

会計・監査 Report

April 2015

vol. 4

2015年3月期の決算留意事項

3月決算会社にあっては、期末を迎え決算に向けた準備を進めているところと思います。本稿では、3月決算会社を中心として、当期決算に特有の論点についてポイントを絞って解説していきます。まず、2015年3月期から適用となる主な会計基準としては、退職給付会計基準の改正があります。最も影響がある退職給付債務及び勤務費用の計算方法の変更に関しては当期首からの適用であり、既に各社対応済みと考えられますので、本稿では改正内容の中から当期末決算で改めて実務上留意すべき事項について解説します。また、2015年度税制改正に係る改正法が2015年3月31日に公布されました。これにより、法定実効税率が変わることとなりますので、当該税制改正が税効果会計に与える影響について解説します。さらに、決算短信において「会計基準の選択に関する考え方」を新たに記載することとされています。この点についても触れていきます。

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. 退職給付会計基準の改正

退職給付会計基準の改正内容については、Monthly Reportでも2回(Vol.44~45)にわたり解説していますので、内容についてはそちらを参照ください。ここでは当期末決算にあたっての実務上の留意事項を解説していきます。

(1) 過去勤務費用の特別損益表示について

当期より過去勤務費用の特別損益表示の取扱いが変更されています。ポイントは特別損益での処理が過去勤務費用の発生時に全額費用処理する場合に限定されたという点です。新たに退職給付制度を採用したとき又は給付水準の重要な改訂を行ったときに発生する過去勤務費用の費用処理について、従来、当期の費用処理額が重要であるときには特別損失として計上できる(定期的に償却している場合でも毎期、特別損失として計上できる)とされていましたが、改正に伴い、発生時に全額費用処理する場合等において、その金額が重要であると認められるときに特別損益として計上できることとなりました。規程の改訂を予定されている会社にあつては、今後、毎期の償却による費用処理額を特別損益で処理することはできませんので、ご注意ください。

(2) 当期末に発生した未認識数理計算上の差異及び未認識過去勤務費用(以下、未認識項目)の処理について

未認識項目のオンバランス化(連結貸借対照表上で即時認識する処理)については、前期末においてすでに適用されています。当期末は適用2年目となりますが、当期末に発生した未認識項目に関しては、前期末のように純資産(退職給付に係る調整累計額)に直接計上するのではなく、その他の包括利益(退職給付に係る調整額)を通して計上することになりますので、この点には留意が必要です。

また、前期末までに発生した未認識項目に関しては、当期に償却による費用処理がされるわけですが、このまま何も処理しないと再び純資産に当該金額が影響することになるため、組替調整を行う必要があります。これについては、各社、当第1四半期からすでに対応されているため、当期末において問題にはならないかと思いますが、仕訳を誤りやすいため、必ずワークシート(退職給付会計基準の設例にあるような表)を作成の上、最終的な決算数値(退職給付に係る負債、退職給付に係る調整累計額、退職給付に係る調整額)と一致していることを確認する必要があります。

(3) 割引率の重要性基準(10%ルール)について

割引率に関して、いわゆる10%ルールという重要性基準が従来から認められており、実務上、広く採用されていたかと思いますが、当該重要性基準は、今般の退職給付会計基準改正によっても存続しています。よって、これまで重要性基準を採用していた会社が当期首において、重要性基準を採用せずに新しい割引率を適用した場合、当期末において重要性基準を再び採用するかがポイントとなります。

この点、基準改正を機に重要性基準を採用しないとした場合には、今後、毎期、期末における割引率により退職給付債務を算定し、差額をその他の包括利益(退職給付に係る調整額)を通して純資産に反映していくこととなります。一方、当期末において再び重要性基準を採用した場合には、退職給付債務の変動が10%に満たない限り、未認識数理計算上の差異が発生しないこととなりますが、ひとたび10%以上乖離すれば、当該年度において、それまでの累積された影響額が一度に純資産額に影響することとなるため、こうした純資産額への影響も踏まえ、重要性基準の採用を検討する必要があります。

(4) 未認識項目の負債認識において生じる将来減算一時差異に係る繰延税金資産(以下、未認識項目に係る繰延税金資産)の回収可能性の見直しについて

「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」(監査委員会報告第66号)にお

ける会社分類(例示区分)が3号と4号では、繰延税金資産を計上できる範囲が大きく変わります。すなわち3号会社は、将来の合理的な見積可能期間(おおむね5年)内の課税所得の見積額を限度として、当該期間内の一時差異等のスケジューリングの結果に基づき、それに係る繰延税金資産を計上できるのに対して、4号会社は、原則として、翌期に課税所得の発生が確実に見込まれる場合で、かつ、その範囲内で翌期の一時差異等のスケジューリングの結果に基づき、それに係る繰延税金資産を計上できることとなります。

また、将来解消見込年度が長期にわたる将来減算一時差異に関しては、3号会社の場合、通常、合理的な見積り可能期間とされる期間(おおむね5年)を超えた年度であっても、当期末における当該一時差異の最終解消年度までに解消されると見込まれる将来減算一時差異に係る繰延税金資産については、その回収可能性があるかと判断できるものとされ、未認識項目に関しても将来解消見込年度が長期にわたる将来減算一時差異と同様に扱われることとなります。

したがって、前期末に3号会社であった場合、未認識項目に係る繰延税金資産を計上しているケースが多かったのではないかと考えられます。このとき、当期において業績が悪化し、税務上の繰越欠損金が生じてしまったような場合、3号から4号への会社分類(例示区分)の変更を検討する必要があるかと思いますが、仮に4号に変更した場合には、翌期分の課税所得の範囲内では繰延税金資産の計上が認められないため、前期末に計上していた未認識項目に係る繰延税金資産を取り崩す(相手勘定は法人税等調整額ではなく、退職給付に係る調整累計額であることに注意)必要が出てくることとなります。このように3号から4号への変更による影響はかなり大きくなると想定されますので、十分にご留意ください。

なお、このケースとは逆に、従来4号会社であったが、業績も堅調に推移し、当期末において仮に3号会社に変更することになった場合には、前期末には計上していなかった未認識項目に係る繰延税金資産を計上する必要があるため、留意が必要です。

2. 2015年度税制改正の税効果会計に与える影響

2015年3月31日付で、「所得税法等の一部を改正する法律」と「地方税法の一部を改正する法律」が成立し、公布されました。これにより、当期末決算の税効果会計に影響を及ぼすこととなりますので、この点について解説します。

(1) 適用すべき税率

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することとなります。ここで、2015年度税制改正に係る改正法は、既述のとおり、2015年3月31日に公布されているため、改正後の税率を適用することとなります。

(2) 法定実効税率の引下げ

2015年4月1日以後に開始する事業年度に、法人税の税率が現行の25.5%から23.9%に引き下げられるとともに、事業税所得割及び地方法人特別税について標準税率を現行の7.2%から2015年4月1日以後に開始する事業年度は6.0%、2016年4月1日以後に開始する事業年度は4.8%にまで段階的に引き下げられる(外形標準課税法人の場合)こととなりました。ここで、法定実効税率は以下のとおり算定されますが、今回の税制改正にあつては事業税の超過税率について留意する必要があります。

$$\frac{\text{法人税率} \times (1 + \text{地方法人税率} + \text{住民税率}) + \text{事業税率}^{*1} + \text{事業税率}^{*2} \times \text{地方法人特別税率}}{1 + (\text{事業税率}^{*1} + \text{事業税率}^{*2} \times \text{地方法人特別税率})}$$

*1 各地方団体が条例で定めた事業税率(標準税率又は超過税率)

*2 事業税の標準税率

事業税に超過税率を採用している地方団体(東京都、大阪府、京都府、神奈川県、愛知県、兵庫県、宮城県、静岡県)のうち東京都以外の府県については、決算日現在において改正条例が既に公布されていることから、改正後の超過税率を適用することとなります。ただし、いずれの改正条例も2016年3月期に係る超過税率しか公表されていないため(大阪府だけは2017年3月期まで公表されています)、それ以降の期に係る超過税率に関しては適切な算定が必要(以下の東京都の場合と同様の方法が考えられます)になります。

一方、東京都は2015年4月1日に改正条例が公布されていることから、あくまでも決算日現在においては超過税率が標準税率を超える差分が決定されていない状況であるため、超過税率を適切に算定する必要があります。当該算定方法としては、2015年3月6日の第307回企業会計基準委員会(ASBJ)の議事が参考になります。ここでは「地方税法等改正後の標準税率に基づく超過税率に関する地方団体の改正条例が公布されていないことにより、超過税率が標準税率を超える差分が決定されていない場合、これまでの実務を踏まえると、決算日現在の地方団体の条例に基づく超過税率が標準税率を超える差分を考慮して、法定実効税率の算定に用いる超過税率を算定することになると考えられる。具体的には、例えば、平成27年度税制改正に係る地方税法等改正後の標準税率に、条例改正前の超過税率が地方税法等改正前の標準税率を超える差分を加える方法(ただし、地方税法等改正後の標準税率に1.2を乗じた率を上限とする。)が考えられる。」とされているため、これに従えば、決算日現在の条例(改正前の条例)に基づく超過税率が標準税率を超える差分を考慮して、超過税率を算定する(東京都の場合、改正前の条例に基づく超過税率4.66%と標準税率4.3%の差分0.36%を地方税法改正後の標準税率に加えて算定(2016年3月期の場合は3.1%に0.36%を加えて3.46%、2017年3月期の場合は1.9%に0.36%を加えて2.26%)することとなります。

また、上記の算定方法以外にも、2015年4月1日に公布された改正条例に基づく超過税率が標準税率を超える差分を考慮して、超過税率を算定する(東京都の場合、改正後の条例に基づき、2016年3月期の場合は超過税率3.4%(公表されている率そのもの)、2017年3月期の場合は、改正後の条例に基づく超過税率3.4%と標準税率3.1%の差分0.3%を地方税法改正後の標準税率1.9%に加えて2.2%)ことも考えられます。

このように、超過税率に関しては、上記のように適切な算定方法を各社で定めていけば問題はないものと考えられます。

なお、事業税の超過税率の算定に、上記の議事を参考にした方法を採用した場合、2016年3月期の法定実効税率(東京都)は、以下のようになります。

$$33.10\% = \frac{23.9\% \times (1 + 16.3\% + 4.4\%) + 3.46\% + 3.1\% \times 93.5\%}{1 + (3.46\% + 3.1\% \times 93.5\%)}$$

また、同じように2017年3月期以降の法定実効税率は、以下のようになります。

$$32.34\% = \frac{23.9\% \times (1 + 16.3\% + 4.4\%) + 2.26\% + 1.9\% \times 152.6\%}{1 + (2.26\% + 1.9\% \times 152.6\%)}$$

(3) 一時差異等と適用すべき法定実効税率

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る点には留意する必要があります。

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ようになります。

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
スケジュールリング不能な一時差異	32.34%
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	32.34% (2016年3月期に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
資本連結手続から生じる時価評価差額	32.34% (2016年3月期に売却見込がある場合を除く)
連結上の未実現未利益	35.64% (現行税率を前提)

繰越欠損金の繰越控除限度額が現行では繰越欠損金控除前所得金額の80%相当額に制限されていますが、2015年4月1日以後開始事業年度には65%相当額、2017年4月1日以後開始事業年度には50%相当額に引き下げられますので、スケジュールリング表を作成する際には留意が必要です。

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ル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。

連結手続上消去される連結会社相互間の取引から生じた未実現利益に対する税効果は、売却元において当該未実現利益に対して売却年度の課税所得に適用された法定実効税率を使用して計算します。したがって、2015年3月31日以前開始事業年度における連結会社相互間の取引から生じた未実現利益に対する税効果は、今回の税制改正を考慮しない法定実効税率(たとえば、2015年3月期の取引であれば35.64%)を使用して計算します。

(4) 税率変更による繰延税金資産(負債)の修正額の注記

税率変更による繰延税金資産(負債)の修正額の注記を、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(個別財務諸表における税効果会計に関する実務指針 設例7)。

(5) 期ずれ連結子会社の取扱い

繰延税金資産(負債)の計上は個々の連結会社(親会社及び連結子会社)ごとに行うため、資本連結手続やその他の連結手続によって生じた一時差異に対しては、当該差異が発生した連結会社ごとに税効果会計を適用します。したがって、連結決算日とは異なる決算日の子会社をそのまま連結する場合には、当該子会社は自社の決算日現在における税率を基礎として税効果会計を適用しますが、連結決算日において正規の決算に準じた合理的な手続によって決算を行ったうえで連結する場合には、当該連結決算日現在の税率を基礎として税効果会計を適用します。

たとえば、連結決算日が2015年3月末の場合において、2014年12月期の子会社をそのまま連結するときには、2014年12月末時点では当該税制改正が公布されていないことから、当該連結子会社では改正前の税制を前提とした税効果会計を適用します。一方で、当該連結子会社が2015年3月末において正規の決算に準じた合理的な手続によって決算を行ったうえで連結するときには、2015年3月31日時点では当該税制改正が公布されていることから、改正後の税制を前提とした税効果会計を適用します。ただし、この場合であっても、当該連結子会社に改正後の税制が適用されるのは2015年12月期からとなりますので、適用すべき法定実効税率は、2015年12月末までに解消が見込まれる一時差異等に対しては35.64%、2016年12月末までに解消が見込まれる一時差異等に対しては33.01%、それ以降に解消が見込まれる一時差異等に対しては32.34%となることに留意が必要です。

3. 決算短信の「会計基準の基本的な考え方の選択」

2014年6月24日に閣議決定された「『日本再興戦略』改訂2014 ー未来への挑戦ー」における「IFRSの任意適用企業の拡大促進」についての提言を踏まえ、2015年3月31日以後に終了する通期決算に係る決算短信から「会計基準の選択に関する基本的な考え方」を開示することが上場会社に要請されています。

具体的な記載例は出されていませんが、決算短信の作成要領には、その一例として「例えば、IFRSの適用を検討しているか(その検討状況、適用予定時期)などを記載することが考えられます。」としています。一例とはなっているものの、IFRSの任意適用企業の拡大促進を掲げる動きを鑑みると、IFRSの適用に関してその検討状況を記載することとなるものと考えられます。

すでに12月決算会社等において開示事例が出ているため、それらも参考にしつつ各社の開示内容を検討する必要があります。

以上

太陽有限責任監査法人

公認会計士 杉江 俊志

text : shunshi sugie