

会計・監査 Report

April 2018

vol. 14

2018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)新たな会計基準等として、以下があげられます。本稿では、これらの新会計基準等の概要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
税効果	企業会計基準第28号 「『税効果会計に係る会計基準』の一部改正」	2018年 2月16日	早期適用可
連結	実務対応報告第18号 「連結財務諸表作成における在外子会社等の会計処理に関する当面の取扱い」の改正	2017年 3月29日	原則適用
その他	実務対応報告第35号 「公共施設等運営事業における運営権者の会計処理等に関する実務上の取扱い」	2017年 5月2日	原則適用
	実務対応報告第36号 「従業員等に対して権利確定条件付き有償新株予約権を付与する取引に関する取扱い」	2018年 1月12日	早期適用可
	実務対応報告第37号 「実務対応報告第34号の適用時期に関する当面の取扱い」	2018年 3月13日	原則適用
	実務対応報告第38号 「資金決済法における仮想通貨の会計処理等に関する当面の取扱い」	2018年 3月14日	早期適用可

1. 『税効果会計に係る会計基準』の一部改正(以下、「税効果会計基準一部改正」という)

(1) 繰延税金資産及び繰延税金負債の表示区分

改正前の税効果会計基準では、繰延税金資産及び繰延税金負債は、これらに関連した資産及び負債の分類に基づいて、流動資産と投資その他の資産、又は流動負債と固定負債とに区分して表示しなければならないとされていました。

本会計基準(「税効果会計基準一部改正」)では、繰延税金資産は投資その他の資産の区分に表示し、繰延税金負債は固定負債の区分に表示することとされました。国際会計基準及び米国会計基準においても同様に規定されており、これに整合させる改正がなされたものです。

(2) 繰延税金資産と繰延税金負債との相殺

本会計基準では、同一納税主体の繰延税金資産と繰延税金負債は双方を相殺して表示し、異なる納税主体の繰延税金資産と繰延税金負債は双方を相殺せずに表示すると規定されています。

改正前の税効果会計基準では「異なる納税主体の繰延税金資産と繰延税金負債は、原則として相殺してはならない。」と規定されていたところ、異なる納税主体において繰延税金資産と繰延税金負債を相殺して表示する実務が見られないことから「原則として」との表現を削除したものであるため、実務への影響が生ずるケースはほぼ無いと考えられます。

(3) 注記事項

税効果会計基準注解8が改正されるとともに、注解9が新設されています。

① 繰延税金資産の発生原因別の主な内訳における評価性引当額の取扱い(注解8)

改正前の税効果会計基準注解8においては、「繰延税金資産の発生原因別の主な内訳を注記するにあたっては、繰延税金資産から控除された額(評価性引当額)(注5に係るもの)を併せて記載する。」とのみ規定されていました。

これに関し、「繰延税金資産の発生原因別の主な内訳として税務上の繰越欠損金を記載している場合であって、当該税務上の繰越欠損金の額が重要であるときは、繰延税金資産から控除された額(評価性引当額)は、税務上の繰越欠損金に係る評価性引当額と将来減算一時差異等の合計に係る評価性引当額に区分して記載」すべきことが追加されました。

また、繰延税金資産から控除された額(評価性引当額)に重要な変動が生じている場合、当該変動の主な内容を記載することとされています。評価性引当額に重要な変動が生じている場合、税負担率に重要な影響を与えていることが多いと考えられるものの、従来の注記のみでは税負担率に影響をもたらしている原因分析が困難であるとの意見があったこと等を踏まえ、注記が求められたものです。従って、例えば、税負担率の計算基礎となる税引前純利益の額に対する評価性引当額(合計額)の変動額の割合が重要な場合には、「重要な変動」が生じていると判断し主な内容を注記することが考えられます。また逆に、税負担率と法定実効税率との間に重要な差異がなく、税率差異の注記を省略している場合(例えば、当該差異が法定実効税率の100分の5以下である場合)には、変動の主な内容を注記することは要しないと考えられます。

② 税務上の繰越欠損金に関する情報(注解9)

繰延税金資産の発生原因別の主な内訳として税務上の繰越欠損金を記載している場合であって、当該税務上の繰越欠損金の額が重要であるときは、次の事項を記載することとされました。

A 繰越期限別の税務上の繰越欠損金に係る次の金額
a 税務上の繰越欠損金の額に納税主体ごとの法定実効税率を乗じた額
b 税務上の繰越欠損金に係る繰延税金資産から控除された額(評価性引当額)
c 税務上の繰越欠損金に係る繰延税金資産の額
B 税務上の繰越欠損金に係る重要な繰延税金資産を計上している場合、当該繰延税金資産を回収可能と判断した主な理由

繰越欠損金の額が重要であるかどうかに関する重要性基準は定められていないものの、評価性引当額の内訳に関する数値情報の注記を求める趣旨が、税負担率の予測及び繰延税金資産の回収可能性に関する不確実性評価の観点から財務諸表利用者に有用情報を提供しようとするものであることに鑑みると、例えば次のような状況において「重要である」と判断することが考えられます。

- 繰越欠損金の控除見込額が将来の税負担率に重要な影響を及ぼす場合【税負担率の予測の観点】
- 純資産の額に対する繰越欠損金の額(納税主体ごとの法定実効税率を乗じた額)の割合が重要な場合【不確実性評価の観点】

また、上記Aの「繰越期限別」の区切り方に関しては、例えば株価予測を行う財務諸表利用者が将来2年から5年後の予想財務諸表を用いて税負担率の予測を行っている(税効果会計基準一部改正第21項参照)ことを踏まえるとき、5年以内に繰越期限が到来する場合には比較的短い年度に区切ることが考えられます。一方で、繰越欠損金の発生状況は企業に応じ様々であり、また、在外子会社の税制が多様である点を考慮すると、企業の状況に応じて適切に区切ることも考えられます。これらのことから、区切り方に関し、本会計基準では特段定められていません。

③ 注記概要

①及び②の結果、注記内容は次のようになります。

繰延税金資産及び繰延税金負債に発生の主な原因別の内訳

	前連結会計年度	当連結会計年度
繰延税金資産		
税務上の繰越欠損金*2	X,XXX	X,XXX
退職給付に係る負債	X,XXX	X,XXX
減損損失	X,XXX	X,XXX
その他	XXX	XXX
繰延税金資産小計	XX,XXX	XX,XXX
税務上の繰越欠損金に係る評価性引当額*2	△ X,XXX	△ X,XXX
将来減算一時差異等の合計に係る評価性引当額	△ X,XXX	△ X,XXX
評価性引当額小計*1	△ X,XXX	△ X,XXX
繰延税金資産合計	X,XXX	X,XXX
繰延税金負債		
その他有価証券評価差額金	XXX	XXX
繰延税金負債合計	XXX	XXX
繰延税金資産の純額	X,XXX	X,XXX

*1 評価性引当額の変動の主な内容は、……………です。

*2 税務上の繰越欠損金及びその繰延税金資産の繰越期限別の金額

	X年以内	X年超 X年以内	X年超 X年以内	X年超 X年以内	X年超 X年以内	X年超	合計
税務上の繰越欠損金	—	—	—	X,XXX	—	XXX	X,XXX
評価性引当額	—	—	—	X,XXX	—	—	X,XXX
繰延税金資産	—	—	—	XXX	—	XXX	XXX

- 「税務上の繰越欠損金」は、税務上の繰越欠損金の額に納税主体ごとの法定実効税率を乗じた額であります。
- 税務上の繰越欠損金に係る繰延税金資産を回収可能と判断した理由は以下のとおりであります。
……………、……………。

なお、適用初年度の取扱い等をまとめると次のようになります。

表示に関する改正		<ul style="list-style-type: none"> 表示する過去の財務諸表について新たな表示方法に従い組替えを行う。 表示方法の変更に関する注記を要する。
注記に関する改正	区分された評価性引当額	<ul style="list-style-type: none"> 比較情報に関する注記を行わないことができる。
	図表「*1」	<ul style="list-style-type: none"> 連結財務諸表を作成している場合、個別財務諸表において記載を要しない。 比較情報に関する注記を行わないことができる。
	図表「*2」	”

④ その他の規定

将来減算一時差異等の合計に係る評価性引当額の区分には、繰越外国税額控除や繰越可能な租税特別措置法上の法人税額の特別控除等を含めることとされています。すなわち、過年度から繰り越された外国税額控除に係る税効果額のうち回収可能性があると認められない金額、租税特別措置法上の税額控除(試験研究費に係る特別控除等)に係る過年度からの繰越控除額のうち将来税額控除に利用できると認められない金額等が、この区分に含め開示されることになると考えられます。

(4) 早期適用することができない会計基準等の改正

税効果会計基準一部改正の公表日と同日、改正後「繰延税金資産の回収可能性に関する適用指針」(以下、「改正回収可能性適用指針」という)、「税効果会計に係る会計基準の適用指針」(以下、「税効果適用指針」という)が公表されています。これらの適用指針は、2018年4月1日以後開始する連結会計年度及び事業年度の期首から適用することとされ、早期適用は認められていません。なお、これら適用指針の概要は以下のようになります。

	従来	改正後
税効果適用指針	個別財務諸表における子会社及び関連会社株式に係る将来加算一時差異について、一律繰延税金負債を計上	連結財務諸表における取扱いにあわせ、親会社等がその投資の売却等を自ら決めることができ、かつ、予測可能な将来の期間にその売却等を行う意思がない場合を除き、繰延税金負債を計上
改正回収可能性適用指針	(分類1)に該当する企業においては、繰延税金資産の全額について回収可能性がある	(分類1)に該当する企業においては、「原則として、」繰延税金資産の全額について回収可能性がある

改正回収可能性適用指針は、例えば完全支配関係にある国内子会社の株式評価損について、企業が当該子会社を清算するまで当該子会社株式を保有し続ける方針がある場合等、将来において税務上の損金に算入される可能性が低い場合には当該子会社株式の評価損に係る繰延税金資産の回収可能性がないと判断することが適切であると考えられることを踏まえ、改正されたものです。

2. 「連結財務諸表作成における在外子会社等の会計処理に関する当面の取扱い」の改正

本実務対応報告は当連結会計年度の期首から適用すべきこととされているため、第1四半期において対応済みのことと思われます。実務対応報告の概要等については「会計・監査Report vol.13」に記載していますので、そちらをご参照ください。

3. 「公共施設等運営事業における運営権者の会計処理等に関する実務上の取扱い」

本実務対応報告は、2017年5月31日以後終了する事業年度及び四半期会計期間から適用することが求められているため、適用後最初の四半期において対応済みのことと思われます。実務対応報告の概要等については「会計・監査Report vol.13」に記載していますので、そちらをご参照ください。

4. 「従業員等に対して権利確定条件付き有償新株予約権を付与する取引に関する取扱い」

(1) 公表の背景及び適用範囲

「払込資本を増加させる可能性のある部分を含む複合金融商品に関する会計処理」(以下、「複合金融商品適用指針」という)では、従来、「ストック・オプション会計基準では、(中略)企業が現金を取得するときの対価として自社株式オプション(新株予約権)を付与する取引は前提としていない(ストック・オプション会計基準第3項。)」とする規定が存在しました。このため割当てを受けた従業員等から一定額の金銭が払い込まれる自社株式オプションに関して、その取扱いが明確ではない状況にありました。

そこで、このような自社株式オプションについての会計処理及び開示を明らかにするため、複合金融商品適用指針の改正とあわせ表題の実務対応報告が公表されています(改正複合金融商品適用指針においては、本実務対応報告の適用対象となる権利確定条件付き有償新株予約権について、同指針の適用範囲に含まれないことが明記されました。)

(2) 会計処理

① 概要

権利確定条件付き有償新株予約権を付与する場合、当該新株予約権は、ストック・オプション会計基準第2項に定めるストック・オプションに該当するものとされ、ストック・オプション会計基準第4項から第9項に準じた取扱いが定められています。

② 権利確定日以前の会計処理

- i) 権利確定条件付き有償新株予約権の付与に伴う従業員等からの払込金額は、純資産の部に新株予約権として計上します。
- ii) 権利確定条件付き有償新株予約権の付与に伴い企業が従業員等から取得するサービスは、その取得に応じて費用として計上するとともに、対応する金額を権利の行使又は失効が確定するまでの間、純資産の部に新株予約権として計上します。この点については、ストック・オプション会計基準と同様です。

各会計期間における費用計上額は、付与に伴う払込みがあることを考慮し、公正な評価額から払込金額を差し引いた金額を、対象勤務期間を基礎とする方法その他の合理的な方法に基づき配分して算定します。

当該権利確定条件付き有償新株予約権の公正な評価額は、次の算式により算定します。

$$\text{公正な評価額} = \text{公正な評価単価} \times \text{権利確定条件付き有償新株予約権数}$$

権利確定条件付き有償新株予約権数

$$= \text{付与された新株予約権数} - \text{権利不確定により失効する新株予約権の見積数}$$

- iii) 公正な評価単価は付与日において算定し、見直さないこととされています。ただし、ストック・オプション会計基準に定める条件変更があった場合は除きます。また、上式のとおり失効の見込みについては権利確定条件付き有償新株予約権数に反映させるため、公正な評価単価の算定上は考慮しないこととされている点に留意が必要です。
- iv) 権利確定条件付き有償新株予約権数は、付与日において算定するとともに、付与日から権利確定日の直前までの間に、権利不確定による失効見積数に重要な変動が生じた場合（権利確定条件を変更する等、ストック・オプション会計基準に定める条件変更の場合を除きます。）に見直しを行います。また、最終的に権利確定日において、実際に権利確定した新株予約権数に修正を行います。
- v) 権利不確定により失効した新株予約権がある場合、新株予約権として計上した払込金額のうち、失効に対応する部分を利益として計上します。

③ 権利確定日後の会計処理

権利行使に対して新株を発行した場合、新株予約権として計上した額のうち、当該権利行使に対応する部分を払込資本に振り替えます。また、権利不行使による失効が生じた場合、当該失効に対応する部分を、失効が確定した期において利益として計上します。

④ その他

本実務対応報告に定めのないその他の会計処理については、ストック・オプション会計基準及びストック・オプション適用指針の定めに従うこととされています。

(3) 適用時期等

2018年4月1日以後適用されます。また、本実務対応報告の公表日（2018年1月12日）以後適用することができます。ただし、対応報告の適用日より前に従業員等に対して権利確定条件付き有償新株予約権を付与した取引については、本実務対応報告の会計処理によらず、従来採用していた会計処理を継続することができるとされています。この場合の注記事項は次のとおりです。

- 権利確定条件付き有償新株予約権の概要
- 採用している会計処理の概要

また、本実務対応報告の適用初年度において、これまでの会計処理と異なることとなる場合及び上記ただし書きのとおり従来採用していた会計処理を継続する場合、会計基準等の改正に伴う会計方針の変更として取り扱うこととされています。

5. 「実務対応報告第34号の適用時期に関する当面の取扱い」

マイナス金利に関する会計上の論点への対応については、2016年3月に開催された第331回企業会計基準委員会における審議結果が議事概要別紙として示されているほか(会計・監査Report vol.8参照)、2017年3月29日に実務対応報告第34号「債券の利回りがマイナスとなる場合の退職給付債務等の計算における割引率に関する当面の取扱い」が公表されています。実務対応報告第34号は、「退職給付債務等の計算において、割引率の基礎とする安全性の高い債券の支払見込期間における利回りが期末においてマイナスとなる場合、利回りの下限としてゼロを利用する方法とマイナスの利回りをそのまま利用する方法のいずれかの方法による」(同第2項)ことを当面の取扱いとして定めたものです。

実務対応報告第34号は、2017年3月31日に終了する事業年度から2018年3月30日に終了する事業年度までに限って適用することとされていたため、その公表後引続き検討がなされていました。その結果として、本実務対応報告が公表され、「いずれの方法によっても退職給付債務の計算に重要な影響を及ぼさず、当該取扱いを変更する必要がないと当委員会が認める当面の間」、実務対応報告第34号の定めを適用することとされています。

6. 「資金決済法における仮想通貨の会計処理等に関する当面の取扱い」

(1) 公表の背景

2016年に公布された「情報通信技術の進展等の環境変化に対応するための銀行法等の一部を改正する法律」により「資金決済に関する法律」が改正され、仮想通貨について定義がなされた上で、仮想通貨交換業者に対する登録制が導入されました。

これを受け、仮想通貨交換業者に対する財務諸表監査制度の円滑な運用の観点から、また、仮想通貨に係る会計処理が明確にされない場合には多様な会計実務が形成される可能性がある点を踏まえ、仮想通貨の会計処理及び開示に関する当面の取扱いが公表されたものです。

本実務対応報告は、仮想通貨の私法上の位置づけが明らかではないこと等を踏まえ当面必要と考えられる最小限の項目に関する会計上の取扱いのみを定めるものであり、今後の仮想通貨のビジネスの発展や会計に関連する実務の状況により、市場関係者の要望に基づき別途の対応を図ることの要否を判断するとされています。

(2) 会計基準の概要

① 適用範囲

資金決済法に規定される仮想通貨が対象となります。

ただし、自己(自己の関係会社を含む。)の発行した資金決済法に規定する仮想通貨は除かれているため、いわゆるICO(イニシャル・コイン・オファリング)等の会計処理については定められていません。

② 保有する仮想通貨の会計処理

保有する仮想通貨について活発な市場が存在する場合、市場価格に基づく価額をもって当該仮想通貨の貸借対照表価額とし、帳簿価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。活発な市場が存在しない場合には、取得原価をもって貸借対照表価額とすることとされている一方、期末における処分見込価額(ゼロ又は備忘価額を含む。)が取得原価を下回るときは、当該処分見込価額をもって貸借対照表価額とすることとされています。

なお、活発な市場が存在する場合とは、継続的に価格情報が提供される程度に、仮想通貨取引所又は仮想通貨販売所において十分な数量及び頻度で取引が行われている場合をいうものとされています。

③ 仮想通貨交換業者が預託者から預かった仮想通貨の会計処理

仮想通貨交換業者は、預託者との預託の合意に基づいて仮想通貨を預かった時に、預かった仮想通貨を資産として認識するとともに、預託者に対する返還義務を負債として認識します。なお、資産及び負債ともに、当初認識時の帳簿価額は預かった時の時価により算定することとされ、また、期末においては②と同様の方法により評価することとされているため、預かった仮想通貨に係る資産及び負債の評価に関し、損益は計上されません。

7. 未適用の会計基準等に関する注記

「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」第12項では、未適用の会計基準等がある場合に一定の注記を求めています。

1ページ目に記載した表のうち、早期適用可能な会計基準等につき早期適用しない場合、当該会計基準等は未適用の会計基準等に該当します。また、改正回収可能性適用指針、税効果会計適用指針及び2018年3月30日に公表された「収益認識に関する会計基準」についても未適用の会計基準等に該当します。

なお、財務諸表等規則第8条の3の3(これを準用する連結財務諸表規則第14条の4を含む。)において、重要性の乏しいものについては注記を省略できる旨、規定されています。

以上

太陽有限責任監査法人

公認会計士 西村大司

text : daishi nishimura