

I. はじめに

新年度に入り、3月決算企業の本決算が間もなくはじまります。そこで今月の Seiwa Newsletter 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、平成 31 年 3 月期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。貴社の決算作業にぜひお役立てください。

II. 会計編

(1) 税効果会計

税効果会計に係る会計基準や繰延税金資産の回収可能性に関する指針が改正され、平成 31 年 3 月期の期首から適用が開始されています。これらの改正は会計処理、表示及び注記と広範囲にわたっています。

① 注記に関する改正

財務諸表利用者が税負担率の予測や繰延税金資産の回収可能性を評価できるように、従来注記に次の情報が追加されました。

- A) 繰延税金資産の発生原因別の主な内訳に記載している繰越欠損金が重要であるときは、
- 評価性引当額の内訳（繰越欠損金に係るものと将来減算一時差異等に係るものに区分して記載）
 - 繰越期限別の繰越欠損金・評価性引当額・繰延税金資産
 - 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に回収可能と判断した主な理由
- B) 評価性引当額に重要な変動が生じている場合には、当該変動の主な内容

上記の重要性の判断は企業の置かれた状況によって異なるため、一律の数値基準は設けられていませんが、A) に関しては将来の税額軽減効果や純資産に対する割合、B) に関しては税引前純利益に対する割合によって判断することが考えられます。なお、税率差異が法定実効税率の 100 分の 5 以下で当該注記を省略している場合、B) の注記も不要になります。

また、繰越期限別の記載にあっても、企業が有している繰越欠損金の発生状況に応じて判断することになりますが、特に 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適切です。

【改正後の税効果注記例】

1. 繰延税金資産及び繰延税金負債の発生原因別の主な内訳		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)	321 百万円	265 百万円
	退職給付に係る負債	123	131
	減損損失	295	295
	その他	32	29
	繰延税金資産小計	771	720
	税務上の繰越欠損金に係る評価性引当額 (*2)	-	△ 161
	将来減算一時差異等の合計に係る評価性引当額	-	△ 295
	評価性引当額小計 (*1)	△ 519	△ 456
	繰延税金資産合計	252	264

(*1) 評価性引当額が63百万円減少しております。この減少の主な内容は、親会社における税務上の繰越欠損金54百万円(法定実効税率を乗じた額)について評価性引当額を認識しなくなったことに伴うものであります。

(*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

(当連結会計年度)

	1年以内	1年超 2年以内	2年超 3年以内	3年超 4年以内	4年超 5年以内	5年超	合計
税務上の繰越欠損金 (a)	50	-	17	37	-	161	265 百万円
評価性引当額	-	-	-	-	-	△ 161	△ 161 百万円
繰延税金資産	50	-	17	37	-	-	(b) 104 百万円

(a) 税務上の繰越欠損金は、法定実効税率を乗じた額であります。

(b) 税務上の繰越欠損金265百万円(法定実効税率を乗じた額)について、繰延税金資産104百万円を計上しております。これは、将来の課税所得の見込みにより回収可能と判断したためであります。

これらの改正は表示方法の変更にあたり、比較情報である前期の財務諸表にも改正後の注記事項を記載することになります。ただし、多数の子会社を有している企業にとっては、すべての企業から関連情報を入手することは煩雑であるため、実務上の負担に配慮し、適用初年度に限って比較情報の記載が免除されています。

なお、今回追加された注記事項は計算書類では必須とされていません。そのため、各企業が当該情報の有用性や株主等への情報開示の観点から、注記するか否かを判断することになります。

② 表示に関する改正

従来は流動又は固定区分に分けて表示していた繰延税金資産・負債ですが、国際的な会計基準に合わせて、改正後はすべて固定区分に表示することになります。

この改正も上記①と同様に表示方法の変更にあたり、前期の財務諸表を組み替えたうえで、その影響額を注記します。この際、単純に流動区分の金額を固定区分に合算するのではなく、納税主体ごとに従来の流動・固定区分の垣根を越えて相殺する必要があります。

③ 会計処理に関する改正

改正前は、子会社・関連会社への投資に係る将来加算一時差異（＝個別上の簿価が税務上の簿価を上回る状況）について、個別上は一律に繰延税金負債を計上していました。改正後は、連結上の取扱いに合わせ、予測可能な将来の期間にその子会社等を売却する意思がなければ、繰延税金負債は計上しないものとされました。

また、回収可能性（分類 1）に該当する企業であっても、国内の完全子会社の株式評価損について、清算するまで継続保有する方針がある場合など将来税務上の損金に算入される可能性が低いときは、回収可能性はないと判断することが適切である点が明確にされました。

上記の改正によりこれまでと異なる会計処理を行う場合には、会計方針の変更として過去のすべての期間に遡及適用する必要があります。

(2) 権利確定条件付き有償新株予約権

従来、従業員等に対して有償で新株予約権を付与する場合の会計処理は明確でなく、多くの企業は払込金額を新株予約権に計上するのみでした。当期からは、ストック・オプションと同様に、従業員等から受けた労働の対価を株式報酬費用として計上する処理が求められるようになります。

特に気を付けたいのが、権利不確定による失効の見積数は新株予約権数に反映し、都度見直さなければならない点です。たとえば、新株予約権の付与時には業績条件の達成可能性は低く、失効見積数を多く見積もっていたとします。その後、業績条件の達成が合理的に見込まれるようになった時点で失効見積数は減少あるいはゼロになるため、その時点で多額の株式報酬費用が発生します。

$$\text{株式報酬費用} = \text{評価単価} \times (\text{付与数} - \text{失効見積数}) - \text{払込金額}$$

平成 31 年 3 月期の業績が権利確定条件であり、決算作業中にその達成が見込まれるようになった場合には、追加の株式報酬費用を当期の決算で認識することになります。

この取扱いは平成 30 年 4 月 1 日以後適用されます。遡及適用が原則ですが、経過措置として、適用日より前に付与した取引については、次の注記を行なったうえで、従来採用していた会計処理を継続することができます。

- 当該新株予約権の内容・規模・変動状況
- 採用している会計処理の概要

(3) 仮想通貨の会計処理

近年、ビットコインなど仮想通貨の取扱い量が爆発的に増えたことに伴い、新たな会計処理が規定され、当期の期首から適用されています。活発な市場が存在する場合は、期末に保有する仮想通貨を市場価格に基づく価額で評価し、帳簿価額との差額は当期の損益として処理します。

活発な市場は、継続的かつ十分な数量と頻度で取引が行われているか否かで判断します。海外も含めると 2,000 種類以上とも言われる仮想通貨の市場の状況を把握することは大変な作業ですが、市場価格による評価を回避したいがために安易に「活発な市場なし」と判断しないよう注意してください。

【仮想通貨の会計処理】

期末評価	活発な市場あり	<ul style="list-style-type: none"> ● 市場価格に基づく価額で評価 ● 帳簿価額との差額は当期の損益として処理
	活発な市場なし	<ul style="list-style-type: none"> ● 取得原価で評価（処分見込価額が取得原価を下回る場合は処分見込価額） ● 取得原価と処分見込価額との差額は当期の損失として処理（切放法）
売却損益の認識		売買の合意が成立した時点において認識
売却損益の表示		売却収入から売却原価を控除した純額を損益計算書に表示
注記 (貸借対照表価額が僅少な仮想通貨は右記②を集約して記載できる)		期末日において保有する仮想通貨について、 ① 貸借対照表価額の合計額 ② 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貸借対照表価額

III. 税務編

税額計算において、多くの企業に影響のある前期からの変更点は、法人税率と欠損金の繰越控除制度です。

税目	H30/3 期	H31/3 期
法人税率	23.4%	23.2%
欠損金の繰越控除制度 控除限度割合	55%	50%
繰越期間	9 年	10 年

また、平成 31 年度税制改正では、今年の 10 月 1 日以降開始事業年度に廃止される現行の地方法人特別税に代わり、特別法人事業税が創設されました。改正前後の税率は下記のとおりであり、法定実効税率に影響を及ぼす可能性があります。

税目	課税標準 (所得区分)	資本金 1 億円以下		資本金 1 億円超	
		改正前	改正後	改正前	改正後
法人事業税 (所得割)	~400 万円	5%	3.5%	1.9%	0.4%
	~800 万円	7.3%	5.3%	2.7%	0.7%
	800 万円~	9.6%	7%	3.6%	1%
特別法人事業税	所得割	-	37%	-	260%

その他、研究開発や設備投資を促進するために、研究開発税制、中小企業向けの各種税額控除や特別償却制度が見直されました。詳しくは Seiwa Newsletter Vol.42「[平成 31 年度税制改正の概要](#)」をご覧ください。

IV. 開示編

投資判断に必要とされる情報の充実と情報の信頼性・適時性を確保するために、有価証券報告書の記載内容が改正されました。具体的な内容は下記のとおりです。

A) 財務情報及び記述情報の充実

- 経営方針・経営戦略等について、市場の状況、競争優位性、主要製品・サービス、顧客基盤等に関する経営者の認識の説明を含めた記載を求める
- 事業等のリスクについて、顕在化する可能性の程度や時期、リスクの事業へ与える影響の内容、リスクへの対応策の説明を求める
- 会計上の見積りや見積りに用いた仮定について、不確実性の内容やその変動により経営成績に生じる影響等に関する経営者の認識の記載を求める

B) 建設的な対話の促進に向けた情報の提供

- 役員の報酬について、報酬プログラムの説明（業績連動報酬に関する情報や役職ごとの方針等）、プログラムに基づく報酬実績等の記載を求める

- 政策保有株式について、保有の合理性の検証方法等について開示を求めるとともに、個別開示の対象となる銘柄数を現状の 30 銘柄から 60 銘柄に拡大する

C) 情報の信頼性・適時性の確保に向けた取組

- 監査役会等の活動状況、監査法人による継続監査期間、ネットワークファームに対する監査報酬等の開示を求める

原則として、上記 B) 及び C) のうち「ネットワークファームに対する監査報酬等」については当期（経過措置として、C) は翌期からの適用も可）、その他は翌期から適用されます。

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企業は、各財務局から届いた質問状に回答・返信しなければなりません。

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 31 年 3 月期の重点テーマは次のとおりです。

- A) 関連当事者に関する開示
- B) ストック・オプション等に関する会計処理及び開示
- C) 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会計処理及び開示

上記と同時に、前期の重点テーマに関するレビュー結果及び留意点も公表されています。当期決算においても、併せて記載内容の正確性を確認してください。

A) 引当金、偶発債務等の会計上の見積り項目

- 係争事件に係る賠償義務等で、将来の負担となる可能性のあるものの内容及び金額を注記していない
- 資産除去債務に関する注記において、支出発生までの見込期間や適用した割引率を記載していない
- 減損損失の認識判定に際して用いる将来キャッシュ・フローの見積りにおいて、資産又は資産グループの価値を維持するための合理的な設備投資を考慮していない
- 使用価値を算定する際に税引後の割引率を用いている

B) 繰延税金資産の回収可能性

- 見積りに用いた業績予測において、将来の大幅な損益改善を見込んでおり、その達成状況によっては当該業績予測を適切に修正する必要がある

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/