



cutting through complexity

あずさ監査法人

日本基準

平成28年3月期
四半期決算の留意事項
——チェックリスト

2015年10月

目次

本冊子について	3
参考基準等の略称	4
チェックリスト	5
1. 当期(第1四半期)から適用される会計基準	5
1.1 企業会計基準第21号「企業結合に関する会計基準」の改正 (平成25年9月改正)等	5
1.2 実務対応報告第18号「連結財務諸表作成における 在外子会社の会計処理に関する当面の取扱い」の改正 (平成27年3月改正)	7
1.3 ヘッジ会計の取扱いを明確化するための 「金融商品会計に関する実務指針」等の改正 (平成27年4月改正)	8
1.4 会計制度委員会報告第15号 「特別目的会社を活用した不動産の流動化に係る 譲渡人の会計処理に関する実務指針」等の改正 (平成26年11月改正)	8
2. 平成27年度税制改正(平成27年3月31日公布)関係	9

本冊子について

本冊子は、平成28年3月期の四半期決算において、日本基準に準拠した財務諸表を作成する際に、新たに留意すべき項目を示すことにより、利用者に役立つものとなることを目的として作成しています。

参考基準等の略称

■ 1.1 に関する会計基準等

平成25年9月改正

基21号:企業会計基準第21号「企業結合に関する会計基準」

基22号:企業会計基準第22号「連結財務諸表に関する会計基準」

基7号:企業会計基準第7号「事業分離等に関する会計基準」

基2号:企業会計基準第2号「1株当たり当期純利益に関する会計基準」

指4号:企業会計基準適用指針第4号「1株当たり当期純利益に関する会計基準の適用指針」

平成26年2月改正

制6号:会計制度委員会報告第6号「連結財務諸表における税効果会計に関する実務指針」

制7号:会計制度委員会報告第7号「連結財務諸表における資本連結手続に関する実務指針」

平成26年5月改正

基12号:企業会計基準第12号「四半期財務諸表に関する会計基準」

指14号:企業会計基準適用指針第14号「四半期財務諸表に関する会計基準の適用指針」

制14号:会計制度委員会報告第14号「金融商品会計に関する実務指針」

ASBJ解説21:「企業結合に関する会計基準」及び関連する他の改正会計基準等の解説

四財:四半期財務諸表等規則

四連規:四半期連結財務諸表規則

■ 1.2 に関する会計基準等

実18号:実務対応報告第18号「連結財務諸表作成における在外子会社の会計処理に関する当面の取扱い」(平成27年3月改正)

■ 1.3 に関する会計基準等

制14号:会計制度委員会報告第14号「金融商品会計に関する実務指針」(平成27年4月改正)

金融商品Q&A:「金融商品会計に関するQ&A」(平成27年4月改正)

■ 1.4 に関する会計基準等

制15号:会計制度委員会報告第15号「特別目的会社を活用した不動産の流動化に係る譲渡人の会計処理に関する実務指針」(平成26年11月改正)

■ 2 に関する会計基準等

税効果Q&A:「税効果会計に関するQ&A」(平成27年5月改正)

制10号:会計制度委員会報告第10号「個別財務諸表における税効果会計に関する実務指針」

制9号:会計制度委員会報告第9号「持分法会計に関する実務指針」

ASBJ307議事:ASBJ ホームページ第307回企業会計基準委員会議事概要

チェックリスト

1. 当期(第1四半期)から適用される新会計基準等

1.1 企業会計基準第21号「企業結合に関する会計基準」の改正 (平成25年9月改正)等

年度・四半期共通の留意事項

基21号58-2項(2)、
(5)、
基22号44-5項(2)、
(5)、
基7号57-4項(2)、
(5)

①〔適用初年度の取扱い〕平成25年9月改正の企業会計基準第21号、企業会計基準第22号及び企業会計基準第7号は、平成27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(暫定的な会計処理の確定の取扱い(基準第21号(注6))は平成27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以後実施される企業結合)から適用する。
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。

基21号58-2項(3)、
基22号44-5項(3)、
基7号57-4項(3)

②〔適用初年度の取扱い〕①の適用にあたっては、非支配株主との取引及び取得関連費用に関する定めについて過去の期間のすべてに新たな会計方針を遡及適用した場合の、適用初年度の期首時点の累積的影響額を適用初年度の期首の資本剰余金及び利益剰余金に加減し、当該期首残高から新たな会計方針を適用する。

基21号58-2項(4)、
基22号44-5項(4)、
基7号57-4項(4)

③〔適用初年度の取扱い〕②によらず、平成25年9月改正の会計基準が定める新たな会計方針を、適用初年度の期首から将来にわたって適用することができる。

基22号26項、39項、
基2号12項

④子会社の資本のうち親会社に帰属しない部分は、非支配株主持分とする。
これを含め、表示に関する取扱いは以下ようになる。

改正前	改正後
少数株主持分	非支配株主持分
少数株主損益調整前当期純利益	当期純利益
少数株主損益	非支配株主に帰属する当期純利益
当期純利益	親会社株主に帰属する当期純利益

なお、1株当たり当期純利益は従来と同様に親会社に帰属する当期純利益を基礎として算定する。

基22号28項、29項、
30項、(注9)

⑤次のような場合に生じた親会社の持分変動による差額は、資本剰余金に計上する。

- ・子会社株式の追加取得の場合、追加取得持分と追加投資額との間に生じた差額
- ・子会社株式の一部売却の場合(支配関係継続)、売却持分と売却価額との間に生じた差額(のれんの未償却残高は減額しない。関連する法人税等は資本剰余金から控除する)
- ・子会社の時価発行増資等の場合、親会社の払込額と親会社の持分増減額との差額

基22号30-2、
ASBJ解説21
5.(1)③

⑥⑤の会計処理の結果、資本剰余金が負の値となる場合には、連結会計年度末において、資本剰余金をゼロとし、当該負の値を利益剰余金から減額する。四半期末においても同じ処理を行い、年度末においては四半期末の処理を洗替処理する。

基7号17(2)、18(2)、⑦分離先企業の株式のみ(または現金等の財産と分離先企業の株式)を受取対価とする事業分離において、分離先企業が新たに分離元企業の子会社となる場合や分離先企業の株式(子会社株式)を追加取得する場合、分離元企業の連結財務諸表上で生じる差額についても資本剰余金とする。

制7号7-3項、7-4項 ⑧子会社株式を段階的に取得する場合や売却する場合において、複数の取引が行われる場合、通常、取引の手順に従って、それぞれの取引について会計処理が行われる。複数の取引が一体として取り扱われるかどうかは、事前に契約等により複数の取引が1つの企業結合等を構成しているかどうかなどを踏まえ、取引の実態や状況に応じて判断する。

複数の取引が1つの企業結合等を構成しているものとして一体として取り扱われる場合、支配獲得後に追加取得した持分に係るのれんについては、支配獲得時にのれんが計上されていたものとして算定し、追加取得時までののれんの償却相当額を追加取得時に一括して費用として計上する。

制6号39項 ⑨子会社株式を一部売却した場合(支配継続)、親会社の持分変動による差額(売却により生じた親会社の持分の減少額と売却価額との差額)に係る法人税等相当額について、連結仕訳上、法人税、住民税及び事業税を相手勘定として資本剰余金から控除する。

資本剰余金から控除する法人税等相当額は、売却元の課税所得や税金支払額にかかわらず、原則として、親会社の持分変動による差額に法定実効税率を乗じて算定する。ただし、税金支払額が発生していない場合に資本剰余金から控除する額をゼロとするなど、他の合理的な算定方法によることを排除するものではない。

制7号42項、66-2項 ⑩子会社株式の一部を売却(支配関係継続)し、売却持分と売却価額との間に生じた差額を資本剰余金として処理するにあたり、売却した株式に対応する持分には子会社に係るその他の包括利益累計額(その他有価証券評価差額金、退職給付に係る調整累計額など)が含まれるが、売却持分にはその他の包括利益累計額は含まれない。この処理に伴って減少したその他の包括利益累計額は、組替調整額の対象とはならず、連結株主資本等変動計算書の当連結会計年度の増減として表示する(連結株主資本等変動計算書については年度の扱い)。

制7号66-3項 ⑪子会社株式を一部売却して持分が減少したとしても、当初に支配を獲得した持分に対応するのれんの償却額は、親会社株主に帰属する当期純利益に全額計上することとなり、非支配株主に帰属する当期純利益にのれんの償却額は計上されない。

制7号45-2項、66-6項 ⑫支配獲得後に追加取得や一部売却等が行われた後に、子会社株式を一部売却し、支配を喪失して関連会社になった場合におけるのれんの未償却額の算定にあたっては、いくつかの考え方があり得るが、支配獲得後の持分比率の推移等を勘案し、のれんの未償却額のうち、支配獲得時の持分比率に占める関連会社として残存する持分比率に相当する額を算定する方法や支配喪失時の持分比率に占める関連会社として残存する持分比率に相当する額を算定する方法などの中から、適切な方法に基づき、関連会社として残存する持分比率に相当するのれんの未償却額を算定する。このため、個々の投資先により、適切な方法は異なりうることに留意する。

制7号68-2項 ⑬支配を喪失して連結範囲及び持分法適用範囲から除外されたとしても、過去の追加取得または一部売却取引で計上された資本剰余金を取り崩さず、結果として、資本剰余金は子会社でも関連会社でもなくなってもそのまま計上される。

基21号26項、49項(3)④、94項、制14号56項 ⑭企業結合における取得関連費用(外部のアドバイザー等に支払った特定の報酬・手数料等)は、発生した事業年度の費用として処理する。また、主要な取得関連費用の内容及び金額を注記する(年度末の場合)。

なお、個別財務諸表における子会社株式の取得原価は、企業会計基準第10号「金融商品に関する会計基準」及び会計制度委員会報告第14号「金融商品会計に関する実務指針」に従って算定する。

基21号28項、
(注6)、58-2項、
基2号30-6項、
指4号36-3項

- ⑮企業結合日以後の決算で暫定的な会計処理を行い、その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、企業結合年度の翌年度の財務諸表と併せて企業結合年度の財務諸表を表示するときには、当該企業結合年度の財務諸表に暫定的な会計処理の確定による取得原価の配分額の見直しを反映させる。また、この見直しの内容及び金額を注記する。この場合、当該企業結合年度の翌年度の財務諸表と併せて表示する企業結合年度の財務諸表の1株当たり情報は、当該見直しが反映された後の金額により算定する。

この暫定的な会計処理の確定の取扱いは、適用初年度の期首以後実施される企業結合から適用する。このため、適用初年度の期首より前に実施された企業結合の暫定的な会計処理が、適用初年度において確定したときの損益影響額は、従前の取扱いにより特別損益に計上する。

四半期における留意事項

基12号10-4項、
21-4項
指14号66項(2)②、
四連規20条、
四財15条

〔四半期会計期間における企業結合に係る暫定的な会計処理の確定〕

平成25年改正企業結合会計基準の適用により、平成27年4月1日以後開始する事業年度の期首以後実施される企業結合に関しては、企業結合に係る暫定的な会計処理の確定した四半期会計期間において、企業結合日の属する四半期会計期間に遡って当該確定が行われたかのように会計処理を行う。企業結合に係る暫定的な会計処理の確定した四半期会計期間においては、暫定的な会計処理が確定した旨を注記する。ただし、四半期連結財規20条3項では、これに加え、のれん及び負ののれん発生益に係る見直しの内容及び金額を注記することとされている。

また、暫定的な会計処理の確定に伴い、四半期会計期間の四半期財務諸表と併せて表示される前年度の財務諸表及び前年度に対応する期間の四半期財務諸表に、暫定的な会計処理の確定による取得原価の配分額の重要な見直しが反映されている場合には、その見直しの内容及び金額を注記する。

1.2 連結財務諸表作成における在外子会社の 会計処理に関する当面の取扱い(平成27年3月改正)

年度・四半期共通の留意事項

実18号

- ①同一環境下・同一の性質の取引等について、採用する会計方針は、原則として統一する。在外子会社の財務諸表が、国際財務報告基準または米国会計基準に準拠して作成されている場合であっても、連結上の当期純損益に重要な影響を与える項目については修正が必要であり、以下の項目は、修正が必要な項目として例示されている(当面の取扱い)。

これらの項目以外であっても、明らかに合理的でないと認められる場合には、連結決算手続上で修正する必要があるとされているが、現行の国際財務報告基準及び米国会計基準を前提とした場合、明らかに合理的ではないと認められるのは、以下の項目であると考えられている。なお、今後国際財務報告基準等の変化の中でそれ以外にも生じる可能性はあるとされている(ASBJ HP「実務対応報告第18号「連結財務諸表作成における在外子会社の会計処理に関する当面の取扱い」の解説」Ⅲ)。

※「(5)少数株主損益の会計処理」が削除された。

- (1)のれんの償却
- (2)退職給付会計における数理計算上の差異の費用処理
- (3)研究開発費の支出時費用処理
- (4)投資不動産の時価評価及び固定資産の再評価
- ~~(5)少数株主損益の会計処理~~

実18号

- ②米国基準の改正(改正FASB-ASC Topic 350)により、非公開会社はのれんを償却する会計処理を選択できるようになったことから、償却を選択した場合、会計処理の修正は不要である。

なお、平成27年3月改正実務対応報告18号の適用初年度の期首に連結財務諸表において計上されているのれんのうち、在外子会社が改正FASB-ASC Topic 350に基づき償却処理を選択したのれんについては、企業結合ごとに以下のいずれかの方法を選択する。

- (i) 連結財務諸表におけるのれんの残存償却期間に基づき償却
- (ii) 在外子会社が採用する償却期間が連結財務諸表におけるのれんの残存償却期間を下回る場合に、当該償却期間に変更し、変更後の償却期間に基づき、将来にわたり償却

実18号

- ③在外子会社において、退職給付会計における数理計算上の差異(再測定)をその他の包括利益で認識し、その後費用処理を行わない場合には、連結決算手続上、その金額を平均残存勤務期間以内の一定の年数で規則的に処理する方法により、当期の損益とするよう修正する。これは、これ以外の基準間の細かい差異まで修正を求められるのではなく、従来から修正項目としていた部分に限られることの明確化を図るため、改正されたものである。

1.3 ヘッジ会計の取扱いを明確化するための 「金融商品会計に関する実務指針」等の改正 (平成27年4月改正)

年度・四半期共通の留意事項

制14号143項、
314-22項

- ①異なる商品間でのヘッジに関して、他に適当なヘッジ手段がない場合には、事前の有効性の予測を前提として、ヘッジ対象と異なる種類のデリバティブ取引をヘッジ手段として用いる、いわゆるクロスヘッジもヘッジ会計の対象となる。

金融商品Q&A
Q59-2

- ②例えば、当初の輸入見込時期に合わせて仕入価格の変動リスクのヘッジを行うために商品スワップ契約を行ったものの、輸入時期が1ヵ月遅れたことから元の商品スワップ契約を満期決済し、新たな商品スワップ契約を締結することは、一般的に「ロールオーバー」と呼ばれる。

この場合、ヘッジ手段が先に決済されるため、ヘッジ会計の中止に該当し、引き続き当初の予定取引の実行が見込まれるため、それまでに繰り延べたヘッジ手段に係る損益または評価差額は、ヘッジ対象に係る損益が純損益として認識されるまで繰り延べる。

1.4 会計制度委員会報告第15号 「特別目的会社を活用した不動産の流動化に係る 譲渡人の会計処理に関する実務指針」等の改正 (平成26年11月改正)

年度・四半期共通の留意事項

制15号21-2項

特別目的会社が発行する証券等の期限到来に伴う更新(リファイナンス)時においては、更新時の適正な価額に基づきリスク負担割合を算定し、リスクと経済価値のほとんどすべてが移転していると認められない場合は、更新時に適正な価額によって買戻しが行われたものとして処理する。

ただし、更新が、譲渡人の当初のリスク負担の金額(=当初流動化時に制15号13項を適用しリスク負担割合を算定した際のリスク負担の金額)の増加を伴わないものである場合には、制15号に従って行われた当初の会計処理を見直す必要はない。

2. 平成27年度税制改正(平成27年3月31日公布)

年度・四半期共通の留意事項

—

①法人税率等について、以下のとおり改正されている(期末資本金の額が1億円超の法人)。

・法人税

平成27年4月1日以後開始事業年度は23.9%となる。

・事業税(所得割)及び地方法人特別税

事業税率(標準税率)は、平成27年4月1日から平成28年3月31日までの間に開始する事業年度は3.1%、平成28年4月1日以後開始事業年度は1.9%となり(課税標準(所得)800万円超の税率のみを示している)、地方法人特別税は、同93.5%、同152.6%となる。

ただし、(事業税率の標準税率)×(地方法人特別税率)には、実質的な変更はない。

上記の税率改正により、法定実効税率(標準税率ベース)は、平成27年4月1日から平成28年3月31日までの間に開始する事業年度は32.11%、平成28年4月1日以後開始事業年度は31.33%に引き下げられた。

ASBJ307議事、
制10号18項

②法人事業税(外形標準課税)で超過税率を適用している都府県の改正条例は、大阪府を除き、平成27年度に適用となる超過税率のみが決定され、平成28年度以降に適用となる超過税率は未定であった。平成27年度税制改正に係る改正地方税法等が平成27年3月中に公布されているが、平成28年度以降に適用となる超過税率について、改正条例が各四半期末までに公布されない場合、平成28年4月1日以後に開始する事業年度以降に解消する一時差異等に乗じる当該四半期末決算における法定実効税率は、地方税法等改正後の事業税率(標準税率)を算定の基礎とし、当該四半期決算日現在の条例に基づく超過税率が標準税率を超える差分を考慮して法定実効税率の算定に用いる超過税率を算定する。

具体的には、例えば、平成27年度税制改正に係る地方税法等改正後の標準税率に、条例改正前の超過税率が地方税法等改正前の標準税率を超える差分を加える方法(ただし、地方税法等改正後の標準税率に1.2を乗じた率を上限とする)が考えられる。(ASBJ議事概要「平成27年度税制改正に伴う税効果会計の適用における法定実効税率の検討」)

税効果会計Q&A
Q1

③欠損金の繰越控除

欠損金の繰越控除について、以下のとおり改正されている。

(i) 欠損金の繰越控除限度額

現行の繰越控除前の所得金額の80%から、平成27年4月1日から平成29年3月31日までの間に開始する事業年度は65%、平成29年4月1日以後開始事業年度は50%となる。

(ii) 欠損金の繰越期間

現行の繰越期間9年から、平成29年4月1日以後開始事業年度において生じた欠損金額から10年となる。

欠損金の繰越期間の延長に伴い、将来年度の課税所得の見積可能期間が延長されるわけではないことに留意する。

制9号28項

④持株割合5%未満の株式等及び持株割合25%以上3分の1以下の株式等については、受取配当等の益金不算入割合が引き下げられている。このため、持株割合25%以上3分の1以下の株式を保有する持分法適用会社について、引き下げられた益金不算入割合に基づき、留保利益のうち将来の配当により追加納付が発生すると見込まれる税金額を繰延税金負債として計上する必要がある。

税効果会計Q&A
Q12

- ⑤外国子会社配当益金不算入制度について、以下のように一部改正され、平成28年4月1日以後開始する事業年度において受け取る配当等の額から適用される(ただし、平成28年4月1日において保有する外国子会社の株式または出資に係るものに限り、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当該外国子会社から受け取る配当等の額については従前どおり)。

内国法人が外国子会社から受け取る配当等の額の全部または一部が外国子会社の本店所在国の法令において損金算入することとされている場合には、その配当等の額は益金不算入制度の適用対象外とされ、配当等の額の全額が益金算入される。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または損金算入となる。

なお、配当等の額の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された場合には、一定の要件を満たした上で、その損金算入額のみを益金不算入制度の適用対象外とすることもできる。

〔税効果会計への影響〕

配当等の全部または一部が上記により益金不算入制度の適用対象外となる場合は、受け取る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(配当等の額に親会社の実効税率を乗じた額)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額が軽減されると見積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。

また、外国税額控除について、在外支店の所得が合理的に見込まれるなど国外源泉所得を稼得する可能性が高いことにより、翌期以降に外国税額控除余裕額が生じることが確実に見込まれるときに、繰越外国税額控除の実現が見込まれる額だけを繰延税金資産として計上する。

有限責任 あずさ監査法人

azsa-jgaap@jp.kpmg.com

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。

© 2015 KPMG AZSA LLC, a limited liability audit corporation incorporated under the Japanese Certified Public Accountants Law and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved. 15-1538

The KPMG name, logo and "cutting through complexity" are registered trademarks or trademarks of KPMG International.