

仰星ニュースレター

ワンポイント会計基準

vol. 7 「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」適用の開示事例

今回のワンポイント会計基準では、平成 23 年 12 月 31 日までに提出された四半期報告書から、「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」（以下、過年度遡及基準）に関する実際の開示事例を紹介したいと思います。

過年度遡及基準の中でも特に議論が多いのは、会計上の見積りの変更と過去の誤謬の訂正の区別が必要となる場合です。今回はその中から、《引当金の過不足修正額の表示》、《引当金戻入額の表示区分》、《過年度法人税等の表示》について、実際の開示事例を紹介します。

《引当金の過不足修正額の表示》

過年度遡及基準第 55 項では、引当金の過不足修正額の表示方法を以下のように整理しています。

■計上時の見積り誤りに起因する場合

→ 過去の誤謬に該当し、修正再表示を行う

■過去の財務諸表作成時において入手可能な情報に基づき最善の見積りを行った場合

→ 会計上の見積りの変更該当し、見積りの変更を行ったときの差額、又は実績が確定したときの見積り金額との差額を、その変更のあった期、又は実績が確定した期に、その性質により、当期の営業損益又は営業外損益として処理する

以下、会計上の見積りの変更として注記している開示事例をみてみましょう。

【三井化学株／東証一部／第 2 四半期（平成 23 年 9 月 30 日）】

→ 引当金の見積りを変更し、見積り差額を注記している事例

(会計上の見積りの変更)

従来より、環境対策を目的とした支出に備えるために環境対策引当金を計上しておりましたが、相当程度の工事の進捗に伴い、より精緻な見積りが可能となったため、見積りの変更を行いました。これに伴い、当第2四半期連結会計期間において、従前の見積り金額と今回の見積り金額との差額を収益として認識しました。

これにより、当第2四半期連結累計期間の税金等調整前四半期純利益は 2,194 百万円増加しております。

引当金の見積り変更を行ったときの処理、実績と見積り金額との差額の処理は、従来と大きく変わるものではありません。ただ、会計上の見積りの変更が明確に定義されたためか、従来に比べて、見積り差額の内容を注記している事例が増加しています。

なお、上記の事例では、見積り差額を特別利益で表示しています。この点については、後述する「引当金戻入額の表示区分」で説明します。

「引当金戻入額の表示区分」

引当金については、過不足修正額に関する議論のほか、臨時かつ多額に発生した引当金繰入額を特別損失で処理した場合、その後の会計上の見積りの変更による見積り差額を、特別利益として表示することが可能かどうかという議論があります。

以下、引当金の表示区分に関する開示事例を紹介します。

【東鉄工業(株)／東証一部／第3四半期(平成23年12月31日)】

→ 引当金戻入額の表示区分を変更している事例

第1四半期連結会計期間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より、「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」(企業会計基準第24号 平成21年12月4日)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」(企業会計基準適用指針第24号 平成21年12月4日)を適用しております。

なお、「金融商品会計に関する実務指針」(日本公認会計士協会会計制度委員会報告第14号)が平成23年3月29日付で一部改正されたことに伴い、従来「特別利益」に含めて計上しておりました「貸倒引当金戻入額」は、第1四半期連結累計期間から「販売費及び一

般管理費」及び「営業外収益」に含めて計上しております。

【㈱きらやか銀行／東証二部／第3四半期（平成23年12月31日）】

→ 引当金戻入額を特別利益で表示している事例

（四半期連結損益計算書）

当第3四半期連結累計期間 特別利益 貸倒引当金戻入益 149百万円

（四半期連結損益計算書関係）

※3. 東日本大震災の影響による貸倒引当金の戻入益であります。

東鉄工業(株)は、引当金戻入額の表示区分の変更（特別利益から営業外収益へ変更）について、表示方法の変更の注記を行っています。一方、(株)きらやか銀行は、東日本大震災の影響による貸倒引当金の戻入益を特別利益で表示しています。この引当金は、平成23年3月期に特別損失として計上されていたもので、損益計算書関係の注記で、特別損失で表示している旨を注記しています。

なお、前項で紹介した三井化学(株)の環境対策引当金は、平成20年3月期及び平成21年3月期に環境対策費として特別損失で繰り入れられたものです。

《過年度法人税等の表示》

過年度遡及基準の適用に伴い、監査・保証実務委員会実務指針第63号「諸税金に関する会計処理及び表示に係る監査上の取扱い」（以下、実務指針63号）が改正されました（平成23年3月29日最終改正）。実務指針63号では、法人税等の更正、決定等による追徴税額及び還付税額の表示方法を以下のように整理しています。

■法人税等の更正、決定等による追徴税額及び還付税額の発生が過去の誤謬に起因する場合

→ 修正再表示を行う

■法人税等の更正、決定等による追徴税額及び還付税額の発生が過去の誤謬に起因するものではない場合

→ 損益計算書上、「法人税、住民税及び事業税」の次にその内容を示す名称を付した科目をもって記載する（EDINETタクソミの勘定科目リストでは、「過年度法人税等」の科目が掲げられている）

法人税等の更正、決定等による追徴税額及び還付税額の発生が過去の誤謬に起因するものではない場合とは、税務当局からの指摘に対する見解の相違が考えられます。ただし、見解の相違として考えるかどうかは、ケースバイケースで慎重に検討する必要があります。以下、過年度法人税等を使用している開示事例をみてみましょう。

【(株)ゼンショーホールディングス／東証一部／第1四半期（平成23年6月30日）】

→ みなし配当課税の適用について見解の相違がある事例

（四半期連結損益計算書関係）

※法人税等の更正、決定等による納付税額又は還付税額

当社は、東京国税局より2011年6月30日に法人税額等の更正通知書及び加算税の賦課決定通知書を受領しました。この主な内容は、2008年8月15日にカップ・クリエイト株式会社が行った自己株式取得に応じた際、当社は、買い手を発行会社に限定した自己株式取得専用の自己株式立会外買付取引（通称：ToSTNet-3）の場を通じ売却したことが、2009年改正前の法人税法24条1項4号（自己株式の取得は、みなし配当課税の規定が適用される）に該当すると判断し申告を行いました。しかしながら、当局はみなし配当課税の適用にあたらないとして、通知を受けたものです。

更正に伴い課された追徴税額1,974百万円については当第1四半期連結累計期間において「過年度法人税等」に計上しました。

なお、当社はこの処分について国税不服審判所に対して審査請求を行い、処理の正当性を主張してまいります。

【日本碍子(株)／東証一部・名証一部／第3四半期（平成23年12月31日）】

→ 移転価格税制の適用について見解の相違がある事例

（四半期連結損益計算書関係）

※2. 過年度法人税等の内容

当社は、名古屋国税局より米国子会社及びポーランド子会社と当社との取引に関し、移転価格税制に基づく更正処分を受ける見込みとなり、納付の可能性が高いと予想される納税額を「過年度法人税等」に計上しております。

(株)ゼンショーホールディングスでは、更正通知に基づく納付額を過年度法人税等で表示した上で、国税不服審判所に審査請求しています。

一方、日本碍子(株)では、過年度法人税等として表示している理由を、更正処分を受ける見込みがあるためとしており、更正処分見込額を見積り計上しています。同社の 2011 年 12 月 19 日の適時開示では、正式に更正通知を受けた段階で、速やかに不服申し立てを行う予定であるとしています。

<http://www.ngk.co.jp/news/2011/pdf/20111219.pdf>

(2012/3/9 号より)