



会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準

「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」(以下「過年度遡及会計基準」という)は本紙No2でご紹介いたしましたが、当期決算が適用初年度にあたりますので再度まとめてみました。

(1) 会計方針の変更

① 会計基準等の改正に伴う会計方針の変更

会計基準等に特定の経過的な取扱が定められていない場合は、新たな会計方針を過去の期間のすべてに遡及適用することとされていますが、会計基準等に特定の経過的な取扱が定められている場合は、経過的な取扱に従うとされています。会計基準等の改正に伴う会計方針の変更を行った場合は、会計基準等の名称・変更の内容、経過的な取扱に従って会計処理を行った場合、その旨及び経過的な取扱の概要・変更による影響額等の注記が求められています。

② ①以外の正当な理由による会計方針の変更

新たな会計方針を過去の期間のすべてに遡及適用すると規定されています。この場合、変更の内容、変更を行った正当な理由、変更による影響額等の注記が必要です。

なお、「過年度遡及会計基準」の適用自体は、会計方針の変更に該当しないとされています。

新たな会計方針を遡及適用する場合には、表示期間より前の期間に関する遡及適用による累積的影響額は、表示する財務諸表のうち、最も古い期間の期首の資産、負債及び純資産の額に反映するとされています。会社法上の計算書類では最も古い表示期間は当期になりますので、遡及適用による累積的影響額は、当期の期首の資産、負債及び純資産の額に反映させます。

(2) 表示方法の変更

財務諸表の表示方法を変更した場合には、原則として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財務諸表の組替を行います。しかし、会社法では単年度開示の制度であるため、表示方法の変更を行った場合でも、過去の計算書類の組替は必要ありません。

表示方法の変更を行った場合は、財務諸表の組替の内容、財務諸表の組替を行った理由、組替えられた過去の財務諸表の主な項目の金額、原則的な取扱いが実務上不可能な場合には、その理由を注記することになります。

(3) 会計上の見積の変更

見積の変更を行った場合には、変更期間及び(変更が将来の期間にも影響する場合には)将来にわたり会計処理をします。このとき、会計上の見積の変更の内容、会計上の見積りの変更が、当期に影響を及ぼす場合は当期への影響額、当期への影響がない場合でも将来の期間に影響を及ぼす可能性があり、かつ、その影響額を合理的に見積ることができるときには、当該影響額。ただし、将来への影響額を合理的に見積ることが困難な場合には、その旨を注記します。

(4) 過去の誤謬の訂正

過去の誤謬の訂正を行う場合は、過去の財務諸表における誤謬の訂正を財務諸表に反映する修正再表示を行います。過去の誤謬の訂正に係る注記としては、過去の誤謬の内容や修正再表示による影響額などが求められています。

(5) 未摘要の会計基準等に関する注記

既に公表されているものの、未だ適用されていない会計基準等がある場合には、一定事項を注記することとされていますが、会社計算規則にはこの規定はありません。

連結包括利益計算書における注記について

包括利益の表示に関する会計基準(以下「包括利益会計基準」という。)が、平成23年3月31日以後終了する連結会計年度の年度末から適用されましたが、税効果並びに組替調整にかかる注記については、1年遅れの適用となっていました。

(1) 税効果の注記

「包括利益会計基準」8項では、その他の包括利益の内訳項目は、税効果を控除した後の金額で表示する場合、各内訳項目を税効果を控除する前の金額で表示して、関連する税効果の金額を一括して加減する方法で記載する場合のいずれの場合でも、その他の包括利益の各内訳項目別の税効果の金額を注記するとされています。

ただし、実効税率の変更や回収可能性の変化により、繰延税金資産および繰延税金負債が変動した場合、包括利益計算書への表示が必要となりますが、損益に振り替えられるわけではありませんので、(2)の組替調整額の注記には影響しません。

(2) 組替調整額の注記

「包括利益会計基準」では、当期純利益を構成する項目のうち、当期又は過去の期間にその他の包括利益に含まれていた部分は、組替調整額として、その他の包括利益の内訳項目ごとに注記するとされています。組替調整の対象としては、①その他有価証券評価差額金、②繰延ヘッジ損益、③為替換算調整勘定の3項目が例示されています。

①その他有価証券評価差額金に関する組替調整額は、当期に計上された売却損益及び減損損失等、当期純利益に含められた金額によるとされています。対象となるのは、評価差額を計上するその他有価証券であり、売買目的有価証券、満期保有目的債権、子会社株式および関連会社株式については有価証券評価差額を計上しないため、対象とはなりません。また、当期又は過去の期間にその他の包括利益に含まれていた部分と規定されていることから、当期中に購入し、当期中に売却したその他有価証券はその他包括利益の計上額はゼロとなりますが、組替調整の注記の対象となりますので注意が必要です。

②繰延ヘッジ損益に関する組替調整額は、ヘッジ対象に係る損益が認識されたこと等に伴って当期純利益に含められた金額によるとされています。ヘッジ会計とは、ヘッジ手段であるデリバティブ取引とヘッジ対象となる取引の損益を同一期間に認識しようとするもので、一定の条件を満たしたヘッジ取引について、ヘッジ対象となる取引の損益が認識されるまで、デリバティブ取引の損益認識を繰り延べるものです。このヘッジ対称に係る損益が認識された期において組替調整額を注記します。なお、繰延ヘッジ損益を計上しない振当処理や特例処理は組替調整額に影響しません。また、ヘッジ対象とされた予定取引で購入した資産の取得価額に加減された金額は、組替調整額に準じて開示することが適当と考えられるとされています。

③為替換算調整勘定に関する組替調整額は、子会社に対する持分の減少(全部売却及び清算を含む。)に伴って取り崩されて当期純利益に含められた金額によるとされています。為替換算調整勘定は在外子会社等の貸借対照表項目の円貨への換算手続の結果発生し、在外子会社等の経営成績とは無関係に発生するものであるため、純資産の部の独立項目として累積されていきます。このため、為替換算調整勘定は、子会社に対する持分の減少によって実現し、純損益に計上されます。

④上記のほか、持分法適用会社がその他有価証券を保有している場合も、持分法適用会社のその他の包括利益のうち持分相当額は、連結財務諸表のその他の包括利益に含まれます。その売却または減損が発生した場合は、連結財務諸表上持分法投資損益に反映されることとなりますので、組替調整額に反映することになります。

会計監査人設置会社の 決算スケジュール

今回は基礎コースとして、会計監査人設置会社における会社法決算スケジュールについてまとめてみました。

(1) 計算書類及び計算書類に係る附属明細書の作成

会社法435条2項には、「株式会社は、法務省令で定めるところにより、各事業年度に係る計算書類(貸借対照表、損益計算書その他株式会社の財産及び損益の状況を示すために必要かつ適当なものとして法務省令で定めるもの。)及び事業報告並びにこれらの附属明細書を作成しなければならない。」と定められています。法務省令で定めるものとは、会社計算規則59条1項に「株主資本等変動計算書及び個別注記表とする。」とされています。また、有価証券報告書提出会社には、連結計算書類(連結貸借対照表、連結損益計算書、連結株主資本変動計算書、連結注記表)の作成が義務付けられています(会社法444条1項、会社計算規則61条1号)。計算書類と附属明細書、連結計算書類は会計監査人および監査役に提出する必要があります。(会社法436条2項1号、2号、会社計算規則125条)。

(2) 会計監査人による計算書類の監査

計算書類等を受け取った会計監査人は、会社計算規則130条各号に定める日までに、特定監査役及び特定取締役に対し、当該会計監査報告の内容を通知しなければならないとされています。各号というのは、1号計算書類、2号臨時計算書類、3号連結計算書類で、例えば1号の計算書類の場合ですと次のイ、ロ、ハのいずれか遅い日と定められています。

イ 当該計算書類の全部を受領した日から四週間を経過した日

ロ 当該計算書類の附属明細書を受領した日から一週間を経過した日

ハ 特定取締役、特定監査役及び会計監査人の間で合意により定めた日があるときは、その日いずれか遅い日ですから、合意によって監査期間を伸長はできても短縮はできないと解されます。

(3) 監査役及び監査役会(委員会設置会社の場合は監査委員会)による監査

会計監査人設置会社の場合の監査役の計算書類等についての監査は、会計監査人の監査の方法と結果が相当であるかどうかについて行います。監査役の監査報告の提出期限は、

イ 会計監査報告を受領した日から一週間を経過した日

ロ 特定取締役及び特定監査役の間で合意により定めた日があるときは、その日のいずれか遅い日とされています(会社計算規則132条1項)

したがって、例えば5月18日を決算発表とし、その前日までに取締役会による承認を得るためには、4月11日までに計算書類を会計監査人に提出する必要があります。

(4) 取締役会による承認

会社法436条3項では取締役会設置会社においては、計算書類及び事業報告並びにこれらの附属明細書(監査役・会計監査人の監査を受けたもの)は、取締役会の承認を受けなければならないと規定されています。

(5) 株主総会による決議

会社法436条3項で「計算書類は、定時株主総会の承認を受けなければならない。」と規定されています。しかし、会計監査人の監査意見が無限定適正意見であり、監査役会等の監査意見に会計監査人の監査の方法または結果を相当でないとする意見がないなどの要件が満たされれば、株主総会の決議は不要となります。

中小企業の会計に関する 中小会計要領

中小企業関係者が主体となって設置された「中小企業の会計に関する検討会」は、平成24年2月1日「中小企業の会計に関する基本要領」を公表しました。

中小企業における一般に公正妥当と認められる会計基準としては、「中小企業の会計に関する指針」（以下「中小指針」）があります。しかし、さらに簡便な会計処理をすることが適当と考えられる中小企業を対象に、「中小企業の会計に関する基本要領」（以下、「中小会計要領」という。）が策定されました。

「中小会計要領」は、Ⅰ．総論、Ⅱ．各論、Ⅲ．様式集から構成されています。

総論では、目的、利用が想定される会社、国際会計基準との関係、利用上の留意事項等が規定されています。目的としては、理解しやすさ、金融機関・取引先等利害関係者への情報提供、会計と税務の調和、計算書類作成負担の軽減などが挙げられています。国際会計基準との関係では、本要領は、国際会計基準の影響を受けないものとされています。

「各論」では、収益、費用、資産、負債の基本的な会計処理の他、金銭債権債務、貸倒損失・引当金、有価証券、棚卸資産、経過勘定、固定資産、繰延資産、リース取引、引当金、外貨建取引、純資産、注記について規定されています。この中で、有価証券に関し、売買目的の有価証券を保有する場合は、時価で計上するとされていますが、「中小指針」で規定されているその他有価証券の評価差額の計上や満期保有目的の有価証券の償却原価法の規程はありません。棚卸資産では、評価方法として最終仕入原価法も原則的な方法の一つとして認めています。固定資産の会計処理は、概ね「中小指針」と同様ですが、減損会計については規定されていません。リース取引については、賃貸借取引又は売買取引に係る方法に準じるとしか規定がありません。注記については、会社計算規則に基づき注記する他、「中小会計要領」によって計算書類を作成している旨を記載することとしています。

「様式集」には、貸借対照表、損益計算書、株主資本等変動計算書、個別注記表、製造原価明細書、販売費及び一般管理費の明細等が載っています。特に、個別注記表などは、どこまで載せるべきかわからないという中小企業担当者にとっては有用な指針となると思われます。

「中小企業の会計に関する検討会」では、今後の「中小会計要領」の普及・活用策を含めた最終報告書を3月に公表しました。これによると、中小企業庁では法律による計画認定や補助金採択における評価に「中小会計要領」に従った計算書類の提出を奨励するとし、日本税理士会連合会では、「中小会計要領」の適用に関するチェックリストを作成するとし、日本政策金融公庫や商工組合中央金庫では、「中小会計要領」に従った計算書類を作成している中小企業に対し金利優遇措置を講じるとしています。また、信用保証協会による取組として、中小企業会計割引の見直しについて検討を行うとしています。

これで日本の会計は、上場企業等に求められる会計基準、中小企業が拠ることが望ましいとしながらも一定の水準を保ったとされる「中小指針」、そして今回の「中小会計要領」と3段階の基準ができたこととなります。一方で、国際会計基準審議会（IASB）は、2009年7月にIFRS for SMEs（中小企業向け国際財務報告基準（以下、「SME基準」））を公表し、昨年12月日本語翻訳が完了しました。「SME基準」が必要とされる理由として、① 銀行融資の国際化、② 売手による買手企業の評価、③ 信用格付会社による格付、④ 中小企業の取引活動の国際化、⑤ 海外の出資者に対する情報提供などを挙げています。そうすると海外企業のサプライチェーンに組み込まれた場合等、「SME基準」に基づく財務諸表の作成が求められることも考えられます。「中小会計要領」の活用、普及は、望ましいことには違いないませんが、これで中小企業会計のすべてが解決するというわけではなさそうです。