

I. はじめに

今月の Seiwa Newsletter は、例年どおり 3 月決算会社を想定した期末決算における留意事項を解説します。会計編・税務編・開示編に分けて、従来からの改正点を中心に網羅的に取り上げました。貴社の決算作業にぜひお役立てください。

II. 会計編

主な改正点として以下の 5 項目を取り上げましたが、(1)は従来の処理の継続、(3)~(5)は平成 31 年 3 月期から強制適用であり、平成 30 年 3 月期への影響は限定的です。

(1) 退職給付債務の計算における割引率

平成 28 年 2 月にマイナス金利が導入されて以降、退職給付債務の計算における割引率について、企業会計基準委員会 (ASBJ) で継続的に審議されてきました。そして、平成 29 年 3 月に当面の取扱いが公表されました。

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、以下のいずれかの方法による。

- 利回りの下限としてゼロを利用する方法
- マイナスの利回りをそのまま利用する方法

この取扱いは平成 29 年 3 月 31 日に終了する事業年度から 1 年間に限って適用することとされていましたが、今回、この適用時期が「当委員会が認める当面の間」に変更されました。したがって、平成 30 年 3 月期決算会社においても、従来どおり選択適用できることとなります。

(2) IFRS 等を適用する国内子会社 (実務対応報告第 18 号)

従来より、在外子会社や在外関連会社の財務諸表が IFRS 又は米国会計基準に準拠して作成されている場合、当面の間、以下の要修正項目を除き、それらを連結決算手続上利用できることとされていました。

【要修正項目】

- のれんの償却
- 退職給付会計における数理計算上の差異の費用処理
- 研究開発費の支出時費用処理
- 投資不動産の時価評価及び固定資産の再評価

近年、IFRS を適用する日本企業が増加しており、親会社が日本基準、国内連結子会社等が IFRS を適用するケースが生じたことから、本実務対応報告の適用対象を国内子会社等まで拡大する改正が行われました。本改正は、平成 29 年 4 月 1 日以後開始する連結会計年度の期首から適用されています。

(3) 仮想通貨の会計処理

昨年 2 回 (Vol.27 及び Vol.29)、ビットコインをはじめとした仮想通貨の概要や税務上の取扱い等について取り上げました。今年に入ってから、大規模な盗難事件や仮想通貨交換業者の行政処分があり、今も社会的な注目を浴びていますが、そのような中、この 3 月に ASBJ から会計処理に関する当面の取扱いが公表されました。基本的な考え方や原則的な処理は公開草案から変更なく、Vol.29 で検討過程も含めて紹介していますが、その要約は以下のとおりです。

【保有する仮想通貨の期末評価】

- 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 B/S 価額とし、帳簿価額との差額を当期の損益として処理する
- 活発な市場が存在しない場合、取得価額 (処分見込価額が取得原価を下回る場合は処分見込価額) をもって B/S 価額とする

【交換業者が預託者から預かった仮想通貨の会計処理】

- 預かった時の時価で資産として認識すると同時に、預託者に対する返還義務を負債として認識する
- 期末の資産の評価及び負債の B/S 価額は上記と同様

【売却取引の P/L 表示】

- 売却収入から売却原価を控除した純額を P/L に表示

【注記 (B/S 価額が資産総額に比して重要な場合)】

- 期末日において保有する仮想通貨の B/S 価額
- 交換業者が預かっている仮想通貨の B/S 価額
- 活発な市場の有無の別に、仮想通貨の種類ごとの保有数量及び B/S 価額 (重要性に応じて集約記載も可)

適用時期は平成 30 年 4 月 1 日以後開始する事業年度の期首からですが、他に拠り所となる基準がない以上、この 3 月決算における会計処理の重要な参考になると考えられます。

なお、本実務対応報告は、仮想通貨に関連するビジネスが初期段階であることを踏まえ、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たものであり、メタップス社で話題となった ICO (イニシャル・コイン・オファリング) や分裂時の処理は規定していません。

(4) 税効果会計に係る表示及び注記等の改正

税効果会計に関する一連の会計基準等に関しては、税率や繰延税金資産の回収可能性に関する指針が先行して公表され、実務での適用が始まっていました。今般、B/S表示や注記に関する定めを中心とした改正が行われています。

【表示に関する改正】

- 繰延税金資産・負債はすべて非流動区分に表示

【注記に関する改正（注記情報の追加）】

- 評価性引当額の内訳に関する数値情報及び定性的な情報（重要な変動が生じている場合）
- 繰越欠損金に関する繰越期限別の数値情報及び定性的な情報（繰越欠損金に係る重要な繰延税金資産を回収可能と判断した主な理由）

上記の改正は、平成30年4月1日以後開始年度の期首から適用されます。特に注記に関する改正は実務上の負担が重く、早期適用する上場企業は多くないと考えられます。注記例などの詳細はVol.24をご覧ください。

Vol.24「税効果会計に係る会計基準の改正案」

http://www.seiwa-audit.or.jp/newsletter/1706_SeiwaNewsletter.pdf

一方、会社法計算書類について規定した会社計算規則も同時期に改正されていますが、こちらには表示に関する改正のみが反映され、注記に関する定めは従来から変更されていません。すなわち、計算書類における税効果注記は必ずしも本基準の改正により追加された注記情報を記載する必要はないため、非上場企業が本基準を早期適用すれば、表示区分に関する手間の削減のみを享受できます。

(5) 権利確定条件付き有償新株予約権の会計処理

ここ数年で導入事例が飛躍的に増加している権利確定条件付き有償新株予約権ですが、この取引には、これまで明確な会計基準が存在せず、実務的には払込金額を純資産の部に新株予約権として計上するのみでした。ところが、今年1月にストック・オプションに準じた取扱いがASBJから公表され、従業員等から取得するサービスを費用として計上する旨が明確化されました。

本実務対応報告は平成30年4月1日以後適用であり、かつ適用日より前に付与した取引については従来の会計処理を継続できる経過措置が設けられたため、この3月決算で早期適用する会社は多くないと考えられます。しかし、実務対応報告が割当日より前に公表された場合は発行を中止する旨を表明する企業が出るなど、社会的な関心が非常に大きい事案となりました。今後発行を検討している企業や、適用日以降に発行した場合の業績への影響には注意が必要です。

III. 税務編

法定実効税率に影響する改正は近年行われていませんが、研究開発や設備投資、雇用、賃上げ等を促進させる目的の改正項目が目立ちます。

(1) 法定実効税率及び欠損金の繰越控除制度

直近2回の税制改正では税率は改正されませんでした。それ以前は毎年のように引き下げ等が行われてきました。東京都・外形標準課税適用法人を例に、平成30年3月期以降の適用税率等をあらためて確認してみましょう。

【法定実効税率】 ※()内は超過税率

税目	H30/3期	H31/3期~	H33/3期~
法人税	23.4%	23.2%	23.2%
地方法人税	4.4%	4.4%	10.3%
法人住民税	12.9% (16.3%)	12.9% (16.3%)	7.0% (10.4%)
法人事業税（所得割）	0.7% (0.88%)	0.7% (0.88%)	3.6% (3.78%)
地方法人特別税	414.2%	414.2%	-
法定実効税率	29.97% (30.86%)	29.74% (30.62%)	29.74% (30.62%)

【欠損金の繰越控除制度】

税目	H30/3期	H31/3期~
控除限度割合	55%	50%
繰越期間	9年	10年

平成31年3月期以降の法定実効税率は一定ですが、国税と地方税の内訳は平成33年3月期から変わるため、これらを区分して計算する連結納税制度を採用する企業では解消時期に合わせて用いる税率を選択してください。

なお、昨年12月に米国の税制改正法が成立し、最高35%であった連邦法人税率が一律21%へ引き下げられました。米国連結子会社等を有する企業は併せて留意ください。

(2) 営業権の償却限度額の見直し

従来は期中取得の場合であっても12ヶ月分の償却が可能であった営業権が、平成29年4月1日以後の取得分より、月割計算を行うことになりました。これにより、取得初年度の税負担が増えることとなります。

(3) 租税特別措置法の見直し

GDP600兆円へ向けた企業の攻めの投資や賃上げを促進するため、平成29年度税制改正で研究開発税制や所得拡大促進税制が拡充されました。

研究開発税制は、ビッグデータや人工知能を活用した「サービス」開発のための費用が範囲に追加されたほか、試験研

究費の増加割合が高い企業ほど減免措置の恩恵を受けることができるようになりました。同様に、所得拡大促進税制も、賃上げ率が前年度より2%以上増加した企業に対しては税額控除率を従来より上乘せする一方で、2%に満たない企業は本税制支援の対象から外すなど、メリハリの効いた制度へ見直されました。より詳しくはVol.18で解説しています。

Vol.18「平成29年度税制改正の概要」

http://www.seiwa-audit.or.jp/newsletter/1612_SeiwaNewsletter.pdf

IV. 開示編

有価証券報告書等の記載事項について、開示内容の整理・共通化・合理化、非財務情報の開示の充実、より適切な株主総会日程の設定を容易とするための見直し等が行われました。また、財務会計基準機構（FASF）からは、会社法事業報告等との記載の共通化に関する記載事例も公表されています。

FASF「有価証券報告書の開示に関する事項」

https://www.asb.or.jp/wp-content/uploads/kaiji_20180330.pdf

(1) 非財務情報の記載の充実

「業績等の概要」及び「生産、受注及び販売の状況」が「財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況の分析」に統合され、記載内容が整理されます。また、これらの分析・検討について従来よりも充実した記載が求められます。

- 事業全体・セグメント別の経営成績等に重要な影響を与えた要因について経営者の視点による認識及び分析
- 経営者が経営方針・経営戦略等の中長期的な目標に照らして経営成績等をどのように分析・評価しているか

(2) 新株予約権等の記載の合理化

「新株予約権等の状況」、「ライツプランの内容」及び「ストックオプション制度の内容」の項目が「新株予約権等の状況」に統合されます。また、企業の判断により過去発行分を一覧形式で記載したり、ストックオプションは財務諸表注記の記載を参照することが可能になります。

(3) 大株主の状況の記載の見直し

有価証券報告書等の「大株主の状況」における株式所有割合の算定の基礎となる発行済株式の算定にあたり、議決権に着目している事業報告と同様に自己株式を控除することとされ、両者の記載が共通化されます。また、株主総会日程の後ろ倒しを後押しするため、「大株主の状況」の記載時点が、事業年度末から、原則として議決権行使基準日へ変更されます。

V. 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30年3月期（平成30年3月31日～平成31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 引当金、偶発債務等の会計上の見積り
- ② 繰延税金資産の回収可能性

繰延税金資産の回収可能性は2年続けて重点テーマに選定されました。これは前回のレビューで比較的多くの適切でない事例が確認されたためと考えられます。そこで、当年度の重点テーマと同時に公表された、前年度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を紹介します。当年度決算においても、いま一度記載内容の正確性を確認してください。

【繰延税金資産の回収可能性】

- 過去（3年）及び当期において、課税所得が期末における将来減算一時差異を下回る年度があるにもかかわらず、（分類1）に該当すると判断している事例
- 過去（3年）及び当期において、課税所得が生じていない年度があるにもかかわらず、（分類2）に該当すると判断している事例
- （分類3）に該当する企業において、退職給付引当金や建物の減価償却超過額などの解消見込年度が長期にわたる将来減算一時差異について、スケジューリングが行われていない事例

【企業結合及び事業分離等】

- 企業結合が期首に完了したと仮定したときの連結損益計算書に及ぼす影響の概算額について、算定が困難と認められる特段の事情がないにもかかわらず省略しているなど、注記の一部を記載していない事例
- 取得の会計処理において、取得関連費用を、発生した事業年度の費用とせず、取得原価に含めている事例
- 連結キャッシュ・フロー計算書において、連結範囲の変更を伴わない子会社への投資支出を「投資活動によるキャッシュ・フロー」の区分に記載している事例

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/>