

I. はじめに

新年度に入り、間もなく平成 28 年 3 月期の決算作業が本格化します。そこで Seiwa Newsletter 4 月号では、本年度に改正・適用開始された会計基準や税制を中心に、決算において留意すべき事項を網羅的に取り上げました。

ここ数年は不適切会計の発生件数が増え続け、決算短信や有価証券報告書等の訂正事例が目立ちます。今回の Seiwa Newsletter がお役に立てれば何よりです。

II. 決算留意事項

本年度は企業結合会計基準等の大幅な制度改正や前年に続き法定実効税率の引き下げを中心とした税制改革がありました。また、原則適用は翌年度ですが、実務への影響が非常に大きい繰延税金資産の回収可能性に関する指針も新たに公表されています。順を追って見てみましょう。

(1) 企業結合会計基準等の改正

平成 25 年 9 月 13 日に「企業結合に関する会計基準」「事業分離等に関する会計基準」をはじめ、関連する各会計基準及び適用指針が改正されました。主な改正点は以下のとおりです。

- ① 当期純利益の表示及び少数株主持分から非支配株主持分への変更
- ② 支配が継続している場合の子会社に対する親会社の持分変動（資本剰余金を計上する取引として処理）
- ③ 取得関連費用の会計処理（連結上は発生時費用処理）

企業結合会計基準等の改正は平成 28 年 3 月期の期首から適用開始されており、Seiwa Newsletter Vol.1 で解説しています。下記リンクを参照ください。ここでは過去に取り扱っていない開示に関する論点（下記④⑤）を確認しましょう。

Vol.1「平成 28 年 3 月期第 1 四半期の決算留意事項」
http://www.seiwa-audit.or.jp/newsletter/1507_SeiwaNewsletter.pdf

④ 連結キャッシュ・フロー計算書

企業結合会計基準等の改正に伴い、以下の規定が新設されました。

- 連結範囲の変動を伴わない子会社株式の取得又は売却に係るキャッシュ・フローは財務活動区分に記載
- 支配獲得時に生じた取得関連費用や上記に関連して生じた費用に係るキャッシュ・フローは営業活動区分に記載
- 上記に基づく表示を行った場合、表示方法の変更を行うこととなるが、比較情報の組替えは行わない

⑤ 企業結合等関係注記

取得による企業結合が行われた場合、改正前は取得原価の内訳として取得関連費用を開示しましたが、本改正により取得関連費用は発生時に費用処理されることとなったため、独立の項目として主要な取得関連費用の内訳及び金額を開示することになります。

また、支配が継続している場合の子会社株式の追加取得や一部売却等は共通支配下取引に該当しますので、当該注記において、非支配株主との取引によって増加又は減少した資本剰余金の主な変動要因及び金額を開示します。

(2) 平成 27 年度税制改正による税金計算への影響

デフレ脱却や経済成長に向けた法人税改革の柱として、法人税や事業税所得割の税率を引き下げるとともに、その代替財源を確保するために繰越欠損金制度の見直しや外形標準課税の強化等の措置が手当てされました。

- ① 法定実効税率の引き下げ
- ② 受取配当金の益金不算入制度の縮小
- ③ 繰越欠損金制度の見直し
- ④ 外形標準課税の強化

本年度の税金計算や確定申告は改正後の規定・税率に基づいて行うよう留意してください。詳しくは(1)と同じ Seiwa Newsletter Vol.1 に掲載しています。

(3) 平成 28 年度税制改正及び「税効果会計に適用する税率に関する適用指針」の公表による税効果会計への影響

アベノミクスの成長戦略を推進するため、前年度に引き続き更なる法定実効税率の引き下げを目指した平成 28 年度税制改正法案が 3 月 29 日に国会で可決・成立しました。これを受けて、東京都は 3 月 31 日に都税条例の一部を改正する条例を公布し、法人事業税の税率を改正しました。これにより、東京都の法定実効税率は次頁表のとおり変更されます。

【東京都の法定実効税率】

対象法人 / 適用税率	従来	改正後	
	H27	H28~	H30~
外形標準課税法人			
標準税率	32.11%	29.97%	29.74%
超過税率	33.06%	30.86%	30.62%
上記以外の中小法人等			
標準税率	34.33%	33.80%	33.59%
超過税率	35.36%	34.81%	34.59%

なお、3月31日（決算日）までに改正条例が成立しなかった地域においては、下記いずれかの方法で事業税所得割の超過税率を算定することになります。いずれの方法を採用しても、超過税率は制限税率（標準税率の2倍）の範囲内であることを要します。

【ケース】

従来：標準税率 3.1%、超過税率 3.4%、地方法人特別税率 93.5%
改正後：標準税率 0.7%、地方法人特別税率 414.2%

【方法1】	【方法2】	【方法3】
従来の超過税率が標準税率を超える差分を改正後の標準税率に加える方法	従来の標準税率に対する超過税率の割合を改正後の標準税率に乗じる方法	地方法人特別税の税率が含まれている事業税率に基づいて、方法2と同様に算定
$0.7\% + (3.4\% - 3.1\%) = 1.0\%$	$0.7\% \times (3.4\% \div 3.1\%) = 0.77\%$	$3.6\% \times (6.3\% \div 6.0\%) - 2.9\% = 0.88\%$

- ※1 【方法3】の各税率の計算過程は下記のとおりです。
 3.6% = 標準税率 0.7% × (1 + 地方法人特別税率 414.2%)
 6.0% = 標準税率 3.1% × (1 + 地方法人特別税率 93.5%)
 6.3% = 超過税率 3.4% + 標準税率 3.1% × 地方法人特別税率 93.5%
 2.9% = 標準税率 0.7% × 地方法人特別税率 414.2%
- ※2 東京都は【方法3】を採用しています。

このように法定実効税率が引き下げられたほか、欠損金の繰越控除制度の見直しなど税効果会計へ影響を及ぼす改正案が同時に提出されています。詳しくは Seiwa Newsletter Vol.6 をご確認ください。

Vol.6 「平成 28 年度税制改正の概要」
http://www.seiwa-audit.or.jp/newsletter/1512_SeiwaNewsletter.pdf

(4) 繰延税金資産の回収可能性

かねてより議論が進められていた繰延税金資産の回収可能性について、昨年末に新たな指針が公表されました。平成 28 年 4 月 1 日以後開始年度の期首からの適用が原則ですが、平成 28 年 3 月 31 日以後終了年度の年度末から早期適用が認められています。この期末決算で早期適用する場合、次表の主要な改正点に留意しながら決算作業を進めてください。

【主要な改正点】

分類	主要な改正点
1	特になし
2	スケジュールリング不能な将来減算一時差異のうち、将来のいずれかの時点で回収できることを企業が合理的な根拠を持って説明する場合、当該一時差異に係る繰延税金資産は回収可能性があるものとする*
3	5年を超える見積可能期間において回収可能であることを企業が合理的な根拠をもって説明する場合、当該繰延税金資産は回収可能性があるものとする*
4	<ul style="list-style-type: none"> ● 将来において5年超にわたり課税所得が安定的に生じることを企業が合理的な根拠をもって説明するときは分類2*、おおむね3年から5年程度は課税所得が生じることを同様に説明するときは分類3として取り扱う ● 期末における繰越欠損金の「残高」要件から欠損金の「発生」に焦点を当てた要件へ改められた
5	債務超過や資本の欠損といった残高ベースの判断要件が削除された

なお、上表の★項目（3箇所）を適用した場合、当年度の期首における影響額を期首利益剰余金（資産・負債の評価差額に起因するものはその他の包括利益累計額又は評価・換算差額等）に加減するとともに、繰延税金資産・利益剰余金・その他の包括利益累計額等に対する影響額を注記します。この辺りも Seiwa Newsletter Vol.7 で詳しく解説しています。

Vol.7 「繰延税金資産の回収可能性」
http://www.seiwa-audit.or.jp/newsletter/1601_SeiwaNewsletter.pdf

なお、早期適用しない場合は、決算短信及び有価証券報告書において「未適用の会計基準等」として注記の要否を判断することになります。

(5) 円高・株安・金利低下が決算へ及ぼす影響

今年1月に日銀の金融政策決定会合においてマイナス金利の導入が決まると、国債利回りは急激に低下をはじめ、それに追隨して円高・株安も加速的に進みました。これらが決算に及ぼす影響について、Seiwa Newsletter Vol.8で横断的に取り上げています。

- ① 金利低下に伴う、退職給付債務の算定における割引率及び長期期待運用収益率の見直し
- ② 株安に伴う、その他有価証券に区分する上場株式の減損及び税効果会計並びに税務上の取扱い
- ③ 円高に伴う、在外支店・子会社等の P/L 換算

Vol.8 「円高・株安・金利低下が決算へ及ぼす影響」
http://www.seiwa-audit.or.jp/newsletter/1602_SeiwaNewsletter.pdf

①に関して、長期金利の指標とされる10年国債利回りは2月下旬から一貫してマイナスを記録しています。このような状況下、割引率としてマイナスになった利回りをそのまま用いるか、あるいはゼロを下限とするか議論が起きていました。この点、3月に開催された企業会計基準委員会(ASBJ)の議事概要が公表され、いずれの方法を用いても良いとの見解が示されました。現時点においてマイナスとなっている利回りの幅が大きくないこと等が理由とされています。

(6) その他会計基準の改正

会計処理の明確化等のため、以下の会計基準等が改正され、平成28年3月期から適用開始されています。

中でも①は、在外子会社の財務諸表を連結する際の調整項目・方法について定めた基準ですが、このたび米国基準の改正により、非公開会社はのれんを償却する会計処理を選択できるようになったため、償却処理を選択した場合、連結する際の調整が不要とされました。二重に償却しないよう、米国子会社の会計方針を正確に把握してください。

- ① 連結財務諸表作成における在外子会社の会計処理に関する当面の取扱い
- ② 特別目的会社を活用した不動産の流動化に係る譲渡人の会計処理に関する実務指針等(更新時の処理の明確化)
- ③ 金融商品会計に関する実務指針等(ヘッジ会計の明確化)

III. 金融庁の有価証券報告書レビュー

金融庁は、有価証券報告書の記載内容の適切性を確保するため、各財務局と連携し、毎年「有価証券報告書レビュー」を実施しています。レビューの対象とされた会社には、各財務局から質問状が届き、それに回答・返信するという「オフサイト審査」の形態がとられています。

例年、年度末に実施要領とその年の重点テーマが公表されますが、平成28年3月期(平成28年3月31日～平成29年3月30日が決算期末)の重点テーマは下記のとおりです。

- ① 工事契約に関する会計処理・開示
- ② 棚卸資産に関する会計処理・開示
- ③ 包括利益計算書
- ④ 1株当たり情報

工事契約や棚卸資産に関する会計処理・開示が重点テーマに選定されたのは、昨年の東芝不適切会計が大きく影響しているものと考えられます。過去のSeiwa Newsletterでも一部の論点について解説していますので、ぜひご参照ください。

Vol.2「東芝不適切会計と工事進行基準」

http://www.seiwa-audit.or.jp/newsletter/1508_SeiwaNewsletter.pdf

Vol.3「東芝不適切会計と部品支給取引」

http://www.seiwa-audit.or.jp/newsletter/1509_SeiwaNewsletter.pdf

なお、平成28年3月期の重点テーマと同時に、レビュー実施中である平成27年3月期に関して、現在までに把握された事象を踏まえた留意すべき点も公表されました。当時の重点テーマは退職給付とセグメントです。ここで把握された問題点は比較的誤りの多い箇所ですので、いま一度記載内容の正確性を確認してください。

① 退職給付

- 「採用している退職給付制度の概要」に記載された制度と実際に採用している制度が一致しない
- 「採用している退職給付制度の概要」の記載内容と有価証券報告書の他の項目の記載内容が整合しない
- 「年金資産の主な内訳」を具体的に記載していない
- 臨時に支払った割増退職金に重要性があるにもかかわらず、「退職給付に関連する損益」で開示していない
- 退職給付信託として設定した株式に「みなし保有株式」があるにもかかわらず、その銘柄・株式数等を「コーポレート・ガバナンスの状況」で開示していない
- 未認識項目の当期費用処理額と「その他の包括利益に関する注記」の組替調整額が整合しない

② セグメント

- 会計基準等に規定された量的基準を上回る事業セグメントを報告セグメントとして開示していない
- 研究開発費を各報告セグメントに計上しているにもかかわらず、「事業の状況」の「研究開発費活動」に金額等を記載していない
- 複数の事業セグメントを集約しているにもかかわらず、その旨を注記していない
- 「設備の状況」の「主要な設備の状況」において、主要な設備をセグメントに関連づけて記載しているにもかかわらず、「セグメント情報」で各報告セグメントの資産の額を開示していない
- 「関連情報」において、会計基準等に規定する重要性基準を超える項目を区分して開示していない

③ 記載を省略した場合の重要性の判断

- 質的重要性について全く考慮していない
- 金額的重要性について、単一の指標(例えば、総資産に対する比率のみ)しか考慮していない

ご質問等は下記までお願いいたします

メール : research@seiwa-audit.or.jp

ウェブサイト : <http://www.seiwa-audit.or.jp/contact/>