

平成25年3月決算の会計処理に関する留意事項

ながぬま ようすけ
公認会計士 長沼 洋佑

本稿では、平成25年3月決算の会計処理に関する主な留意事項について解説を行う。また、次号の本紙（『会計情報』2013年5月号）において有価証券報告書の開示について解説を行う予定である。

採用している減価償却資産については、平成24年4月1日以後最初に終了する事業年度の申告期限までに届出をすることにより、その償却率を改正後の償却率に変更することができることとされた（「法人税法施行令の一部を改正する政令」（平成23年政令379号）附則第3条第3項）。

平成23年度税制改正と減価償却方法に係る基本的な考え方については、基本的に、平成19年度税制改正に係る監査上の取扱いを踏襲している（減価償却実務指針第47項）。

I. 固定資産

1. 減価償却に関する取扱い

平成24年2月14日付けで、「減価償却に関する当面の監査上の取扱い」（監査・保証実務委員会実務指針第81号）（以下「減価償却実務指針」という）が改正されている。

(1) 平成23年度税制改正と減価償却

平成23年度税制改正において減価償却方法が見直され、平成24年4月1日以後取得する減価償却資産の定率法の償却率は、定額法の償却率（1 / 耐用年数）を2.5倍した数から、定額法の償却率（1 / 耐用年数）を2.0倍した数に改正された。

従来の償却率による定率法（250%定率法）を

・平成23年度税制改正後であっても、会計上は従来の減価償却方法を引き続き採用することも容認される。

・期間を費用配分基準とする会計上の減価償却方法に関しては、平成19年度税制改正前の旧定額法又は旧定率法、平成19年度税制改正後の定額法又は定率法（250%定率法）、平成23年度税制改正後の定率法（200%定率法）の5通りの選択肢がある。

図表1 減価償却方法の組み合わせ

| 区分 | 従来の方法 | 今後採用する方法 | | | |
|--------|----------------------|------------------|------------------|-----------------|--------|
| | | 定率法 (250%定率法) | 定率法 (200%定率法) | 旧定率法 (残価10%) | 定額法 |
| 新規取得資産 | — | (A) | (B) | (C) | (D) |
| 既存資産 | (a) 定率法 (250%定率法) | (E) 継続 | (F) | (G) | (H) |
| | (b) 旧定率法 (残価10%) | (I) | (J) | (K) 継続 | (L) |
| | (c) 定額法 | (M) | (N) | (O) | (P) 継続 |

(注1) 用語の定義は以下のとおりである。

新規取得資産：平成24年4月1日以後取得する減価償却資産

既存資産：平成24年3月31日以前に取得した減価償却資産

定率法（250%定率法）：定額法の償却率（1 / 耐用年数）を2.5倍した数とし、特定事業年度以後は残存年数（耐用年数から経過年数を控除した年数）による均等償却に切り換えて備忘価額1円まで償却する方法

定率法（200%定率法）：定額法の償却率（1 / 耐用年数）を2.0倍した数とし、特定事業年度以後は残存年数（耐用年数から経過年数を控除した年数）による均等償却に切り換えて備忘価額1円まで償却する方法

旧定率法：平成19年度税制改正前の残存価額を取得価額の10%とした定率法

定額法：【図表1】では、旧定額法と定額法をまとめて「定額法」と記載しており、次の2つの定額法がある。

①法定耐用年数経過時点における残存価額がゼロとなる償却率により、法定耐用年数にわたって均等に償却する定額法

②平成19年度税制改正前の残存価額を取得価額の10%とした定額法

(注2) 下線の部分（網掛け部分）は法人税法で規定する減価償却方法である。

ただし、(F)は現行の償却率による定率法（250%定率法）を採用している減価償却資産については、平成24年4月1日以後最初に終了する事業年度の申告期限までに届出をすることにより、その償却率を改正後の償却率に変更する場合がある。

(2) 新規取得資産についての取扱い

①法令等の改正に伴う変更準じた会計方針の変更

従来、法人税法に規定する普通償却限度額を正規の減価償却費として処理している企業において、既存資産のうち平成19年3月31日以前に取得した減価償却資産がある場合に当該資産に旧定率法を採用し、かつ平成19年4月1日以後取得した減価償却資産がある場合に当該資産に定率法（250%定率法）を採用していたときに、新規取得資産について（B）の方法（200%定率法）を採用する場合には、同一種類で同一用途の資産について、類似の減価償却方法を採用するものと認められるため、法令等の改正に伴う変更準じた正当な理由による会計方針の変更として取り扱う。

例えば、平成19年度税制改正時に、平成19年3月31日以前に取得した資産について定率法（250%定率法）を採用している場合に、新規取得資産について（B）の定率法（200%定率法）を採用することは、法令等の改正に伴う変更準じた正当な理由による会計方針の変更とはならない。

平成23年度税制改正では、定率法（250%定率法）を採用している企業が、平成24年4月1日以前に開始し、かつ同日以後に終了する事業年度において同日からその事業年度終了の日までの期間内に減価償却資産を取得した場合には、現行の償却率による定率法（250%定率法）により償却することができる経過措置が認められている（「法人税施行令の一部を改正する政令」（平成23年政令第379号）附則第3条第2項）。

当該経過措置を適用した場合、減価償却実務指針第49項で示した取扱いは、当該事業年度の翌年度の期首以後取得する減価償却資産について適用されることに留意する。

②法令等の改正に伴う変更（準じたものを含む）以外の会計方針の変更

減価償却実務指針第49項で示した法令等の改正に伴う変更準じた正当な理由による会計方針の変更に該当する場合を除いて、減価償却方法を変更するときには、自発的に会計方針の変更を行うものとして取り扱う（過年度遡及会計基準第5項（2）、過年度遡及適用指針第6項、第17項）。

自発的に行う会計方針の変更が正当な理由によるものかどうかについては、監査・保証実務委員会実務指針第78号「正当な理由による会計方針の変更等に関する監査上の取扱い」にしたがって判断する必要がある。

単に法人税法の改正を理由とするだけでは正当な理由に該当しないので、変更理由の合理性（変更の適時性等）に留意する必要がある。

新規取得資産について、各企業の事業活動、資産の使用状況等を勘案して、従来の方法を継続した場合（【図表1】の（A）（C）又は（D））には、会計方針の変更には当たらない。

(3) 既存資産の取扱い

減価償却実務指針第46項のとおり、平成23年度税制改正では、既存資産の減価償却方法は、原則として、平成23年度税制改正前の取扱いが適用されるが、企業の選択により、一定の届出を行って、定率法（250%定率法）から定額法（200%定率法）へ変更することができる。

しかしながら、法人税法上、上記の定率法（250%定率法）から定率法（200%定率法）への既存資産の減価償却方法の変更は、企業の選択により決定できるものであることから、当該変更を含め、既存資産について減価償却方法を変更する場合には、会計上、法令等の改正に伴う変更準じた会計方針の変更とは認められず、自発的に会計方針の変更を行うものとして取り扱う（過年度遡及会計基準第5項（2）、過年度遡及適用指針第6項、第17項）。

このため、会計方針の変更に係る変更理由の合理性（変更の適時性等）に留意し、単に法人税法の改正を理由とするだけでは正当な理由に該当しないことに留意する必要がある。

既存資産について減価償却方法を変更する場合には、【図表1】のパターンに合わせて、監査上、【図表2】のように取り扱う。

なお、【図表1】では、旧定額法と定額法をあわせて「定額法」と記載しているが、既存資産について、旧定額法から定額法への変更又は定額法から旧定額法への変更も、監査上の取扱いに従うこととされている。

図表2 既存資産に係る減価償却方法の変更

| 従来の方法 | 今後採用する方法 | 監査上の取扱い |
|----------------------|-------------|--|
| (a) 定率法 (250%定率法) | (F) (G) (H) | 減価償却方法の変更であり、会計方針の変更として取り扱うが、変更理由の合理性（変更の適時性等）に留意が必要である。 |
| (b) 旧定率法 (残価10%) | (I) (J) (L) | |
| (c) 定額法 | (M) (N) (O) | |

(4) 適用時期

減価償却実務指針は、平成24年4月1日以後終了する事業年度に係る監査から適用する。

過年度遡及会計基準において、減価償却方法の変更は会計方針の変更に該当するが、会計上の見積りの変更と同様に取扱い、遡及適用しないとされていることから、減価償却実務指針第49項から第53項に規定した会計方針の変更については遡及適用しない（過年度遡及会計基準第19項、第20項、第62項）。

2. 減損会計

固定資産の減損会計適用指針では、減損の兆候として以下のものを例示している。

- ・営業損益（又はキャッシュ・フロー）の継続的なマイナス（おおむね過去2期がマイナス又は前期と当期以降の見込みがマイナス）
- ・使用範囲・方法の変化
- ・経営環境の著しい悪化
- ・市場価格の著しい下落

上記はあくまで例示であり、資産又は資産グループに減損が生じている可能性を示す事象（減損の兆候）がある場合には、減損損失を認識するかどうかの判定を行うことに留意する（減損会計基準二1.参照）。

また、減損損失の認識の判定に際して見積られる将来キャッシュ・フロー及び使用価値の算定において見積られる将来キャッシュ・フローは、企業に固有の事情を反映した合理的で説明可能な仮定及び予測に基づいて見積る必要がある（減損会計基準二4(1)参照）。

3. 減損処理と減価償却

固定資産の耐用年数が到来する前に、除却の意思決定がなされることにより、減損処理が行われることがある。

減損処理後、一定期間経過後に処分する予定である場合には、残存価額まで減価償却を行うこととなる（減損会計適用指針第55項また書き、第137項）。

減損処理後、減価償却を行う場合には、残存期間（耐用年数）にわたって減価償却計算を行うこととなるが、当初の耐用年数を基礎とする残存耐用年数と、減損処理後の残存耐用年数が異なるときには、これまでの耐用年数を変更することとなる（減損会計適用指針第100項なお書き）。

過去に定めた耐用年数が、これを定めた時点での合理的な見積りに基づくものであり、それ以降の変更も合理的な見積りによるものである場合、耐用年数の変更は会計上の見積りの変更であるため、将来にわたり会計処理することとなる（過年度遡及会計基準第17項、第56項）。

なお、過年度遡及会計基準では、従来行われてい

た臨時償却が廃止されている（過年度遡及会計基準第57項）。

II. 有価証券

1. 市場価格又は合理的に算定された価額のある有価証券の減損処理

(1) 時価が50%程度以上下落した場合

売買目的有価証券以外の時価のある有価証券について、時価が取得原価に比べて50%程度以上下落した場合には、合理的な反証がない限り、回復する見込みのないほど著しい下落があったものとみなして、減損処理を行わなければならない（金融商品会計実務指針第91項、第284項）。

ここで、合理的な反証がある場合とは、決算日後監査報告書日提出前までに時価が概ね取得原価の水準まで回復している場合など、極めて限定的な場合と考えられる。

(2) 時価の下落率が50%程度未満の場合

いわゆる時価の下落率が30%程度以上50%程度未満の場合には、状況に応じ個々の企業において時価が「著しく下落した」と判断するための合理的な基準を設け、当該基準に基づき回復可能性の判定の対象とするかどうかを判断することになる。

個々の銘柄の有価証券の時価の下落率がおおむね30%未満の場合には、一般的には「著しく下落した」とときには該当しないものと考えられる（金融商品会計実務指針第91項、第284項）。

2. 時価を把握することが極めて困難と認められる株式の減損処理

時価を把握することが極めて困難と認められる株式について、発行会社の財政状態の悪化により実質価額が著しく低下したとき（少なくとも株式の実質価額が取得原価に比べて50%程度以上低下した場合には、相当の減額をなし、評価差額は当期の損失として処理しなければならない（金融商品会計基準第21項、金融商品会計実務指針第92項）。

なお、時価を把握することが極めて困難と認められる株式であっても、子会社や関連会社等（特定のプロジェクトのために設立された会社を含む）の株式については、実質価額が著しく低下したとしても、事業計画等を入手して回復可能性を判定できることもあるため、回復可能性が十分な証拠によって裏付けられる場合には、減損処理を行わないことも認められる。

ただし、事業計画等は実行可能で合理的なものでなければならず、回復可能性の判定は、特定のプロジェクトのために設立された会社で、当初の事業計画等において、開業当初の累積損失が5年を超えた期間経過後に解消されることが合理的に見込まれる場合を除いて、概ね5年以内に回復すると見込まれ

る金額を上限として行う。また、回復可能性は毎期見直すことが必要であり、その後の実績が事業計画等を下回った場合など、事業計画等に基づく業績回復が予定どおり進まないことが判明したときには、その期末において減損処理の要否を検討しなければならない（金融商品会計実務指針第285項）。

このため、実質価額が著しく低下している子会社株式及び関連会社株式の評価にあたっては、当該会社に係る事業計画等の合理性、実行可能性、過年度における事業計画等の達成状況について、慎重に判断する必要がある。

3. 時価のある債券の評価

時価のある債券について、格付の著しい低下など信用リスクの増大に起因して時価が著しく下落した場合には、通常は時価が回復する見込みがあるとは認められない（金融商品会計実務指針第91項）。

4. 種類株式の評価

種類株式の評価については、「種類株式の貸借対照表価額に関する実務上の取扱い」（実務対応報告第10号）がある。

種類株式の評価については、市場価格のある種類株式と市場価格のない種類株式にわけて規定されている（実務対応報告第10号Q2）。

市場価格のない種類株式の減損処理については、①評価モデルを利用するケースと②評価モデルを利用して算定された価額を得ることが困難なケースにわけて規定されている（実務対応報告第10号Q3）。

種類株式の内容にはさまざまなものがあるが、市場価格のない種類株式については、評価モデルを利用して評価可能なものもあるので、その利用の可否について検討する必要がある。

Ⅲ. 税効果会計

1. 繰延税金資産の回収可能性の検討

将来の課税所得については適切に見積り、次のような点に留意し、繰延税金資産の回収可能性を適切に判断する必要がある。

(1) 利益計画に関する事項

- ・過年度に作成した課税所得の見積額と実績値との乖離の状況を踏まえ、将来の課税所得の見積額の達成可能性を慎重に判断する。
- ・将来の業績予測は、事業計画、予算編成の一部等その呼称は問わないが、原則として、取締役会等の承認が必要であり、明らかに合理性を欠く業績予測であると認められる場合には、適宜その修正を行った上で課税所得を見積る必要がある（監査委員会報告第66号5. (3)）。
- ・将来の課税所得の合理的な見積可能期間（おおむ

ね5年）は、個々の会社の業績予測期間、業績予測能力、会社の置かれている経営環境等を勘案した結果、5年以内のより短い期間となる場合がある。その場合には、この短い期間を合理的な見積可能期間とする必要がある（監査委員会報告第66号5. (3)）。

(2) 会社分類（例示区分）に関する事項

- ・例示区分の規準に当てはめた後、当該例示区分の会社として想定される事項に適合しているか確認する。
- ・例示区分①について、将来減算一時差異を十分に上回る課税所得が計上されている必要がある。
- ・例示区分②について、安易に業績が安定している会社としない。
- ・例示区分④ただし書きの非経常的原因とは、事業のリストラクチャリングや法令等の改正などが想定されている。このため、金額が多額でも、常時継続的に行っている事業活動によるものは該当せず、景気の悪化、株価の下落、取引先の破綻、営業停止等も、潜在的に常時存在するものであるため、そのみでは非経常的原因には該当しない。
- ・税務上の欠損金の重要性の判断を適切に行う。

(3) スケジュールングに関する事項

- ・一般貸倒引当金に係る将来減算一時差異のスケジュールングは、翌期の形式的な洗替処理により判断するのではなく、過去の損金算入実績に将来の合理的な予測を加味した方法等により、合理的にスケジュールングを行う。
- ・監査委員会報告第70号で認められているものを除き、スケジュールング不能なその他有価証券に係る一時差異を安易に回収可能と判断しない。
- ・監査委員会報告第66号5. (2)において、将来解消見込年度が長期にわたる将来減算一時差異として「退職給与引当金（退職給付引当金）や建物の減価償却超過額に係る将来減算一時差異」が記載されているが、当該項目は限定列举と考えることが相当と考えられる。

2. 平成23年度税制改正に係る税効果会計

平成23年12月2日に、「経済社会の構造の変化に対応した税制の構築を図るための所得税法等の一部を改正する法律」（平成23年法律第114号）及び「東日本大震災からの復興のための施策を実施するために必要な財源の確保に関する特別法」（復興財源確保法）（平成23年法律第117号）が公布されている。

主な改正内容は次のとおりである。

- ①平成24年4月1日以後に開始する事業年度の所得金額に対する法人税の税率が、30%から25.5%に引き下げられる。
- ②復興財源確保法においては復興特別法人税が創設され、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おいて、各課税事業年度の基準法人税額に10%の税率を乗じて復興特別法人税が計算される。

- ③税効果会計上で適用される平成24年4月1日以後の法定実効税率は、法人税率の引下げと、一定期間内に課される復興特別法人税の双方の影響がある。
- ④欠損金の繰越控除制度について、平成20年4月1日以後に終了した事業年度において生じた欠損金の繰越期間が7年から9年に延長されるとともに、平成24年4月1日以後に開始される事業年度の所得金額に対する控除限度額が繰越控除前の所得金額の80%に制限される。

上記の平成23年度税制改正に対応するために、平成24年2月14日付けで、「税効果会計に関するQ&A」が改正され、Q14において次の事項が明確化されている。

- ・回収又は支払が行われると見込まれる期の税率
- ・スケジュールリングが不能な一時差異の取扱い

IV. 包括利益

平成24年6月29日、企業会計基準委員会は次の「包括利益の表示に関する会計基準（企業会計基準第25号）」などを改正している。

改正包括利益会計基準は、現行の取扱いを変更するものではないため、公表日（平成24年6月29日）以後適用されている（包括利益会計基準第16-3項）。

主な改正内容は次のとおりである。

- ①包括利益の開示は、当面の間、個別財務諸表には適用しない（包括利益会計基準第16-2項）。
- ②組替調整額の開示について、為替予約の振当処理は、実務に対する配慮から認められてきた特例的な処理であることを勘案し、組替調整額及びこれに準じた開示は必要ない（包括利益会計基準第

31項（2））。

V. 一定の要件を満たす特別目的会社に係る取扱い

次の会計基準等が公表されている。

- ①「連結財務諸表に関する会計基準」（企業会計基準第22号）
- ②「一定の特別目的会社に係る開示に関する適用指針」（企業会計基準適用指針第15号）
- ③「連結財務諸表における子会社及び関連会社の範囲の決定に関する適用指針」（企業会計基準適用指針第22号）
- ④「投資事業組合に対する支配力基準及び影響力基準の適用に関する実務上の取扱い」（実務対応報告第20号）

「連結財務諸表制度における子会社及び関連会社の範囲の見直しに係る具体的な取扱い 三」に定められる特別目的会社の取扱いの一部を見直している。

すわなち、一定の要件を満たす特別目的会社については、当該特別目的会社に対する出資者及び当該特別目的会社に資産を譲渡した会社の子会社に該当しないものと推定するとされているが、当該取扱いを会計基準の中で定めることとし、また、当該取扱いは資産の譲渡者のみに適用されることとしている。

改正会計基準等は、平成25年4月1日以後開始する連結会計年度の期首から適用する（連結会計基準第44-4項（1））。ただし、平成23年4月1日以後開始する連結会計年度の期首から適用できる。この場合には、改正会計基準等をすべて同時に適用する必要がある（連結会計基準第44-4項（2））。

以上