在外子会社の財務諸表が国際財務報告基準(IFRS)又は米国会計基準に準拠して作成されている場合、原則として、当該財務諸表を利用して連結財務諸表を作成することができます(実務対応報告第18号)。しかし、退職給付会計の数理計算上の差異の費用処理方法については修正が求められており、改正基準公表前においては、在外子会社が数理計算上の差異を直接純資産の部に計上している場合には、これをいったん振り戻した上で、定期的に償却する方法に変更することが必要でした。この点、改正基準では未認識数理計算上の差異がオンバランスされることから、改正基準公表後においては振り戻す必要がなくなり、退職給付に係る調整累計額に計上し続ければ良いことになりました。ただし、2011年に改訂され2013年から強制適用されているIAS第19号では、数理計算上の差異(再測定)は、その他の包括利益で認識した後、費用処理されることがないため、連結財務諸表を作成する際には定期的に償却し、その他の包括利益の組替調整(リサイクリング)が必要となることに留意が必要です。

(7) その他

金融庁が2014年3月31日に公表した「有価証券報告書レビューの実施について(平成26年3月期以降)」において、退職給付制度を採用し、かつ、日本基準で連結財務諸表を作成している会社を対象とした調査票がExcelで提供されています。当該調査票は所轄財務局等に2014年7月15日までに提出することが求められていますが、実務上は退職給付に関する注記のチェックリストとしても活用できますので、有価証券報告書作成時点で作成することが有用であると考えられます。

3. 日本版ESOP

2013年12月25日に実務対応報告第30号「従業員等に信託を通じて自社の株式を交付する取引に関する実務上の取扱い」が公表され、従業員への福利厚生を目的として、従業員等に信託を通じて自社の株式を交付する取引(以下、日本版ESOPという)に関する会計処理が明確化されました。本実務対応報告は2014年4月1日以後開始事業年度の期首から適用されますが、2013年12月25日以後最初に終了する事業年度の期首又は四半期会計期間の期首から適用することができます(実務上の

取扱い第19項)。したがって、3月決算会社の場合、2014年3月期の期首又は2014年3月期第3四半期の期首からの早期適用が可能となっています。

(1) 遡及適用

本実務上の取扱いを早期適用して日本版ESOPの会計処理を変更する場合、会計基準等の改正に伴う会計方針(遡及基準第5項(1))として、原則として、過去に締結された日本版ESOPについても遡及適用することが必要となります。しかし、日本版ESOPは一定期間にわたって継続する取引であることなどを考慮し(実務上の取扱い第72項)、本実務対応報告の方法によらず、従来採用していた方法を継続することもできます。この場合、以下の事項を各期の連結財務諸表及び個別財務諸表に注記する必要があります。なお、個別財務諸表の注記が連結財務諸表の注記と同一の場合、その旨の記載をもって代えることができます(実務上の取扱い第20項)。

- ・ 取引の概要
- ・ 当該取引について、従来採用していた方法により会計処理を行っている旨
- ・ 信託が保有する自社の株式に関する以下の事項
 - ✓ 信託における帳簿価額
 - ✓ 当該自社の株式を株主資本において自己株式として計上しているか否か
 - ✓ 期末株式数及び期中平均株式数
 - ✓ 期末株式数及び期中平均株式数を1株当たり情報の算出上、控除する自己株式に含めているか否か

(2) 1株当たり情報

日本版ESOPにより信託が保有する自社の株式を総額法等によって処理したことで貸借対照表に計上された自己株式は、1株当たり当期純利益又は1株当たり純資産の算定に当たり、期中平均自己株式数又は期末発行済株式総数から控除する自己株式に含めます。この場合、控除する自己株式に含めている旨並びに期末及び期中平均の自己株式の数を注記する必要があります(実務上の取扱い第17項)。

4. 未適用の会計基準等に関する注記

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、一定の事項を注記しなければなりません(連結財規第14条の4、財規8条の3の3)。

2014年3月31日現在、本稿でご紹介した会計基準等以外に既に公表されている主な会計基準等としては、改正企業会計基準第21号「企業結合に関する会計基準」などの企業結合及び連結財務諸表に関連した一連の改正がありますので、重要性が乏しいと認められる場合を除き、これらが注記対象になります。

なお、企業会計基準委員会より、「法令及び会計基準の適用時期一覧(有価証券報告書・決算期別)」という資料が2014年4月25日に公表されています。財務会計基準機構の会員のみ閲覧可能となっていますが、決算期別に各改正基準等の適用時期がコンパクトにまとまっており、実務上は非常に参考になると考えられます。

II. 財務諸表等規則等の改正に伴う変更

1. 株主資本等変動計算書の様式変更

2013年8月21日に改正連結財務諸表規則等が公布され、株主資本等変動計算書の様式が純資産の項目を縦に並べる様式から横に並べる形式に変更されました。

(1) 前期又は当期にのみ該当がある項目について

たとえば、前期には別途積立金を積み立てたものの、当期には積立てがない場合、当期の株主資本等変動計算書の当期変動額に「別途積立金の積立」という項目を記載することは、必ずしも必要ないといえます。しかし、前期との比較可能性を勘案して、当期の株主資本等変動計算書においても同項目を記載し、金額をすべて「－」とすることが望ましいと考えられます。

2. 単体開示の簡素化

2014年3月26日に改正財務諸表等規則等が公布され、いわゆる単体開示の簡素化が図られました。具体的には、連結財務諸表を提出している会社における個別財務諸表の注記免除の拡充、特例財務諸表提出会社における財務諸表の様式変更及び一部の注記を会社法計算書類の注記に代えることの容認、並びにその他の簡素化が図られました。なお、詳細については、「太陽ASG Report - 会計・監査 - Vol.1」をご参照ください。

(1) 連結財務諸表提出会社における注記免除

リース取引に関する注記(財規8条の6第4項)や資産除去債務に関する注記(財規第8条の28第2項)、1株当たり情報の注記(財規68条の4第3項、第95条の5の2第3項、第95条の5の3第4項)など、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注記を要しない項目が追加されました。

これに伴って当期から当該項目に関する個別財務諸表の注記を省略した場合、表示方法の変更に該当することから、原則として表示方法の変更に係る注記(財規第8条の3の4)が必要となります。しかし、初めて新財務諸表等規則を適用して財務諸表を作成する場合に限っては経過措置の適用があり、表示方法を変更した財務諸表の主な項目に係る前事業年度における金額(財規8条の3の4第1項第3号)の注記は要しません(平成26年内閣府令第19号 附則第2条第2項)。

(2) その他の主な項目

① 製造原価明細表

連結財務諸表においてセグメント情報を注記している場合、製造原価明細表を損益計算書に添付することを要しません(財規第75条第2項但書)。なお、単一セグメントであること等を理由にセグメント情報の注記を省略しているときには、添付を省略することができませんので留意が必要です。

② 有価証券明細表

上場会社(ただし、別記事業を営む会社等を除く)にあつては、有価証券明細表の作成を要しません(財規第121条第2項)。

③ 主な資産及び負債の内容

連結財務諸表を作成している場合、有価証券報告書 第5【経理の状況】2【財務諸表等】(2)【主な資産及び負債の内容】の記載を省略することができます(開示府令第三号様式 記載上の注意(53)、第二号様式 記載上の注意(73))。

④ 合併消滅会社の財務諸表

従来は、合併により消滅した会社の最終事業年度に係る財務諸表等を有価証券報告書 第5【経理の状況】2【財務諸表等】(3)【その他】に記載することが求められていましたが、当該規定は削除されました(旧開示府令第三号様式 記載上の注意(47)e参照)。

(3) 特例財務諸表提出会社の特例

特例財務諸表提出会社においては、財務諸表を会社法の水準に合わせた様式(財規様式第五号の二、第六号の二、第七号の二、第十一号の二、第十四号の二)によって作成することや、重要な会計方針(財規第8条の2)などの一定の注記を会社計算規則に基づく注記に代えることができることになりました(財規第127条)。本改正規定を適用する場合、特例財務諸表提出会社に該当する旨及び財務諸表等規則第127条の規定に従って財務諸表を作成している旨を記載しなければなりません(財規第128条)。記載場所は、有価証券報告書 第5【経理の状況】の冒頭部分になります(開示府令第3号様式 記載上の注意(39)、第二号様式 記載上の注意(59)i)。

なお、特例財務諸表提出会社が本改正規定を適用するか否かは、あくまでも会社判断によるものであり、強制されるものではありません。ただし、適用する場合には、一部の規定のみを適用するのではなく、すなわち、一部の様式や一部の注記のみを会社計算規則ベースで作成するのではなく、すべての規定を適用することが望ましいと考えられます(金融庁の考え方No.24)。

① 財務諸表本表の作成基準

特例財務諸表提出会社が新たな様式によって財務諸表本表を作成する場合、会社計算規則の規定に基づいて記載しなければなりません(財規様式第五号の二 記載上の注意1等参照)。したがって、たとえば貸借対照表であれば会社計算規則第3編 第2章の規定に基づいて記載する必要があり、資産の別掲基準を総資産の100分の5とする量的基準(財規第19条等)など、財務諸表等規則が特に定めている規定を適用することはできないことに留意が必要です。

② 比較情報

特例財務諸表提出会社が新たな様式によって財務諸表本表を作成し、注記を開示する場合、比較情報についても財務諸表本表は新たな様式で作成し、注記は会社計算規則の規定に基づくものに代える必要があると考えられます(金融庁の考え方No.5)。

③ 表示方法の変更

特例財務諸表提出会社が新たな様式によって財務諸表本表を作成し、注記を開示する場合、表示方法の変更に該当すると考えられます(金融庁の考え方No.2)。したがって、原則として表示方法の変更に関する注記(財規第8条の3の4)が必要となりますが、初めて新財務諸表等規則を適用して財務諸表を作成する場合に限っては経過措置の適用があり、表示方法を変更した財務諸表の主な項目に係る前事業年度における金額(財規第8条の3の4第1項第3号)の注記は要しません(平成26年内閣府令第19号 附則第2条第2項)。

④ 有形固定資産等明細表

特例財務諸表提出会社が新たな様式で作成する有形固定資産等明細表においては、長期前払費用及び繰延資産の増減明細を記載する必要がなくなり、有形固定資産及び無形固定資産のみの記載となりました。また、当期首残高及び当期末残高を取得価額で記載する場合には、その旨を記載しなければなりません(財規様式第十一号の二 記載上の注意4)。

なお、従来からの様式では認められている、有形固定資産又は無形固定資産の残高や当期増減額が一定基準以下であるときの「当期首残高」等を省略できる取扱い(財規 様式第十一号 記載上の注意7、8、9)は、新様式の記載上の注意には含まれておらず、適用することができませんので、留意が必要です(金融庁の考え方No.27参照)。

⑤ 引当金明細表

特例財務諸表提出会社が新たな様式で作成する引当金明細表においては、従来からの様式では求められている、当期減少額の内訳(「目的使用」及び「その他」)を区分する必要がなくなりました。

(4) 表示方法の変更に関する留意事項

上述のとおり、初めて新財務諸表等規則を適用して財務諸表を作成する場合に限り、表示方法を変更した財務諸表の主な項目に係る前事業年度における金額の注記は要しないこととされています。したがって、特例財務諸表提出会社に該当する会社が、2014年3月期において(1)連結財務諸表

提出会社における注記免除の規定を適用するものの、(3)特例財務諸表提出会社の特例を適用しなかった場合で、2015年3月期に当該特例を適用したときには、2015年3月期は新財務諸表等規則を初めて適用する年度には該当しないため、原則どおり、表示方法を変更した財務諸表の主な項目に係る前事業年度における金額の注記が必要となりますので、留意が必要です。

(5)有形固定資産等明細表

特別の法律の規定により資産の再評価が行われた場合その他特別の事由により取得原価の修正が行われた場合、当該再評価額等について、従来は「当期増加額」又は「当期減少額」の欄に内書(括弧書)として記載し、その増減の事由を欄外に記載することとされていたところ、これに加えて、「当期首残高」及び「当期末残高」についても再評価差額等を内書(括弧書)することになりました(財規様式第十一号 記載上の注意6)。なお、本改正は特例財務諸表提出会社が作成する新たな様式の附属明細表ではなく、従来からの様式に関するものですので、留意が必要です。

3. 純粋持株会社

2013年9月4日に改正府令が公布され、いわゆる純粋持株会社の開示が拡充されました。すなわち、上場会社が特定上場会社等(直近の有価証券報告書に含まれる最近事業年度において、関係会社に対する売上高(製品売上高及び商品売上高を除く)が売上高の総額の80%以上である上場会社等)に該当する場合、その旨及びその内容を、有価証券報告書 第1【企業の概況】3【事業の内容】に記載する必要があります(開示府令第三号様式 記載上の注意(7)、第二号様式 記載上の注意(27)c)。

以上

太陽ASG有限責任監査法人

公認会計士 中野 秀俊

text : hidetoshi nakano

【凡例】

連結財務諸表規則、連結財規:連結財務諸表の用語、様式及び作成方法に関する規則

財務諸表等規則、財規:財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則

連結財規ガイドライン:「連結財務諸表の用語、様式及び作成方法に関する規則」の取扱いに関する留意事項について

財規ガイドライン:「財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則」の取扱いに関する留意事項について

開示府令:企業内容等の開示に関する内閣府令

金融庁の考え方:「財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則等の一部を改正する内閣府令(案)」等に対するパブリックコメントの概要及びそれに対する金融庁の考え方(2014年3月26日)

株主資本等変動計算書会計基準:企業会計基準第6号「株主資本等変動計算書に関する会計基準」

連結基準:企業会計基準第22号「連結財務諸表に関する会計基準」

退職給付会計基準:企業会計基準第26号「退職給付に関する会計基準」

遡及基準:企業会計基準第24号「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」

実務対応報告第18号:実務対応報告第18号「連結財務諸表における在外子会社の会計処理に関する当面の取扱い」

実務上の取扱い:実務対応報告第30号「従業員等に信託を通じて自社の株式を交付する取引に関する実務上の取扱い」