

## 平成 28 年 3 月期の決算留意事項

平成 28 年 4 月 19 日

ひびき監査法人

公認会計士 渡部 靖彦

平成 28 年 3 月期に適用となる開示制度のうち、主たるものは以下のとおりです。

1.	繰延税金資産の回収可能性に関する適用指針（企業会計基準適用指針第 26 号）
2.	税効果会計に適用する税率に関する適用指針（企業会計基準適用指針第 27 号）
3.	退職給付債務の計算における割引率 - マイナス金利対応（企業会計基準委員会議事）
4.	税効果会計に関する Q & A の改正（会計制度委員会）
5.	企業結合に関する会計基準（企業会計基準第 21 号）
6.	会社法改正

## 1. 繰延税金資産の回収可能性に関する適用指針（企業会計基準適用指針第 26 号）

企業会計基準委員会が、平成 27 年 5 月に企業会計基準適用指針公開草案第 54 号「繰延税金資産の回収可能性に関する適用指針（案）（以下「公開草案」という）を公表した際、その内容については平成 27 年 12 月 1 日付けのメールマガジンにて解説しましたが、今回、パブリックコメントの対応を経て平成 27 年 12 月 28 日付けで、企業会計基準適用指針第 26 号「繰延税金資産の回収可能性に関する適用指針」（以下「回収可能性適用指針」という）を公表しました。さらにその後、早期適用した場合の翌年度（平成 29 年 3 月期）の四半期（連結）財務諸表における比較情報の取扱いの明確化を図り平成 28 年 3 月 28 日付けで改正企業会計基準適用指針第 26 号「繰延税金資産の回収可能性に関する適用指針」（以下「本適用指針」という）を公表しています。

公開草案からの主な変更点

- |   |
|---|
| <ul style="list-style-type: none"> <li>(1) 「合理的に説明できる場合」との表現を、「企業が合理的な根拠をもって説明する場合」に変更した（本適用指針第 78 項）</li> <li>(2) 会計方針の変更に該当する定めを特定した（本適用指針第 49 項（3））</li> <li>(3) 早期適用した場合の翌年度（平成 29 年 3 月期）の四半期財務諸表における比較情報の取扱いの明確化を図った</li> </ul> |
|---|

公開草案からの主な変更点の概要について以下で説明します。

(1) 「合理的に説明できる場合」との表現を、「企業が合理的な根拠をもって説明する場合」に変更した（本適用指針第78項）

① 本適用指針における企業の分類に応じた繰延税金資産の回収可能性に関する取扱いについて（下線の部分が公開草案より変更となっています。）

企業分類	本適用指針における企業の分類（要件）	本適用指針における取扱い
分類 1	次の要件をいずれも満たす企業 (1) 過去（3年）及び当期のすべての事業年度において、期末における将来減算一時差異を十分に上回る課税所得が生じている。 (2) 当期末において、近い将来に経営環境に著しい変化が見込まれない。	繰延税金資産の全額の回収可能性があるものとする。
分類 2	次の要件をいずれも満たす企業 (1) 過去（3年）及び当期のすべての事業年度において、臨時的な原因により生じたものを除いた課税所得が、期末における将来減算一時差異を下回るものの、安定的に生じている。 (2) 当期末において、近い将来に経営環境に著しい変化が見込まれない。 (3) 過去（3年）及び当期のいずれの事業年度においても重要な税務上の欠損金が生じていない。	スケジューリング不能な将来減算一時差異以外の将来減算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。 なお、将来のいずれかの時点で回収できることを <b>企業が合理的な根拠をもって説明する場合</b> 、スケジューリング不能な将来減算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。
分類 3	次の要件をいずれも満たす企業（（分類4）の要件のうち（2）又は（3）を満たす企業は除く。） (1) 過去（3年）及び当期において、臨時的な原因により生じたものを除いた課税所得が大きく増減している。 (2) 過去（3年）及び当期のいずれの事業年度においても重要な税務上の欠損金が生じていない。 なお、(1)における課税所得から臨時的な原因により生じたものを除いた数値は、負の値となる場合を含む。	将来の合理的な見積可能期間（おおむね5年）以内のスケジューリングの結果、繰延税金資産を見積る場合、当該繰延税金資産は回収可能性があるものとする。 上記にかかわらず、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 <b>企業が合理的な根拠をもって説明する場合</b> 、当該繰延税金資産は回収可能性があるものとする。

企業分類	本適用指針における企業の分類（要件）	本適用指針における取扱い
分類 4	次のいずれかの要件を満たし、かつ、翌期において一時差異等加減算前課税所得が生じることが見込まれる企業 (1) 過去（3年）又は当期において、重要な税務上の欠損金が生じている。 (2) 過去（3年）において、重要な税務上の欠損金の繰越期限切れとなった事実がある。 (3) 当期末において、重要な税務上の欠損金の繰越期限切れが見込まれる。	翌期のスケジューリングの結果、繰延税金資産の回収可能性を見積る場合、当該繰延税金資産は回収可能性があるものとする。 上記にかかわらず、重要な税務上の欠損金等が生じた場合においても ・将来において5年超にわたり一時差異等加減算前課税所得が安定的に生じることを <u>企業が合理的な根拠をもって説明する場合</u> ⇒(分類2)に該当するものとして取り扱う。 ・将来においておおむね3年から5年程度は一時差異等加減算前課税所得が生じることを <u>企業が合理的な根拠をもって説明する場合</u> ⇒(分類3)に該当するものとして取り扱う。
分類 5	次の要件をいずれも満たす企業 (1) 過去（3年）及び当期のすべての事業年度において、重要な税務上の欠損金が生じている。 (2) 翌期においても重要な税務上の欠損金が生じることが見込まれる。	原則として、繰延税金資産の回収可能性はないものとする。

・(分類1) から (分類5) に係る分類の要件をいずれも満たさない企業の取扱いについて

監査委員会報告第66号における企業の分類に応じた取扱いを踏襲するにあたって、監査委員会報告第66号において「例示区分」として示されていた事項や監査上の指針として示されていた内容を、会計上の指針として取扱いを明確にすることとしました。このため、本適用指針では、分類ごとに要件を設定することとし、要件に基づき企業を分類した上で、当該分類に応じて回収が見込まれる繰延税金資産の計上額を見積ることとしています(本適用指針第63項)。

また、各分類の要件を設定するに当たっては、すべてのケースを網羅するように定めると要件が複雑になり、実務上の判断が困難となり得ることが懸念されるため、分類の実行可能性の観点から、各分類の要件は必要と考えられるものを示しています(本適用指針第65項)。

さらに(分類1) から (分類5) に係る分類の要件をいずれも満たさない企業は、過去の課税所得等の推移、当期の課税所得等の見込み、将来の一時差異等加減算前課税所得の見

込み等を総合的に勘案し、各分類の要件からの乖離度合いが最も小さいと判断されるものに分類することとしています（本適用指針第 16 項）。つまり、監査上の取扱いが会計上の指針に移管されるに当たって、本適用指針は、企業の分類に関する「要件」を規定していますので、必ず、過去と将来を勘案し（1）から（5）に分類する必要があります。

## ②（分類 2）スケジューリング不能な将来減算一時差異について

監査委員会報告第 66 号	本適用指針（第 20 項及び第 21 項）
スケジューリングの結果に基づき、繰延税金資産を計上している場合には、回収可能性があるかと判断できる。	<p>スケジューリングの結果、繰延税金資産を見積る場合は、回収可能性があるものとする。</p> <p>原則として、スケジューリング不能な将来減算一時差異に係る繰延税金資産は回収可能性がないものとする。ただし、税務上の損金算入時期が個別に特定できないが将来のいずれかの時点で損金算入される可能性が高いと見込まれるものについて、当該将来のいずれかの時点で回収できることを<u>企業が合理的な根拠をもって説明する場合</u>、当該スケジューリング不能な将来減算一時差異について回収可能性があるものとする。</p>

### ・（分類 2）スケジューリング不能な将来減算一時差異について

（分類 2）に該当する企業においては、スケジューリング不能な将来減算一時差異に係る繰延税金資産について回収可能性がないものとする原則的な定めに対して、スケジューリング不能な将来減算一時差異を回収できることを企業が合理的な根拠をもって説明する場合には原則とは異なる取扱いを容認することで、繰延税金資産の計上額が企業の実態をより適切に反映したものとなることを意図したものであります（本適用指針第 77 項）。公開草案では、原則とは異なる取扱いに関して「合理的に説明できる場合」としていましたが、この表現に対し、公開草案に寄せられたコメントの中には、企業が説明できる状況にあるが説明を行わなかった場合に取扱いが不明確であるとの意見が聞かれました。この点、本適用指針第 21 項ただし書きは、企業の検討に基づき適用する場合にのみ原則とは異なる取扱いを容認することを意図しているため、その意図を明確にするために検討を行う主体が企業であることを明示しています。また、当該検討において根拠が必要であることを明示するために、「根拠をもって」との記載を追加しています。これらの結果、公開草案における「合理的に説明できる場合」との表現を、「企業が合理的な根拠をもって説明する場合」に変更することとしています（本適用指針第 78 項）。

### ・役員退職慰労引当金に係る将来減算一時差異（本適用指針第 37 項）

役員退職慰労引当金に係る将来減算一時差異は、税務上の損金算入時期を個別に特定できない場合であっても、いずれかの時点では損金に算入されるものであることから、（分類

2) に該当する企業において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もって説明する場合**、当該将来減算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しています（本適用指針第 106 項）。つまり、企業の検討に基づいて適用する場合にのみ容認することを意図しており、その意図を明確にするために検討を行う主体が企業であることを明示しているものと考えます。

つまり、原則的には、スケジューリング不能であるのに、なぜこれが回収可能であるといえるかについて根拠を提示することが企業に求められたものと考えます。

### ③ （分類 3）に該当する企業における将来の一時差異等加減算前課税所得の合理的な見積可能期間に関する取扱い

監査委員会報告第 66 号	本適用指針（第 23 項及び第 24 項）
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、繰延税金資産の回収可能性があると判断できる。	将来の合理的な見積可能期間（おおむね 5 年）以内のスケジューリングの結果、繰延税金資産を見積る場合、回収可能性はあるものとする。上記にかかわらず、臨時的な原因により生じたものを除いた課税所得が大きく増減している原因、中長期計画、過去における中長期の達成状況、過去（3 年）及び当期の課税所得の推移等を勘案して、5 年を超える見積可能期間においてスケジューリングされた一時差異等に係る繰延税金資産が回収可能であることを <b>企業が合理的な根拠をもって説明する場合</b> 、当該繰延税金資産は回収可能性があるものとする。

#### ・企業における将来の合理的な見積可能期間に関する取扱い

将来の合理的な見積可能期間を「おおむね 5 年」とする取扱いは、将来の一時差異等加減算前課税所得について 5 年を超えて見積る場合にその精度が低くなる可能性を考慮して上限を定めたのではないかとの意見が聞かれました（本適用指針 83 項）。一方で、将来の合理的な見積可能期間について一律 5 年を限度とすることは、企業の実態を反映しない可能性があると考えられるため、臨時的な原因により生じたものを除いた課税所得が大きく増減している原因、中長期計画、過去における中長期計画の達成状況、過去（3 年）及び当期の課税所得の推移等を勘案して、5 年を超える見積可能期間においてスケジューリングされた一時差異等に係る繰延税金資産が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**、回収可能性があるものとする定めを設けています（本適用指針第 24 項、第 84 項）。

例えば、過去においては課税所得が大きく増減していたが、長期契約が新たに締結されたことにより、長期的かつ安定的な収益が計上されることが明確になる場合も考えられます。この場合、長期契約の内容を勘案し、5 年を超える見積可能期間においてスケジューリングされた一時差異等に係る繰延税金資産が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考えられています（本適用指針第 85 項）。上記は例示列举であり、5 年を超える見積可能期間について合理的に説

明できるかどうかポイントであります。

**(分類4)に係る分類の要件を満たす企業を(分類2)又は(分類3)とする取扱いについて**

監査委員会報告第66号	本適用指針(第27項、第28項及び第29項)
<p>翌期に課税所得の発生が確実に見込まれる場合、その範囲内で繰延税金資産の回収可能性があるかと判断できる。</p> <p>ただし、重要な税務上の欠損金等が例えば、事業のリストラクチャリングや法令等の改正等による非経常的な特別の原因により発生したものである場合、「おおむね5年内」の課税所得の見積額を限度として繰延税金資産の回収可能性があるかと判断できる。</p>	<p>翌期のスケジュールリングの結果、繰延税金資産を見積る場合、当該繰延税金資産は回収可能性があるものとする。</p> <p>上記にかかわらず、重要な税務上の欠損金が生じた原因、中長期計画、過去における中長期計画の達成状況、過去(3年)及び当期の課税所得又は税務上の欠損金の推移等を勘案し、</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・将来において5年超にわたり一時差異等加減算前課税所得が安定的に生じることを<u>企業が合理的な根拠をもって説明する場合</u> ⇒(分類2)に該当するものとして取扱う。</li> <li>・将来においておおむね3年から5年程度は一時差異等加減算前課税所得が生じることを<u>企業が合理的な根拠をもって説明する場合</u> ⇒(分類3)に該当するものとして取扱う。</li> </ul>

**・(分類4)に係る分類の要件を満たす企業を(分類2)又は(分類3)とする取扱いについて**

監査委員会報告66号の例示区分4号ただし書きでは、見積可能期間に関して「おおむね」という表現が用いられているものの硬直的に運用されており、5年を超える期間の課税所得を見積ることが実務的には認められないのではないかという意見や「非経常的な特別の原因」の範囲が明確でなく、実務上、議論となることが多いとの意見が聞かれました。一方、過去(3年)又は当期において重要な税務上の欠損金が生じたことにより、(分類4)の要件を満たす企業であっても、その原因が臨時的なものである等、重要な税務上の欠損金が生じた原因や中長期計画を勘案して、繰延税金資産の回収が見込まれる場合があります。このため、将来の一時差異等加減算前課税所得の十分性を企業が合理的な根拠をもって説明する場合、当該一時差異等加減算前課税所得を見積った期間に基づき、(分類2)又は(分類3)に該当するものとする取扱いを設けることとしています(本適用指針第28項、29項)。

なお、(分類4)の要件を満たす企業が(分類2)に該当するものとして取り扱われるケースは、一時差異等加減算前課税所得を5年超にわたり安定的に獲得するだけの収益力を企業が合理的な根拠をもって説明する場合であることから、(分類4)に係る分類の要件を満たす企業が、(分類3)に該当するものとして取り扱われるケースに比べて多くはないものと考えられます(本適用指針第89項なお書き)。

つまり、(分類2)においては、将来において5年超にわたり一時差異等加減算前課税所得を見積ることが合理的か、また、(分類3)においては、将来においておおむね3年から5年程度の一時差異等加減算前課税所得を見積ることが合理的かどうかポイントになり

ます。

**(2) 会計方針の変更に該当する定めを特定した (第 49 項(3))**

公開草案では、適用初年度の取扱いに関して、「**本適用指針の適用初年度においては、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。**」とし、当該適用初年度の期首において新たな会計方針を適用した場合に影響額が生じる場合、当該影響額を利益剰余金等に加減することとしていました。この取扱いに対し、公開草案に寄せられたコメントの中には、監査上の取扱いが会計上の指針に移管されるに当たって、本適用指針の各々の定めが、監査委員会報告第 66 号における取扱いをより明確に定めたものなのか、監査委員会報告第 66 号の定めの内容を実質的に変更しているものなのかを詳細に検討することが困難であること、また、各企業により利益剰余金等に加減する範囲が異なる可能性があることについての懸念を示す意見がありました。

この点、本適用指針には、(1) 監査委員会報告第 66 号における表現のみを見直したもの、(2) 監査委員会報告第 66 号における考え方を踏まえた上で取扱いをより明確に定めたもの、(3) 監査委員会報告第 66 号の定めの内容を実質的に変更しているものが含まれていると考えられますが、示された懸念に対応するために会計方針の変更に該当する「(3) 監査委員会報告第 66 号の定めの内容を実質的に変更しているもの」を特定することとし、第 49 項(3) ①から③に該当する定めを適用することにより、これまでの会計処理と異なることとなるので場合には、会計基準等の改正に伴う会計方針の変更として取扱うこととされています(本適用指針第 49 項(3)及び第 122 項、下記枠内参照)。

適用初年度の期首において、次の項目を適用することにより、これまでの会計処理と異なることとなる場合には、会計基準等の改正に伴う会計方針の変更として取扱う。

- ① (分類 2) に該当する企業において、スケジューリング不能な将来減算一時差異に係る繰延税金資産について回収できることを企業が合理的な根拠をもって説明する場合には回収可能性があるとする取扱い(本適用指針第 21 項ただし書き)
- ② (分類 3) に該当する企業において、おおむね 5 年を明らかに超える見積可能期間においてスケジューリングされた一時差異等に係る繰延税金資産が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には回収可能性があるとする取扱い (本適用指針第 24 項)
- ③ (分類 4) の要件に該当する企業であっても、将来において 5 年超にわたり一時差異等加減算前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場合には (分類 2) に該当するものとする取扱い (本適用指針第 28 項)

上記の下線部が、公開草案の段階からの変更されたものです。つまり、会計方針の変更として、適用初年度の期首の利益剰余金等に加減する項目を上記の①から③の取扱いによって影響が生じる場合の3項目に限定していますので、それ以外の取扱いにより、適用初年度の期首の繰越税金資産及び繰延税金負債の額と前年度末の繰延税金資産及び繰延税金負債の額との間に変動が生じていたとしても、それは法人税等調整額または評価・換算差額等（連結の場合は、その他の包括利益）に反映することになります。

また、分類4の要件に該当する企業であっても、将来においておおむね3年から5年程度は一時差異等加減算前課税所得が生じることを**企業が合理的な根拠をもって説明する場合**に（分類3）に該当するものとして取扱う場合は、その内容を実質的に変更していないため、会計方針の変更とは取り扱っていないものと思われま

**（3）早期適用した場合の翌年度（平成29年3月期）の四半期財務諸表における比較情報の取扱いの明確化を図った（本適用指針第49項（2））**

**・早期適用における留意点**

本適用指針は、平成28年3月決算会社の場合、平成28年3月期の年度末から早期適用できるとされており、早期適用初年度の期首の影響額を利益剰余金等の加減することとされています。また、翌年度（平成29年3月期）の四半期財務諸表においては、比較財務諸表として開示される平成28年3月期の四半期財務諸表について、期首に遡って適用するとされています。

早期適用を行った場合の適用初年度においては、適用初年度の期首が既に経過しているため、期首時点で入手可能であった情報と事後的に入手した情報を区別することが困難になるのではないかと、という意見も聞かれ（本適用指針第124項）、期首における影響額を把握するために必要な情報の入手とその評価が難しいケースがあると考えられます。

よって、**企業が合理的な根拠をもって説明**できる状況にあるか否かの判断は、平成27年4月の期首時点で、合理的な根拠をもって説明する資料があったということを企業が立証することにかかってくるかと思われま

**・翌四半期財務諸表の比較財務諸表の遡及適用の取扱いを明確化**

平成27年12月に回収可能性適用指針を公表した後、早期適用した企業において、早期適用した連結会計年度及び事業年度の翌年度に係る四半期（連結）財務諸表に対応する比較財務諸表について、「本適用指針を期首に遡って適用する。」（回収可能性適用指針第49項（2））と記載されていたため、適用指針の全ての項目について比較情報として開示されるとの指摘があり、範囲を明確にすべきとの意見が聞かれていました。

この点、平成28年6月第1四半期の四半期（連結）財務諸表では、比較情報として開示される平成27年6月第1四半期の四半期（連結）財務諸表において、会計方針の変更として取り扱われる第49項（3）①から③の3項目に限定し影響を反映することとされていま

す。平成 28 年 3 月 28 日付けの「本適用指針」では、この公表時の意図を確認するために、回収可能性適用指針第 49 項 (2) の表現を一部見直し、明確化を図っております (本適用指針第 49 項 (2))。

## 2. 税効果会計に適用する税率に関する適用指針

平成 28 年 3 月 29 日に国会で成立した改正法人税法及び改正地方税法においては、法人税等の税率を引き下げる内容が盛り込まれており、当該改正が平成 28 年 3 月期決算に与える影響を検討する必要があります。

企業会計基準委員会からは、平成 28 年 3 月 14 日に「税効果会計に適用する税率に関する適用指針」(企業会計基準適用指針第 27 号) (以下「本税率変更適用指針」という) が公表され、平成 28 年 3 月 31 日以後終了する連結会計年度及び事業年度の年度末に係る連結財務諸表及び個別財務諸表から適用されます (本税率変更適用指針第 11 項)。具体的には、これまで決算期において「公布」されている税法規定によることとされていた税効果会計に適用する税率を、決算日において国会で「成立」している法人税法等規定によることが、本適用指針において新たに定められました。このため、平成 28 年 3 月 31 日決算の会社の税効果会計に用いられる税率は、平成 28 年 3 月 29 日に国会で成立した法人税法等の規定に基づく税率になります。

### (1) 法人税、地方税法及び地方法人特別税の取扱い

「個別財務諸表における税効果会計に関する実務指針」第 18 項では、法人税、地方法人税及び地方法人特別税について税率の変更があった場合の取扱いとして、決算日までに公布されている税法に規定されている税率による (いわゆる公布日基準) としていました。この公布日基準については、法律の改正が国会で成立していても、公布が決算日間際までなされない場合に実務的な対応が困難を伴うという問題や、公布が決算日以前になされない場合の改正直前の税率により計算される繰延税金資産及び繰延税金負債の額は有用な情報とは言えないとの意見がありました (本税率変更適用指針第 17 項)。このため、実務を安定的に行うことができるようにする観点から、本税率変更適用指針では、公布日基準に代えて、決算日において国会で成立している法人税法等に規定されている税率による (いわゆる国会成立日基準) こととしました (本税率変更適用指針第 5 項)。

### (2) 住民税等の取扱い

本税率変更適用指針では、住民税等について、「決算日において国会で成立している地方税法等に基づく税率」によることになりました。住民税率の税率は、国会で成立した改正地方税法等に規定された標準税率及び制限税率を基に、法人に適用する税率 (住民税等の標準税率又は超過課税による税率) を規定した改正条例が各地方公共団体の議会等で成立することにより変更されます (本税率変更適用指針第 18 項)。

これを踏まえ、地方税法等の改正が決算日以前に成立していますが、それを受けた改正条例が決算日以前に各地方公共団体の議会等で成立していない場合の取扱いを明確にすべく、本税率変更適用指針は「決算日において国会で成立している地方税法等に基づく税率」を以下の税率としています（本税率変更適用指針第7項）。

改正された地方税法等を受けた改正条例が決算日以前に各地方公共団体の議会等で成立している場合	決算日において成立している条例に規定されている税率(標準税率又は超過課税による税率)	
改正された地方税法等を受けた改正条例が決算日以前に各地方公共団体の議会等で成立していない場合	標準税率で課税することが規定されているとき	改正地方税法等に規定されている標準税率
	超過課税による税率で課税することが規定されているとき	改正地方税法等に規定されている標準税率に、決算日において成立している条例に規定されている超過課税による税率が改正直前の地方税法等の標準税率を超える「差分」を考慮する税率(*)

上表(\*)における「差分」を考慮する税率には次の2つの方法が示されています（本税率変更適用指針第8項）。

- (1) 改正地方税法等に規定されている標準税率に、決算日において成立している条例に規定されている超過課税による税率が改正直前の地方税法等の標準税率を超える数値を加えて算定する方法
- (2) 改正地方税法等に規定されている標準税率に、決算日において成立している条例に規定されている超過課税による税率における改正直前の地方税法等の標準税率に対する割合を乗じて算定する方法

なお、いずれの方法でも、結果として得られる税率が、改正地方税法等に規定されている制限税率を超える場合は、当該制限税率とすることとされています。

ただし、他に合理的な方法があれば当該方法により算定することを妨げるものではないため、上記の二つの方法については、「例えば」とされています（本税率変更適用指針第21項）。

**(3) 決算日後に税率改正が国会等で成立した場合（本税率変更適用指針第10項、第22項、第23項）**

決算日後に当該税率の変更を伴う法律が成立した場合、税効果会計基準第四4に

従って、その内容及び影響額を注記します（本税率変更適用指針第 10 項、第 22 項、23 項）。

### 3. 退職給付債務の計算における割引率—マイナス金利対応

#### (1) 経済環境の変化

平成 28 年 1 月 29 日に、日本銀行は「マイナス金利付き量的・質的金融緩和」を導入することを決定しました。これを受けて、同年 2 月 16 日から、金融機関が保有する日本銀行当座預金のうち一定の部分に 0.1%のマイナス金利が適用されており、最近、円 LIBOR や国債の利回り等でもマイナス金利が観察されています。

#### (2) マイナス金利に関する会計上の論点

企業会計基準第 26 号「退職給付に関する会計基準」（以下「退職給付会計基準」という。）第 20 項では、「退職給付債務の計算における割引率は、安全性の高い債券の利回りを基礎とする。」とした上で、「割引率の基礎とする安全性の高い債券の利回りとは、期末における国債、政府機関債及び優良社債の利回りをいう。」（退職給付会計基準（注 6）とされています。

退職給付債務の計算において国債の利回りを基礎として割引率を決定している場合で、国債の利回りがマイナスとなっているときに、割引率としてマイナスとなった利回りをそのまま用いるか、ゼロを下限とするかについて論点になっていました。

#### (3) 検討過程

退職給付債務の計算における割引率について国債の利回りをを用いる場合に、割引率としてマイナスとなった利回りをそのまま用いるか、ゼロを下限とすべきかについては様々な見解がありますが、退職給付債務の計算における割引率について国債の利回りをを用いる場合に、マイナスの利回りをそのまま用いる論拠の方が、現行の会計基準に関する過去の検討における趣旨とより整合的と考えられます。なぜならば、退職給付債務の計算における割引率について国債の利回りをを用いる場合、当該割引率は、本来的には貨幣の時間価値を反映するものと考えられ、プラスの利回りとマイナスの利回りで区分する理由がないためです。また、企業会計基準適用指針第 25 号「退職給付に関する会計基準の適用指針」第 24 項では、「割引率は、退職給付支払ごとの支払見込期間を反映するものでなければならない」とされており、割引率の決定の基礎となる国債の利回りについて一定の期間以下の利回りのみがマイナスの場合に、マイナス部分のみをゼロに補正することには合理性はないと考えられます。

一方、本論点の取扱が明確でないことから、ゼロを下限とした割引率を用いて決算準備作業をすでに進めている企業がある可能性や、システム上、マイナスの利回りを基礎とする割引率を用いて退職給付債務を計算するように設計されていない可能性が

あることから、平成 28 年 3 月期決算についてはこうした企業に配慮すべきとの実務上の要請があります。

#### (4) 結論

上記の諸点及び現時点においてマイナスとなっている利回りの幅を踏まえると、退職給付債務の計算における割引率について、平成 28 年 3 月期決算においては、割引率として用いる利回りについて、マイナスとなっている利回りをそのまま利用する方法とゼロを下限とする方法のいずれの方法を用いても、現時点では妨げられないものとされています（第 331 回 企業会計基準委員会議事）。

### 4. 税効果会計に関する Q&A の改正

平成 27 年度税制改正において、外国子会社からの受取配当金（オーストラリアの優先株式等）の益金不算入制度が一部見直されたことを受け、平成 27 年 5 月 26 日に「税効果会計に関する Q&A」 Q12 が改正されました。

従来、外国子会社からの配当が外国会社の所在地国において損金算入されている場合であっても、その配当の額の 95%が益金不算入として取り扱われるものとされていましたが、平成 27 年度税制改正により、外国子会社からの配当が外国会社の所在地国において損金算入されている場合には、配当等の額の全額が益金算入とされることとなりました。また、外国子会社配当益金不算入制度の適用対象外とされた配当等の額に対して課される外国源泉税等は、外国税額控除の対象又は損金算入されることとなりました。

この改正により、配当受領を解消事由とする子会社の留保利益に係る税効果に関し、内国法人が外国子会社から受け取る配当等の額の全部又は一部が外国子会社の本店所在地国の法令において損金算入することとされている場合は、受取配当等の額について、親会社の個別財務諸表における税負担額から、子会社の個別財務諸表において損金算入され親会社の税負担が軽減されると見積もられる税額を控除した額を、連結財務諸表上、繰延税金負債として計上することになります。

ただし、この制度は、平成 28 年 4 月 1 日以後開始する事業年度において内国法人が外国子会社より受け取る配当から適用することとされています。さらに、平成 28 年 4 月 1 日から平成 30 年 3 月 31 日までの間に開始する各事業年度において内国法人が外国子会社から受け取る配当（平成 28 年 4 月 1 日において保有する当該外国子会社の株式等に係るものに限る。）については、従前どおりの取り扱いとされています。

### 5. 企業結合に関する会計基準

平成 25 年 9 月 13 日に「企業結合に関する会計基準」（企業会計基準第 21 号）（以下「企業結合会計基準」という）、「連結財務諸表に関する会計基準」（企業会計基準第 22 号）及び「事業分離等に関する会計基準」（企業会計基準第 7 号）等並びに平成 26 年 3

月 25 日付改政府令（内閣府令第 22 号）、平成 26 年 8 月 20 日付改政府令（内閣府令第 57 号）が公表されたことに伴い、非支配株主持分の取扱い、取得関連費用の取扱い、暫定的な会計処理の確定の取扱い等の改正が行われたことを踏まえ、連結財務諸表規則等について改正を行っています（平成 26 年 3 月 28 日公表）。

この改正後の連結財務諸表規則等は、平成 27 年 4 月 1 日以後開始する事業年度及び連結会計年度に係る財務諸表等から適用することとされており、多くの提出会社において平成 28 年 3 月期から適用することになると考えられます（早期適用有）。

### （1）非支配株主持分の取扱い

連結財務諸表規則の改正により、改正前の「少数株主持分」について、改正後は「非支配株主持分」として記載することが必要です。また、改正前の「少数株主損益調整前当期純利益」について、改正後は「当期純利益」として、及び改正前の「当期純利益」について、改正後は「親会社株主に帰属する当期純利益」として記載することが必要です。

それに伴い、以下の対応が必要となります。

- ① 改正後において、連結損益計算書及び連結包括利益計算書を作成する場合、「親会社株主に帰属する当期純利益」は「当期純利益」に「非支配株主に帰属する当期純利益」を加減して記載すること。
- ② 改正後において、連結損益及び包括利益計算書を作成する場合、「当期純利益」の直後に、「親会社株主に帰属する当期純利益」及び「非支配株主に帰属する当期純利益」を付加すること。

財務諸表別の科目表示に係る主な改正状況は下表のとおりとなります。

財務諸表	改正前	改正後	関連条文
連結貸借対照表	少数株主持分	非支配株主持分	連結財務諸表規則第 42 条 連結財務諸表規則第 43 条の 4 連結財務諸表規則 様式第四号
連結損益計算書	少数株主損益調整前当期純利益 又は 少数株主損益調整前当期純損失	当期純利益 又は 当期純損失	連結財務諸表規則第 65 条第 2 項 連結財務諸表規則 様式第五号
	少数株主利益 又は 少数株主損失	非支配株主に帰属する当期純利益 又は	連結財務諸表規則第 65 条第 3 項 連結財務諸表規則 様式第五号

財務諸表	改正前	改正後	関連条文
		非支配株主に帰属する当期純損失	
	当期純利益 又は 当期純損失	親会社株主に帰属する当期純利益 又は 親会社株主に帰属する当期純損失	連結財務諸表規則第 65 条第 4 項 連結財務諸表規則 様式第五号
連結包括利益計算書	少数株主損益調整前当期純利益 又は 少数株主損益調整前当期純損失	当期純利益 又は 当期純損失	連結財務諸表規則第 69 条の 4 連結財務諸表規則第 69 条の 7 第 1 項 連結財務諸表規則 様式第五号の二
	少数株主に係る包括利益	非支配株主に係る包括利益	連結財務諸表規則第 69 条の 7 第 2 項 連結財務諸表規則 様式第五号の二
連結損益及び包括利益計算書	少数株主損益調整前当期純利益 又は 少数株主損益調整前当期純損失	当期純利益 又は 当期純損失	連結財務諸表規則第 69 条の 3 連結財務諸表規則ガイドライン 連結損益及び包括利益計算書に関する様式
	少数株主利益 又は 少数株主損失	非支配株主に帰属する当期純利益 又は 非支配株主に帰属する当期純損失	連結財務諸表規則第 69 条の 3 連結財務諸表規則ガイドライン 連結損益及び包括利益計算書に関する様式
	当期純利益 又は 当期純損失	親会社株主に帰属する当期純利益 又は 親会社株主に帰属する当期純損失	連結財務諸表規則第 69 条の 3 連結財務諸表規則ガイドライン 連結損益及び包括利益計算書に関する様式
	少数株主に係る包括利益	非支配株主に係る包括利益	連結財務諸表規則第 69 条の 7 第 2 項 連結財務諸表規則ガイドライン 連結損益及び包括利益計算書に関する様式

財務諸表	改正前	改正後	関連条文
連結株主資本等変動 計算書	少数株主持分	非支配株主持分	連結財務諸表規則第 71 条第 1 項 連結財務諸表規則 様式第六号
	当期純利益 又は 当期純損失	親会社株主に帰属 する当期純利益 又は 親会社株主に帰属 する当期純損失	連結財務諸表規則第 72 条第 4 項 連結財務諸表規則 様式第六号
連結キャッシュ・フ ロー計算書	少数株主への配当 金の支払額	非支配株主への配 当金の支払額	連結財務諸表規則第 88 条第 2 項 連結財務諸表規則 様式第七号 連結財務諸表規則 様式第八号

## (2) 取得関連費用の取扱い

改正前基準においては、取得とされた企業結合に直接要した支出額のうち、取得の対価性が認められる費用は、取得原価に含めることとされていました。改正後は、企業結合における取得関連費用は、連結財務諸表上、発生した事業年度の費用として処理することとされました(企業結合会計基準第 26 項)。ただし、個別財務諸表における子会社株式の取得原価は金融商品会計に関する実務指針に基づき、付随費用を取得原価に含める処理に変更はないことに留意が必要です。

## (3) 暫定的な会計処理の確定の取扱い

改正前基準においては、暫定的な会計処理の確定が企業結合年度の翌年度に行われた場合、当該確定が行われたときの影響額を、確定した年度において特別損益で処理することとされていました。改正後は、当該年度の比較情報として表示される企業結合年度の財務諸表に、確定による取得原価の配分額の見直しを反映させる処理をすることとされました(企業結合会計基準第 104-2 項)。この場合、比較情報として表示される 1 株当たり情報についても、当該見直しを反映させることとなります。当該改正に伴い、平成 26 年 5 月 16 日に「四半期財務諸表に関する会計基準」(企業会計基準第 12 号)及び「四半期財務諸表に関する会計基準の適用指針」(企業会計基準適用指針第 14 号)も同様の取扱いとする改正が行われています。

## (4) 取得による企業結合が行われた場合の注記

「企業結合会計基準」等において、取得関連費用の取扱いや暫定的な会計処理の確定の取扱いが改正されたこと等に伴い、連結財務諸表規則等において、取得による企業結合が行われた場合の注記事項について、下表のとおり改正が行われているため、留意が必要です。

改正前	改正後	関連条文
被取得企業又は取得した事業の取得原価及びその内訳	被取得企業又は取得した事業の取得原価及び対価の種類ごとの内訳	財務諸表等規則第 8 条の 17 第 1 項第 3 号 連結財務諸表規則第 15 条の 12 第 1 項第 3 号
(新設)	主要な取得関連費用の内容及び金額	財務諸表等規則第 8 条の 17 第 1 項第 5 号 連結財務諸表規則第 15 条の 12 第 1 項第 5 号
取得原価の配分が完了していない場合には、その旨及びその理由並びに企業結合が行われた事業年度（又は連結会計年度）の翌事業年度（又は翌連結会計年度）以降において取得原価の当初配分額に重要な修正がなされた場合には、その修正の内容及び金額	取得原価の配分が完了していない場合には、その旨及びその理由前事業年度（又は前連結会計年度）に行われた企業結合に係る暫定的な会計処理の確定に伴い、当事業年度（又は連結会計年度）において取得原価の当初配分額に重要な見直しが行われた場合には、当該見直しの内容及び金額	財務諸表等規則第 8 条の 17 第 1 項第 10 号 連結財務諸表規則第 15 条の 12 第 1 項第 11 号 財務諸表等規則第 8 条の 17 第 4 項 連結財務諸表規則第 15 条の 12 第 4 項

#### (5) 共通支配下の取引等の注記

「企業結合会計基準」等において、親会社の持分変動による差額を資本剰余金に計上することとされたことに伴い、共通支配下の取引等の注記において、非支配株主との取引に係る連結財務諸表提出会社の持分変動に関する事項（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いう。）を記載することが必要です（連結財務諸表規則第 15 条の 14 第 1 項第 4 号）。

なお、個別財務諸表において、当該注記を記載することは不要とされています（企業結合会計基準第 52 項（4））。

#### (6) 非支配株主との取引に係る処理

##### ① 子会社株式の追加取得に係る会計処理

改正前基準においては、子会社株式を追加取得した場合、追加取得した株式に対応する持分を非支配持分から振替えて親会社持分を増加させるとともに、親会社の追加取得持分と追加投資額とを相殺消去し、追加取得持分と追加投資額との差額は、「のれん」又は「負ののれん」として計上することとされていました。

改正後は、追加取得した株式に対応する持分を非支配株主持分に振替えて親会社持分を増加させるとともに、親会社の追加取得持分と追加投資額とを相殺消去し、追加取得持分と追加投資額の間が生じた差額は、資本剰余金とすることとさ

れました（連結財務諸表に関する会計基準第 28 項）。

② 子会社株式の一部売却に係る会計処理

改正前基準においては、子会社株式を一部売却した場合（親会社と子会社の支配関係が継続している場合に限られる）には、売却した株式に対応する持分を親会社の持分から減額するとともに非支配株主持分を増額し、売却により親会社の持分減少額「売却持分」と投資の減少額との間に生じた差額は、子会社株式の売却損益の修正として処理するものとされ、また、売却に伴うのれんの償却額についても同様に処理することとされていました。

改正後は、子会社株式の一部売却をした場合には、売却した株式に対応する持分を親会社の持分から減額するとともに、非支配株主持分を増額し、売却による親会社の持分減少額と売却価額との間に生じた差額は、資本剰余金とすることとされました。

なお、子会社株式の売却等により被投資会社が子会社及び関連会社に該当しなくなった場合には、連結財務諸表上、残存する当該被投資会社に対する投資は、個別貸借対照表上の帳簿価額をもって評価することになります（連結財務諸表に関する会計基準第 29 項）。

## (7) キャッシュ・フロー計算書への影響

改正前基準においては、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、「投資活動によるキャッシュ・フロー」の区分に計上されていましたが、改正後は「財務活動によるキャッシュ・フロー」の区分に記載されることとなりました。

また、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「営業活動によるキャッシュ・フロー」の区分に記載されることとなりました（連結キャッシュ・フロー実務指針 9-2 項）。

## 6. 会社法改正

### (1) 平成 26 年会社法改正内容

平成 26 年会社法改正は、主として大規模会社に影響を与える改正でありました。その大きなポイントは 2 つ、①良い企業統治すなわち良いコーポレートガバナンスの確立と、②親子会社に関する規律の整備であります。

特に、親子会社に関する規律の整備である企業集団における内部統制に関しては、従来、法務省令で定められていたもののうち、「株式会社及びその子会社からなる企業集団の業務の適正を確保するための必要なもの（体制）」の整備を会社法本法（会社法第 348 条 3 項 4 号、第 362 条 4 項 6 号等）に格上げされました。会社法本法と会社法施行規則のいずれに規定されるかについては、規範性の観点からは差異が認められないと言われていますが、実務的には会社法が企業集団における内部統制に重要性を認

めているという点で大きな影響があると思います。

また、改正前は、「企業集団における業務の適正を確保するための体制」（内部統制システム）の整備についての取締役会の決議内容の概要を事業報告に記載すれば良かったところ、平成 27 年会社法施行規則改正によりこれに加えて、新たに①内部統制システムの運用状況の概要（会社法施行規則第 118 条 2 号、②会計監査人の報酬等について監査役（会）が同意した理由（会社法施行規則第 126 条 2 号）を記載することが必要となっております。これらは経過措置が付されているため、平成 28 年 6 月株主総会の会社の事業報告から対応が必要となっております。

①内部統制システムの運用状況の概況の事業報告への記載（会社法施行規則第 118 条 2 号）

- ・事業報告に記載すべき事項として会社法（第 348 条 3 項 4 号、第 362 条 4 項 6 号等）に規定する体制の整備についての決定又は決議があるときは、その決定又は決議の内容の概要及び当該体制の運用状況の概況
- ・内部統制システムの基本方針の決定内容の概要を記載するだけでなく、その運用状況の概要についても記載すべきとされています。
- ・法令上、明確な規定が存在せず、各社がそれぞれ合理的と考えられる体制、内容で記載すればよいこととなっています。平成 28 年 8 月以降に株主総会を迎えた各社の事業報告が参考になりますが、考えられる記載内容の主なポイントは次のとおりです。

内部統制に関連して社内に設置された委員会等の活動状況

内部通報制度（ホットライン）の運用状況

社内規定の整備状況

監査（監査法人、内部監査）の実施状況

経営計画等の進捗状況及び管理状況

コンプライアンス等に関する社内研修の実施状況

リスクマネジメント等に関する識別・評価の実施状況等

- ・運用状況の概要は、内部統制システムの客観的な運用状況を意味するものであり、運用状況の評価の記載を求めるものではないとされています。また現在でも事業報告に運用状況の概要を記載している例も見られるため、これらの例も参考になると考えられます。

②会計監査人の報酬等の事業報告への記載（会社法施行規則第 126 条 2 号）

- ・会計監査人の報酬等についても、監査役、監査役会、監査等委員会などが同意した理由を事業報告に記載しなければなりません。
- ・事業報告に記載するということは、株主総会で質問されれば説明義務を負うものであるため、株主から説明を求められた場合に適切に回答できるよう検討しておく必要があります。

- ・同意に当たって検討すべき主なポイントはとおりです。
  - 監査計画の妥当性
  - 報酬単価の見積りの妥当性
  - 監査計画・報酬単価等の前年度との比較
  - 会計監査の職務遂行状況等
- ・日本監査役協会が平成 27 年 11 月 10 日に公表した「会計監査人の評価及び選定基準策定に関する監査役等の実務指針」が参考になるかと思われます。

## (2) 親会社との利益相反取引の開示の充実

改正前から親会社等との利益相反取引のうち重要な取引については、計算書類の個別注記表における「関連当事者との取引に関する注記」に取引内容や取引条件等を開示することとされていましたが、親会社等との利益相反取引については、情報開示をさらに充実させるために、下記事項を事業報告に記載することとなりました（会社法施行規則第 118 条第 5 号、第 128 条 3 項）。また、当該記載事項についての意見が監査役（会）の監査報告の内容とされています（会社法施行規則第 129 条第 1 項 6 号、第 130 条の 2、第 131 条第 1 項 2 号）。

i)	当該取引を行うにあたり会社の利益を害さないように留意した事項 (当該事項がない場合はその旨)
ii)	当該取引が会社の利益を害さないかどうかについての取締役会の判断 及びその理由
iii)	社外取締役を置く場合で、取締役会の判断が社外取締役の判断と異なる 場合には、その意見

なお、本稿の意見に関する部分は、筆者の個人的見解であることを申し添えます。

以上