

今3月期決算の 実務ポイント

[会計編]



企業結合・連結について

公認会計士 **北村 幸子**

新設又は改訂されたIFRSについて

公認会計士 **伊藤 清治**

後発事象と過年度遡及について

公認会計士 **大屋敷 知子**



企業結合・連結について

公認会計士 きたむら さちこ 北村 幸子

1 はじめに

平成25年9月13日に、改正企業会計基準第21号「企業結合に関する会計基準」(以下「企業結合会計基準」という。)及び改正企業会計基準第22号「連結財務諸表に関する会計基準」(以下「連結会計基準」)をはじめとする一連の会計基準等の改正が公表された。これらの改正会計基準等の適用は、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からとされており、今3月期決算が適用の初年度となる(早期適用をしている場合を除く。)。本稿では、企業結合会計基準及び連結会計基準の改正の概要について解説する。なお、文中の意見にわたる部分は筆者の私見であることをあらかじめお断りしておく。

2 会計処理の取扱いの改正

1. 非支配株主持分(少数株主持分)の取扱い

(1) 支配が継続している場合の子会社に対する親会社の持分変動

改正前の連結会計基準では、次のような支配が継続している場合の子会社に対する親会社の持分変動は、損益を計上する取引とされていたが、いずれも資本剰余金を計上する取引とされた。

- ▶ 子会社株式の追加取得
- ▶ 子会社株式の一部売却
- ▶ 子会社の時価発行増資等

具体的には、改正前と改正後で【図表1】のように取扱いが変更されている(連結会計基準第28項から第30項)。

(2) 子会社株式の一部売却時における関連する法人税等の取扱い

子会社株式の一部売却において、関連する法人税等(子会社への投資に係る税効果の調整を含む。)は、資本剰余金から控除することとされた(連結会計基準(注9)(2))。

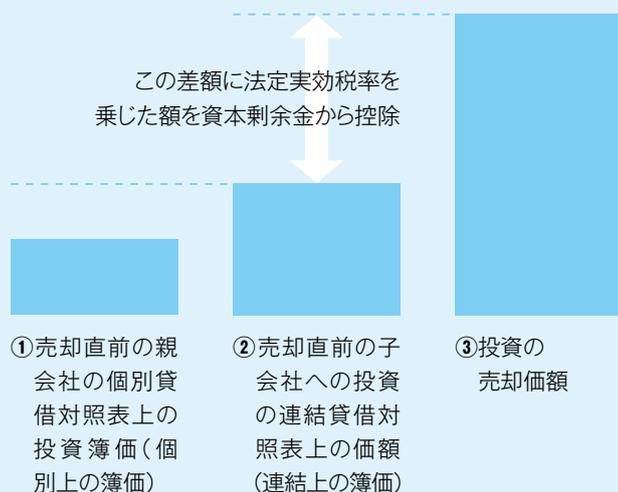
具体的に、投資の一部売却取引を構成する項目ごとに見ていくと、投資の一部売却取引は、次頁の【図表2】の①売却直前の親会社の個別貸借対照表上の投資簿価(個別上の簿価)、②売却直前の子会社への投資の連結貸借対照表上の価額(連結上の簿価)及び③投資の売却価額に区分できる。個別財務諸表上は、子会社株式の売却益(③-①)に対して税金費用が計上されることとなるが、投資の一部売却後も親会社と子会社の支配関係が継続している場合、連結会計基準の改正により、(③-②)の部分について資本剰余金に計上し、法人税等相当額(関連する法人税等(子会社への投資に係る税効果の調整を含む。))を資本剰余金から控除することとされた。このため、連結財務諸表上、子会社への投資に係る一時差異(【図表2】の(②-

図表1 子会社株式の追加取得等の改正前と改正後の取扱いの比較(下線部が変更箇所)

	改正後	改正前
子会社株式の追加取得	追加取得持分と追加投資との間に生じた差額は <u>資本剰余金</u> とする。	追加取得持分と追加投資額との間に生じた差額は、 <u>のれん(又は負ののれん)</u> とする。
子会社株式の一部売却	売却による親会社の持分の減少額と <u>売却価額</u> との間に生じた差額は、 <u>資本剰余金(関連する法人税等を勘案)</u> とする。	売却による親会社の持分の減少額と <u>投資の減少額</u> との間に生じた差額は、 <u>子会社株式の売却損益の修正</u> とする。
子会社の時価発行増資等	親会社の払込額と親会社の持分の増減額との差額は、 <u>資本剰余金</u> とする。	親会社の払込額と親会社の持分の増減額との差額は <u>損益</u> とする。 <u>ただし、利害関係者の判断を著しく誤らせるおそれがあると認められる場合には、利益剰余金に直接加減することができる。</u>

①))について、繰延税金資産又は繰延税金負債を計上していない場合には、(②-①)に対応する税金費用は損益として計上されることとなる(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」第57-2項)。

図表2 資本剰余金から控除する法人税等の考え方



(3) 子会社株式の一部売却時におけるのれんの未償却額の取扱い

改正前の連結会計基準では、のれんの未償却額のうち売却した株式に対応する額は減額し、売却額から控除していたが、親会社と子会社の支配関係が継続しているときは、子会社株式を一部売却した場合ののれんの未償却額を減額しないこととされた(連結会計基準第66-2項)。

また、支配獲得後に追加取得や一部売却等が行われ、その後、子会社株式を一部売却して、支配を喪失し、関連会社になった場合においては、持分法投資に含まれるのれんの未償却額は、支配獲得後の持分比率の推移等を勘案し、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ととされている(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」(以下「資本連結実務指針」という。)第45-2項)。

(4) 資本剰余金が負の値となる場合の取扱い

子会社株式の追加取得等の結果、資本剰余金が負の値となる場合があり得る。この場合は、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(連結会計基準第30-2項)。なお、連結財務諸表においては、資本剰余金の内訳を区分表示しないことから、当該取扱いは、資本剰余金全体が負の値となる場合に適用されることに留意する

必要がある(資本連結実務指針第39-2項)。

(5) 複数の取引が1つの企業結合等を構成している場合の取扱い

子会社株式を段階的に取得する場合や売却する場合のように、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ものと考えられる(資本連結実務指針第7-3項)。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には、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(資本連結実務指針第7-4項)。

(6) 連結範囲からの除外に関する取扱い

支配を喪失して連結範囲から除外することとなった場合でも、支配が継続している間の追加取得及び一部売却等によって生じた資本剰余金は、引き続き、連結財務諸表上、資本剰余金として計上する(資本連結実務指針第49-2項)。

2. 取得関連費用の取扱い

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)については、改正前の企業結合会計基準では、取得とされた企業結合に直接要した支出額のうち取得の対価性が認められる費用については、取得原価に含めることとされていたが、改正企業結合会計基準では、発生時の費用として処理することとされた。

なお、個別財務諸表における子会社株式の取得原価は、従来と同様に企業会計基準第10号「金融商品に関する会計基準」に従って算定することとされていることに留意が必要である(企業結合会計基準第94項)。具体的には、日本公認会計士協会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」第56項の付随費用の取扱い等が該当すると考えられる(金融商品会計に関するQ&A Q15-2))。

本取扱いの改正は、取得とされた企業結合に関して発生する取得関連費用の取扱いについてのみであり、関連会社の株式の取得に関連して発生した費用の取扱いについては従来と変更がない。ただし、支配を喪失して関連会社となり、持分法を適用することとなった場合には、連結財務諸表上、関連会社株式の投資原価には支配喪失以前に費用処理した支配獲得時の付

随費用は含めないこととされている（資本連結実務指針第46-2項）。

また、取得関連費用の連結損益計算書上の費用計上区分については、企業結合会計基準では特に規定されていないが、会計制度委員会報告第8号「連結財務諸表におけるキャッシュ・フロー計算書の作成に関する実務指針」（以下「連結キャッシュ・フロー実務指針」という。）第8-2項では、取得関連費用に係るキャッシュ・フローは「営業活動によるキャッシュ・フロー」の区分に記載するとされており、また、設例における仕訳では、販売費及び一般管理費で会計処理をしていることを参考にすると、販売費及び一般管理費で計上することが考えられる。

3. 暫定的な会計処理の確定の取扱い

取得の会計処理において、取得原価は、被取得企業から受け入れた資産及び引き受けた負債のうち企業結合日時点において識別可能なものの企業結合日時点の時価を基礎として、当該資産及び負債に対して企業結合日以後1年以内に配分するとされている。

この配分に当たって、企業結合日以後の決算において配分が完了していなかった場合には、その時点で入手可能な合理的な情報等に基づき暫定的な会計処理を行い、その後追加的に入手した情報等に基づき配分額を確定させることとされている。こ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、改正前の企業結合会計基準では、企業結合年度に当該確定が行われたとしたときの損益影響額を、企業結合年度の翌年度において特別損益に計上することとしていた。改正後の企業結合会計基準では、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こととされている（企業結合会計基準（注6））。

3 表示及び開示の取扱いの改正

1. 少数株主持分から非支配株主持分への変更

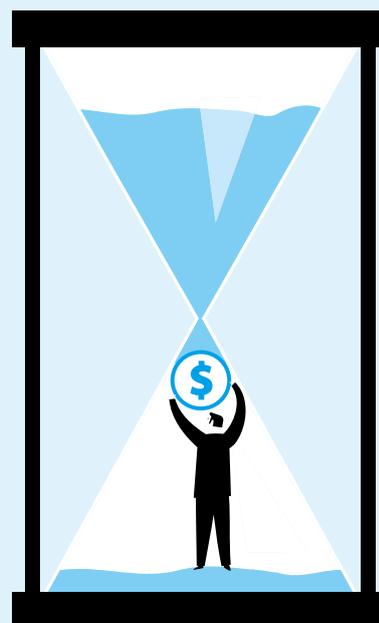
改正連結会計基準では、改正前の会計基準における「少数株主持分」が「非支配株主持分」に変更された（連結会計基準第26項）。これに合わせて、改正前の会計基準における「少数株主損益」が「非支配株主に帰属する当期純利益」に変更されている（連結会計基準第55-2項）。

2. 当期純利益の表示

改正連結会計基準では、当期純利益には非支配株主に帰属する部分も含めることとされた（連結会計基準第39項）。少数株主持分から非支配株主持分への変更と合わせて、連結財務諸表の表示に関する取扱いについて、改正前の取扱いと比較すると以下の【図表3】のようになる。

図表3 連結財務諸表の表示の改正前と改正後の比較

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



また、2計算書方式によった場合の連結会計基準改正後の連結損益計算書は、以下の【図表4】のようになる。

図表4 2計算書方式によった場合の連結損益計算書及び連結包括利益計算書の表示例（下線部が変更箇所）

改正後	改正前
連結損益計算書	
売上高	売上高
*****	*****
税金等調整前当期純利益	税金等調整前当期純利益
法人税等	法人税等
当期純利益	<u>少数株主損益調整前</u> 当期純利益
<u>非支配株主に帰属する</u> <u>当期純利益</u>	<u>少数株主利益</u>
<u>親会社株主に帰属する</u> 当期純利益	当期純利益
連結包括利益計算書	
当期純利益	<u>少数株主損益調整前</u> 当期純利益
その他の包括利益:	その他の包括利益:
その他有価証券 評価差額金	その他有価証券 評価差額金
繰延ヘッジ損益	繰延ヘッジ損益
為替換算調整勘定	為替換算調整勘定
退職給付に係る調整額	退職給付に係る調整額
持分法適用会社に対する 持分相当額	持分法適用会社に対する 持分相当額
その他の包括利益合計	その他の包括利益合計
包括利益	包括利益
(内訳)	(内訳)
親会社株主に係る 包括利益	親会社株主に係る 包括利益
<u>非支配株主に係る</u> <u>包括利益</u>	<u>少数株主に係る</u> <u>包括利益</u>

3. 1株当たり当期純利益

このように、連結損益計算書において表示される当期純利益には非支配株主に帰属する当期純利益を含めて表示されることとなったが、1株当たり当期純利益の計算に当たっては、引き続き親会社株主に帰属する当期純利益に基づき算定することになるため、留意が必要である（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」（以下「EPS会計基準」という。）第12項）。

また、暫定的な会計処理の確定が行われ、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が反映されている場合、企業結合年度の財務諸表の1株当たり当期純利益及び潜在株式調整後1株当たり当期純利益は、当該見直しが反映された後の金額により算定し（EPS会計基準第30-6項）、1株当たり純資産額は、取得原価の配分額の見直し後の金額により算定する（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」第36-3項）。

4. 注記事項

(1) 取得とされた企業結合の注記事項

前述の2の2に記載のとおり、取得関連費用は発生した事業年度の費用として処理することとされたが、取得関連費用のうち主要なものについては、その内容及び金額の注記が必要となる（企業結合会計基準第49項(3)④）。

また、取得原価の配分が企業結合年度において完了せず、暫定的な会計処理によった場合は、企業結合年度の注記においてはその旨及びその理由を記載する。そして、企業結合年度の翌年度において、暫定的な会計処理の確定にともない、取得原価の当初配分額に重要な見直しがなされた場合には、見直しがなされた事業年度においてその見直しの内容及び金額を注記する（企業結合会計基準第49-2項）。

(2) 非支配株主との取引に係る親会社の持分変動に関する事項

子会社株式の追加取得及び一部売却等の非支配株主との取引によって資本剰余金が増加又は減少した場合には、主な変動要因及び金額を注記する（企業結合会計基準第52項(4)）。

5. 連結キャッシュ・フロー計算書

(1) 投資活動によるキャッシュ・フロー

連結範囲の変動をとまなう子会社株式の取得又は売却に係

るキャッシュ・フローは、「投資活動によるキャッシュ・フロー」の区分に独立の項目として記載する。

なお、支配獲得時に生じた取得関連費用に係るキャッシュ・フローは、「営業活動によるキャッシュ・フロー」の区分に記載する（連結キャッシュ・フロー実務指針第8-2項）。

(2) 財務活動によるキャッシュ・フロー

連結範囲の変動をともしない子会社株式の追加取得又は一部売却に係るキャッシュ・フローについては、非支配株主との取引として「財務活動によるキャッシュ・フロー」の区分に記載する（連結キャッシュ・フロー実務指針第9-2項）。

4 適用時期等

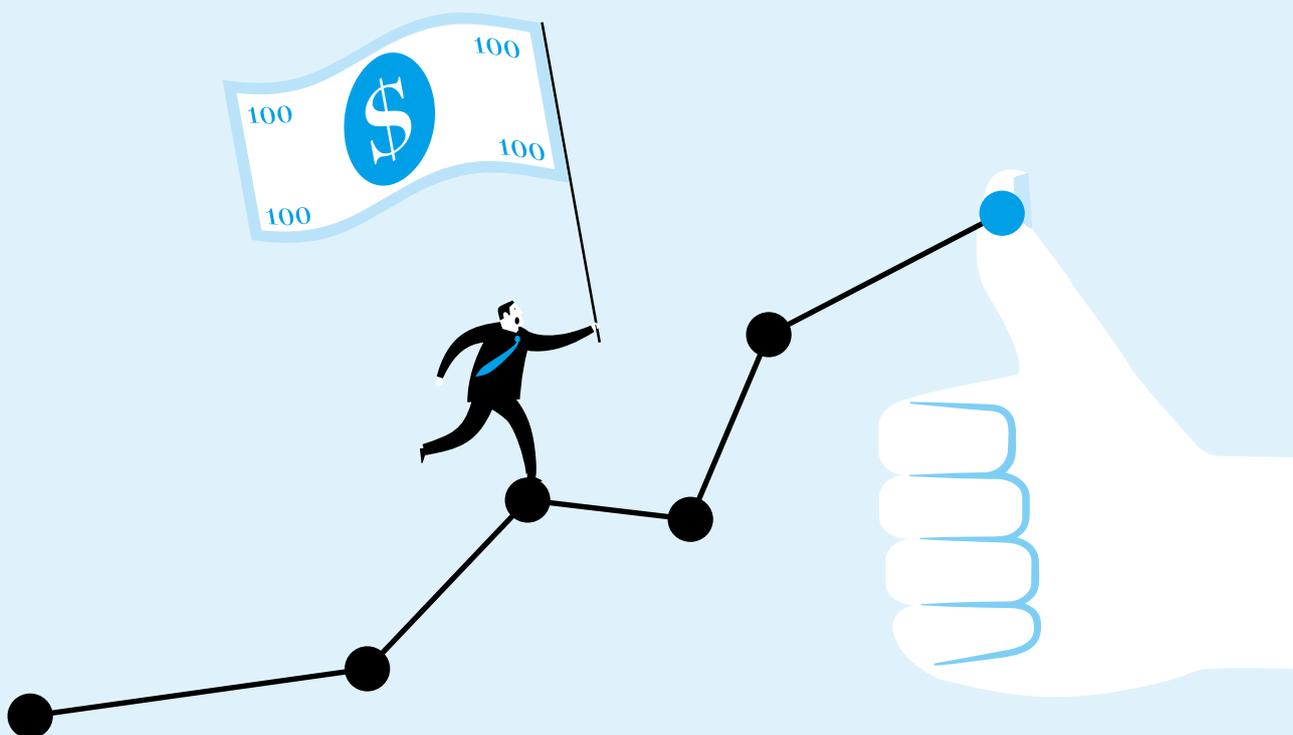
改正企業結合会計基準等の適用時期は、平成27年4月1日以後開始する事業年度の期首（暫定的な会計処理の確定の取扱いについては平成27年4月1日以後開始する事業年度の期首以後実施される企業結合）からとされている。なお、平成26年4月1日以後開始する事業年度の期首からの早期適用も認められていたため、すでに会計処理については、前年度から改正後の企

業結合会計基準等によって連結財務諸表を作成している会社もあると考えられるが、当期純利益の表示及び少数株主持分から非支配株主持分への変更については、早期適用は認められていないため、全ての会社において、平成27年4月1日以後開始する連結会計年度の期首からの適用となる。

なお、改正企業結合会計基準等の適用に当たっては、以下の2通りの方法によることが認められている。

- ▶ 過去の期間の全てに新たな会計方針を遡及適用した場合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方法
- ▶ 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方法

また、改正企業結合会計基準等の適用初年度においては、企業会計基準第24号「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」第10項(1)から(6)に規定する、会計基準等の改正にともなう会計方針の変更に関する事項の注記が必要となる。



新設又は改訂されたIFRSについて

公認会計士 **伊藤 清治**

本稿では、3月決算会社の2016年3月期以降に適用されるIFRS（新基準又は改訂基準）について、適用時期ごとにその概要を紹介する（2017年3月期以降に適用されるIFRSについては早期適用の可否にも触れている）。なお、本稿執筆時点（2015年12月末）の情報に基づいており、文中の意見に関する部分は筆者の私見であることを申し添える。

1 2016年3月期から適用される基準

- (1) IAS第19号「従業員給付」の修正—「確定給付制度:従業員拠出」
- (2) 「IFRSの年次改善2010年-2012年サイクル」による修正
- (3) 「IFRSの年次改善2011年-2013年サイクル」による修正

2 2017年3月期から適用される基準

- (1) IFRS第10号「連結財務諸表」及びIAS第28号「関連会社及び共同支配企業に対する投資」の修正—投資企業:連結の例外の適用
- (2) IFRS第11号「共同支配の取決め」の修正—共同支配事業に対する持分の取得
- (3) IFRS第14号「規制繰延勘定」
- (4) IAS第1号「財務諸表の表示」の修正—開示に関する取組み
- (5) IAS第16号「有形固定資産」及びIAS第38号「無形資産」の修正—許容可能な減価償却及び償却の方法の明確化
- (6) IAS第16号「有形固定資産」及びIAS第41号「農業」の修正—農業:果実生成型植物
- (7) IAS第27号「個別財務諸表」の修正—個別財務諸表における持分法
- (8) 「IFRSの年次改善2012年-2014年サイクル」による修正

3 2019年3月期から適用される基準

- (1) IFRS第9号「金融商品」(完全版)
- (2) IFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」

4 2020年3月期から適用される基準

IFRS第16号「リース」

5 適用時期が未定とされている基準

IFRS第10号「連結財務諸表」及びIAS第28号「関連会社及び共同支配企業に対する投資」の修正—投資者とその関連会社又は共同支配企業との間の資産の売却又は拠出

1. 2016年3月期から適用される基準

IAS第19号の修正のほか、IFRSの年次改善2010年-2012年サイクル、2011年-2013年サイクルによる修正について、2014年7月1日以降開始する事業年度から適用される。

(1) IAS第19号の修正—「確定給付制度:従業員拠出」

企業における年金制度の中には、従業員等に制度への拠出を求めるものがある。本修正では、そのような従業員又は第三者からの拠出のうち、確定給付制度の正式な規約で定められており（又は推定的債務があり）、かつ、勤務に関連しているが、勤務年数とは独立の拠出の会計処理について、関連する勤務が提供された期間の勤務費用を減額する処理を実務上の簡便法として認める修正を行っている。これにともない、このような拠出の会計処理は、【図表1】のようになる。

図表1 規約で要求される従業員又は第三者からの拠出の会計処理

拠出の属性		会計処理
拠出が勤務に関連している	拠出の金額が勤務年数に応じて決まる場合	給付に適用したのと同じ方法（制度の拠出算定式又は定額法）を用いて各勤務期間に帰属させることで勤務費用を減額する（原則法）。
	拠出の金額が勤務年数とは独立である場合	上記の原則法、又は関連する勤務が提供された期間の勤務費用を減額する処理（簡便法）との選択適用とする。
拠出が勤務に関連していない		確定給付負債（資産）の純額の再測定に影響を与える。

なお、当該修正は、遡及して適用する必要がある。

(2) IFRSの年次改善2010年-2012年サイクルによる修正

このIFRSの年次改善では、3つの修正が適用となる（【図表2】参照）。

**図表2 IFRSの年次改善
2010年-2012年サイクルによる修正の概要**

基準と修正の主題	修正内容
IFRS第8号「事業セグメント」—事業セグメントの集約と、報告セグメントの資産の合計と企業の資産との調整表	事業セグメントを集約する際に経営者が行った判断に関する情報（集約されたセグメントの記述や集約されたセグメントが類似した経済的特徴を共有していると判断した際に検討した経済的指標）について開示が要求される。また、セグメント資産と企業の資産との調整表は、セグメント資産が報告されている場合にのみ要求されることが明確化されている。 (適用方法) 遡及適用
IAS第16号及びIAS第38号—再評価モデル—減価償却累計額の比例的な修正再表示	企業が再評価モデルを適用した場合における減価償却累計額控除前の帳簿価額と減価償却累計額の処理方法が明確化されている。 (適用方法) 遡及適用
IAS第24号「関連当事者についての開示」—経営幹部	経営幹部サービスを提供している企業（「経営管理企業」）を、関連当事者に含めるよう修正されており、報告企業は、経営管理企業が提供している経営幹部サービスについて、負担した金額を開示しなければならない。 (適用方法) 遡及適用

(3) IFRSの年次改善2011年-2013年サイクルによる修正

このIFRSの年次改善では、3つの修正が適用される（【図表3】参照）。

**図表3 IFRSの年次改善
2011年-2013年サイクルによる修正の概要**

基準と修正の主題	修正内容
IFRS第3号「企業結合」—共同支配企業についての適用除外	IFRS第11号「共同支配の取決め」に基づく共同支配の取決めの形成に係る会計処理に、本基準が適用されないことが明確化された。また、この適用範囲からの除外は、共同支配の取決め自体の財務諸表のみが対象であることが、本修正により明確化された。 (適用方法) 将来に向かって適用
IFRS第13号「公正価値測定」—ポートフォリオの例外の範囲	IFRS第13号のポートフォリオの例外（金融資産及び金融負債のグループの公正価値につき、純額ベースで測定することを企業に認める措置）が、IAS第39号又はIFRS第9号の範囲内の全ての契約に適用されることが明確化された。 (適用方法) 将来に向かって適用
IAS第40号「投資不動産」—不動産を投資不動産又は自己使用不動産に分類する際の、IFRS第3号とIAS第40号との相互関係の明確化	重要でない付随的サービスをともなう投資不動産を取得する場合に、「資産」か「事業」の取得かの判断においては、IAS第40号の投資不動産の定義とIFRS第3号の事業の定義が相互に排他的ではなく、両方の基準を別々に適用することが必要である旨が明確化された。 (適用方法) 将来に向かって適用

2. 2017年3月期から適用される基準

投資企業の会計処理に関するIFRS第10号等の修正や開示に関するIAS第1号の修正などが適用となる。いずれも2016年1月1日以後開始事業年度から適用となり、早期適用が認められている。

(1) IFRS第10号及びIAS第28号の修正—投資企業:連結の例 外の適用

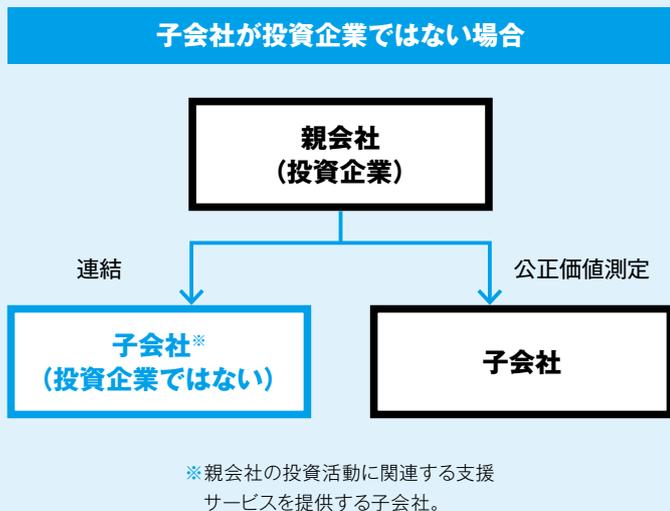
いずれも従来の規定では取扱いが不明確であったため、以下の明確化が行われている。

① 連結財務諸表の作成免除

投資企業である親会社がその子会社を公正価値で測定しているために連結財務諸表を作成しない場合であっても、投資企



図表4 投資企業の延長として活動している子会社



業の子会社である中間親会社は、連結財務諸表の作成免除を利用できる。

② 投資企業の延長として活動している子会社

投資企業の子会社が投資企業に該当せず、さらに、その主要な目的及び活動が投資企業である親会社の投資活動に関連する支援サービスを提供することである場合、投資企業である親会社は当該子会社を連結する必要がある。一方、子会社自体が投資企業に該当する場合には、投資企業である親会社は当該子会社に対する投資を純損益を通じて公正価値で測定する必要がある（【図表4】参照）。

③ 関連会社及び共同支配企業に対する投資への持分法の適用

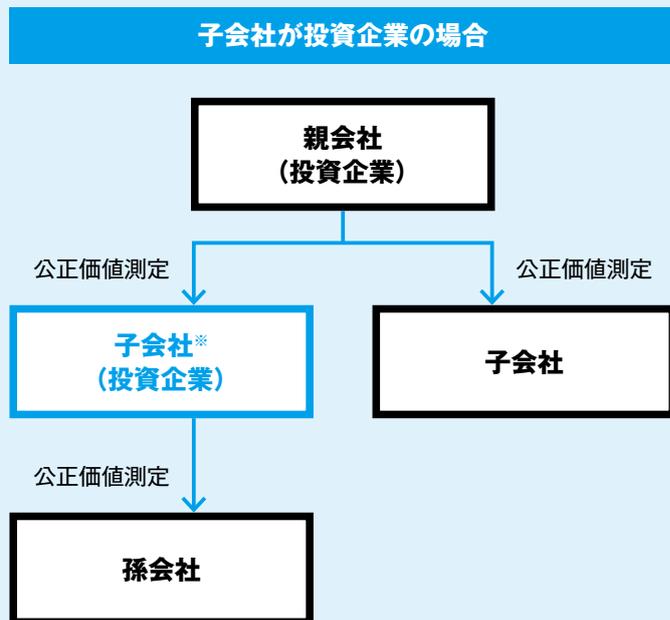
IAS第28号に対する修正は、投資企業ではない企業が、投資企業である関連会社又は共同支配企業に対して持分を有している場合に、これらの企業への投資に持分法会計を適用する際の会計方針を選択することを認めている。当該企業は、投資企業である関連会社又は共同支配企業が子会社に対する持分に適用した公正価値測定を維持するか、あるいは公正価値測定を戻し入れ、代わりに投資企業の関連会社又は共同支配企業のレベルで連結を実施するかを選択することができる（【図表5】参照）。

当該修正は、いずれも遡及して適用する必要がある。

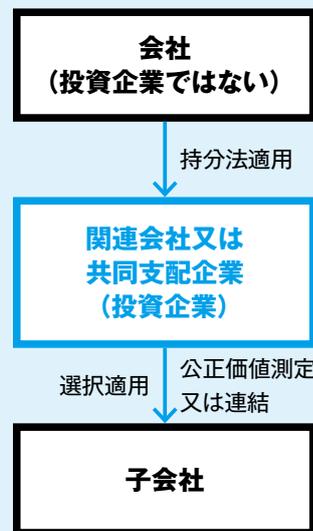
(2) IFRS第11号の修正—共同支配事業に対する持分の取得

IFRS第11号においては、共同支配事業に対する持分の取得について、従来、具体的なガイダンスがなく、実務の不統一が生じていた。

本修正は、投資者がIFRS第3号で定義する「事業」に該当する



図表5 関連会社及び共同支配企業に対する投資への持分法の適用



共同支配事業の持分を取得する場合に、IFRS第11号と不整合となる場合を除き、全ての企業結合の会計処理の原則を適用することを要求している。本修正は、共同支配事業に対する当初の持分の取得、及び同一の共同支配事業に対する追加の持分の取得の両方に適用される。同一の共同支配事業に対する追加の持分の取得により共同支配が維持される場合、以前に保有していた持分は再測定されない。

また、企業結合に関して、IFRS第3号及び他のIFRSで明示している情報の開示が求められる。

当該修正は、将来に向かって適用する必要がある。

(3) IFRS第14号「規制繰延勘定」

現行のIFRSは料金規制活動について具体的なガイダンスを提供していない。そのため、IFRS第14号は、料金規制活動に係る会計基準を開発する国際会計基準審議会（IASB）のプロジェクトが完了するまでの間、IFRSを初度適用する企業が会計方針の大幅な変更を避けるための暫定基準である。

IFRS第14号は、IFRSの初度適用企業がIFRSを適用するに当たり、規制繰延勘定の認識、測定、減損及び認識の中止に、従前の会計原則に従った会計方針を継続して適用することを認めている。また、この暫定基準は、会計方針の選択及び変更、並びに表示及び開示に関するガイダンスを定めている。

本基準は、IFRSの初度適用企業だけが利用でき、IFRS移行日に遡及して適用する必要がある。

(4) IAS第1号の修正—開示に関する取組み

財務諸表における開示の改善を目的とした、IASBの開示に関する取組みの一環として、本修正は、以下に関する明確化を行っている。

① 重要性

- ・有用な情報を不明瞭にするような形で集約又は分解してはならない。
- ・IFRSで要求されている具体的な開示がもたらす情報に重要性がない場合には、当該開示を提供する必要はないが、他方で、具体的な開示要求がなくても財政状態又は財務業績への影響を理解するための追加的な開示を提供すべきかどうかを検討しなければならない。

② 分解及び小計

- ・IAS第1号で掲記することが要求されている財政状態計算書及び純損益及びその他の包括利益計算書の表示項目の一部を分解する必要が生じる可能性がある。
- ・財政状態計算書又は純損益及びその他の包括利益計算書において、IFRSでは具体的に要求されていない追加的な小計（営業利益やEBITDAなど）を表示するためのガイダンスが追加されている。
- ・純損益及びその他の包括利益計算書における追加的な小計は、IAS第1号で要求される小計や合計への調整が求められる。

③ 注記の構成

財務諸表の注記を特定の順序で表示することは要求されず、柔軟性（例えば、より重要な注記を最初に表示するなど）が許容されている。



④ 持分法で会計処理する投資から生じるその他の包括利益

持分法で会計処理される投資から生じるその他の包括利益の持分相当額については、その後純損益に振り替えられるか否かに基づき区分し、また、各区分は、その他の包括利益計算書において性質別には分類せず、単一の項目として表示する。

当該修正は、いずれも遡及して適用する必要がある。

(5) IAS第16号及びIAS第38号の修正—許容可能な減価償却及び償却の方法の明確化

減価償却及び償却の方法は、資産の将来の経済的便益の予想される消費パターンを反映しなければならず、定額法、定率法、生産高比例法が例示されているが、収益を基礎とする方法が認められるか明確ではなかった。

IAS第16号に対する修正では、資産の使用を含む活動が生み出す収益に基づく減価償却方法は適切ではないことを明確化している。また、IAS第38号に対する修正では、無形資産の使用を含む活動で生み出される収益に基づく償却方法は、適切ではないという反証可能な推定を設けている。

当該修正は、将来に向かって適用する必要がある。

(6) IAS第16号及びIAS第41号の修正—農業:果実生成型植物

改訂前のIFRSでは、全ての生物資産をIAS第41号の適用範

囲に含め、売却コスト控除後の公正価値で測定していた。本修正は、生物資産のうち「果実生成型植物」を製造工程における機械に類似するものと考え、有形固定資産に分類し、IAS第16号に基づき会計処理することとしている。

本修正により、「果実生成型植物」の定義を満たす生物資産は、IAS第16号に基づき原価モデル又は再評価モデルが適用される。なお、果実生成型植物の上に生育する生産物は、引き続き、IAS第41号の適用範囲に含まれ、売却コスト控除後の公正価値で測定し、その変動は純損益で認識される。

当該修正は遡及して適用する必要があるが、最初に適用する報告期間に係る財務諸表に表示する最も古い期間の期首現在の果実生成型植物の公正価値を同日現在の原価とみなし、従前の帳簿価額との差額があれば、表示する最も古い期間の期首現在の利益剰余金に認識する方法も認められている。

(7) IAS第27号の修正—個別財務諸表における持分法

個別財務諸表において持分法を使用する選択肢は、2003年

の改訂において削除されたが、一部の法域において使用が要求されているため、この選択肢を復活させる要望があった。

本修正は、企業の個別財務諸表における子会社、共同支配企業及び関連会社に対する投資の会計処理に、持分法を使用する選択肢を再び認めるものである。

当該修正は、遡及して適用する必要がある。

(8) IFRSの年次改善2012年-2014年サイクルによる修正

このIFRSの年次改善では、4つの修正が行われている（【図表6】参照）。

3 2019年3月期から適用される基準

IFRS第9号「金融商品」とIFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」という大型の基準の適用が予定される。いずれも2018年1月1日以後開始事業年度より適用となり、早期適用が認められている。

図表6 IFRSの年次改善2012年-2014年サイクルによる修正の概要

基準と修正の主題	修正内容
IFRS第5号「売却目的で保有する非流動資産及び非継続事業」—処分方法の変更	非流動資産の「売却目的保有」から「所有者分配目的保有」への分類変更（又はその逆の分類変更）が生じる場合、それがIFRS第5号における売却計画又は所有者分配計画の変更に該当するか、必ずしも明確でなかった。本修正では、この場合、売却計画又は所有者分配計画の変更に該当せず、関連する会計処理を適用してはならないことを明確にしている。 また、「所有者分配目的保有」の会計処理を中止するが「売却目的保有」には分類変更されない資産に対して、売却計画の変更に係るガイダンスを適用する必要があることを明記することで、IFRS第5号の不備を修正している。 (適用方法) 将来に向かって適用
IFRS第7号「金融商品：開示」—サービシング契約及び期中財務報告	【サービシング契約】 認識の中止を行った譲渡金融資産のサービシング契約が、開示が要求される継続的関与かどうかを判定するためにガイダンスを追加するものである。 (経過措置) 比較情報の修正再表示は要求されていない。 【期中財務報告】 IFRS第7号の修正（「開示—金融資産及び金融負債の相殺」）の要求する追加開示が、IAS第34号により要求されていない限り、全ての期中期間に常に要求されるわけではないことを明確にしている。 (適用方法) 遡及適用
IAS第19号—割引率：地域市場の論点	退職給付債務の割引率の算定における優良社債の市場の厚みは、国レベルではなく通貨レベルで決定しなければならず、当該通貨建の優良社債について厚みのある市場が存在しない場合には、当該通貨建の国債を用いなければならないことが明確化された。 (適用方法) 表示する最も古い期間の期首から適用
IAS第34号「期中財務報告」—「期中財務報告書の他の部分」における情報の開示	IAS第34号における「期中財務報告書の他の部分」での情報の開示の意味を明確にし、また、期中財務諸表から当該情報の場所（経営者による説明又はリスク報告書など）への相互参照を含めることを要求している。 (適用方法) 遡及適用

(1) IFRS第9号「金融商品」(完全版)

2014年7月にIFRS第9号(完全版)が公表され、これにより既存のIAS第39号における金融商品に関するガイダンスが置き換えられることになる。この最終基準には、金融資産と金融負債の分類及び測定に関する要求事項に加え、現行の発生損失減損モデルに代わる予想信用損失モデルが含まれている。また、2013年11月に公表された一般ヘッジ会計に関する基準も含まれている。

IFRS第9号は、遡及して適用する必要があるが、比較情報の修正再表示は要求されていない。

なお、IFRS第4号「保険契約」の適用範囲に含まれる保険契約の発行が大半の活動である企業等に対して、一時的免除等が提案されている。

(2) IFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」

IFRS第15号は、米国会計基準ともコンバージェンスされた収益認識の基準として、多くの企業に影響を与えることが想定される。IFRS第15号では、収益は、顧客が財又はサービスの支配を獲得したときに認識される。この支配の移転は、リスクと経済価値の移転と必ずしも同じではなく、企業は、収益を一定期間にわたり認識すべきか、一時点で認識すべきかの判断に当たり、新しいガイダンスを適用する必要がある。

なお、2015年9月に、発効日を1年延期し、2018年1月1日以後開始事業年度からの適用とする改訂が行われている。

IFRS第15号は、遡及適用する必要があるが、一部、簡便的な方法も認められている。

4 2020年3月期から適用される基準 —IFRS第16号「リース」

本稿執筆時点では、2016年1月にIASBはIFRS第16号「リース」を公表する予定とされている。

IFRS第16号においては、借手は、一部の例外を除き、全てのリースについて「使用権資産」と「リース負債」をオンバランスする処理に変更される。貸手の会計処理については、現行のIAS第17号「リース」から実質的な変更はない。

IFRS第16号は、2019年1月1日以後開始事業年度から適用され、早期適用はIFRS第15号が適用済みという条件で認められる。

IFRS第16号は、遡及適用する必要があるが、一部簡便的な方法も認められている。

5 適用時期が未定とされている基準 —IFRS第10号及びIAS第28号の修正

現行のIFRS第10号及びIAS第28号では、例えば、投資者が子会社を関連会社に売却し、子会社に対する支配を喪失した場合の会計処理について、両基準が整合しておらず、いずれの基準を用いるかにより純損益への影響が異なる結果となるおそれがあった。

両基準の修正により、関連会社又は共同支配企業に対して売却ないし拠出される非貨幣資産の会計処理について、以下の点が明確化されたものの、持分法に関するIASBの調査研究プロジェクトの影響を受ける可能性もあり、その適用時期は無期限延期とされている。

- ▶ 当該非貨幣資産がIFRS第3号の「事業」の定義を満たす場合、投資者は利得又は損失の全額を認識する。
- ▶ 当該非貨幣資産がIFRS第3号の「事業」の定義を満たさない場合、投資者は他の投資者の持分の範囲で利得又は損失を認識する。

なお、早期適用は認められており、適用する場合には、将来に向かって適用する必要がある。



後発事象と過年度遡及について

公認会計士 おおやしき ともこ 大屋敷 知子

1 はじめに

後発事象については、監査・保証実務委員会報告第76号「後発事象に関する監査上の取扱い」(最終改正平成21年7月8日、以下「第76号報告」という。)が日本公認会計士協会から公表されている。また、平成23年7月1日には同協会から監査基準委員会報告書第59号「後発事象」(以下「第59号報告書」という。)が公表され、事後判明事実という概念が新たに導入された(【図表1】参照)。その後、第59号報告書は平成23年12月22日に監査基準委員会報告書560「後発事象」(以下「監基報560」という。)として改正され、既に適用が開始されている。なお、監基法560適用後も、第76号報告は存続しているため、第76号報告が定める

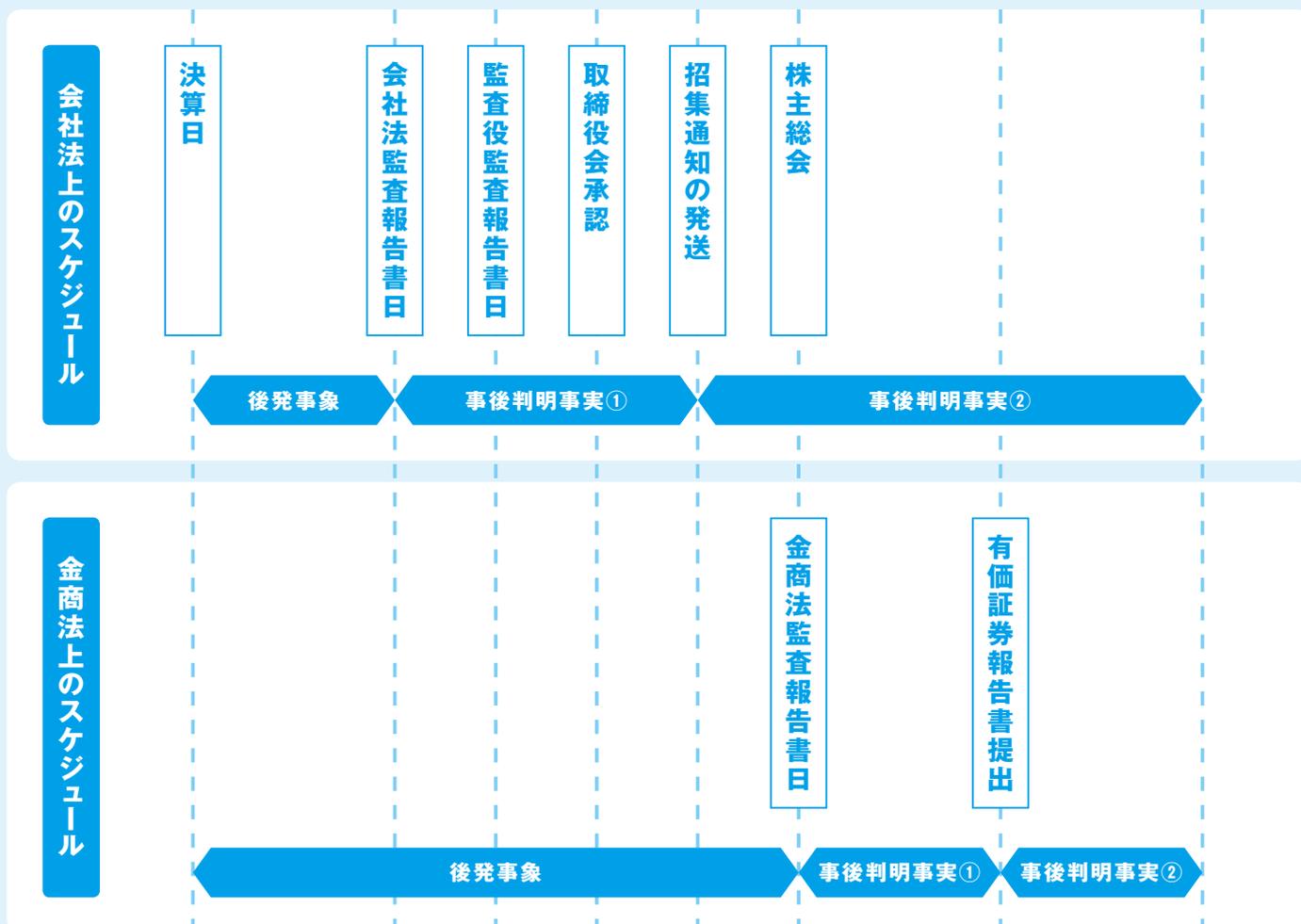
従来の後発事象の取扱いは変わっていない。

過年度遡及については、平成21年12月4日に企業会計基準委員会(ASBJ)から、「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」(以下「過年度遡及会計基準」という。)及び「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準の適用指針」(以下、両者を「過年度遡及基準等」という。)が公表され、既に、平成23年4月1日以後開始する事業年度の期首以後に行われる会計上の変更及び過去の誤謬の訂正から適用されている。

本稿では、後発事象と過去の誤謬の会計上の取扱い及び事後判明事実の監査上の取扱いについて解説する。

なお、文中の意見に関する部分は筆者の私見であることを申し添える。

図表1 後発事象と事後判明事実



2 後発事象の会計上の取扱い

後発事象とは、決算日後に発生した会社の財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況に影響を及ぼす会計事象をいい、このうち、監査対象となる後発事象は、監査報告書日までに発生した後発事象のことをいう（第76号報告2.（4））。また、監査対象となる後発事象は2つに分類され、発生した事象の実質的な原因が決算日現在において既に存在しているため、財務諸表の修正を行う必要がある事象が「修正後発事象」であり、発生した事象が翌事業年度以降の財務諸表に影響を及ぼすため、財務諸表に注記を行う必要がある事象が「開示後発事象」である。

(1) 修正後発事象の取扱い

第76号報告においては、修正後発事象は、決算日後に発生した会計事象ではあるが、その実質的な原因が決算日現在において既に存在しており、決算日現在の状況に関連する会計上の判断ないし見積りをする上で、追加的ないしより客観的な証拠を提供するものとして考慮しなければならない会計事象であるため、重要な後発事象については、財務諸表の修正を行うことが必要となるとされている（同3.（1））。

ただし、会社法に基づく監査報告書日後、金融商品取引法に基づく監査報告書日までに発生した修正後発事象については、計算書類との単一性を重視する立場から、金融商品取引法に基づいて作成される財務諸表において、開示後発事象に準じて取り扱うものとされている（同4.（2））。

(2) 開示後発事象の取扱い

第76号報告においては、開示後発事象は、決算日後において発生し、当該事業年度の財務諸表には影響を及ぼさないが、翌事業年度以降の財務諸表に影響を及ぼす会計事象であるため、重要な後発事象については、当該事業年度の財務諸表に注記を行うことが必要となるとされている（同3.（2））。注記において開示する事項は、当該事象の内容（事象の概要、事象発生の原因又は目的、その後の進展の見通し又はスケジュール等）及び今後において、これらの事象が会社の財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況に及ぼす影響額等である（同5.（1））。

また、開示すべき後発事象を判断するに当たっては、a. 翌事業年度以降の財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況に影響を及ぼす事象であること、b. 財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況に重要な影響を及ぼす事象であること、c. 決算日後に発生した事象であること、の3つの要素に留意する必要があるとされている（同5.（1））。

3 過去の誤謬の会計上の取扱い

誤謬とは、原因となる行為が意図的であるか否かにかかわらず、財務諸表作成時に入手可能な情報を使用しなかったことによる、又はこれを誤用したことによる、次のような誤りをいう（過年度遡及会計基準第4項（8））。

- ・財務諸表の基礎となるデータの収集又は処理上の誤り
- ・事実の見落としや誤解から生じる会計上の見積りの誤り
- ・会計方針の適用の誤り又は表示方法の誤り

過年度遡及基準等においては、過去の財務諸表における誤謬が発見された場合、修正再表示を行うこととされている（同第21項）。修正再表示とは、過去の財務諸表における誤謬の訂正を財務諸表に反映することをいう（同第4項（11））。

また、過去の誤謬の訂正により修正再表示を行った場合、表示期間（当期の財務諸表及びこれに併せて過去の財務諸表が表示されている場合の、その表示期間をいう。）より前の期間に関する修正再表示による累積的影響額は、表示する財務諸表のうち、最も古い期間の期首の資産、負債及び純資産の額に反映し、表示する過去の各期間の財務諸表には、当該各期間の影響額を反映することとされている（同第21項）。

4 修正再表示に係る実務上の留意点

(1) 修正再表示と訂正報告書との関係

過年度遡及会計基準上、過去の財務諸表に誤謬があった場合には、修正再表示を行うことになっているが、一方で、有価証券報告書に記載すべき重要な事項の変更その他公益又は投資者保護のため当該書類の内容を訂正する必要があるとき、又は有価証券報告書の提出者が当該書類のうちに訂正を必要とするものがあると認めるときには、有価証券報告書の提出者は訂正報告書を提出しなければならないとされている（金融商品取引法第24条の2第1項、第7条）。

修正再表示と訂正報告書との関係については、金融商品取引法上は、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ることから、一般的には過去の誤謬を比較情報として示される前期数値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る（監査基準委員会報告書710「過年度の比較情報-対応数値と比較財務諸表」の平成23年7月1日付け公表に係る常務理事前文）。このため、有価証券報告書の財務諸表における開示では、一般的には修正再表示は行われず、訂正報告書を提出することにより対応することになる

と考えられることに留意が必要である。

(2) 修正再表示と会社法上の過年度の計算書類の修正との関係

会社法上、誤謬の訂正（当該事業年度より前の事業年度に係る計算書類又は連結計算書類における誤謬を訂正したと仮定して計算書類又は連結計算書類を作成することをいう（会社計算規則第2条3項64号）。）をした場合であっても、過年度の計算書類が有効に確定している限り、当該計算書類自体を訂正する必要はないとされている（法務省「[会社計算規則の一部を改正する省令案]に関する意見募集の結果について」）。

会社法上の計算書類の確定の有無については、会社が法律の専門家と協議しつつ判断すべきことであり、監査人としては、法律の専門家の見解を踏まえた会社の判断の根拠を検討することになることに留意が必要である。

5 期末日後に入手する情報と誤謬との関係

誤謬は、財務諸表作成時に入手可能な情報の不使用又は誤用によって生じるため、誤謬に該当するかどうかを判断するためには、情報の入手可能性を検討する必要がある。通常、時間の経過とともに新しい情報が入手可能となるため、情報の入手可能性を検討する上では、いつまでが財務諸表作成時であり、財務諸表を作成する企業はどの時点まで情報収集を行うべきなのか論点となる。

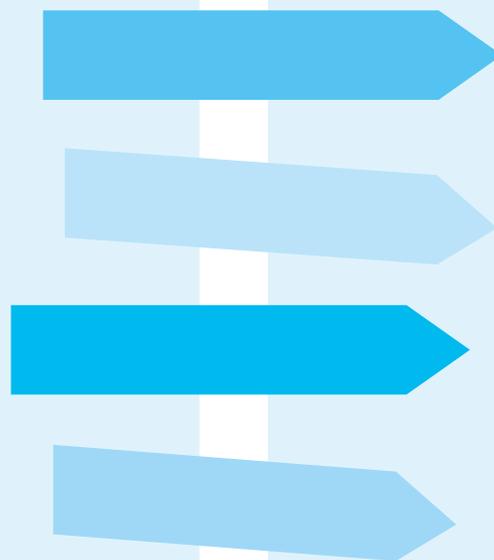
期末日までに発生した事象に係る情報は、必ずしも事象の発生と同時に入手できるわけではないため、財務諸表の作成には期末日後に入手する情報も当然に必要な。また、上記2のとおり、財務諸表には後発事象を反映させる必要があるため、財務諸表の作成には後発事象に関する情報も必要になる。よって、企業は監査対象となる後発事象が発生する期間、すなわち、期末日の翌日から監査報告書日までの期間にわたって、情報収集を継続する必要がある。当該期間中に入手可能な情報があったにもかかわらず、これを使用しなかったことにより誤りが発生した場合には、誤謬と判断される。

したがって、企業は期末日までのみならず、期末日の翌日から監査報告書日までの期間についても情報収集を継続し、後発事象に関する情報を含む、全ての入手可能な情報を適切に財務諸表に反映させる必要がある点に留意が必要である。

6 事後判明事実の監査上の取扱い

事後判明事実とは、監査報告書日後に監査人が知るところと

なったが、もし監査報告書日現在に気付いていたとしたら、監査報告書を修正する原因となった可能性のある事実をいう（監基報560第4項（6））。後発事象は期末日の翌日から監査報告書日までの間に発生した事象であり、期間の定めがあるのに対し、事後判明事実は、起点は監査報告書日後とされているが、終点がない点で大きく異なる。



監基報560においては、監査人は、監査報告書日後に、財務諸表に関していかなる監査手続を実施する義務も負わないとしながらも、事後判明事実を知るところとなった場合において、監査人が実施しなければならない手続を、財務諸表の発行日までと発行された後に分けて定めている。

上記5のとおり、通常、企業は誤謬のない財務諸表を作成するために、監査報告書日までに入手した情報を財務諸表に反映させる。しかし、監査報告書日後に、監査報告書日までに入手可能な情報を未入手であったことや、情報を誤用したことが判明し、これにより過去の財務諸表に誤謬が存在していたことが明らかになる場合がある。過去の誤謬が発見されたケースは、事後判明事実と該当する典型的な例と考えられるため、この場合には、会計上の取扱いのみならず、以下の監査上の取扱いにも留意する必要がある。

(1) 監査報告書日の翌日から財務諸表の発行日までの間に監査人が知るところとなった事実（【図表1】事後判明事実①）

監査人は、経営者（及び適切な場合、監査役若しくは監査役会、監査等委員会又は監査委員会（以下「監査役等」という。））と当該事項について協議し、財務諸表の修正又は財務諸表における開示が必要かどうか判断するとともに、修正又は開示が必要な場合、当該事項について財務諸表でどのように扱う予定であるか経営者に質問する（同第9項）。

これらの結果、経営者が財務諸表を修正又は財務諸表に開示する場合には、監査人は次の手続を実施しなければならない（同第10項）。

- ・当該修正又は開示に関して、必要な監査手続を実施すること
- ・全ての後発事象を識別したことについて十分かつ適切な監査証拠を入手するために立案した監査手続を、当該修正又は開示が追加された財務諸表に対する監査報告書日までの期間に拡大して実施すること
- ・監査報告書を、当該修正又は開示が追加された財務諸表に対する監査報告書に差し替えること

(2) 財務諸表が発行された後に監査人が知るところとなった事実（【図表1】事後判明事実②）

監査人は、経営者（及び適切な場合、監査役等）と当該事項について協議し、財務諸表の訂正が必要かどうか判断するとともに、訂正が必要な場合、当該事項について財務諸表でどのように扱う予定であるか経営者に質問する（同第13項）。

これらの結果、経営者が財務諸表を訂正する場合には、監査人は次の手続を実施しなければならない（同第14項）。

- ・当該訂正に関して、必要な監査手続を実施すること
- ・財務諸表の訂正について、以前に発行した財務諸表とその監査報告書を受領した全ての者に対して伝達するために経営者が行う対応を検討すること
- ・全ての後発事象を識別したことについて十分かつ適切な監査証拠を入手するために立案した監査手続を、訂正後の財務諸表に対する監査報告書日までの期間に拡大して実施すること
- ・訂正後の財務諸表に対する監査報告書を提出すること

また、訂正後の財務諸表に対する監査報告書の強調事項区分又はその他の事項区分に、以前に発行した財務諸表を訂正した理由を詳細に記載している財務諸表の注記を参照し、監査人が以前に提出した監査報告書について記載しなければならない（同第15項）。

7 おわりに

今回、後発事象と過年度遡及について、誤謬に関連する点を中心に解説を行った。過去の誤謬の訂正については、修正再表示という会計上の手続に止まらず、法務及び税務にも影響を与える場合が多いと考えられる。また、監査人の実施する監査手続にも影響を与える場合が多く、特に、上場会社において過去の誤謬が発覚した場合には、監査人は限られた時間内に監査役、調査委員会、金融庁、証券取引所、所轄の各財務局等、多方面への対応を行うことが必要になるが、それらを適切に行うことに困難をとまなうことも多いと考えられる。そのため、過去の誤謬の訂正を行う場合には、訂正作業全体について適切な計画を立案することが必要となる。

なお、上場会社において誤謬が発覚した場合の監査人の対応については、平成24年3月22日に、日本公認会計士協会から、監査・保証実務委員会研究報告第25号「不適切な会計処理が発覚した場合の監査人の留意事項について」が公表されているため、適宜、参照されたい。

教材コード	J 0 2 0 7 1 6
 研修コード	2 1 0 1
履修単位	1 単位