



# 会計・監査情報

平成25年3月4日

## 改正退職給付会計基準 適用に伴う税効果の影響

平成25年4月1日以後開始する事業年度の年度末に係る連結財務諸表から、改正退職給付会計基準が適用されますが、それに係る税効果の影響について述べます。

平成25年4月1日以後開始する事業年度の年度末に係る連結財務諸表から、退職給付会計に関する未認識項目を、税効果を調整の上で、その他の包括利益累計額で認識してオンバランス処理することとなります。この点、個別財務諸表については、当面の間、従来 of 会計処理を継続することとなります。

ここで、改正基準によると、個別財務諸表と連結財務諸表で退職給付に係る負債の認識範囲が相違することになるため、連結決算において、退職給付に係る繰延税金資産の回収可能性についてどのように判断するかが論点となります。

この点、連結上行う未認識項目のオンバランス処理は、連結手続の一環で行われることになるため、当該連結修正により生じた一時差異は、連結手続上生じた将来減算一時差異もしくは将来加算一時差異となります(連結税効果実務指針2項)。

そこで、このような将来減算一時差異の回収可能性の判断に関しては、連結税効果実務指針41項に従い、各納税主体ごとに個別貸借対照表上の繰延税金資産の計上額と合算し、個別税効果実務指針21項に定める回収可能性の判断要件および同実務指針22項に従い、繰延税金資産の連結貸借対照表への計上の可否および計上額を算定することとなります。

この点、現行の実務上、繰延税金資産の回収可能性については、監査委員会報告66号「繰延税金資産の回収可能性の判断に関する監査上の取扱い」に従い、過去の業績等に基づき、将来の年度の課税所得による繰延税金資産の回収可能性を判断することとなります。

ここで、退職給付会計に係って、連結と単体での会社分類についてどのように判断するかが論点となります。

この点、第一に、退職給付会計に係る一時差異に対する繰延税金資産の回収可能性の判断は、未認識項目の即時認識をするか否かによって影響を受けるものではないと考えられます。

第二に、監査委員会報告66号5(2)で減価償却費と同様に長期性の将来減算一時差異とされている退職給付引当金の取扱いは、連結修正において生じる将来減算一時差異についても同様に当てはまるものと考えられます。これは、連結での退職給付に係る負債と個別上の退職給付引当金の帳簿価額は、当初は相違があっても、未認識項目を即時認識するか、遅延認識するかの連単での認識のタイミングのずれによるものであり、長期性差異としての将来減算一時差異の性質には相違がないと考えられるためであります。

これらのことから、退職給付に係る一時差異に対する繰延税金資産の回収可能性について、連単での会社分類は同一になると考えられることとなります。

したがって、各納税主体、すなわち個社ベースでの会社分類における回収可能性の考え方を、連単ベースでも当てはめて、当該連結に係る未認識項目のオンバランスに係る繰延税金資産の回収可能性を判断することとなります。

企業結合に関する会計基準  
及び他の関連する会計基準  
等の改正案について

企業結合に関する各種の会計処理が変更されるほか、財務諸表の表示が大幅に変更されます。

3. 表示の変更点…包括利益計算書

(1) 1計算書方式

現 行			改 正 案	
<b>【連結利益及び包括利益計算書】</b>			<b>【連結利益及び包括利益計算書】</b>	
税金等調整前当期純利益	11,000		税金等調整前当期純利益	11,000
法人税等	(4,500)		法人税等	(4,500)
少数株主損益調整前当期純利益	6,500	→	<u>当期純利益</u>	6,500
少数株主損益	(1,500)			
当期純利益	5,000			
少数株主損益	1,500			
少数株主損益調整前当期純利益	6,500			
その他の包括利益			その他の包括利益	
(省略)			(省略)	
その他の包括利益合計	3,500		その他の包括利益合計	3,500
包括利益	10,000		包括利益	10,000
(内訳)			(内訳)	
親会社株主に係る包括利益	8,000		<u>親会社持分に係る当期純利益</u>	5,000
少数株主に係る包括利益	2,000		<u>非支配株主に係る当期純利益</u>	1,500
		→	(内訳)	
			<u>親会社株主に係る包括利益</u>	8,000
			<u>非支配株主に係る包括利益</u>	2,000

(2) 2計算書方式

現 行			改 正 案	
<b>【連結損益計算書】</b>			<b>【連結損益計算書】</b>	
税金等調整前当期純利益	11,000		税金等調整前当期純利益	11,000
法人税等	(4,500)		法人税等	(4,500)
少数株主損益調整前当期純利益	6,500		<u>当期純利益</u>	6,500
少数株主損益	(1,500)	→	<u>非支配持分に係る当期純利益</u>	(1,500)
当期純利益	5,000		<u>親会社株主に係る当期純利益</u>	5,000
<b>【連結包括利益計算書】</b>			<b>【連結包括利益計算書】</b>	
少数株主損益調整前当期純利益	6,500	→	<u>当期純利益</u>	6,500
その他の包括利益			その他の包括利益	
(省略)			(省略)	
その他の包括利益合計	3,500		その他の包括利益合計	3,500
包括利益	10,000		包括利益	10,000
(内訳)			(内訳)	
親会社株主に係る包括利益	8,000	→	<u>親会社株主に係る包括利益</u>	8,000
少数株主に係る包括利益	2,000		<u>非支配株主に係る包括利益</u>	2,000

## IFRS (原価計算)

IFRSの適用が、原価計算・棚卸資産評価に与える大きな課題について解説します。

IFRS適用後は、2種類の財務諸表が必要になります。

その理由は、開示目的としてのIFRS財務諸表、税法・会社法対応目的としての日本基準財務諸表の2通りが必要となるためです。

一般に、会計には2つの目的があるとされています。ひとつは株主や債権者に対して会社の業績や財務状態を提供する目的です(情報提供目的)。もうひとつは、分配可能な財産額を算定することにより株主と債権者の利害を調整する目的です(利害調整目的)。

連結財務諸表も個別財務諸表も情報提供目的を果たすために作成しますが、利害調整目的で作成されるのは個別財務諸表だけです。

現在、日本の企業は個別財務諸表も連結財務諸表も日本ルールに基づいて作成しています。上場企業が作成する連結財務諸表に、日本基準に変えてIFRSを適用することに異論はありません。なぜなら、IFRSはグローバル企業に求められた情報提供目的を果たす手段だからです。問題は、個別財務諸表をIFRSで作成することを認めるのか、という点です。

日本におけるIFRSの適用時期は今のところ未定ですが、その対象は連結財務諸表のみとなり、個別財務諸表はあくまで国内法で作成することが予定されています。従って、開示用のIFRSは連結財務諸表のみ適用すればよい「連結先行型」になるだろうということです。

税法・会社法といった国内法がIFRSに追随すればこのような問題は起きないのですが、少なくとも国内法とIFRSとの完全一致が、IFRSの適用時期までになされる可能性は低いと考えられます。

このような背景から、原価計算と棚卸資産評価を「IFRS用」「日本基準用」と2種類実施(二重計算)するのかが大きな問題となります。

原価計算のデータは、財務会計目的のみならず、原価管理目的でも利用している企業が多いと思います。仮にIFRS原価計算、日本基準原価計算と当該管理数値が2通りになれば、現場も含めて混乱の元となることは明白です。棚卸資産評価についても然りです。

また、2種類の原価計算・棚卸資産評価を実施するには、業務・情報システム双方の負荷も極めて高くなり、対応コスト・運用コストも膨大なものになることが予想されます。

このテーマは単体側の原価・在庫システムに係る帳簿をどのように保持するかという議論と密接に関わってくるのですが、二重計算は現実解としてはハードルが高いと考えます。従って、単体側のシステム帳簿を日本基準もしくはIFRSいずれかに決め打ちし、連結決算時、もしくは税務申告時に差異調整を実施する企業が多くなるのではないかと予想します。

本件は、「IFRS適用後の自社の経営管理をどうするか」という経営戦略と密接に関わってくる重要な課題となります。というのも、仮に単体側の帳簿をIFRSベースで実施するとなった場合、コスト要素がかなり変わりますので、意思決定に係る元情報も大きく変わり、業績評価にも影響を及ぼすと考えられるからです。

IFRSプロジェクトを進める過程で、各関係部門を巻き込んだ集中検討並びに経営者の意思決定を求め、方針を固めるべき重要なテーマであると考えます。

## 過年度遡及修正事例

3月決算の会社におかれましては、会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準及び同適用指針が適用されるようになってから2回目の決算を迎えることとなります。ここでは、これまでの開示状況を事例を交えてご紹介したいと思います。

### 1. 過年度遡及修正事例

これまで提出された有価証券報告書及び四半期報告書における過年度遡及修正事例では、棚卸資産の評価方法の変更、売上計上基準の変更、外貨換算方法の変更、損益の計上区分の変更、四半期報告書における実効税率の見積方法の変更などが多いようです。

### 2. 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る場合は、経過的な取扱に従うことになっていますが、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全てに遡及適用し、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、最も古い期間の期首の資産、負債及び純資産の額に反映させることとなっています。事例では2012年3月期に、「1株当たり当期純利益に関する会計基準」(企業会計基準第2号 平成22年6月30日)及び「1株当たり当期純利益に関する会計基準の適用指針」(企業会計基準適用指針第4号 平成22年6月30日公表)の適用があり、前連結会計年度に遡及適用されています。

#### (2) (1)以外の会計方針の変更

この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になっています。これには、棚卸資産の評価方法の変更、損益の計上区分の変更、外貨換算方法の変更等があり、2012年3月期では、25社の有価証券報告書に遡及適用を行った旨の記載があります。

#### (3) 遡及適用が実務上不可能な場合

会計基準では、①影響額を算定できない場合、②過去の経営者の意図を仮定する必要がある場合、③会計上の見積が必要などきに、会計事象等の発生した状況の情報がいつの時点で入手可能であったのか特定できない場合が示されています。事例では、次のような記載がみられます。「当事業年度期首に新在庫管理システムが本稼働したことから、過去の事業年度に関する製品の受払記録が一部入手不可能であり、この会計方針を遡及適用した場合の累積的影響額を前事業年度の期首時点において算定することは実務上不可能です。そのため、当該会計方針の変更は、総平均法に基づく当事業年度の期首の製品の帳簿価額と、前事業年度の期末における製品の帳簿価額の差額を元に算定した累積的影響額を、当事業年度の期首残高に反映しております。」

#### (4) 会計方針の変更を会計上の見積りの変更と区別することが困難な場合

会計方針の変更を会計上の見積りの変更と区別することが困難な場合、会計上の見積りの変更と同様に取扱い、遡及適用は行わないこととされています。代表的なものが、固定資産の減価償却方法の変更であり、会計方針の変更の中でも最も多くなっています。

### 3. 表示方法の変更

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えを行うとされていますが、実務上不可能な場合は、実行可能な最も古い期間から新たな表示方法を適用するとされています。

### 4. 過去の誤謬

会計基準では、過去の財務諸表における誤謬が発見された場合には、修正再表示するとされており、実際、修正再表示している事例も見受けられます。しかし、金融商品取引法上、重要な事項の変更等を発見した場合、訂正報告書の提出が求められています。したがって、一般的には過去の誤謬を修正再表示することにより解消することはできないと考えられています。