



K P M G N e w s l e t t e r

KPMG Insight

Vol.

47

March
2021

Topic ②

2021年3月期決算の留意事項(会計)

home.kpmg/jp/kpmg-insight

2021年3月期決算の留意事項(会計)

あずさ監査法人

会計プラクティス部

橋本 浩史 / マネジャー

2021年3月期決算においては、「会計上の見積りの開示に関する会計基準」や改正「会計方針の開示、会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」、「LIBORを参照する金融商品に関するヘッジ会計の取扱い」等が適用されます。また、執筆時点(2021年1月)で公開草案が公表されている会計基準等のいくつかは2021年3月期決算からの適用または早期適用が予定されています。

執筆時点で最終化されていない会計基準等については、公開草案の概要を紹介していますが、最終基準等で変更される可能性があるため、ご注意ください。

なお、本文中の意見に関する部分については、筆者の私見であることをあらかじめお断りいたします。



橋本 浩史
Hirofumi_Hashimoto

☑ POINT 1

2021年3月期決算において、原則適用となる会計基準等は次のとおりである。

- ① 「会計上の見積りの開示に関する会計基準」
- ② 改正「会計方針の開示、会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」
- ③ 「LIBORを参照する金融商品に関するヘッジ会計の取扱い」
- ④ 「取締役の報酬等として株式を無償交付する取引に関する取扱い」

☑ POINT 2

2021年3月期決算において、早期適用が可能な会計基準等は次のとおりである。この他にも、執筆時点で公開草案である「収益認識に関する会計基準の適用指針(案)」が2021年3月までに最終化された場合、早期適用可能となる予定である。

- ① 改正「収益認識に関する会計基準」等
- ② 「時価の算定に関する会計基準」等

① 「会計上の見積りの開示に関する会計基準」の概要

1. 概要

2020年3月31日に、ASBJより、企業会計基準第31号「会計上の見積りの開示に関する会計基準」(以下「見積り開示会計基準」という)が公表されました。

(1) 範囲

見積り開示会計基準は、会計上の見積りの開示に適用することとされています。

(2) 開示目的

見積り開示会計基準の開発にあたっての基本的な方針は、個々の注記を拡充するのではなく、原則(開示目的)を示したうえで、具体的な開示内容は企業が開示目的に照らして判断することとされています。

会計上の見積りは、財務諸表作成時に入手可能な情報に基づいて合理的な金額を算出するものですが、見積り開示会計基準においては、当年度の財務諸表に計上した金額が会計上の見積りによるもののうち、翌年度の財務諸表に重要な影響を及ぼすリスクがある項目における会計上の見積りの内容について、財務諸表利用者の理解に資する情報を開示することを目的とされています。

(3) 開示する項目の識別

会計上の見積りの開示を行うにあたり、当年度の財務諸表に計上した金額が会計上の見積りによるもののうち、翌年度の財務諸表に重要な影響を及ぼすリスクがある項目を識別します。識別する項目は、通常、当年度の財務諸表に計上した資産及び負債とすることとされています。また、翌年度の財務諸表に与える影響を検討するにあたっては、影響の金額的な大きさとその発生可能性を総合的に勘案して、各企業において判断することが考えられる

とされています。

(4) 注記事項

会計上の見積りの開示は独立の注記項目とし、識別した項目が複数ある場合には、それらの項目名は単一の注記として記載します。

また、識別した各項目について、会計上の見積りの内容を表す項目名とともに、次の事項を注記することとされています。

- ・ 当年度の財務諸表に計上した金額
- ・ 会計上の見積りの内容について財務諸表利用者の理解に資するその他の情報(例として、当年度の財務諸表に計上した金額の算出方法やその算定に用いた主要な仮定、翌年度の財務諸表に与える影響が挙げられている)

(5) 個別財務諸表における取扱い

連結財務諸表を作成している場合に、個別財務諸表において見積り開示会計基準に基づく開示を行うときは、前述の(4)「会計上の見積りの内容について財務諸表利用者の理解に資するその他の情報」について連結財務諸表における記載を参照することができるかとされています。

なお、識別した項目ごとに、当年度の個別財務諸表に計上した金額の算出方法に関する記載をもって「会計上の見積りの内容について財務諸表利用者の理解に資するその他の情報」の注記事項に代えることができるとされています。

2. 適用時期及び経過措置

2021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。

また、適用初年度においては、表示方法の変更として取り扱うものの、適用初年度の連結財務諸表及び個別財務諸表に併せて表示される前連結会計年度における

連結財務諸表に関する注記及び前事業年度における個別財務諸表に関する注記(比較情報)に記載しないことができるとされています。

3. コロナ禍における見積り(ASBJ議事概要)

2020年4月10日、ASBJは、会計上の見積りに関して、議事概要「会計上の見積りを行ううえでの新型コロナウイルス感染症の影響の考え方」(以下「議事概要」という)を公表しました(2020年5月11日に追補版が公表されています)。執筆時点(2021年1月)の状況を踏まえると、新型コロナウイルス感染症の影響は当面続くことが想定され、当期においても議事概要を考慮する必要があると考えられます。

したがって、新型コロナウイルス感染症が拡大している状況において、「財務諸表作成時に入手可能な情報に基づいて、その合理的な金額を算出する」上では、新型コロナウイルス感染症の影響のように不確実性が高い事象についても、一定の仮定を置いて最善の見積りを行う必要があります。また、一定の仮定を置くにあたって、外部の情報源に基づく客観性のある情報を用いることが望ましく、それができない場合には、企業自ら一定の仮定を置くことになるものと考えられます。

② 改正「会計方針の開示、会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」の概要

1. 改正の概要

2020年3月31日に、ASBJより、改正企業会計基準第24号「会計方針の開示、会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」(以下「改正過年度遡及会計基準」という)が公表されました。

改正過年度遡及会計基準は、関連す

る会計基準等の定めが明らかでない場合に採用した会計処理の原則及び手続に係る注記情報の充実を図るために改正されたものです。ここで「関連する会計基準等の定めが明らかでない場合」とは、特定の会計事象等に対して適用し得る具体的な会計基準等の定めが存在しない場合を指しています。たとえば、関連する会計基準等が存在しない新たな取引や経済事象が出現した場合に適用する会計処理の原則及び手続で重要性があるものや、業界の実務慣行とされている会計処理の原則及び手続のみが存在している場合で重要性があるものが想定されています。

重要な会計方針に関する注記の開示目的は、財務諸表を作成するための基礎となる事項を財務諸表利用者が理解するために、採用した会計処理の原則及び手続の概要を示すことにあるとし、この開示目的は、関連する会計基準等の定めが明らかでない場合も同じであるとされています。

2.適用時期及び経過措置

2021年3月31日以後終了する事業年度の年度末に係る財務諸表から適用されます。

改正過年度遡及会計基準を適用したことにより関連する会計基準等の定めが明らかでない場合に採用した会計処理の原則及び手続を新たに開示するときには、追加情報としてその旨を注記することとされています。

III 「連結納税制度からグループ通算制度への移行に係る税効果会計の適用に関する取扱い」の概要

1.概要

2020年3月31日に、ASBJより実務対応報告第39号「連結納税制度からグループ通算制度への移行に係る税効果会計

の適用に関する取扱い」(以下「グループ通算制度実務対応報告」という)が公表されており、すでに前期(2020年3月期)決算から適用されています。

グループ通算制度実務対応報告は、2020年3月27日に成立した「所得税法等の一部を改正する法律」(令和2年法律第8号)において創設されたグループ通算制度について、2020年3月27日(以下「改正法人税法の成立日」という)以後に終了する事業年度の決算(四半期決算を含む)に係る税効果会計の適用に関して必要と考えられる取扱いを示すことを目的として公表されたものです。

改正法人税法の成立日以後に終了する事業年度の決算(四半期決算を含む)において、グループ通算制度の適用を前提とした税効果会計における繰延税金資産及び繰延税金負債の額については、グループ通算制度への移行等について、企業会計基準適用指針第28号「税効果会計に係る会計基準の適用指針」第44項の定めを適用せず、改正前の税法の規定に基づくことができるとされています。

実務対応報告第5号「連結納税制度を適用する場合の税効果会計に関する当面の取扱い(その1)」及び実務対応報告第7号「連結納税制度を適用する場合の税効果会計に関する当面の取扱い(その2)」に関する必要な改廃をASBJが行うまでの間は、この実務対応報告が適用されることとなります。なお、執筆時点(2021年1月)では、ASBJにおいて上記を廃止したうえで、新たな実務対応報告を公表することについて検討が行われています。

IV 「LIBORを参照する金融商品に関するヘッジ会計の取扱い」の概要

1.概要

2021年12月末をもってロンドン銀行間取引金利(London Interbank Offered

Rate。以下「LIBOR」という)の公表が恒久的に停止され、LIBORを参照している契約においては参照する金利指標の置換が行われる可能性が高まっています。特に、ヘッジ会計の適用については、現行の企業会計基準第10号「金融商品に関する会計基準」等の定めに従うと、金利指標改革の影響のみに起因して、その適用を中止または終了し、損益を認識することになるという懸念が多く聞かれたことから、LIBORを参照する金融商品について必要と考えられるヘッジ会計に関する会計処理及び開示上の取扱いを明らかにするために、2020年9月29日、ASBJは実務対応報告第40号「LIBORを参照する金融商品に関するヘッジ会計の取扱い」(以下「実務対応報告第40号」という)を公表しました。

実務対応報告第40号の概要は次のとおりです。

- ・金利指標置換の前後で経済効果が概ね同等となることを意図した契約条件の変更や契約の切替を適用範囲とし、金利指標の置換前、置換時、置換後に分けて、ヘッジ会計の継続が可能となるような特例的な取扱いを定めている。
- ・金利指標置換前には、主に次のような特例的な取扱いが認められる。
 - ◇繰延ヘッジの有効性評価の事後テストに関して、テストの結果、ヘッジ有効性が認められなかった場合でもヘッジ会計の適用を継続できる。
 - ◇また、金利スワップの特例処理や振当処理が認められるための一定の条件を満たしているかの判断にあたり、既存の金利指標から変更されないこととみなすことができる。
- ・金利指標置換後も、金利指標置換前の取扱いを適用し、繰延ヘッジ、金利スワップの特例処理を、2023年3月31日以前に終了する事業年度まで継続できる。

なお、実務対応報告第40号は公表日

の2020年9月29日以後適用できることとされており、その適用において、ヘッジ関係ごとに実務対応報告第40号の適用を選択できることとなっています。

V 「時価の算定に関する会計基準」等

1. 概要

2019年7月4日に、ASBJより、企業会計基準第30号「時価の算定に関する会計基準」(以下「時価算定会計基準」という)等が公表されています。時価算定会計基準では、IFRS第13号「公正価値測定」の定めを基本的にすべて取り入れています。これまで我が国で行われてきた実務等に配慮し、財務諸表間の比較可能性を大きく損なわせない範囲で個別項目に対するその他の取扱いを定めることを基本的な方針としています。

「時価算定会計基準」については、「2020年3月期決算の留意事項(会計)」(KPMG Insight Vol.41¹⁾)において、次の項目について解説していますので、詳細はそちらをご覧ください。

1. 範囲
2. 時価の定義
3. 時価の算定方法
4. 第三者から入手した相場価格の利用
5. 市場価格のない株式等の取扱い
6. 開示
7. 適用時期及び経過措置

2. 投資信託の時価の算定等に関する公開草案(「時価の算定に関する会計基準の適用指針(案)」の公表)

2021年1月18日に、ASBJより、企業会計基準適用指針公開草案第71号(企業会計基準適用指針第31号の改正案)「時価の算定に関する会計基準の適用指針(案)」(以下「改正時価算定適用指針案」

という)が公表されています(コメント期限:2021年3月18日)。なお、今回改正される適用指針は、2022年3月31日以後終了する事業年度の年度末から適用され、2021年4月1日以後開始する事業年度の期首から早期適用可とすることが提案されています。

改正時価算定適用指針案では、投資信託の時価の算定等に関して、主に次の取扱いを規定することが提案されています。

- ・ 投資信託財産が金融商品である投資信託の時価の算定及び注記に関する取扱い
- ・ 投資信託財産が不動産である投資信託の時価の算定及び注記に関する取扱い
- ・ 貸借対照表に持分相当額を純額で計上する組合等への出資の時価の注記に関する取扱い

VI 改正「収益認識に関する会計基準」等の概要

1. 会計基準の概要(開示以外)

2018年に公表された「収益認識に関する会計基準」等(以下「2018年収益認識基準」という)では、IFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」(以下「IFRS第15号」という)と同様、約束した財またはサービスの顧客への移転を当該財またはサービスと交換に企業が権利を得ると見込む対価の額で描写するように、収益の認識をするという基本となる原則に従って収益を認識するために5つのステップを適用することとされています。

また、従来の実務等を考慮した重要性に関する代替的な取扱いが定められています。

2. 2020年改正収益認識基準の概要

2020年3月31日に、ASBJは改正企業会計基準第29号「収益認識に関する会計基準」等(以下「2020年改正収益認識基準2020年改正収益認識基準」という)を公表しました。

(1) 改正の経緯

2018年収益認識基準においては、注記について、2018年収益認識基準を早期適用する場合の必要最低限の注記のみを定め、2018年収益認識基準が適用される時(2021年4月1日以後開始する連結会計年度及び事業年度の期首)までに、注記事項の定めを検討することとされていました。また、収益認識の表示に関する事項についても同様に、財務諸表作成者の準備期間を考慮したうえで、2018年収益認識基準が適用される時までに検討することとされていました。

2020年改正収益認識会計基準においては、2018年収益認識基準から新たに次の定めが追加されています。

- ・ 表示に関する要求事項
- ・ 注記に関する要求事項
- ・ 適用初年度の比較情報に係る表示及び注記の経過措置

また、契約資産の性質に係る会計処理についても見直しが行われています。

(2) 表示に関する要求事項

2020年改正収益認識基準では、表示に関して2018年収益認識基準から次の定めが追加されています。

- ・ 顧客との契約から生じる収益の額に関する損益計算上の表示科目(例:売上高、売上収益、営業収益等)
- ・ 顧客との契約から生じる収益の区分表示または注記
- ・ 重要な金融要素が含まれる場合の取扱い

- ・貸借対照表上の表示科目(契約資産・契約負債・顧客との契約から生じた債権に関する適切な科目の例示、契約資産と顧客との契約から生じた債権及び契約負債の区分表示または注記)

(3) 注記に関する要求事項

注記事項の検討は、次の基本的な方針に基づいて行われています。

- ・包括的な定めとして、IFRS第15号と同様の開示目的及び重要性の定めを2020年改正収益認識基準に含める。また、原則として、IFRS第15号の注記事項のすべての項目を2020年改正収益認識基準に含める。
- ・企業の実態及び重要性に照らしての個々の注記事項の要否判断を行うこと、また、開示目的に照らして重要性が乏しいと認められる項目は注記しないことができることを明確化する。

上記の方針を受けて、2020年改正収益認識基準では、収益認識に関する注記の開示目的は、「顧客との契約から生じる収益及びキャッシュ・フローの性質、金額、時期及び不確実性を財務諸表利用者が理解できるようにするための十分な情報を企業が開示すること」とし、その達成を目的に2018年収益認識基準から次の定めが追加されています。

- ①重要な会計方針の注記(主要な事業における主な履行義務の内容、当該履行義務を充足する通常の時点)
- ②収益認識に関する次の注記
 - ・収益の分解情報(収益及びキャッシュ・フローの性質、金額、時期及び不確実性に影響を及ぼす主要な要因に基づく区分に分解した情報)
 - ・収益を理解するための基礎となる情報
 - ・当期及び翌期以降の収益の金額を理解するための情報

- ③連結財務諸表を作成している場合の個別財務諸表における注記(個別財務諸表で注記不要の項目及び連結財務諸表の注記の記載を参照できる項目)
- ④工事契約等から損失が見込まれる場合の注記(当期の工事損失引当金繰入額及び(同一の工事契約に関する棚卸資産と工事損失引当金がともに計上される場合は)棚卸資産と工事損失引当金の相殺の有無と関連する影響額)

上記④は企業会計基準第15号「工事契約に関する会計基準」に定める注記事項を引き継いだものであり、IFRS第15号には定めのない事項となっています。

(4) 契約資産の性質に係る会計処理の見直し

契約資産の会計処理について、契約資産が金銭債権に該当するか否かについては言及されていませんが、貸倒引当金の会計処理及び契約資産の消滅を含め、企業会計基準第10号「金融商品に関する会計基準」における債権の取扱いに準じて処理することが明確化されました。

また、外貨建ての契約資産に係る外貨換算については、外貨建取引等会計処理基準における外貨建金銭債権債務に係る外貨換算の取扱いに準じて処理することとされています。

(5) 適用初年度の比較情報に係る表示及び注記の経過措置

2020年改正収益認識基準の適用初年度の比較情報において、次の経過措置が認められています。

- ・新たな表示方法に従い組替を行わないこと
- ・2020年改正収益認識基準に定める注記をしないこと

(6) 適用時期

2020年改正収益認識基準は2021年4月1日以後開始する連結会計年度及び事業年度の期首から適用することとされています。

ただし、早期適用として、2020年4月1日以後開始する連結会計年度及び事業年度の期首から適用することができることとされています。早期適用については、上記の取扱いに加えて、2020年4月1日に終了する連結会計年度及び事業年度から2021年3月30日に終了する連結会計年度及び事業年度までにおける年度末に係る連結財務諸表及び個別財務諸表から適用することができることとされています。なお、2018年収益認識基準は、2021年3月31日以前に開始する連結会計年度及び事業年度の期首から適用できます(ただし、2020年改正収益認識基準を適用している場合を除く)。

3. 検針日基準を採用していた事業に関する動向

(1) 概要

2020年12月25日、ASBJは企業会計基準適用指針公開草案第70号「収益認識に関する会計基準の適用指針(案)」(以下「2020年収益認識適用指針公開草案」という)を公表しました。

これは、2020年改正収益認識会計基準に対して、電気事業連合会及び一般社団法人日本ガス協会より受けた提起を踏まえ、従来検針日基準を採用していた電気事業及びガス事業に関して別途の対応を図ることの要否等について審議を行い、公表されたものです。

2020年収益認識適用指針公開草案では、検針日基準(毎月、月末以外の日に実施する検針による顧客の使用量に基づく収益計上)による収益認識を認めない一方で、電気事業及びガス事業における決算月に実施した検針の日から決算日までに生じた収益を見積る方法について、

財務諸表間の比較可能性を大きく損なわせない範囲で代替的な取扱いを定めることが提案されています。

(2) 適用時期

2020年収益認識適用指針公開草案では、前述の2020年改正収益認識会計基準と同様の適用時期とすると提案されています。そのため、仮に公開草案の提案内容で2021年3月31日までに最終基準化された場合には、2020年改正収益認識会計基準と同様に2021年4月1日以後開始する連結会計年度及び事業年度の期首から適用することとなり、本3月期決算において早期適用が可能です。

Ⅶ 「取締役の報酬等として株式を無償交付する取引に関する取扱い」の概要

1. 概要

2021年1月28日、ASBJは実務対応報告第41号「取締役の報酬等として株式を無償交付する取引に関する取扱い」(以下「株式報酬実務対応報告」という)等を公表しました。

これは、2019年12月に成立した「会社法の一部を改正する法律」(令和元年法律第70号。以下「改正法」という)により、「会社法」(平成17年法律第86号)第202条の2において、金融商品取引所に上場されている株式を発行している株式会社が、取締役等の報酬等として株式の発行等をする場合には、金銭の払込み等を要しないことが新たに定められたことを受けて公表されたものです。

また、改正法の施行に伴い、2020年11月27日に、法務省は改正法等の施行に伴う「会社法施行規則等の一部を改正する省令」を公布しました。改正法及び本省令に関する詳細は、「令和元年改正会社法の施行始まる～取締役の報酬決定方

針の義務化、6月総会における開示拡充～」の記事において解説しています。

株式報酬実務対応報告の概要は次のとおりです。なお、株式報酬実務対応報告は改正法の施行日である2021年3月1日以後に生じた取引から適用されますので対象となる取引が生じる場合はご注意ください。

【適用範囲】

- ・ 会社法第202条の2に基づく、取締役の報酬等として株式を無償交付する取引を対象とする。

【会計処理】

- ・ 対象取引として、事前交付型と事後交付型を想定する。
- ・ 費用の認識や測定については、企業会計基準第8号「ストック・オプション等に関する会計基準」(以下「ストック・オプション会計基準」という)の定めに従う。
- ・ 一方、株式交付のタイミングが異なる点や、事前交付型において株式交付の後に企業が株式を無償で取得する点については、取引形態毎に異なる取扱いを定める。
- ・ 事後交付型における、新株の発行等が行われるまでの間の報酬費用の相手勘定として、株式引受権が新たに設定されている。新株予約権と同様、純資産の部の株主資本以外の項目として計上される。
- ・ 株式報酬実務対応報告に定めのないその他の会計処理について、類似する取引又は事象に関する会計処理がストック・オプション会計基準又は企業会計基準適用指針第11号「ストック・オプション等に関する会計基準の適用指針」(以下「ストック・オプション適用指針」という)に定められている場合には、これに従って行う。

【開示】

- ・ スtock・オプション適用指針における注記事項を基礎とし、ストック・オプションと事前交付型、事後交付型とのプロセスの違いを考慮して、注記項目を定める。
- ・ 具体的な記載方法はストック・オプション適用指針の定めに従う。
- ・ 1株当たり情報の算定にあたっての取扱いを定める。

- 1 <https://home.kpmg/jp/ja/home/insights/2020/03/settlement-account-20200304.html>

関連情報

会計・監査コンテンツ

多くの企業に影響する最新の会計・監査情報を、専門家がわかりやすく解説します。

各基準についてのより詳細な情報、過去情報は、あずさ監査法人のウェブサイトをご確認ください。

日本基準

<https://home.kpmg/jp/ja/home/insights/2016/05/accounting-standards/j-gaap.html>

IFRS基準

<https://home.kpmg/jp/ja/home/insights/2016/05/accounting-standards/ifrs.html>

修正国際基準

<https://home.kpmg/jp/ja/home/insights/2016/05/accounting-standards/jmis.html>

米国基準

<https://home.kpmg/jp/ja/home/insights/2016/05/accounting-standards/us-gaap.html>

home.kpmg/jp/act-ist

本稿に関するご質問等は、
以下までお願いいたします。

有限責任 あずさ監査法人

☎ 03-3266-7580 (代表電話)

✉ azsa-accounting@jp.kpmg.com

KPMG ジャパン

marketing@jp.kpmg.com
home.kpmg/jp

home.kpmg/jp/socialmedia



本書の全部または一部の複写・複製・転載および磁気または光記録媒体への入力等を禁じます。

ここに記載されている情報はあくまで一般的なものであり特定の個人や組織が置かれている状況に対応するものではありません。私たちは、的確な情報をタイムリーに提供できるよう努めておりますが、情報を受け取られた時点及びそれ以降においての正確さは保証の限りではありません。何らかの行動を取られる場合は、ここにある情報のみを根拠とせず、プロフェッショナルが特定の状況を綿密に調査した上で提案する適切なアドバイスをもとにご判断ください。

© 2021 KPMG AZSA LLC, a limited liability audit corporation incorporated under the Japanese Certified Public Accountants Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved. Printed in Japan.

© 2021 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

The KPMG name and logo are trademarks used under license by the independent member firms of the KPMG global organization.