

AZInsight

AZSA / KPMG NEWS LETTER エージーインサイト

Volume

17

2006
October

- ・平成18年9月中間期に適用される新会計基準等について
- ・金融商品取引法の成立について
- ・日本版LLCおよびLLPの概要と活用
- ・支配株主が変更した場合の繰越欠損金の利用制限について
- ・事業継続マネジメント (BCM) の実際
- ・海外トピック – グローバル

平成18年9月中間期に適用される 新会計基準等について

あずさ監査法人 業務相談室長 中村 寿雄

昨年来、会社法の施行に伴い、企業会計基準委員会(ASBJ)から新たな会計基準やその適用指針等が数多く公表されており、本年9月中間期には、これらの会計基準等が一斉に適用されます。本稿では、本年9月中間期に新たに適用開始となる会計基準等について簡単に解説します。

I 平成18年9月中間期に強制適用される新会計基準等

1. 企業会計基準第4号「役員賞与に関する会計基準」(平成17年11月29日)

役員賞与は、発生した会計期間の費用として処理します。したがって、本会計基準適用後は、役員賞与を剰余金の額の減少として処理することはできなくなります。なお、役員賞与を株主総会の決議事項とする場合には、当該決議事項とする額またはその見込額(当該事業年度の職務に係る額に限る)を、原則として、引当金に計上することとなります。

会社法施行日以後終了する事業年度の中間会計期間(当該事業年度に係る株主総会等で決議される役員賞与)から適用されます*。

本会計基準適用に伴い、役員賞与を発生時に費用として会計処理することとなった場合は、会計基準の変更に伴う会計方針の変更として取り扱うことに留意する必要があります。

* なお、会社法は平成18年5月1日に施行されていますので、すでに平成18年5月期の中間財務諸表(平成17年11月中間期)から適用されています。

2. 企業会計基準第5号「貸借対照表の純資産の部の表示に関する会計基準」および企業会計基準適用指針第8号「貸借対照表の純資産の部の表示に関する会計基準等の適用指針」(平成17年12月9日)

従来の「資本の部」が「純資産の部」に改められました。

貸借対照表は、資産の部、負債の部および純資産の部に区分し、純資産の部は、株主資本と株主資本以外の各項目に区分します。株主資本は、資本金、資本剰余金および利益剰余金に区分します。

個別貸借対照表については、資本剰余金がさらに資本準備金およびその他資本剰余金に、利益剰余金が利益準備金およびその他利益剰余金に区分します。また、株主資本以外の各項目は、評価・換算差額等および新株予約権に区分します。

連結貸借対照表については、株主資本以外の各項目は、評価・換算差額等、新株予約権および少数株主持分に区分します。

なお、評価・換算差額等については、これらに係る繰延税金資産または繰延税金負債の額を控除した金額を記載します。

平成18年5月1日以後終了する中間連結会計期間および中間会計期間に係る中間連結財務諸表および中間財務諸表ならびに連結会計年度および事業年度に係る

会計トピック 1

連結財務諸表および財務諸表から適用されます。

なお、適用初年度においては、これまでの資本の部の合計に相当する金額を注記する必要があります。

3. 企業会計基準第6号「株主資本等変動計算書に関する会計基準」および企業会計基準適用指針第9号「株主資本等変動計算書に関する会計基準の適用指針」(平成17年12月27日)

会社法は、すべての株式会社に対して株主資本等変動計算書の作成を義務づけています。

株主資本等変動計算書は、前述の企業会計基準第5号に定める貸借対照表の純資産の部の表示区分に従い、当該純資産の部の一会計期間の変動額のうち、主として、株主に帰属する部分である株主資本の各項目の変動事由を報告するために作成するものとされています。

適用時期は、中間(連結)株主資本等変動計算書については平成18年5月1日以後終了する中間連結会計期間および中間会計期間から、また、(連結)株主資本等変動計算書については平成18年5月1日以後終了する連結会計年度および事業年度から作成します。

4. 企業会計基準第7号「事業分離等に関する会計基準」および企業会計基準適用指針第10号「企業結合会計基準及び事業分離等会計基準に関する適用指針」(平成17年12月27日)

企業結合会計基準では、企業結合に該当する取引を対象として、結合企業を中心に結合当事企業の会計処理を定めているのに対して、事業分離等に関する会計基準では、会社分割や事業譲渡などにおける事業を分離する企業(分離元企業)の会計処理(移転損益を認識するかどうか)や、合併や株式交換などの企業結合における結合当事企業の株主に係る会計処理(交換損益を認識するかどうか)などを定めています。

平成18年4月1日以後開始する事業年度から適用されます。

5. 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」および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」(平成17年12月27日)ならびに改正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」(平成18年5月31日)

ストック・オプション等に関する会計基準の適用範囲は、1企業がその従業員等に対し「ストック・オプション」を付与する取引、2企業が財貨またはサービスの取得において、対価として「自社株式オプション」を付与する取引(1以外のもの)および3企業が財貨またはサービスの取得において、対価として「自社の株式」を交付する取引です。

会社法の施行日(平成18年5月1日)以後に付与されるストック・オプション、自社株式オプションおよび交付される自社の株式について適用されます。ただし、開示項目のうち「各会計期間において存在したストック・オプションの内容、規模及びそのその変動状況」については、会社法の施行日より前に付与されたストック・オプションであっても、存在するものについて適用されます(開示内容のうち付与日における

公正な評価単価は、会社法の施行日以後に付与されたストック・オプションに関する評価単価をいうとされている。

6. 実務対応報告第16号「会社法による新株予約権及び新株予約権付社債の会計処理に関する実務上の取扱い」および改正実務対応報告第1号「旧商法による新株予約権及び新株予約権付社債の会計処理に関する実務上の取扱い」(平成17年12月27日)

実務対応報告第16号は、会社法施行日後に発行の決議のあった会社法による新株予約権および新株予約権付社債について適用されます。また、会社法施行日前に発行の決議があった旧商法による新株予約権を取得した場合の自己新株予約権についても会社法施行日後においては実務対応報告第16号を適用します。

一方、会社法施行日前に発行の決議があった旧商法による新株予約権および新株予約権付社債については、実務対応報告第1号および実務対応報告第11号(外貨建転換社債型新株予約権付社債の発行者側の会計処理に関する実務上の取扱い)の定めによることとなります(ただし、当該新株予約権に係る自己新株予約権の会社法施行日後における会計処理を除く)。

なお、実務対応報告第16号の適用に伴う会計処理の変更は、会計基準等の改正に伴う会計方針の変更には該当しませんが、企業会計基準第5号「貸借対照表の純資産の部の表示に関する会計基準」等の適用に伴う、新株予約権等の表示方法の変更については、会計基準等の改正に伴う会計方針の変更には該当することになります。

7. 改正企業会計基準第1号「自己株式及び準備金の額の減少等に関する会計基準」および改正企業会計基準適用指針第2号「自己株式及び準備金の額の減少等に関する会計基準の適用指針」(平成17年12月27日および平成18年8月11日)

自己株式の取得および処分に関する手続の整備、株式の消却手続の整理、剰余金の配当等における株主に対する会社財産の払戻行為に関する統一的な財源規制の創設を含む会社法が公布されたこと、「株主資本等変動計算書に関する会計基準」が適用され、株主資本等変動計算書を作成するときから、利益処分計算書(損失処理計算書)および連結剰余金計算書が廃止され、また、当期末処分利益(当期末処理損失)の計算が損益計算書の末尾で表示されなくなったこと、会社計算規則が施行されたこと等から、二度にわたり所要の改正が行われました。

会社法の定めが適用される処理に適用されます。なお、8月11日付の改正については、公表日前において会社法の定めが適用される処理に適用することができます。

8. 改正企業会計基準適用指針第3号「その他資本剰余金の処分による配当を受けた株主の会計処理」(平成17年12月27日)

その他資本剰余金の処分による配当受領額であっても、収益として計上することが明らかに合理的である場合は、受取配当金として収益計上することができます。当該会計処理が適用できる例示として、投資先企業を結合当事企業とした企業再編が行われた場合で、結合後企業からの配当金に相当する留保利益が当該企業再編直前に投資先企業において存在し、当該留保利益を原資とするものと認められ

会計トピック 1

る配当（ただし、配当を受領した株主が、当該企業再編に関して投資先企業の株式の交換損益を認識していない場合に限る）は収益として計上することができることが明らかにされています。

会社法施行日以後に認識される配当から適用されます。

9. 改正企業会計基準第2号「1株当たり当期純利益に関する会計基準」、改正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」および改正実務対応報告第9号「1株当たり当期純利益に関する実務上の取扱い」（平成18年1月31日）

1株当たり純資産額の算定および開示の目的は、従来から、普通株主に関する企業の財政状態を示すことにあるため、その算定にあたり、新株予約権および少数株主持分については、これまでと同様に、普通株主に関連しない金額として、純資産の部の合計額から控除することに留意する必要があります。

連結上の潜在株式調整後1株当たり当期純利益の算定にあたり、未公開企業である子会社が発行するストック・オプションについても、当該ストック・オプションを反映させることに留意する必要があります。

会社法施行日以後終了する中間連結会計期間および中間会計期間に係る中間連結財務諸表および中間財務諸表ならびに連結会計年度および事業年度に係る連結財務諸表および財務諸表から適用されます。

10. 企業会計基準適用指針第12号「その他の複合金融商品（払込資本を増加させる可能性のある部分を含まない複合金融商品）に関する会計処理」（平成18年3月30日）

「金融商品に係る会計基準の設定に関する意見書」では、組込デリバティブのリスクが現物の金融資産または金融負債に及ぶ可能性がある場合に、当該複合金融商品の評価差額が損益に反映されないときには、当該複合金融商品を構成する個々の金融資産または金融負債を区分して処理することとされています。この点を踏まえ、本適用指針では、その他の複合金融商品を区分処理して時価評価するかどうかについて、次のように取り扱うこととしました。

1 組込デリバティブの経済的性格およびリスクと現物の金融資産または金融負債の経済的性格およびリスクとが緊密な関係にない場合は、これまでと同様に、組込デリバティブのリスクが、契約上、当初元本に及ぶかどうかをもって判断する。

2 組込デリバティブの経済的性格およびリスクと現物の金融資産または金融負債の経済的性格およびリスクとが緊密な関係にある場合で、組込デリバティブのリスクが当初元本に及ぶ可能性が低いといえるものについては、現物の金融資産または金融負債にリスクが及ぶ可能性はないものとして取り扱う。

また、金利に係るデリバティブのほか、物価指数や一定の信用リスクに係るデリバティブも、その経済的性格およびリスクと現物の金融資産または金融負債の経済的性格およびリスクとが緊密な関係にある組込デリバティブに含むものとして取り扱う。

このような現物の金融資産または金融負債の経済的性格およびリスクと緊密な関係にある組込デリバティブについて、区分して時価評価するかどうかは、当初元本に及ぶ可能性の程度を評価して判断するものとして取り扱う。

この際、物価連動国債については、これまでの消費者物価指数の動向等を踏まえ、一般に、組込デリバティブのリスクが当初元本に及ぶ可能性は低いと考えられるため、区分処理しないものとししました。

平成18年4月1日以後開始する事業年度から適用されます。ただし、平成18年3月31日以後終了する事業年度から適用することもできます。

11. 企業会計基準第10号「金融商品に関する会計基準」(平成18年8月11日)

社債を社債金額より低い価額または高い価額で発行した場合など、収入金額と債務額とが異なるときには、償却原価法にもとづいて算定された金額をもって、貸借対照表価額としなければならないとしています。また、繰延ヘッジ損益や新株予約権等の表示区分の見直しなども行われています。

公表日(平成18年8月11日)以後終了する事業年度および中間会計期間から適用されます。ただし、会社法施行日以後、本会計基準公表日前に終了した事業年度および中間会計期間についても適用できます。

12. 実務対応報告第19号「繰延資産の会計処理に関する当面の取扱い」(平成18年8月11日)

これまで行われてきた繰延資産の会計処理を踏まえ、必要な範囲内で見直しが行われ、当面必要と考えられる実務上の取扱いが示されています。

- 1 株式交付費は、原則として、支出時に費用(営業外費用)として処理する。ただし、企業規模の拡大のためにする資金調達などの財務活動に係る株式交付費については、繰延資産に計上し、株式交付のときから3年以内のその効果の及ぶ期間にわたって定額法により償却することができる。
- 2 社債発行費は、原則として、支出時に費用(営業外費用)として処理する。ただし、繰延資産に計上し、社債の償還までの期間にわたり(原則として)利息法により償却することができる。新株予約権の発行に係る費用についても、資金調達などの財務活動に係るものについては、繰延資産に計上し、3年以内のその効果の及ぶ期間にわたって定額法により償却することができる。
- 3 創立費は、原則として、支出時に費用(営業外費用)として処理する。ただし、繰延資産に計上し、会社の成立のときから5年以内のその効果の及ぶ期間にわたって、定額法により償却することができる。
- 4 開業費は、原則として、支出時に費用(営業外費用)として処理する。ただし、繰延資産に計上し、開業のときから5年以内のその効果の及ぶ期間にわたって、定額法により償却することができる。
- 5 開発費は、原則として、支出時に費用(営業外費用)として処理する。ただし、繰延資産に計上し、支出のときから5年以内のその効果の及ぶ期間にわたって、定額法その他の合理的な方法により定期的に償却することができる。

本実務対応報告公表日(平成18年8月11日)以後に終了する事業年度および中間会計期間から適用されます。ただし、会社法施行日以後、本実務対応報告公表日前に終了した事業年度および中間会計期間から適用することもできます。

また、本実務対応報告を適用する事業年度の直前の事業年度(適用直前事業年度)の貸借対照表に計上されていた繰延資産の償却に関する会計処理(損益計算書の計上区分に関する事項を除く)については、適用直前事業年度の会計

会計トピック 1

処理が継続して適用されます。

なお、本実務対応報告の適用により、適用直前事業年度に行われていた繰延資産の会計処理および表示を変更することとなった場合には、原則として、会計基準等の改正に伴う会計方針の変更として取り扱われます。

13. 実務対応報告第20号「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」(平成18年9月8日)

会社と同様に、支配力基準および影響力基準を適用しますが、投資事業組合の場合には、株式会社のように出資者が業務執行者を選任するのではなく、意思決定を行う出資者が業務執行の決定も直接行うなどから、基本的には業務執行の権限を用いることによって、当該投資事業組合に対する支配力および影響力を判断することとなります。

公表日以後終了する連結会計年度に係る連結財務諸表および中間連結会計期間に係る中間連結財務諸表から適用されます。

本実務対応報告を適用することにより、これまで行ってきた会計処理と異なることとなる場合には、これまでの会計処理が明らかに不合理であると認められる場合を除き、会計基準の変更に伴う会計方針の変更として取り扱われます。

II 平成18年9月中間期から早期適用できる会計基準等

1. 実務対応報告第17号「ソフトウェア取引の収益の会計処理に関する実務上の取扱い」(平成18年3月30日)

ソフトウェア取引の収益認識は、取引の実在性、一定の機能を有する成果物の提供の完了、その見返りとしての対価の成立が必要です。

* 1つのソフトウェア開発プロジェクトをいくつかの作業ごとのフェーズに分けて契約を締結し、フェーズごとに検収を行うこと

分割検収*においては、最終的なプログラムの完成前であっても、分割された契約の単位の内容が一定の機能を有する成果物の提供であり、かつ、顧客との間で、納品日、入金条件等について事前の取決めがあったうえで当該成果物提供の完了が確認され、その見返りとしての対価が成立している場合には、収益認識の考え方に合致しており、収益認識は可能となります。

ソフトウェアと関連サービスの複合取引や、機器とソフトウェアの販売において、その両者が有機的の一体として機能しないケースなど、複数の取引が1つの契約とされているときは、管理上の適切な区分にもとづき、サービスの内容やその各々の金額の内訳が顧客との間で明らかにされている場合には、契約上の対価を適切に分解して、機器やソフトウェアといった財については各々の成果物の提供が完了した時点で、また、サービスについては提供期間にわたる契約の履行に応じて収益認識を行います。

また、複数の企業を介する、情報サービス産業におけるソフトウェア関連取引において、委託販売で手数料収入のみを得ることを目的とする取引の代理人のように、一連の営業過程における仕入・販売に関して通常負担すべきさまざまなリスク(瑕疵担保、在庫リスクや信用リスクなど)を負っていない場合には、収益の総額表示は適切ではありません。

平成19年4月1日以後開始する事業年度から適用されます。ただし、平成19年3月

31日以前に開始する事業年度から適用することもできます。

なお、本実務対応報告はソフトウェア取引の収益の会計処理について、現行の会計基準等を踏まえた実務上の取扱いを整理したものであるため、その適用については会計方針の変更として取り扱われない点に留意する必要があります。

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」(平成18年5月17日)

連結財務諸表を作成する場合、同一環境下で行われた同一の性質の取引等について、親会社および子会社が採用する会計処理の原則および手続は、原則として統一しなければなりません。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には、当面の間、それらを連結決算手続上利用することができます。

ただし、その場合であっても、一定の項目^{*}については、当該修正額に重要性が乏しい場合を除き、連結決算手続上、当期純利益が適切に計上されるよう当該在外子会社の会計処理を修正しなければなりません。

これらの項目以外についても、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を行う必要があることに留意しなければなりません。

平成20年4月1日以後開始する連結会計年度に係る連結財務諸表から適用されますが、平成20年3月31日以前に開始する連結会計年度に係る連結財務諸表から本実務対応報告を適用することができます。

なお、適用初年度の期首における在外子会社の貸借対照表上の資産・負債の残高のうち、本実務対応報告の適用の結果、過年度の税引後損益として会計処理しなければならない額が生じた場合、その純額を、適用初年度の期首の利益剰余金に加減するものとします。同様に、過年度の評価・換算差額等として会計処理しなければならない額は、その純額を、当該評価・換算差額等の該当する科目に加減します。なお、少数株主が存在する場合には、親会社に帰属しない部分は少数株主持分に加減することになります。

3. 企業会計基準第9号「棚卸資産の評価に関する会計基準」(平成18年7月5日)

通常の販売目的で保有する棚卸資産は、取得原価をもって貸借対照表価額とし、期末における正味売却価額が取得原価より下落している場合には、収益性が低下しているとみて、当該正味売却価額をもって貸借対照表価額とします。この場合、継続適用を原則として、棚卸資産の種類ごと、簿価切下げの要因ごと(物理的な劣化、経済的な劣化、市場の需給変化に起因する売価の低下)に洗替え法と切放し法の選択適用ができます。

トレーディング目的で保有する棚卸資産については、市場価格にもとづく価額をもって貸借対照表価額とし、帳簿価額との差額(評価差額)は、当期の損益として処理します。なお、トレーディング目的で保有する棚卸資産に係る損益は、原則として、純額で売上高に表示します。

平成20年4月1日以後開始する事業年度から適用されますが、平成20年3月31日以前に開始する事業年度から適用することもできます。

* のれんの償却
退職給付会計における数理計算上の差異の費用処理
研究開発費の支出時費用処理
投資不動産の時価評価および固定資産の再評価
会計方針の変更に伴う財務諸表の遡及的修正
少数株主損益の会計処理

〒162-8551

東京都新宿区津久戸町1番2号

あずさセンタービル

TEL : 03-3266-7500(代表)

FAX : 03-3266-7600

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す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下す適切なアドバイスに従ってください。

© 2006 KPMG AZSA & Co.,
an 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, a Swiss cooperative.
All rights reserved. Printed in Japan.