

平成24年3月期決算のポイントと留意点 —会社計算規則の改正、税制改正による税効果対応、過年度遡及基準の申告調整など—

公認会計士 太田達也

I はじめに

平成24年3月期年度決算を迎える時期が近づいています。各種規則、会計基準、実務指針などを踏まえた、的確な対応が必要です。また、税制改正が税効果会計の実務に影響を及ぼす点にも、十分な配慮が求められます。

本稿では、平成24年3月期年度決算に当たっての、実務上のポイントと留意点を解説します。なお、本稿の意見にわたる部分は、筆者の私見であることをお断りします。

II 会社計算規則の改正等

平成23年3月31日付で、会社計算規則が改正されている点に留意する必要があります。「会計上の変更及び誤謬^{ごひょう}の訂正に関する会計基準」(以下、過年度遡及^{そくごう}会計基準)に対応する改正であると捉えられます。

1. 注記表の改正

改正後の会社計算規則では、「重要な会計方針に係る事項に関する注記」(連結注記表の場合は「連結計算書類の作成のための基本となる重要な事項に関する注記」)の他、「会計方針の変更に関する注記」「表示方法の変更に関する注記」

「会計上の見積りの変更に関する注記」および「誤謬の訂正に関する注記」が新設されました(会社計算規則102条の2から5)。新しい規定に対する実務対応が、重要なポイントになります。

2. 注記表の主な改正点

(1) 会計方針の変更に関する注記

「重要な会計方針に係る事項に関する注記」について改正はなく、従来通りです。

「会計方針の変更に関する注記」については、<表1>の①から③の注記事項がベースとなります。④は、「当該事業年度より前の事業年度の全部または一部について遡及適用をしなかった場合」に求められる注記事項です。ここで「遡及適用をしなかった場合」とは、以下が含まれると考えられます*1。

- 会計基準等の改正等に伴う会計方針の変更であって、経過的な取扱い(適用開始時に遡及適用を行わないことを定めた取扱い等)に従い、過去の事業年度の全部または一部につき遡及適用をしなかった場合
- 遡及適用の原則的な取扱いが実務上不可能な場合(過年度遡及会計基準8項、9項)
- 当該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*2

*1 高木弘明・新井吐夢「過年度遡及処理に関する会社計算規則の一部を改正する省令の解説」P.7(商事法務No.1930)

*2 減価償却方法の変更等が該当します。

太田達也（おおた たつや） 新日本有限責任監査法人のフェローとして、法律・会計・税務などの幅広い分野で助言・指導を行っている。また、豊富な知識・経験および情報力を生かし、各種実務セミナー講師、講演などにおいて活躍している。著書は多数あるが、代表的なものとして『会社法決算書作成ハンドブック』（商事法務）、『「純資産の部」完全解説』『「解散・清算の実務」完全解説』（以上、税務研究会出版局）、『例解 金融商品の会計・税務』（清文社）、『減損会計実務のすべて』（税務経理協会）などがある。

▶表1

項目	注記すべき事項
重要な会計方針に係る事項に関する注記 (会社計算規則101条)	① 資産の評価基準および評価方法 ② 固定資産の減価償却の方法 ③ 引当金の計上基準 ④ 収益および費用の計上基準 ⑤ その他計算書類の作成のための基本となる重要な事項
会計方針の変更に関する注記 (会社計算規則102条の2)	① 当該会計方針の変更の内容 ② 当該会計方針の変更の理由 ③ 遡及適用をした場合には、当該事業年度の期首における純資産額に対する影響額 ④ 当該事業年度より前の事業年度の全部または一部について遡及適用をしなかった場合には、次に掲げる事項（当該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ときは、(ii)に掲げる事項を除く） (i) 計算書類または連結計算書類の主な項目に対する影響額 (ii) 当該事業年度より前の事業年度の全部または一部について遡及適用をしなかった理由ならびに当該会計方針の変更の適用方法および適用開始時期 (iii) 当該会計方針の変更が当該事業年度の翌事業年度以降の財産または損益に影響を及ぼす可能性がある場合であって、当該影響に関する事項を注記することが適切であるときは、当該事項
表示方法の変更に関する注記 (会社計算規則102条の3)	① 当該表示方法の変更の内容 ② 当該表示方法の変更の理由
会計上の見積りの変更に関する注記 (会社計算規則102条の4)	① 当該会計上の見積りの変更の内容 ② 当該会計上の見積りの変更の計算書類または連結計算書類の項目に対する影響額 ③ 当該会計上の見積りの変更が当該事業年度の翌事業年度以降の財産または損益に影響を及ぼす可能性があるときは、当該影響に関する事項
誤謬の訂正に関する注記 (会社計算規則102条の5)	① 当該誤謬の内容 ② 当該事業年度の期首における純資産額に対する影響額

- 遡及適用をすることにつき重要性が乏しいために遡及適用をしなかった場合（過年度遡及会計基準35項）^{※3}
- 過年度遡及会計基準以外の会計慣行が遡及適用を求めているため、遡及適用をしなかった場合

なお、過年度遡及会計基準は、「表示期間のうち過去の期間について、影響を受ける財務諸表の主な表示科目に対する影響額及び1株当たり情報に対する影響額」の注記を求めています（10項(5)、11項(3)）、会社計算規則は株主・債権者への情報の重要性を踏まえ、注記事項が限定され、かつ概括的なものとされています^{※4}。

(2) 表示方法の変更に関する注記

過年度遡及会計基準に合わせ、「当該表示方法の変更の理由」が新設された点にご留意ください。「重要性が増したため」「〇〇規則の改正に伴い」というように、変更の理由の記載が必要です。

なお、会社法の計算書類は、比較情報として前期の計算書類を開示しないのが原則であるため、過年度遡及会計基準に定められているような、組替えに関する注記事項は規定されておらず、簡素な規定になっています。

(3) 会計上の見積りの変更に関する注記

一般に公正妥当と認められる企業会計の基準、その他の企業会計の慣行をしん酌する観点から、<表1>の③（会社計算規則102条の4第3号）

※3 もっとも、この場合は、通常は重要性に乏しいため、<表1>の④の注記を要しないことと考えられます。

※4 高木弘明・新井吐夢、前掲、P.9

については、影響額の合理的な見積りが困難な場合には、その旨を記載することになると考えられます（過年度遡及会計基準18項(2)）。

(4) 誤謬の訂正に関する注記

過年度遡及会計基準では、「表示期間のうち過去の期間について、影響を受ける財務諸表の主な表示科目に対する影響額及び1株当たり情報に対する影響額」が注記事項と定められていますが、会社計算規則は「当該事業年度の期首における純資産額に対する影響額」を規定しており、より簡素な規定となっています。

3. 株主資本等変動計算書

過年度遡及会計基準に対応する観点から、株主資本等変動計算書において、「前期末残高」ではなく「当期首残高」と記載し、会計方針の変更をしたときは当期首残高の次に「会計方針の変更による累積的影響額」、同様に誤謬の訂正をしたときは「過去の誤謬の訂正による累積的影響額」と区分して記載することになります（会社計算規則96条7項1号）。

4. 過年度遡及会計基準への実務対応

会計方針の変更または過去の誤謬の訂正を行った場合、変更後の会計方針の遡及適用または誤謬の訂正をすることは当然として、別途、申告調整および税効果会計の適用に留意する必要があります。

(1) 申告調整

会計方針の変更を行った場合、変更後の会計方針を遡及適用しますが、税務上の数値に影響するわけではありません。ただし、会計上の帳簿価額と税務上の帳簿価額に差異が生じるので、別表5(1)の「期首現在利益積立金額」の箇所に調整を入れる必要があります。具体的には、「繰越損益金」と資産または負債科目との間で調整が必要になります。

また、過去の誤謬の訂正を行った場合も、会計上の資産または負債科目の期首の帳簿価額および繰越利益剰余金の数値が、誤謬の訂正による累積的影響額を反映することによって、変わります。それが、税務上の過去の過大申告に該当する場合は、減額更正の手続きを経るまでは、別表5(1)に調整が残る形になります。一方、それが税務上の過去の過少申告に該当する場合は、修正申告の中で申告調整をすることになるので、会計と税務が一致すると考えられます。詳しい内容および申告調整方法については、当法人のウェブサイト上の拙稿コラム^{*5}をご参照ください。

(2) 税効果会計

前述の通り、期首時点における資産または負債科目に係る会計上の帳簿価額と税務上の帳簿価額に、差異が生じる場面が出てきます。税効果会計の一時差異に該当します。期首時点において、繰延税金資産または繰延税金負債を計上する場合の相手勘定は繰越利益剰余金ですが、一時差異が解消する会計期間における、繰延税金資産または繰延税金負債の取崩しのときの相手勘定は、法人税等調整額となる点に留意する必要があります。詳しい内容については、先の拙稿コラムをご参照ください。

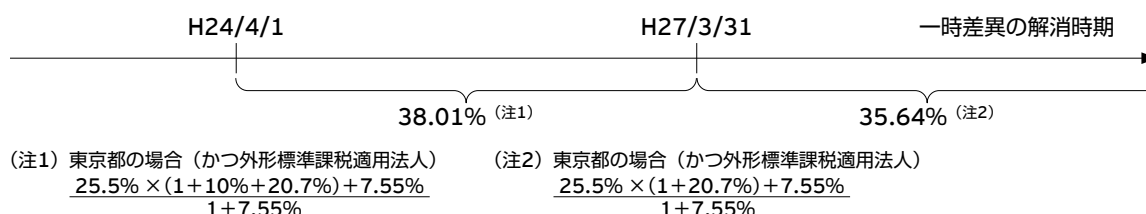
5. 税制改正と税効果会計への対応

(1) 法人税の税率引下げと税効果会計への影響

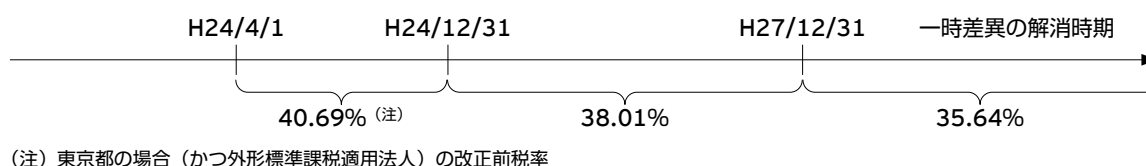
平成23年度税制改正の積み残しについては、国税通則法（納税者権利憲章を除く）および法人税法の改正が、国会で平成23年11月30日に成立しました。また、復興財源を捻出する観点から、復興特別法人税（付加税）が3年間（平成24年4月1日から平成27年3月31日までの間に開始する事業年度）に限定して、課せられることとなりました。いずれも、平成23年12月2日に公布されました。この二つの改正が税効果会計に与える影響を解説します。

*5 「企業会計ナビ」の「太田達也の視点」(www.shinnihon.or.jp/corporate-accounting/ota-tatsuya-point-of-view/index.html)の12月1日付掲載分参照

▶図1 3月決算会社の平成24年3月期の年度決算の場合



▶図2 12月決算会社の平成24年3月31日に終了する第1四半期決算の場合



(2) 一時差異の解消時に適用される税率で計算

税効果会計のルールでは、一時差異が解消される時に適用される税率に基づいた法定実効税率を用いて、繰延税金資産および繰延税金負債の計算をするものとされています。また、税制改正により税率が変更される場合は、その公布により確定すると考えるため、決算期までに税制改正が公布された場合は、その決算期から改正後の税率が適用されることとなります。

また、その税制改正の公布日を含む会計期間で、繰延税金資産および繰延税金負債の修正を行うことも必要です。すなわち、新たな一時差異に対応する繰延税金資産および繰延税金負債の計算だけでなく、既存の繰延税金資産および繰延税金負債の修正も行わなければなりません。

(3) 一時差異の解消時期に応じて、複数の税率を用いる必要性も!?

平成23年度税制改正の積み残し法案が成立しましたが、公布日を含む会計期間において、一時差異に乘じる税率は、新たな税率に基づく必要があります。新たな税率により繰延税金資産および繰延税金負債の修正も必要になると考えられます。

また、付加税に係る税制改正についても、その公布日を基準として、その決算に織り込む必要があります。付加税が3年間の時限措置であるため、その3年間に解消が見込まれる一時差異については、付加税を加味した法定実効税率

を乗じることになると考えられます。

例えば、3月決算会社の年度決算では、<図1>のように一時差異の解消時期に応じて、2種類の税率を用いて計算することになります。

各企業において、自社の事業年度または会計期間を前提として、改正税法の適用時期（平成24年4月1日以後に開始する事業年度から適用）を確認し、適切に対応する必要があります。例えば、12月決算会社の平成24年3月31日に終了する第1四半期決算の場合は、<図2>のようになります。

(4) 繰越欠損金の改正による影響

法人税率の引下げと同時に、課税ベースの拡大が行われることとなりました。その中に、繰越欠損金の控除限度額を、所得の100%ではなく80%とする改正内容が含まれています。繰延税金資産の回収可能性の判断において、当然に考慮する必要があります。

6. 包括利益の表示に係る「組替額の注記」

平成23年3月期の連結財務諸表から、包括利益の開示が導入されました。ただし、「組替調整の注記」は、(早期適用する場合を除いて) 適用時期が平成24年3月期の連結財務諸表からとされています。平成24年3月期から初めて注記することになるため、内容についての再整理が必要と思われる。